

Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi

e-ISSN 2687-4563

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/aujfe>**Nur Sena OĞUZ****(Corresponding Author)**sena.oguz@gmail.com, Kırıkkale University, Institute of Social Sciences
orcid.org/0000-0002-0292-5336**Research Article**

Received: 04.12.2023:

Accepted: 20.12.2023

Hafize Erva YILDIZerva.yildiz@hbv.edu.tr, Hacı Bayram Veli University Postgraduate
Education Institute
orcid.org/0009-0007-5517-0137*To cite this document:*Oğuz, N.S. & Yıldız, H.E. (2023).
Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin
Değerlendirilmesi, *Anadolu
University Journal of Faculty of
Economics*, 5(2), 83-97.

An Evaluation of Digital Service Tax in Türkiye

Abstract

Today, with the development of digital technologies, technology companies constitute the majority of the leading companies of the world economy. In this respect, the digital service sector has great potential in terms of taxation, but the fact that the organizations operating in this field internalize the revenues they obtain and do not contribute to the public income in the source country has brought about the problem of taxation in the global sense. In order to prevent this problem, a plan to introduce a tax under the name of tax on digital services has been put forward within the framework of OECD and EU cooperation. Following the international solutions in Turkey, it has introduced the Digital Service Tax application. In 2020, the legal infrastructure for this service was provided and this tax started to be implemented in Turkey, ensuring that the profits of multinational companies without a physical workplace are taxed in our country

Keywords: Digital, Taxation, OECD, Economy**JEL Codes:** H21, H26, K34

Öz

Günümüzde dijital teknolojilerin gelişmesi ile beraber dünya ekonomisinin önde gelen şirketlerinin çoğunluğunu teknoloji şirketleri oluşturmaktadır. Bu bakımdan dijital hizmet sektörü vergilendirme açısından büyük potansiyel taşımaktadır ancak bu sektörde faaliyette bulunan kuruluşların elde ettiği gelirleri özümsemesi ve kaynak ülkesinde kamu gelirin katkıda bulunmaması küresel anlamda vergileme sorununu beraberinde getirmiştir. Bu sorunun önüne geçmek adına OECD ve AB işbirliği çerçevesinde dijital hizmetlerin vergisi adı altında bir vergi alınması planı gündeme getirilmiştir. Türkiye’de uluslararası çözümleri takip ederek Dijital Hizmet Vergisi uygulamasını yürürlüğe sunmuştur. 2020 yılında bu hizmete yönelik hukuki altyapı sağlamış olup Türkiye’de bu vergi uygulanmaya başlanarak çok uluslu nitelikte şirketlerin fiziki bir işyeri olmadan ülkemizde elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital, Vergilendirme, OECD, Ekonomi.**Etik Standartlara Uyum:** Etik kurul izni gerekmemektedir.

1. Giriş

Teknolojinin giderek gelişmesi ile beraber internet başta olmak üzere dijital uygulamaların insan yaşamındaki yeri giderek artmaktadır. Dijitalleşmenin artması ile beraber buradan elde edilecek fayda dijital ekonomiyi meydana getirmektedir. Bunun sonucunda gerek piyasa değeri gerek gelir ve karlılık bakımından yüksek olan devasa teknoloji şirketleri oluşmaktadır. Buradan elde edilecek gelirler yeni birer vergilendirme alanları oluşturmaktadır.

Bu şirketler kendi ülkeleriyle beraber dünyanın pek çok ülkesinde kazanç elde etmektedirler. Ancak elde ettikleri kazançlar içselleştirilmekte ve kaynak ülkelerin kamu gelirlerine bir katkısı olmamakla beraber vergileme açısından küresel anlamda bir sorun teşkil etmektedir.

Vergilendirme açısından yaşanan sıkıntılara sebep olan nedenlerden biri şirketlerin fiziksel bir varlıklarının olmamasıdır. Bu kuruluşların sabit bir işyerleri olmaması sebebiyle ülkelerin vergi uygulamalarının dışında kalmaktadırlar.

Küresel bir problem haline gelen bu sorunun çözümü için AB ve OECD işbirliği içinde bir dijital hizmet vergisi alınmasını gündeme getirmiştir. Türkiye’de uluslararası gelişmeleri takip ederek “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 05.12.2019 tarihinde kabul edildi ve 07.12.2019 Resmi Gazetede yayımlanmış olup 01.03.2020 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada öncelikle dijital ekonomi açıklanmış ve dijital alanda kazancın hangi yollardan elde edildiği ve elde edilen kazancın dünyada ve Türkiye’de vergilendirilme açısından nasıl bir yol izlendiği açıklanmıştır.

2. Dijital Ekonomi

Toplumsal hayat üzerinde etkili olan küreselleşme süreci “teknolojik ilerleyişler” ve “politik tercihler” olmak üzere iki konu üzerinden ilerlemektedir. Burada yer alan teknolojik gelişmeler firma ve bireylerin bilgiye erişiminin kolaylaşmasını sağlamakta mal ve hizmetlerin taşınma maliyetlerini en aza indirmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere teknolojik ilerlemeler toplum açısından belirleyici bir role sahiptir. Teknolojinin sahip olduğu bu konum ile iletişim kanallarında sağladığı çeşitlilik ve bilgi akışında ortaya çıkan etkinlik ile toplumdaki birey ve firmalar üzerinde ciddi etkiler bırakarak “dijitalleşme” adı verilen dönüşüme yol açmıştır. Dijitalleşme sürecinin ekonomi üzerindeki etkileri sonucunda da “dijital ekonomi” kavramı ortaya atılmıştır (Karabulut, 2020: 264).

D. Tapscott (1994) tarafından dijital ekonomi kavramı ilk kez “Dijital Ekonomi: Bilişim Ağına Dayalı Zeka Çağında Umut ve Tehlike” isimli eserinde kullanıldığı literatürde yer almaktadır (Mert ve Bayar, 2020: 29). Bu kavram aynı zamanda teknolojiyi daha ucuz, güçlü ve bilinir hale getiren ve ekonomide yenilikleri destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin sağlamış olduğu yeni bir dönüşüm süreci olarak da tanımlanmaktadır (OECD, 2015: 11).

Sanal platformların ekonomi aracı olarak görülmesi ile ortaya çıkan e-ticaret kavramı sanal ortamlarda gelir elde etmenin yollarının artması ile birlikte örneğin reklamcılık hizmeti, sanal olarak ürün satışı, online şekilde eğitim, ödeme vs gibi gelişmeler sonucu yerini dijital ekonomiye bırakmıştır (Turan, 2021: 2).

2.1 Kapsadığı Özellikler Bakımından Dijital Ekonomi

D. Tabscott dijital ekonomiye ait ayırt edici 12 özelliği şu şekilde sıralamıştır (Turan, 2021: 3).

Şekil 1: Dijital Ekonomiye Ait Ayırt Edici Özellikler

- Bilgi (Knowledge)
- Dijitalleşme (Digitalization)
- Sanallaştırma (Virtualization)
- Küçük parçalara ayırma (Molecularization)
- Ağlar arası iletişim (Integration/Internetworking)
- Aracının olmaması (Disintermediation)
- Yakınsama (Convergence)
- Yenilikçilik (Innovation)
- Tüketerek üretme (Prosumption)
- Anlık/Hız (Immediacy)
- Küreselleşme (Globalization)
- Uyumsuzluk (Discordance)

Kaynak: Turan, 2021: 3.

Dijital bir ekonominin sahip olduğu diğer genel özellikler ise şu şekilde açıklanmıştır (Mert ve Bayar, 2020: 29).

Dijital ekonomi küresel bölünmeyi arttırıcı özelliğe sahiptir: Gelişmekte olan ülkelerin dijitalleşmeyi gelişmiş ülkelerle aynı hızda takip etmesi mümkün değildir bu sebeple gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında gelir ve teknoloji farkı artar.

Dijital ekonomi küresel, , piyasaya odaklı, yenilikçi ve, rekabetçi niteliktedir: Küresel olması sebebiyle talep çeşitliliği meydana gelmekte ve bu da daha küresel, yenilikçi düşünmeyi beraberinde getirmektedir.

Dijital ekonomi verimliliği arttırmaktadır: Yüksek ekonomik verimlilik sağlayan buluşlar verimliliği arttırmaktadır.

Müşteri ve üretici yakınlaşmasını sağlamaktadır: Üretici ve müşteriler fiziki bir engel yaşamadan dünyanın her yerinden bilgi sahibi olabilirler.

Fiziki nitelikte mal ve hizmetlerin payı azalmaktadır: Dijital nitelikteki mal ve hizmetlerin artması ile fiziki nitelikteki mal ve hizmetlerin payı azalış eğilimindedir.

Bilgili ve kalifiyeli eleman ihtiyacı doğurmuştur: Dijitalleşme pek çok yeni iş sahası doğurmuş ve dijitalleşme bilgiyi ön plana çıkardığı için iyi eğitilmiş ve kalifiyeli eleman ihtiyacı doğduğu söylenebilir.

Dijital ekonominin dünya ekonomisi içindeki payı dikkate alındığında küresel ekonomi açısından dijital ekonominin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Bugün dünyada piyasa değeri en yüksek 10 şirket arasından 7 tanesi teknoloji şirketlerine aittir. Bu şirketler ve 2020 yılı itibarıyla piyasa değerleri tablodaki gibidir.

Tablo 1: Piyasa Değeri En yüksek 7 Teknoloji Şirketi ve Piyasa Değerleri

Şirketler	Piyasa Değeri (milyar \$)
Apple	1380
Microsoft	1270
Alphabet	1000
Amazon	931
Facebook	632
Alibaba	480
Tencent	472

Kaynak: AA, 2020.

2.2 Kazanç Elde Etme Bakımından Dijital Ekonomi

Günümüzde dijital araç ve uygulamaları hayatımızın neredeyse her alanında görüyoruz. Şahin (2020:40) çalışmasına göre gelişmiş ülkeler başta olmak üzere 2010-2017 yılları arasında 1 milyar adet masaüstü bilgisayar, 1.4 milyar adet dizüstü bilgisayar, 1.3 milyar adet tablet satışı yapıldığı tahmin edilmekte ve Aktif mobil hat sayısı ise 5.3 milyar kişiye ulaşmış olup bu mobil aygıtların yaygınlaşması internet erişimini kolaylaştırmış ve hızlandırmış bu da dijital ekonominin önemli bir boyutu olan internet ekonomisini ortaya çıkarmıştır.

Ortaya çıkan bu internet ekonomisi ile birlikte kazanç 3 yoldan sağlanmaktadır. Bunlar Reklam hizmetleri, e ticaret, ürün ve Bulut platformlarıdır (Kurbanova ve Çalışyurt, 2021).

Reklamcılık Hizmetleri: Sosyal medya ve arama motorları üzerinden sağlanan reklam hizmetleri karşılığı kazanç elde edilir. Facebook ve Google gibi firmaları içermektedir.

E- ticaret: Alıcı ve satıcıları bir araya getirerek işlem maliyeti daha düşük pazar yerleri sunarlar. Bunlara örnek olarak Amazon ve Alibaba gösterilebilir. Kazancı elde etme yöntemi ise komisyon ücretidir.

Ürün ve Bulut Platformları: Bir ürünü alınıp kiralanabilir hizmete dönüştürmeyi amaçlar. Buna örnek olarak Mobike satın aldığı motosikletleri kiralanabilir hizmete dönüştürmüştür Bulut Platformları ise Alibaba Cloud, Amazon web Servis gibi firmaları içermekte ve veriye dayalı ekonomide ihtiyaç duyulan donanımı hizmet olarak sunar.

3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Günümüzde hızlı bir şekilde yayılmakta olan dijitalleşme ve dijital platformlarda faaliyet gösteren şirketlerin iş modelleri uluslararası vergilendirmede önemli sorunlar çıkarabilmektedir (Özdemir ve Atak, 2019: 23).

Dijital ekonominin vergilendirmeye olan zorluklarını OECD şu şekilde ifade etmiştir (Durdu, 2020: 1965).

- **Hareketlilik Durumu:** Üç unsur bunu desteklemekte. Kullanıcıların hareketliliği, hizmetlerin hareketliliği, soyut ekonomik değerlerin kolay aktarımı.
- **Bilgiye Bağlılık Durumu:** Dijital ekonomiye ait sektörlerin çoğu birçok bilgiyi kullanarak çalışmaktadır.
- **Ağ Etkisi:** Dijital araçlarla insanların etkileşimde bulunması dijital olan hizmetleri direkt etkilemektedir.
- **Çok Taraflı İş Modellerinin Yaygınlaşması:** Dünyanın pek çok yerinden insanlar iş için bir araya toplanabilmekte ve birbirleriyle etkileşimde bulunabilmektedir.

- Oligopol ya da Monopol Piyasalara Eğilim: Ağ etkisi ile insanların tek bir hizmette birleşebilmelerini ifade etmektedir.
- Değişkenlik Durumu: Dijital piyasalara giriş çıkışların kolay olması yeni şirketlerin ortaya çıkabilmesine neden olabilmektedir.

Vergilemede ortaya çıkan sorunları önüne geçmek için için küresel düzeyde önlemler alınmıştır. OECD ve G-20 ülkelerini kapsayan bir Base Erosion Profit Shifting Projesi ile vergisel düzenlemelerin revize edilmesi amaçlanmıştır. Temmuz 2013'te BEPS Eylem Planı yayınlanmış ve vergilendirmede meydana gelen boşlukların kapatılması, karın vergi oranı düşük ülkelere geçmesinin önüne geçilmesi amaçlanmış olup 2015 yılında konunun detaylı incelenmesi için "Dijital Ekonomide Görev Gücü" isimli bir komisyon kurulmuştur (Akkaya ve Gerçek: 2019: 169).

Dijital hizmet sektörünün vergilendirilmesine dair en somut adım ise 2018 yılında Avrupa Birliği Komisyonunun "Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi" başlıklı taslağı ile atılmıştır. Bu taslak ile amaçlanan dijital hizmet vergisi dijital faaliyetlerin üye devletler için gelir elde edebilmesini amaçlar, verginin konusunu oluşturan değer ortaya çıktığı yerde elde edilen gelir olarak belirlenmiştir, vergi toplama işi ise dijital hizmet kullanıcılarının bulunduğu üye devletlere aittir (Sandalcı ve Saygın, 2020: 81).

3.1 Dünya'da Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Uygulamaları

Dijital Hizmet Vergisi Dünya'da pek çok ülkede uygulanmaktadır. Dünya'da uygulanan ilk örnek ise Hindistan'dır.

Hindistan: 2016 yılında Hindistan'da Dengeleme Vergisi ile yerleşik olmayan ve daimi iş yerleri bulunmayan şirketlerin yerleşiklere vermiş olduğu dijital tanıtım ve reklam hizmetlerinden elde ettiği gelirlerden %6 oranında stopaj yoluyla vergilendirme yapılmıştır (Karabulut, 2020: 274-275).

Fransa: Fransa'da Google, Apple, Facebook ve Amazon uygulamalarının baş harflerinden oluşan dijital hizmet vergisi olan GAFA 11 Temmuz 2019 tarihinde kabul edilmiştir. Bu düzenlemeye göre kullanıcıların iletişim kurmalarını sağlayan dijital aracılık hizmetleri ve reklam verenler için hedeflenen reklam mesajlarını dijital bir ara yüze yerleştirmeyi hedefleyen hizmetler yabancı olup olmadığına bakılmaksızın %3 oranında vergilendirilir. DHV dışında aynı zamanda online ya da fiziksel görsel işitsel içeriklerin dağıtımında yine vergi hesaplatılmaktadır. Bu vergi Youtube Vergisi olarak anılmaktadır ve bu hizmetler bedava bile verilse yayımlanan reklamlar verginin konusunu oluşturmakta ve %2 oranında vergi alınmaktadır (Mert ve Bayar, 2020: 88-89).

Şekil 2: GAFA Vergisi Kategoriden Etkilenen Şirketler

Kategori	Şirketler
Pazar-Mallar	<ul style="list-style-type: none"> • Alibaba • Groupon • Amazon • Rakuten • Apple
Pazar-Hizmetler	<ul style="list-style-type: none"> • Schibsted • Ebay • Wish • Google • Zalando • Amadues • Randstad • Airbnb • Recruit • Axel Springe • Travelport worldwide • Sabre • Booking • Expedia • Uber • Match.com
Dijital Reklamcılık	<ul style="list-style-type: none"> • Amazon • Google • Criteo • Microsoft • Ebay • Twitter • Facebook • Verizon

Kaynak: Mert ve Bayar, 2020: 89.

İtalya: Web Vergisi olarak 01/01/2019 tarihinde yayınlanan resmi gazeteyle birlikte İtalyan Bütçe Kanununa girmiştir. DHV alınabilmesi için elde edilen hasılatın dünya genelindeki toplam hasılat tutarı 750 milyon eurodan fazla olmalı, İtalya'da DHV'den elde edilen hasılat 5.5 milyon eurodan az olmamalıdır (Akkaya ve Gerçek, 2019: 175).

İngiltere: İngiltere'de DHV eğer bir sosyal medya platformu İngilteredeki kullanıcılara yönelik bir reklam geliri elde ederse, İngilteredeki kullanıcılar arasından bir komisyon geliri elde ederse ve bir arama motoruna İngilteredeki kullanıcıların girdiği anahtar kelime sonucu reklam göstermekten gelir elde edilirse hükümet bu gelirlere %2 vergi uygulayacaktır (Sandalcı ve Saygın, 2020: 83).

Genel olarak dünyadaki uygulamalara şu şekilde bakabiliriz.

Tablo 2: Dünya'da Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Örnekleri

Ülke	Vergi Oranı	Durum
Avusturya	5%	Ocak 2020'den beri uygulamada
Brezilya	%1-%3-%5	Çoklu önerge aşamasında
Belçika	3%	Önerge sunuldu
Kanada	3%	Tasarı aşamasında
Çek Cumhuriyeti	5%	Önerge sunuldu
Fransa	3%	Ocak 2020'den beri uygulamada
Macaristan	%7.5 olan oran 31 Aralık 2022'e kadar %0'a düşürüldü	1 Temmuz 2019'den beri uygulamada
Hindistan	2%	Nisan 2020'den beri uygulamada
Endonezya	-	Duyuruldu
İtalya	3%	Ocak 2020'den beri uygulamada
Kenya	1,50%	Ocak 2021'den beri uygulamada
Letonya	3%	Tasarı aşamasında
Norveç	-	Tasarı aşamasında
Polonya	%1.5	Temmuz 2020'de uygulandı
Slovenya	-	Duyuruldu
İspanya	3%	Ocak 2021'den beri uygulamada
Türkiye	7,50%	Mart 2020'den beri uygulamada
İngiltere	2%	Geriye dönük olarak 1 Nisan 2020'den beri uygulamada

Kaynak: Bloomberg, 2021.

3.2 Dijital Ekonominin Türkiye’de Vergilendirilmesi

Vergilendirme genel olarak ticari faaliyetin fiziksel olarak gerçekleştiği yerin bir kısmı ya da tamamı ile ilgilidir. Günümüzde işyerleri iş merkezlerinin buldukları ülkelerde vergilendirilmektedir. Ancak küresel olarak hizmet sunan şirketler vergilendirilirken hizmet sundukları ve gelir elde ettikleri ülkeler farklı olduğu için ciddi vergi kayıpları oluşmaktadır. Google, Facebook, Apple, Steam, Twitter, Spotify, Netflix gibi birçok dijital hizmette bulunan şirket faaliyette buldukları ülkelerin kamu gelirlerine katkıda bulunması sebebiyle dijital hizmet sektörünün vergilendirilmesinin gerekliliği birçok dünya ülkesi tarafından kabul edilmiştir (Fırat, 2020: 29).

Yapılan incelemeler sonucu birçok ülke dijital hizmet vergisini uygulamaya koyuş iken kimi ülkeler henüz tasarı aşamasında kimi ülkeler ise daha bu konu ile ilgili çalışmalar yürüttüğü ortadadır.

Deloitte 2019 raporuna göre Türkiye 2019’un ilk yarısında 1.343 milyon TL dijital yatırım harcamasında bulunmuş ve 2018 yılına göre %10.8 oranında artış sağlamıştır (Deloitte, 2019).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi için ülkemizde atılan ilk adım KDV kanununda yapılan bir değişiklik ile atılmıştır. KDV kanununun 9. maddesine eklenen maddeye göre Türkiye’de, iş yeri, ikametgâhı, iş ve kanuni merkezi bulunmayan KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik olarak KDV’nin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi gerekir. Bir diğer yükümlülük ise KVK 30. Maddesi dar mükellef kurumları, 15. Maddesi tam mükellef kurumları ve GVK 94. Maddesi kapsamında internet ortamında verilen reklam hizmetleri ve bu hizmete aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden KVK 15. Maddesine göre %0 GVK 94 ve KVK 30. Maddesine göre %15 oranında vergi stopajı yapılacağı ifadesi ile ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifat kapsamına alınmıştır (Sağlı, 2020).

Tüm bunlara ilişkin olarak 05/12/2019 tarihinde “7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kabul edilerek 01/03/2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece 2020 yılında Türkiye “Dijital Hizmet Vergisi” uygulamaya başlamış ve bu vergi ile Türkiye’de fiziki bir işyeri bulunmayan çok uluslu dijital şirketlerin elde ettiği gelirlerin burada elde edilen kısmının vergilendirilmesi amaçlanmıştır (Mutlu Kaya, 2020: 457).

3.2.1 Dijital Hizmet Vergisinin Konusu Ve Mükellefi

7194 sayılı kanununun 1. Maddesine göre DHV’nin konusu şu şekildedir.

- “Dijital ortamda iletilen reklam hizmetleri
- Dijital alanda gerçekleştirilen satış işlemi ile bu içeriklerin dijital alanda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına ya da elektronik cihazlara kaydedilmesine ya da bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda aktarılan hizmetler
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların gerçekleştirilmesi ve işletilmesi hizmetleri“

Yine sayılan maddelere ek olarak dijital hizmetlerin sağlanmasına aracılık edenlerin elde ettikleri gelirlerde vergiye tabiidir.

DHV mükellefi yine DHV kanununun 3. Maddesine göre Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmeti sağlayanlardır. Yine bu maddeye göre mükellefin tam mükellef olup olmaması ve dar mükellef olması durumunda faaliyetlerini Türkiye’de bulunan iş

merkezleri aracılığıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesinin mükellefiyete bir tesiri yoktur.

Kanunun 3. Maddesine göre yer alan vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, vergi borcunun belirlenmesi ve tahsil gibi aşamalarda güçlük yaşanması durumunda vergi sorumlusu ile aşılması öngörülmektedir (Bilgiç Ulun, 2021: 230).

3.2.2 Dijital Hizmet Vergisinin Oran ve Matrahı

Kanunun 5. Maddesine göre Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme dönemine ait verginin konusuna giren hizmetlerden sağlanan hasılattır. Elde edilen gelir döviz ile hesaplanıyorsa o günün TCMB döviz kuru üzerinden TL cinsine çevirilir. Matrahtan maliyet, vergi ve gider adı altında indirim yapılamaz ve DHV fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile gösterilemez. Dijital Hizmet Vergisi oranı %7.5'dur ve bu oran matraha uygulanması ile vergi hesaplanır. Cumhurbaşkanı, bu oranı, %1'e kadar düşürmeye, iki katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Özgür (2021) çalışmasında ülkemizde %7.5 olan oran diğer ülkelerde bu oranın %3 seviyelerinde olması sebebi ile ilerleyen günlerde düşürülmesi gündeme gelmesi beklenmekte olduğundan bahsetmiştir.

3.2.3 Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Kanunun 4. Maddesi 6. fıkrasına göre istisnalar şu şekildedir:

- “Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler
- Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetler
- Özel iletişim vergisi alınan hizmetler
- Hazine payı ödenen hizmetler
- “Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun” 12 nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri“

7194 sayılı kanunun 4. Maddesine göre dijital hizmetlerden sağlanan hasılat 20 milyon Türk lirasından ya da dünya genelinde elde edilen hasılat 750 milyon eurodan az ise dijital hizmet vergisinden muaf tutulmuştur (PWC, 2020).

Dijital Hizmet Vergisi vergilendirme dönemi aylık olup mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Beyanname süresi ilgili ayın sonu olup vergi mükellef veya vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh edilir ve mükellefin adi ortaklık olması durumunda verginin ödenmesinden müteselsilsen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat gerçekleştirilir. Verginin beyannamesinin verileceği vergi dairesi ise mükellef ya da sorumlusu KDV mükellefi ise bağlı olduğu vergi dairesi; değil ise Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği bir vergi dairesidir (Bilgiç Ulun, 2021: 232).

Ancak hadleri aşıp aşılmadığının takibi üç aylık dönemler ile yapılır. Üç aylık dönem içerisinde bu hadlerden herhangi birinin altında kalınır ise muafiyet başlar, bu hadler tekrar aşıldığında ise mükellefiyet tekrar başlar (PWC, 2020).

Tablo 3: Bir İşletmenin 2020 Hesap Dönemine Ait Elde Ettiği Hasılat

Kümülatif Hasılat Dönemleri	Türkiye'de Elde Edilen Hasılat Tutarı	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı
Ocak-Mart	12 milyon TL	280 milyon avro
Ocak-Haziran	21 milyon TL	756 milyon avro
Ocak-Eylül	38 milyon TL	900 milyon avro
Ocak-Aralık	49 milyon TL	980 milyon avro

Kaynak: GİB, Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması Genel Tebliğ

Şekil 2'ye baktığımızda Ocak-Mart dönemi kanunda belirtilen sınırlar altında kalınması ile muafiyet başlamış olup, 2020 hesap döneminde yer alan Ocak-Haziran döneminde söz konusu işletme tarafından gerçekleşen kazanç, her iki sınırı da aştığı için 2020 hesap döneminde Haziran ayının sonundan itibaren işletme açısından muaf olma durumu son bulacaktır. Bu sınırların aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020 hesap dönemi Ekim ayının başından itibaren işletmenin DHV mükellefiyeti başlayacaktır (GİB, 2020).

4. Dijital Hizmet Vergisinde Güncel Gelişmeler

Dijital hizmet sağlayan çok uluslu büyük şirketler (DHSÇUŞ), kazançlarından gerektiği gibi kurumlar vergisi alamadığını düşünen Türkiye de dahil olmak üzere bazı ülkeler dijital hizmet vergisi kapsamında düzenlemeler yapmıştır. Buna karşılık ABD ise dijital hizmet vergisi uygulayan ülkelere, kendi şirketlerine ayrımcılık yapıldığı gerekçesiyle ticaret soruşturması başlatarak bu dijital hizmet vergisi uygulayan bu ülkeleri çok ciddi oranlarda örneğin gümrük vergisi gibi vergilere tabi tutmuştur. ABD'nin bu soruşturma sonucunda, Ocak 2021'de Türkiye, Hindistan, İngiltere, İtalya, İspanya ve Avusturya'ya ek gümrük vergisi koyma kararı almış, Haziran ayında Türkiye'nin ABD'ye ihraç ettiği halı, seramik, cam ve mücevher sektöründeki otuz iki ürüne yönelik yüzde 25 oranında ek gümrük vergisi uygulanması kararı bildirilmiştir.(NTV,2021)

Türkiye dahil diğer ülkelerin getirdiği dijital hizmet vergisi ve bun karşılık ABD'nin uyguladığı kanaatimce yaptırım niteliğindeki vergilendirmeleri her iki taraf için de ekonomik açıdan sıkıntılar doğurmuş, bu sebeple ABD ile Fransa, İspanya, İngiltere, İtalya ve Avusturya arasında ortak uzlaşmaya varılmıştır. Bu mutabakata Türkiye de sonradan katılmıştır.

Türkiye Hazine ve Maliye bakanlığı sitesinde 22 Kasım 2021 tarihinde yayınlanan "Mevcut Tek Taraflı Önlemlerle İlgili Olarak 1. Sütun'un Yürürlüğe Girişi Öncesi Ara Dönemdeki Geçiş Yaklaşımına Dair Uzlaşma Hakkında Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Ortak Beyanı" başlıklı duyuru metnine göre;

"-8 Ekim 2021 tarihinde Türkiye ve ABD, OECD / G20 Kapsayıcı Çerçevesi üyesi olan diğer 134 ülke (Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık dahil) ile birlikte, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı üzerindeki siyasi uzlaşmaya katılmıştır.

-21 Ekim 2021'de ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, 1. Sütun'u uygularken mevcut Tek Taraflı Önlemlere ilişkin geçiş yaklaşımını ("Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması") benimseme konusunda siyasi bir uzlaşmaya varmıştır. Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması, bahsi geçen altı ülke tarafından bu tarihte yayımlanan ortak beyanda ("21 Ekim Ortak Beyanı") yer almaktadır.

-Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri, Türkiye'nin Dijital Hizmet Vergisi ve ABD'nin Dijital Hizmet Vergisine ilişkin ticari tedbirler açısından, Tek Taraflı Önlemler

Uzlaşması dahilinde geçerli olan koşulların aynısının Türkiye ile ABD arasında da geçerli olacağı konusunda anlaşmaya varmışlardır.. Bu duruma göre, 21 Ekim Ortak Beyanında yer verilen Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması, Türkiye ile ABD arasındaki bu ortak beyana, atıf yolu ile dâhil edilmiştir.

-Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri, bu uzlaşma dahilindeki taahhütler konusunda ortak bir noktada durmaları için yakın temasta kalacak ve bu konu ile ilgili görüş farklılıkları olması durumunda bu durumu yapıcı bir diyalog şekliyle çözmeye çalışacaklardır.”

Duyuru metninden de anlaşıldığı üzere ABD ve diğer ülkelerin de taraf olduğu dijital ekonominin vergilendirilmesinden kaynaklanan sorunlara yönelik getirilen çözüm önerilerine ilişkin 8 Ekim 2021 tarihinde üzerinde anlaşılan uzlaşmaya Türkiye de sonradan katılarak mutabakata dahil olmuştur.

Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı 'nın 1. sütununda yer alan çözüm önerileri yürürlüğe girmeden önce ABD Hazine Bakanlığının resmî sitesinde “1. Sütun Yürürlüğe Girmeden Önce Ara Dönemde Mevcut Tek Taraflı Önlemlere Geçiş Yaklaşımında Uzlaşmaya İlişkin ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık ‘tan Ortak Açıklama” başlığı altında geçiş dönemine ilişkin alınan önlemler yayınlanmıştır. Bu önlemlere göre;

- 8 Ekim 2021'de Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin diğer 130 üyesi, “Sorunu Ele Almak İçin İki Sütunlu Çözüm Bildirisi” üzerinde siyasi anlaşmaya varmak için katılım sağlandığı,
- En başından beri, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve müzakerelerinin temel itici gücü, “Dijital Hizmet Vergileri ve diğer ilgili benzer önlemlerin” (topluca “Tek Taraflı Önlemler”) çoğalmasını, bunların yerine Kapsayıcı Çerçeve (“IF”) üyeleri arasında uzlaşmaya dayalı vergilendirme haklarının yeniden tahsisi ile değiştirerek durdurmak olduğu,
- Bu hedef doğrultusunda Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık' ın, 1. Sütun kapsamında tüm şirketlere yönelik tüm Tek Taraflı Tedbirleri geri çekecekleri ve yeni Tek Taraflı Tedbirler uygulamaktan kaçınacakları konusunda anlaşmaya vardıkları, genel olarak, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, 1. Sütun 'un uygulanmasına bağlı olmak üzere tek taraflı tedbirlerin geri çekilmesini tercih ederken, Amerika Birleşik Devletleri, 8 Ekim 2021 tarihi itibarıyla tek taraflı tedbirlerin derhal geri çekilmesi gerektiğini savunmuş fakat Sütun 1 ile ilgili siyasi anlaşmaya varıldığı,
- Bu ortak bildiri, Birleşik Devletler, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık arasında, 1. Sütun (anlaşma metninde bundan sonra “Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması” olarak anılacağı belirtilmiş) uygulanırken mevcut Tek Taraflı Tedbirlere geçiş yaklaşımı konusunda varılan siyasi bir uzlaşmayı tanımladığı, Tek Taraflı Tedbir Uzlaşması kapsamında, 8 Ekim 2021'den önce Tek Taraflı Tedbirleri yürürlüğe koymuş olan Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık' ın, 1. Sütun yürürlüğe girene kadar Tek Taraflı Tedbirlerini geri çekmek zorunda olmadığı, ancak, siyasi anlaşmaya varıldıktan sonra ve Sütun 1 yürürlüğe girmeden önce belirli bir süre boyunca mevcut Tek Taraflı Tedbirlere ilişkin olarak Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık'a tahakkuk eden vergiler ölçüsünde, 1. Sütun uygulamasının ilk tam yılında (Ara Dönemin uzunluğu ile orantılılık sağlamak için orantılı olarak) 1. Sütun kapsamında ödenmesi gereken vergiye eşdeğer bir tutarı aştığında, söz konusu fazlalık, kurumlar

vergisi yükümlülüğünün aşağıdakilerle ilişkili kısmına karşı vergilendirileceği, aşan kısmın tutarının sırasıyla bu ülkelerde Sütun 1'de hesaplandığı, Tek Taraflı Önlem Uzlaşmasının bir parçası olarak, Amerika Birleşik Devletleri önerilen ticari eylemleri sona erdirmeyi kabul ettiği ve Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık'a mevcut Dijital Hizmet Vergileri ile ilgili olarak yılın sonuna kadar başka ticari eylemler uygulamamayı taahhüt ettiği tespit edilmiştir.

Anlaşmanın devamında 'Tanım' başlığı altında bazı kavramlar tanımlanmıştır;

- Kredi Tutarı; 8 Ekim 2021 tarihinden önce yürürlüğe giren Tek Taraflı Tedbirlere ilişkin ara dönemde tahakkuk eden ve ara dönemde fiilen ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk eden vergilerin Ara Sütun 1'i aştığı tutar, miktardır.
- Ara Dönem; 1 Ocak 2022'de başlayan ve 1. Sütun çok taraflı sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten veya 31 Aralık 2023'ten daha erken bir tarihte sona eren dönemdir.
- Ara Sütun 1 Tutarı; iki ayrı şekilde tanımlanmıştır ilki, Sütun 1'in ilgili ülkede yürürlükte olduğu ilk vergilendirme yılı boyunca 1. Sütun A Tutarı nedeniyle vergi mükellefinin borçlu olduğu vergi tutarının ürünüdür ve ikincisi, payı ara dönemdeki gün sayısı ve paydası 365 olan bir kesirdir.
- ÇUİ grubu; OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi Sözlüğünde verilen anlama sahiptir.
- İlgili Ülke; Geçici Kredinin sağlanacağı Tek Taraflı Tedbiri uygulayan yargı merciidir.

Uzlaşmanın üçüncü başlığı olan "C) Tek Taraflı Tedbir Uzlaşması Çerçevesi" anlaşma kapsamında ABD ve Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık açısından nasıl işleyeceğinden şu şekilde bahsedilmiştir;

- Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık için; her ülke, kredi tutarı kadar bir kredi (ara kredi) sağlamayı kabul eder. Ara Kredi, bir ÇUİ grubunun parçası olan bir vergi mükellefinin ara dönemden sonra A Tutarı vergi yükümlülüğüne tabi olduğu ilk vergilendirme yılında ve sadece 1. Sütun kapsamındaki yeni vergilendirme hakkından doğan kurumlar vergisi yükümlülüğüne uygulanacaktır. İlgili ülkede 1. Sütun 'un yürürlükte olduğu ilk vergilendirme yılında 1. Sütunla ilgili olarak A Tutarı vergi yükümlülüğüne tabi olan bir ÇUİ grubuna üye olmayan bir vergi mükellefi olması durumunda, Ara Kredi, Sütun 1'in söz konusu vergi mükellefi için geçerli olduğu ve o tarihte kullanıma sunulduğu ilk yıl esas alınarak belirlenir, bunun dışında, ara krediler, 1. Sütun'a tabi hale gelen bir ÇUİ grubu için, 1. Sütun'un ilgili ülkede yürürlüğe girmesinden dört yıldan fazla bir süre sonra kullanılamaz. Ara kredi, bir vergilendirme döneminde 1. Sütun kapsamındaki yeni vergilendirme hakkından doğan yükümlülüğü aşarsa, fazla Ara Kredi tutarı devredilecek, Sütun 1 kapsamındaki yeni vergilendirme hakkından kaynaklanan vergi yükümlülüğüne yansıtılacak ve her birinde orantılı olarak azaltılacaktır.
- Amerika Birleşik Devletleri açısından; İspanya veya Birleşik Krallık, Ara Dönem boyunca, ülkenin bu ortak beyanın "C" başlığı alt bölümünde açıklanan anlaşmaya uyması şartıyla Tek Taraflı Tedbir Uzlaşmasını kabul ederek, Amerika Birleşik Devletleri Bölüm 301 kapsamında önerilen ticari işlemleri sona erdirecek ve Avusturya, Fransa, İtalya tarafından uygulanan mevcut Dijital Hizmet Vergileri ile ilgili olarak daha fazla ticari işlem uygulamamayı taahhüt edecektir.

- Ayrıca taraflar, 1. Sütun'un uygulanmasındaki ilerlemeyi ve anlaşmanın uygun şekilde uygulanması için olabilecek her türlü etkiyi tartışmak için düzenli olarak toplanacaklar.

Bu anlaşmanın sonuçlarına göre Sütun 1-'in uygulamaya gireceği tarihe kadar söz konusu ülkeler dijital hizmet vergisini almaya devam edecekler ve bu süreçte ödedikleri vergileri sütun-1 uygulamaya girdikten sonra ödeyecekleri kurumlar vergisinden mahsup edeceklerdir. Kredi tutarı yüksek olan çok uluslu şirketler gerçekleşen mahsup sonucunda bir tutar kalırsa bunu da sonraki yıllarda ödeyecekleri hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere devredilecektir. Türkiye üzerinden verilmiş bir örnekten yola çıkarak 01.01.2024 tarihinde dijital hizmet vergisinin kaldırılması durumunda X çok uluslu şirketi 01.01.2022-31.12.2023 tarihleri arasında 500 TL dijital hizmet vergisi ödediği varsayalım. X çok uluslu şirketin Türkiye'de ki kurumlar vergisi yükümlüğü 2025 yılı için 400 TL olup bunun 150 TL'si sütun-1 kapsamında, 2026 yılı için 500 TL olup 200TL'si sütun-1 kapsamında olması durumunda ABD ile yapılan bu anlaşmaya göre X şirketinin Türkiye'deki ödeyeceği vergisel durumu şu şekildedir (Ergin, 2021)

Ara dönem sütun-1 tutarı: $100 \times 730 / 365 = 200$ TL

Kredi Tutarı: $500 (DHV) - 200 = 300$ TL

	2024	2025	2026
Sütun-1 kapsamında hesaplanan kurumlar vergisi	100	150	200
Diğer hesaplanan kurumlar vergisi	200	250	300
Toplam hesaplanan kurumlar vergisi	300	400	500
Mahsup edilecek Kredi Tutarı	300	200	50
Sütun-1 kapsamında ödenecek kurumlar vergisi	0	0	150
Ödenecek diğer kurumlar vergisi	200	250	300
Toplam ödenecek kurumlar vergisi	200	250	450
Sonraki yıla devreden Kredi Tutarı	200	50	0

Türkiye açısından bu durumu incelediğimizde dijital hizmet vergisi %7.5 oranında uygulanmakta olup dijital hizmet vergisinden 2020 yılında 1.060.955.000 TL, 2021 yılında ise 2.283.706.000 TL gelir sağlanmıştır. Uygulanmakta olan %7.5 oranı diğer ülkelere kıyasla oldukça yüksektir. Bizim vergi oranımız yüksek olması durumunda hizmet sağlayıcıları da verdikleri hizmetin bedelini artıracaktır. Bu durumda ödenecek vergi bu ülkedeki kullanıcılardan çıkacak ve tekrar sütun-1 uygulamaya konulduktan sonra hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bu sebep ile uygulanan bu oranın düşürülmesi gerekmektedir (Ergin, 2021).

5. Sonuç

Dünyada teknolojik gelişmelerin artmasıyla çoğu sektörde dijitalleşme başlamış ve ilerleyen teknoloji ile de dijitalleşme hızlanmıştır. Dijitalleşme sonucu sağlık, turizm, eğitim, eğlence, moda gibi birçok alan dijital ortama taşınmış ve bu sektörlerle ilişkin reklam pazarlama gibi ekonomik faaliyetler kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu ekonomik faaliyetler sonucunda özellikle dijital hizmet sağlayan çok uluslu şirketler çok ciddi miktarda gelir elde etmiş ve bu kazançların vergilendirilmesi, vergilendirme ülkeler için önemli gelir kaynağı oluşturduğu için, Vergi hukuku açısından kaçınılmaz hale gelmiştir.

Dijital hizmet sağlayan çok uluslu şirketler hizmet sunarken fiziki bir ortama ihtiyaç duymayı ve şirket merkezini vergilendirme açısından daha kazançlı yerlere taşıyabilmeleri ve bu sayede kaynak ülkede elde ettiği kazançların vergilendirilememesi ülkemiz de dahil olmak üzere tüm dünyada problem haline gelmiştir. Bunun için OECD, BM ve G20 ülkeleri ortak çözüm getirmeye çalışmıştır. Fakat somut bir çalışma ortaya konamamıştır. Bu sebeple ülkeler kendi DHV kendisi oluşturmaya başlamıştır. Türkiye de dünyadaki gelişmeleri takip etmiş ve kendi DHV'sini oluşturmuş ve kanun hükümlerini yürürlüğe koymuştur.

Türk Vergi Hukuku'ndaki DHV değerlendirildiğinde, çok yeni uygulamaya girmiş vergilendirme hükümleri içermektedir. Her ne kadar şu an dijital vergilendirme eksikliğini gideriyor ve devlet açısından ciddi miktarlarda gelir sağlıyor olsa da değerlendirildiğinde, çifte vergilendirmeye sebebiyet veriyor olması, vergi oranının diğer ülkelere göre yüksek olması gibi durumlar uzun vadede sorun oluşturma ihtimali taşımaktadır.

Türkiye de dahil olmak üzere birçok ülkenin yürürlüğe koyduğu dijital hizmet vergileri, dünyada DHSÇŞ'in önemli bir kısmına sahip olan ABD'yi rahatsız etmiş ve ABD bu vergiyi uygulayan ülkelere ilişkin ticari soruşturma başlatmıştır. Bunun sonucunda da ABD karşılık olarak bu ülkelere gümrük vergileri yaptırımları uygulamıştır. Ekonomik anlamda birbirini zor duruma düşüren iki taraf da uzlaşmaya vararak 8 Ekim 2021 tarihinde "1. Sütun Yürürlüğe Girmeden Önce Ara Dönemde Mevcut Tek Tarafli Önlemlere Geçiş Yaklaşımında Uzlaşmaya İlişkin ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık'tan Ortak Açıklama" başlığı altında ortak duyuru yayınlamaya vardıklarını ilan etmiştir. Böylece dijital hizmet vergisi uygulayan ülkeler bu vergilendirmeleri ABD için kaldırarak, ABD de uyguladığı ticari yaptırımları kaldıracaktır.

Kaynakça

- AA (2020). "Dünyanın en değerli 10 şirketinden 7'si teknoloji şirketi (21.01.2020)", <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/dunyanin-en-degerli-10-sirketinden-7si-teknoloji-sirketi/1708989>, ET: 19.11.2021.
- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 169, 175.
- Bilgiç Ulun, A. (2021). "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde OECD Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması", *Derleme Makale*, 31(164), 230-232.
- Bloomberg (2021). "Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor? (06.01.2021)", <https://www.bloomberght.com/dst-2272056>, ET: 19.11.2021.
- Deloitte (2019). *Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2019 ilk 6 Ay Raporu*.
- Durdu, M. (2020). "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1965.
- Ergin, N. E., "ABD ile Türkiye anlaştı! (29.11.2021)", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/abd-ile-turkiye-anlasti/641143>, ET: 10.12.2021.
- Fırat, M (2020). "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme", *Ünye İİBF Dergisi*, 3(1), 29.

- GİB (2020). "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği", <https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>, ET: 19.11.2021.
- Karabulut, Ş. (2020). "Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi", Maliye Dergisi, (178), 264, 274-275.
- Kurbanova, M. ve Çalıyurt, M. (2021). "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesi Sürecinde Finansal Raporların İncelenmesi".
- Mert, H. ve Bayar E. (2020). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Karşılaştırılmalı Analizi ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri", Derleme Makale, 30(160), 88-89.
- Mert, H. ve Bayar, E. (2020). "Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", 6th Global Business Research Congress, (11), 29.
- Mutlu Kaya, Ö. (2020). "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2), 457.
- NTV (2021). "Türkiye ile ABD arasında 'dijital hizmet vergisi' anlaşması (23.01.2021)", <https://www.ntv.com.tr/ekonomi/turkiye-ile-abd-arasinda-dijital-hizmet-vergisi-anlasmasi,4Sd3Z5oknUOzv2O4I9hlwg>, E.T: 20.01.2022.
- OECD (2015). "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", OECD Publishing, Paris.
- OECD (2021). "G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.
- Özdemir, H. ve Atak, O. (2019). "Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi", Vergi Raporu, (243), 23.
- Özgür, O. Ç. (2021). "Türkiye'nin Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması", <http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/turkiyenin-dijital-hizmet-vergisi-uygulamasi?onlyTm=&tm=>, 18.11.2021.
- PWC (2020). Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2020/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği.html>, ET: 19.11.2021.
- Sağlı, A. (2020). "Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi", https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi, ET: 18.11.2021
- Sandalcı, U. ve Saygın, Ö. (2020). "Dijitalleşen Dünyada Dijital Hizmet Vergisi: Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye, Vergi Raporu, (246), 81-83.
- Şahin, M. (2020). "Türkiye'de ve Dünyada Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası (469), 40.
- T.C Cumhurbaşkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi ve Bağlı Cetveller. <https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1672663445481-a647300a-8ddf> E.T: 15.10.2023
- T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı, Mevcut Tek Taraflı Önlemlerle İlgili Olarak !. Sütun'un Yürürlüğe Giriş Öncesi Ara Dönemdeki Geçiş Yaklaşımına Dair Uzlaşma Hakkında Türkiye ve ABD'nin Ortak Beyanı,

<https://www.hmb.gov.tr/duyuru/mevcut-tek-tarafli-onlemlerle-ilgili-olarak-1-sutunun-yururluge-girisi-oncesi-ara-donemdeki-gecis-yaklasimina-dair-uzlasma-hakkinda-turkiye-ve-amerika-birlesik-devletlerinin-ortak-b>, E.T: 10.01.2022.

Turan, D. (2021). " Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri", Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 7(1), 2-3.

U.S Department Of The Treasury, Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>, E.T: 15.01.2022.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.