

DOI Number: 10.30520/tjsosci.665390

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN DÜNYADAKİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

*THE IMPLEMENTATION OF DIGITAL SERVICE TAX AROUND THE WORLD AND A
BRIEF COMPARISON WITH TURKEY*

Habip DEMİRHAN¹

ÖZET

Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT)'nin hızla gelişmesi ile birlikte mal ve hizmet sunumundaki çeşitlilik de artmıştır. Bunun yanı sıra zaman ve mekân kavramı değişime uğrayarak sanal ve reel dilemmasını ortaya çıkarmıştır. Söz konusu bu durum ekonomi üzerinde de etkide bulunmuştur. Nitekim teknolojik ilerlemedeki bu hızlı dönüşüm dijital ekonomi diye bir kavramı önümüze çıkarmıştır.

Devletler dijitalleşme ile birlikte artan dijital hizmet sunumunun vergilendirilmesine yönelik çözümler üretmeye çalışmaktadır. Fakat dijitalleşme küresel düzeyde bir durum ortaya çıkardığından dolayı söz konusu bu hizmetleri sunanların vergilendirilmesi sadece bir ülkenin sorunu değil küresel düzeyde çözüm üretilmesi gereken durumlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmada, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Avrupa Birliği'nin bu duruma yönelik çalışmalarına değinilmekte ve bunun sonucunda dijital hizmet vergisi uygulamaya başlayan örnek ülkelerin uygulamaları incelenmektedir. Bu örnekler ışığındaki Türkiye'de uygulanmaya başlayan dijital hizmet vergisi ile kıyaslaması yapılmaktadır. Netice itibariyle uygulamalar arasında farklılıkların olduğu, Türkiye'deki dijital hizmet vergisi oranının yüksek olduğu tespit edilmiş ve bu farklılıkların azaltılmasına yönelik öneriler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme, dijital ekonomi, dijital hizmet vergisi

ABSTRACT

The provision of goods and service diversity have increased with the rapid development of Information and Communication Technologies (ITCs). In addition to this, the concept of time and space has changed and revealed the problem of virtual reality. This situation also had an impact on the economy. As a matter of fact, this rapid transformation in technological progress has brought out a new concept named "digital economy".

States are trying to find solutions for the taxation of digital service delivery that is increasing with digitalization. However, since digitalization creates a global situation, the taxation of those providing these services is not only a problem of a state, but one of the situations in which a solution must be produced at a global level.

¹ Doktor Öğretim Üyesi, Hakkâri Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, habipdemirhan@hakkari.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8621-0778>

In this study, the studies of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the European Union on this issue are discussed and as a result of this, the practices of the sample countries that have started to apply digital service tax are examined. Then, a brief comparison between this sample implementations and Turkish digital service tax has been done. In conclusion, it is find out that there are some differences between implementations and also Turkish digital service tax is so high and for this reason, recommendations raised for Turkish digital service tax.

Keywords: Digitalisation, digital economy, digital service tax.

GİRİŞ

20. yüzyılın sonlarında başlayan ve 21. yüzyılın başlarında giderek hızlanan teknolojideki dönüşüm post modern bir toplum yapısını ortaya çıkarmıştır. Bu toplum yapısında, hızlı teknolojik dönüşüm ile birlikte dijital teknolojiler her tarafı kuşatmaya başlamıştır. Dijital teknolojileri kullanabilme becerisi arttıkça, söz konusu teknolojiler bireylerin ihtiyaçlarını belirlemeye başlamıştır. Küreselleşen dünyada mekân ve zaman kavramına bağımlılık giderek azalmış, her an her yerde mal ve hizmete erişebilme olanağı gelişmiştir.

Söz konusu gelişmeler, kamu ve özel olmak üzere tüm sektörlerde mal ve hizmet sunumunda dijitalleşmenin kullanılmasını da mümkün kılarak yeni sunum yöntemleri ortaya çıkarmıştır. Dijital dönüşüm aynı zamanda dünya genelinde ticaretin de dönüşmesini sağlamıştır. Bu durum karşısında özellikle çok uluslu şirketler başta olmak üzere bütün şirketler yeni pazarlama stratejileri geliştirmek zorunda kalmışlardır. Bunun sonucunda, şirketler e-ticaret konusunda ciddi yatırımlar yapmaya başladılar. BİT’lerdeki hızlı dönüşüm ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar tabiri caizse ekonomik anlamda yapay hale gelmiştir. Söz konusu bu durum küresel anlamda dijital ekonomi diye yeni bir alan yaratmıştır.

Günümüzde, küresel ekonominin neredeyse %10’una yaklaşan hacmi ile dijital ekonominin büyümesi hızla artmaktadır. Böylesine geniş bir ekonomik havuzun ülkeler için en önemli problemlerinden biri vergilendirilme sorunudur. Dijital ekonominin payındaki bu artış devletlerin bu paydan en optimal vergiyi alabilmeyi istemelerine neden olmaktadır. Dijital ekonomi küresel bir ekonomi olduğundan, her ülkenin kendi egemenlik yetkisine dayanarak vergi rejimi uygulaması aynı zamanda diğer ülkelerin de etkilenmesine sebebiyet verebilmektedir. Bu durum, dijital ekonominin vergilendirilmesinin uluslararası mutabakat ile vergilendirilmesinin daha uygun olacağı fikrini doğurmaktadır.

Dijital ekonomi ile mücadelede OECD’nin ciddi çalışmaları mevcuttur. Bunun yanı sıra Avrupa Birliği’ de üye ülkelere yönelik uygulayabilecekleri bir dijital hizmet vergisi ile ilgili direktifleri içeren rapor yayınlamıştır. OECD’nin uluslararası vergileme ile ilgili çalışmaları zaten bilinmektedir. Dijital ekonomi ile ilgili çalışmaları, bu alanın vergilendirilmesinde daha etkin bir durum oluşturacak uluslararası çifte vergileme sorunlarını ortadan kaldıracaktır.

Çalışmada OECD ve AB’nin bu konudaki çalışmalarına yer verilerek, AB üyesi ülkelerden Fransa, İngiltere ve İtalya’nın dijital hizmet vergisi ile ilgili düzenlemelerine yer verilmektedir. Daha sonrasında 5 Aralık 2019 tarihinde 7194 sayılı torba yasa ile düzenlenen ve yürürlüğe giren dijital hizmet vergisinin diğer ülkelerle karşılaştırmalı olarak olumlu ve olumsuz yönlerine değinilerek çözüm önerileri sunulacaktır.

1. DİJİTAL EKONOMİNİN ÇERÇEVESİ

Günümüzde dünya, dijitalleşmenin ilk aşamalarını yaşadığından dijital ekonomi terimi ve bununla ilgili olan terimler henüz geniş çapta kabul gören tanımlamalardan yoksundur. Bu nedenler aynı terimin ilgili literatürde farklı tanımlarına rastlamak mümkün olabilmektedir. Teknolojik ilerlemenin hızı o kadar yüksek derece seyretmektedir ki, bu nedenle standart tanımlar üzerinde anlaşmaya varmak için gereken süre, genellikle teknolojik değişim hızının gerisinde kalmaktadır (UNCTAD, 2019). Böylesi bir hızlı dönüşümün olduğu durumda, tanımların dinamik bir esnekliğe sahip olması gerekir.

1990'ların ortalarında ilk kez ortaya çıktığı günden bu yana, dijital ekonominin tanımı, teknolojinin hızla değişen doğasını ve işletmeler ve tüketiciler tarafından kullanımını yansıtarak gelişmiştir (Barefoot ve diğerleri, 2018). 1990'larda bu alandaki literatür daha çok internetin ekonomi alanında kullanılmasının erken dönemlerine denk gelmiştir. İnternet ekonomisi terimi bu dönemde kullanılmıştır (Brynjolfsson and Kahin, 2002). İnternet kullanımı genişledikçe, 2000'li yılların ortalarından itibaren raporlar giderek daha fazla internet ekonomisinin ortaya çıkıp büyüebileceği koşullara odaklandı. Tanımlar, bir yandan farklı politikaların ve dijital teknolojilerin analizlerini, diğer yandan da BİT ve dijital yönelimli firmaların kilit aktörler olarak büyümesini içerecek şekilde gelişti (OECD, 2012). Geçtiğimiz birkaç yıl içinde tartışma, dijital teknolojilerin, hizmetlerin, ürünlerin, tekniklerin ve becerilerin ekonomiler arasında yayılma şekline daha fazla odaklanarak yeniden değişti. Bu süreç genel olarak, dijital teknolojilerin, ürünlerin ve hizmetlerin kullanımı yoluyla işletmelerin geçişi olarak tanımlanan dijitalleşmeyi ifade etmektedir (Brennen ve Kreiss, 2014).

BİT'lerin hızlı gelişimi ve artan kullanımı beraberinde dünya ekonomisini de dönüştürmektedir. Dijital dönüşümün hızı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu dönüşümden tüm ülkelerin etkilendiği söylenebilir. Son yılların ayırt edici özelliklerinden biri, makine tarafından okunabilen bilgilerin veya dijital verilerin internet üzerinden toplanmasında geometriksel büyümenin olmasıdır. Buna büyük veri analitiği, yapay zekâ, bulut bilişimi (iCloud) ve yeni iş modellerinin (dijital platformlar) genişlemesi eşlik etti. İnternete erişen daha fazla cihaz, dijital hizmetleri kullanan ve giderek daha fazla değer zincirini dijital olarak bağlayan kişi sayısı arttıkça, dijital veri ve teknolojilerin rolü daha da genişlemektedir. Sonuç olarak, verilere erişim ve verileri dijital istihbarata dönüştürme yeteneği şirketlerin rekabet gücü için çok önemli hale gelmiştir. İşlemler daha fazla dijitalleştikçe üreticiler ve ihracatçılar giderek daha fazla veri analizine bağımlı hale gelmektedir (UNCTAD, 2019: 3).

1992 yılında dünyada 100 gigabytes veri akış trafiği olurken bu miktar 10 yıl sonrasında, yani 2002 yılında saniyede 100 gigabytes'a ulaşmıştır. 2017 yılında bu miktar saniyede 46,600 gigabytes'a çıkmıştır. 2022 yılında bu miktarın saniyede 150,700 gigabytes'a çıkacağı tahmin edilmektedir (UNCTAD, 2019). Görüldüğü üzere bu zaman aralıklarında veri akışları için bir Proxy olan Global İnternet Protokolü trafiği çarpıcı bir şekilde büyümüştür. Ancak bilinmelidir ki bu dünya sadece veri odaklı ekonominin ilk günlerini yaşamaktadır. Dolayısıyla bu oran giderek artacaktır. Dijital ekonominin büyük bir bölümü Amerika

Birleşik Devletleri ve Çin’de yoğunlaşmasına karşın giderek diğer ülkelerde de yayılması kaçınılmazdır. Mevcut durumda dünyadaki en büyük 70 dijital platformun piyasa değerinin %90’ı bu iki ülkede bulunmaktadır.

Dijital ekonomi e-ticareti de içerisinde barındıran bir üst kavram olarak ifade edilebilir (Yüce ve Akbulut, 2018: 110). Dijital teknolojilerin her zamankinden daha fazla işlemi desteklemesiyle, dijital ekonomi, ekonominin bir bütün olarak işleyişinin ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir. Ekonomi kavramının olduğu yerde elde edilen gelirler ve dolayısıyla yapılan harcamalardan söz edilebileceği aşikârdır. Gelirin elde edilmesi devletler için söz konusu alanın vergilendirilmesini cazip hale getirmektedir. Söz konusu alanda, online reklam, online ödeme hizmetleri, dijital satış gelirleri, danışmanlık ve finans hizmetleri ile ilgili vb. gelirler elde edilebilmektedir (Öz ve Kara, 2016: 32). Dijital ekonominin artan büyüklüğü ve elde edilen gelirlerin hızla artması sonucunda uluslararası kuruluşlar ve devletler bu alanda vergisel düzenlemeler ile ilgili uygulamalara başlamışlardır. Bu düzenlemelerden biri de dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Dijital ekonominin yaygınlaşması, uluslararası vergilendirme açısından zorluklar yaratmaktadır. Dijital ekonomi ve e-ticaret birbirinin yerine kullanılmasına karşın aynı şeyler değildir. Çalışmanın devamında dijital hizmet vergisi ile ilgili uluslararası kuruluş ve devletlerin yaptıkları düzenlemelere değinilecektir.

2. OECD DÜZENLEMELERİ

Dijital ekonomi hızla büyümesine (OECD, 2013) karşın henüz tam potansiyeline ulaşmamıştır (OECD, 2015: 17). “Digital Economy Outlook 2015” başlıklı raporunda e-ticaret yapan bireylerin oranının 2007 yılında %31 iken, bu oranını 2014 yılında % 50’ye yükseldiği ifade edilmiştir, 2022 yılı itibariyle de internete bağlı olan cihaz sayısının dünya genelinde mevcut sayısının 14 katı olacağı vurgulanmıştır (OECD, 2015a). Ayrıca OECD bu raporunda, ülkelere, dijital ekonomiden dolayı ortaya çıkan kayıplara karşı önlem almalarına yönelik uyarılarda bulunmuştur. OECD (2015:5) dijital ekonominin hızla gelişeceğini ve bu gelişmenin de giderek artacağını ifade etmiş, gelecekteki ekonominin dijital ekonomi ağırlıklı olacağını ve dolayısıyla da dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayrı düşünmemek gerektiğini vurgulamıştır. Eğer dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayırmamak gerekiyorsa söz konusu bu ekonomi pastasının da vergilendirilmesi kaçınılmaz olacaktır.

Bu rapor sonucunda Dijital Ekonomi Görev Gücü (Task Force of Digital Economy-TFDE) oluşturulmuştur. Dijital ekonomideki vergilemenin zorlukları, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (Base erosion and profit shifting-BEPS) Eylem Planının ana odak noktalarından biri olarak tanımlandı (OECD, 2015b).

2017 yılında G20 Maliye Bakanlarınca verilen görev sonucunda bu alanda kapsayıcı bir çerçeve sunan TFDE, Mart 2018 yılında “Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları-Ara Raporu (Tax Challenges Arising From Digitalisation-Interim Report 2018) yayınladı. Ara rapordan sonra konunun önemini bilinciyle TFDE çalışmalarını daha da hızlandırmıştır. 23 Ocak 2019 tarihinde OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik sorunları içeren “Addressing the Tax Challenges of Digitalisation of the Economy-Policy Note” başlıklı bir politika belgesi yayımlandı (OECD, 2019a). Bu politika belgesi temelinde

Şubat 2019'da kamuoyunun görüşlerinin de alınacağı bir doküman raporun birinci bölümü, daimi kar dağıtımı ve daimi işyeri ile ilgili iken ikinci bölümü ise küresel matrah aşımı ile ilgilidir.

2.1. KAR DAĞITIMI VE DAİMİ İŞYERİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Dijital ekonomi ile ilgili önemli zorluklardan biri, ağırlıklı olarak ekonomik anlamda daimi işyerinin belirlenememesidir. OECD (2019b), bu çerçevede hem kar dağıtımı hem de daimi işyeri ile ilgili yapılması gereken değişiklikler için öneriler sıralamıştır. Bu önerilere aşağıda kısaca değinilmiştir.

2.1.1. Kullanıcı Katılımı

Kullanıcı katılımı (user participation) ile ilgili öneri, kullanıcıların sürekli katılımını ve aktif katılımını istemenin bazı yüksek düzeyde dijitalleştirilmiş işletmeler için değer yaratmanın kritik bir bileşeni olduğu fikrine dayanmaktadır. Bu kullanıcıların faaliyetleri ve katılımı markanın oluşturulmasına, değerli verilerin üretilmesine ve pazar gücünün oluşturulmasına yardımcı olan kritik bir kullanıcı kitlesinin geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu öneri daha çok sosyal medya platformları, arama motorları ve çevrimiçi pazarlar için sunulmuştur. Buna göre, dijital ekonomide dar mükellefiyete sahip bir kişiliğin kaynak ülkede önemli derecede ekonomik faaliyet yürütüp yürütmediği, söz konusu kaynak ülkedeki kullanıcı sayısına (belli bir periyot belirlenerek saptanacak olan sayı; örneğin aylık kullanıcı sayısı) ve sağlanan veri (data) girdisine bağlı olarak değerlendirilecektir.

Teklif, mevcut işletmelerin yerel ve fiziksel bir mevcudiyetine bakılmaksızın, bu işletmelerin aktif ve katılımcı kullanıcı tabanlarının bulunduğu kaynak bölgelerine bir miktar kar tahsis edilmesini gerektirecek şekilde mevcut kar dağıtım kurallarını değiştirilmesini önermektedir. Öneri, bir kullanıcı yetki alanına tahsis edilmesi gereken kar miktarını belirlemek için geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılmasının zorluklarına değinmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde kullanıcı faaliyetleri sonucunda yaratılan değer belirlenemeyeceğini ifade etmektedir. Bunun yerine, bir kullanıcının yetki alanına tahsis edilen kârın, kullanıcıların faaliyetleri / katılımı ile ilgili olarak, rutin olmayan veya artık kar bölünmesi yaklaşımı ile hesaplanması önerilmektedir.

2.1.2. Pazarlama Gayri Maddi Varlıkları

Gayri maddi varlık, pazarlama faaliyetleri ile ilgilidir, bir ürünün veya hizmetin ticari olarak kullanılmasına yardımcı olur ve / veya ilgili ürün için önemli bir promosyon değerine sahiptir. Bu kapsamda, pazarlama gayri maddi varlıkları, örneğin, ticari markaları, ticari adları, müşteri listelerini, müşteri ilişkilerini ve kullanılan veya müşterilere mal veya hizmetlerin pazarlanmasına ve satışına yardımcı olan tescilli pazar ve müşteri verilerini içerebilmektedir (OECD, 2017: 27). Söz konusu bu varlıklar dijital anlamda yerel bir alan adı (domain name), yerel bir web sayfasının olması, yerel ödeme opsiyonlarının olması vb. olarak ele alındığında bunların varlığı dar mükellefin kaynak ülkede önemli derecede ekonomik faaliyetleri olduğunu gösterecektir.

2.1.3. Önemli Düzeyde Ekonomik Mevcudiyet

Bu öneri, ekonominin dijitalleşmesinin ve diğer teknolojik ilerlemelerin, ticari işletmelerin önemli bir fiziksel varlığı olmaksızın bir yetki alanının ekonomik yaşamına yoğun bir şekilde katılmalarını sağladığı görüşüne dayanmaktadır. Bir başka ifade ile dijital ekonomide ticari işletmeler fiziksel varlık olmadan da bir ülkeden kaynak sağlayabilmektedir. Bu görüşe göre, bu teknolojik gelişmeler mevcut işyeri tanımı ve kar dağıtım kurallarını etkisiz hale getirmiştir.

Bu öneri uyarınca, yerleşik olmayan bir teşebbüsün dijital teknoloji ve diğer otomatik yöntemlerle bir ülkenin yetki alanındaki alana yönelik ticari ve kar amaçlı ve sürekli bir etkileşimini kanıtlayan faktörler temelinde önemli bir ekonomik mevcudiyete sahip olması durumunda, bu yetki alanında vergilendirilebilir mevcudiyet ortaya çıkacaktır. Kaynak ülkede dar mükellefiyet için sadece gelir, bağ kurmak için tek başına yeterli değildir. Bunun yanı sıra aşağıdaki durumların varlığı da önemli derecede ekonomik mevcudiyete etki etmektedir. Bunlar;

- Bir kullanıcı tabanının varlığı ve ilişkili veri girişi
- Etki alanından türetilen dijital içeriğin hacmi
- Yerel para biriminde veya yerel ödeme yöntemiyle faturalandırma ve tahsilat
- Yerel dilde bir web sitesinin varlığı ve sürdürülmesi
- Nihai teslimat sorumluluğu

2.2. KÜRESEL MATRAH AŞIMI KARŞITI ÖNERİSİ

BEPS paketinde yer alan tedbirler, her ne kadar vergilemenin çerçevesini tanımlayan ve çifte vergilemenin önüne geçen öneriler olsa da, Kapsayıcı çerçevenin bazı üyeleri, bu önlemlerin karı hiç vergilendirmeyen ya da düşük vergilendirmeye tabi ortaklıklarına kaydıran yapılardan kaynaklı risklere henüz kapsamlı bir çözüm sağlanmadığını düşünmektedir. Bu risk, özellikle dijital ekonomide yaygın olan, ancak daha geniş bir bağlamda maddi olmayan varlıklara ilişkin kârlarla bağlantılı olarak fazladır. Küresel matrah aşımı karşıtı önerisi, her bir ülkenin kendi vergi oranlarını belirleme konusundaki egemenlik hakkına saygı gösterilmesi amaçlanmıştır, ancak tüm ülkelerin vergi egemenliğini, diğer ülkelerin birincil vergi haklarını yeterince kullanmadığı karlarından dolayı oluşacak “vergi iadesi”ni güçlendirmektedir.

Raporda üçüncü bölümde ise küresel matrah aşımı karşıtı önerisine yönelik öneriler geliştirilmiştir. Raporda matrah aşımının önüne geçebilmek için iki teklif kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu teklifler;

- Gelirin kuruluş veya ikamet alanında geçerli olan düşük bir vergi oranına tabi olması durumunda, yabancı bir şubenin veya kontrol edilen bir işletmenin gelirini vergilendirecek bir gelir içerme kuralı (income inclusion rule)
- Ödeme asgari bir oranın üstünde veya üstünde etkin bir vergi oranına tabi olmadıkça belirli ödemeler için bir kesinti veya anlaşma yapılmasını reddeden aşınan matraha dayalı ödemelerden bir vergi alınmasını önermektedir.

Görüldüğü üzere OECD düzenlemeleri dijital ekonomi alanında ortaya çıkan sorunlara yönelik çözümler üzerinde durmaktadır ve bu çalışmalar halen devam etmektedir.

3. AVRUPA BİRLİĞİ VE ÜYE ÜLKELERİNDEKİ DÜZENLEMELER

Avrupa Komisyonu dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yürüten bir başka uluslararası kuruluştur. AB'nin dijital ekonomi ile ilgili ilk çalışması 29 Eylül 2017 yılında Estonya'da düzenlenen Talin Dijital Zirvesi (Tallinn Digital Summit)'dir. Konsey Başkanlığı, Avrupa Konseyi Başkanı ve Avrupa Komisyonu ile işbirliği içinde Tallinn Dijital Zirvesi'ni organize etti. Zirve, AB devlet veya hükümet başkanlarını bir araya getirdi. Tallinn Dijital Zirvesi'nin amacı, Avrupa'nın teknolojik dönüşümün önünde kalmasını ve önümüzdeki yıllarda küresel dünyada dijital bir lider olmasını sağlayan dijital inovasyon planları hakkında üst düzey tartışmalar başlatmak için bir platform olarak hizmet etmekte (European Commission, 2017a).

19 Ekim 2017 tarihinde yapılan Avrupa Komisyonu toplantısında alınan kararlardan biri "Dijital Avrupa" başlığını taşımaktaydı. Buna göre AB liderleri, dijital alanda etkin ve adil bir vergi sisteminin geliştirilmesi çağrısında bulundular. Tüm şirketlerin vergi paylarını adil bir şekilde ödemelerini sağlamak ve OECD'de devam etmekte olan çalışma doğrultusunda küresel düzeyde bir oyun alanı sağlamak önemine değinilmiştir (European Commission, 2017b). 5 Aralık 2019 tarihinde AB Konseyi, dijital ekonomide kârların vergilendirilmesine yönelik yaklaşımını tartıştı. Konsey bu raporunda dijital ekonomideki vergilendirme ile ilgili olarak uluslararası düzeyde bir politika geliştirilmesinin aciliyetini vurgulamıştır. Bunun için OECD ve diğer uluslararası ortaklarla yakın işbirliği çağrısında bulunmuştur. Konsey, 'sanal kalıcı kuruluş' kavramının, transfer fiyatlandırması ve kar ilişkilendirme kurallarındaki değişikliklerle birlikte araştırılmasını önermiştir (Council of the European Union, 2017). 21 Mart 2018 tarihinde komisyon, dijital vergileme için yeni kurallar önermiştir. Komisyon iki yasal teklifte bulundu. İlk teklif, kurumların vergi kanallarında reform yapmayı amaçlamaktadır, böylece işletmeler dijital kanallar aracılığıyla kullanıcılarla önemli etkileşime sahip olduğunda kazançlar kaydedilmekte ve vergilendirilmektedir. Bu, Komisyon'un tercih ettiği uzun vadeli çözümü oluşturmaktadır. İkinci teklif, birkaç üye devletten, AB içinde şu anda vergilemeden tamamen kaçan ana dijital faaliyetleri kapsayan geçici verginin talep edilmesidir. 22 Mart 2018 tarihinde AB liderleri, Vergileme üzerine Liderlerin Gündem Notu (Leader's Agenda Note on Taxation) adlı bir çalışma yayınladı. Bu çalışma, büyüyen dijital ekonomiyi dikkate alarak vergi sistemlerinin nasıl uyarlanacağına, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele için daha neler yapılabileceğine ve AB ile uluslararası düzeyde sinerjinin en iyi nasıl sağlanacağına odaklanmıştır. AB Konseyi'nin Ekonomik ve Mali İşler Konseyi 4 Aralık 2018 tarihinde dijital vergileme tartışılmıştır. Bakanlar, Başkanlık uzlaşma metnine dayanarak dijital hizmetler vergisi konusunda görüş alışverişinde bulundular. Tartışmaların teknik düzeyde devam edilmesi kararlaştırıldı.

21 Mart 2018'de, Avrupa Komisyonu, AB'de faaliyet gösteren dijital işletmelerin adil ve etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir dizi önlem sundu. Pakette, dijital sabit kuruluşun tanımına yer verilerek, dijital hizmetlerden sağlanan gelirler için %3 oranında

bir vergi alınması tedbirleri yer almıştır (European Commission 2018). Rapor, aşağıda belirtilen durumlarda dijital hizmet vergisi uygulamasının sona erdirileceği belirtmiştir;

- Önemli düzeyde dijital varlığın oluşumu ile ilgili teklifin kabulü
- Ortak kurumlar vergisi matrahı ve ortak konsolide kurumlar vergisi matrahının benimsenmesi ve AB Parlamentosunun talep ettiği şekliyle dijital işyeri varlığının ilgili matraha dahil edilmesi
- OECD ya da Birleşmiş Milletler nezdinde uluslararası bir çözümün uygulanmaya başlanması

Komisyonla göre dijital ekonomik faaliyetler geleneksel faaliyetlere göre daha az oranda vergilendirilmektedir. Bunun birçok sebebi olmakla beraber en temel sebepleri arasında dijital faaliyet yürüten işletmenin kaynak ülkede geleneksel işletmelerin aksine fiziksel bir varlığa/işyerine ihtiyaç duymadan faaliyette bulunabilmesi, gayrimaddi varlıklarını (intangibles) rahatlıkla transfer edebilmesidir (Avrupa Komisyonu, 2018). Sonuç itibariyle komisyon iki ana noktada düzenleme önermiştir. Birincisi, kurumların vergilendirilmesinde kalıcı reformların yapılması, ikincisi ise belirli dijital hizmetlerden elde edilen kazancın ortak bir dijital hizmet vergisine tabi tutulmasıdır. Komisyon diğer uluslararası düzenlemelerin yürürlüğe girmesine kadarki süreç içerisinde bu önerilerin değerlendirilmesini önermiştir.

3.1. FRANSA

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ilk adımı atan ülke Fransa olmuştur. Bir başka ifade ile Fransa, dijital hizmet vergisinin uygulamasını gerçekleştiren ilk Avrupa Birliği üyesidir. Yukarıda zikredildiği üzere Avrupa Birliği Komisyon kararı çerçevesinde %3 oranında bir verginin uygulanabilmesini teklif etmişti. Fransa, söz konusu teklif çerçevesinde dijital hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden %3 oranında dijital hizmet vergisinin alınmasını kabul etmiş ve uygulamasına başlamıştır. 2019 yılının Eylül ayında “21.yüzyılın vergisi” adıyla kabul edilen verginin yürürlük tarihi geriye işletilerek 1 Ocak 2019 olarak kabul edilmiştir.

İlk yaptırımlar ABD'nin dört büyük dev şirketi olan Google, Apple, Facebook ve Amazon'a yönelik olarak gerçekleştirildiğinden vergi GAFA vergisi adıyla anılmıştır. Fakat düzenleme sadece bunları değil aynı zamanda diğer ülke menşeli grupları içeren uluslararası şirketleri hedef almaktadır (France Government, 2019).

Fransa, Dijital Hizmetler Vergisi'nin (DST) kabulünü ve 2019'da büyük şirketler için kurumlar vergisi oranında bir değişiklik sağlayan Resmi Gazete'de 24 Temmuz 2019 tarihli 2019-759 sayılı Kanunu yayımladı. Yasaya göre DST, kullanıcılar arasında veri satışı da dâhil olmak üzere, kullanıcılar ve dijital reklamcılık arasında aracılık hizmetleri sunan dijital platformların (arayüzler) işletilmesi ile ilgili olarak Fransa'ya bağlı olarak elde edilen ciro kısmına % 3 oranında uygulanır. Şirketler, önceki yıl hizmetlerden elde ettikleri yıllık küresel gelir 750 milyon Euro'yu ve Fransa'daki hizmetlerden elde ettikleri gelir 25 milyon Euro'yu aşarsa DST'ye tabidir. İlişkili şirketler için bu hadlerin uygulanmasında bağlı olduğu grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır. Vergi matrahını belirlemek için, Fransa'ya bağlı dijital hizmetlerin payının temsili yüzdesi, hizmetin niteliğine göre değerlendirilmelidir:

Yasaya göre, dijital platform (arayüz) hizmetleri için temsili pay şu şekilde belirlenir:

- En az bir Fransız kullanıcısı içeren işlem sayısı / toplam işlem sayısı veya
- Fransız hesap sayısı / toplam hesap sayısı.

Reklamcılık hizmetleri için temsili pay şu şekilde belirlenir:

- Fransa'da bulunan çevrimiçi hedefleme kullanıcılarına yerleştirilen reklamların sayısı / toplam reklam sayısı
- Üzerinde veri oluşturulan veya toplanan Fransız kullanıcı sayısı / üzerinde veri oluşturulan veya toplanan toplam kullanıcı sayısı.

Belirli bir hizmet için belirlenen temsili pay daha sonra DST vergi matrahını belirlemek için hizmetten dünya çapında elde edilen toplam ciro ile çarpılır.

Aşağıdaki hizmetler DST'ye tabidir.

- Elektronik olarak, kullanıcıların doğrudan bu kullanıcılar arasında mal veya hizmet teslimi de dahil olmak üzere diğer kullanıcılarla iletişim kurmasına ve etkileşim kurmasına olanak tanıyan dijital bir arayüzün sağlanması”.
- Reklam verenlere veya aracılara, bu tür kullanıcılar tarafından sağlanan verilere dayanarak Fransa'da bulunan kullanıcılara hedefli reklamlar göstermek için elektronik yollarla erişilebilen dijital bir arayüzde bulunan reklam alanı satın almalarını sağlayan hizmetler.

Bu hizmetler, diğerlerinin yanı sıra, reklam mesajlarının satın alınması, stoklanması ve dağıtılması ile kullanıcı verilerinin yönetimi ve iletişimini içerir.

Kanun aşağıdaki hizmetleri kapsam dışı bırakmaktadır:

- Çevrimiçi mal veya hizmetlerin doğrudan satışı;
- Kullanıcılara dijital içerik, iletişim hizmetleri ve ödeme hizmetleri sunmak için bir dijital arayüzün birincil araç olarak sunulması

Kanuna göre DTS, Fransa'da kurumlar vergisi açısından düşülebilir. Vergi matrahı, vergilendirilebilir hizmetler için vergi mükellefinin (Katma Değer Vergisi hariç) aldığı dünya çapındaki tüm gelirleri (yani brüt gelirler) içerir ve Fransa'da yapılacak veya verilecek vergilendirilebilir hizmetlerin oranını temsil eden bir yüzde ile çarpılır. Vergiye tabi hizmetler şu durumlarda Fransa'da yapılmış veya tedarik edilmiş sayılır (Journal Officiel De La République Française, 24 Temmuz 2019).

- Hizmet satışı veya tedariki gerçekleştiren kullanıcılardan biri Fransa'da veya hizmet satışı / tedariki yokluğunda, kullanıcılardan birinin bu hizmetlere erişmek için Fransa'dan açılan bir hesabı olması durumunda,
- Veriler, Fransa'da bulunan kullanıcılar tarafından dijital arayüzlere danışarak veya reklam mesajı Fransa'da bulunan bir kullanıcının danıştığı dijital bir arayüze yerleştirildiğinde

Dijital arayüzün bir kullanıcısı, Fransa'da bulunan bir terminal aracılığıyla bu arayüzü ziyaret ederse Fransa'da bulunur.

Kanunun son sürümü, Fransa'daki yerin IP (internet Protokolü) adresi de dahil olmak üzere herhangi bir yolla belirlendiğini belirtmektedir (Journal Officiel De La République Française, 25 Temmuz 2019).

3.2. İNGİLTERE

İngiltere AB üyeliğinden çekilmeyi referanduma götüren ve referandumda çekilmenin kabul edildiği ülkedir. Buna karşın İngiltere de AB'nin önerilerini bu alanda dikkate alan ülkelerdendir. Nitekim 2019 yılının temmuz ayında arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazarların %2 oranında dijital hizmet vergisi alınmasını bütçe teklifinde sunmuştur (UK Finance Bill 2019-2020). Söz konusu düzenleme dijital hizmet sunanların platformlarını nasıl paraya çevirdiklerine bakılmaksızın vergilendirilmesini öngörmektedir. Taslak teklifte finansal ve ödeme hizmetleri istisnasına yer verilmiştir.

Taslak teklifte söz konusu verginin Nisan 2020 itibariyle yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu düzenlemenin ilk yıl itibariyle 275 milyon sterlin gelir sağlayacağı ve ardından 370 milyon sterline yükselebileceği ifade edilmiştir. Fakat bu gelir hazinenin toplam geliri karşısında nispeten düşük düzeyde kalmaktadır. Düzenleme bu katkının düşük veya yüksek olmasından ziyade önemli olan hususun faaliyetleri bu kapsama giren şirketlerin vergiye tabi tutulması olduğunu vurgulamaktadır.

Düzenlemeden, İngiliz kullanıcılarına sosyal medya platformu, arama motoru veya çevrimiçi pazar ('kapsam içi faaliyetler') sağlanmasından elde edilen gelire sahip büyük çok uluslu işletmeler etkilenecektir. Bu kapsamda yukarıda da zikredildiği üzere, Nisan 2020'den itibaren hükümet, arama motorlarından, sosyal medya platformlarından ve İngiliz kullanıcılarından değer elde eden çevrimiçi pazarlardan elde edilen gelirlere% 2 oranında yeni bir vergi getirecektir. İngiliz dijital hizmet vergisi kapsamında hükümet programındaki teklife kadarki süreç içerisinde bu vergiyi düzenleyen herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır.

Dijital Hizmetler Vergisi, İngiltere kullanıcılarına sosyal medya platformu, arama motoru veya çevrimiçi pazar sunan işletmeler için geçerli olacaktır. Grubun dünya çapındaki bu dijital faaliyetlerden elde ettiği gelir 500 milyon £ 'dan fazla olduğunda ve bu gelirlerin 25 milyon £ 'dan fazlası İngiltere kullanıcılarından elde edildiğinde, bu işletmeler Dijital Hizmetler Vergisine tabi olacaktır. Grubun gelirleri bu eşikleri aşarsa, İngiltere kullanıcılarından elde edilen gelirleri% 2 oranında vergilendirilir. 25 milyon £ 'luk bir eşik var, bu da bir grubun İngiltere'deki kullanıcılardan elde edilen ilk 25 milyon sterlin gelirinun Dijital Hizmetler Vergisine tabi olmayacağı anlamına geliyor.

Bir grup tarafından bir sosyal medya platformu, internet arama motoru veya çevrimiçi pazarın sağlanması, ilişkili herhangi bir çevrimiçi reklamcılık işinin yürütülmesini içerir. İlişkili bir çevrimiçi reklamcılık işi, çevrimiçi reklamcılığın yerleştirilmesini kolaylaştıran ve sosyal medya platformu, arama motoru veya çevrimiçi pazarla olan bağlantısından önemli ölçüde yarar sağlayan çevrimiçi bir platformda işletilen bir işletme olarak kabul edilmiştir. Finans ve ödeme hizmetleri sağlayıcıları için çevrimiçi pazar tanımından muafiyet söz konusudur.

3.3. İTALYA

Dijital ekonominin vergilendirilmesi üzerinde uzun süredir çalışan ülkelerden biri de İtalya'dır. Nitekim 2019 yılında Parlamento, Bütçe Kanunu'nda dijital hizmetler için bir hükmü onaylamıştır. Bu düzenleme kabul edilmesine rağmen yürürlüğe girmemiştir. Bunun nedeni İtalya'da yasa koyucuların tek taraflı tedbirlerden kaçınmak amacıyla OECD düzeyinde ortak bir fikir birliğini beklemeleriydi. Fakat OECD'nin işi ağırdan alması ve henüz bir çözüm bulamamasından dolayı Fransa örnek alınarak dijital hizmet vergisi düzenlemesinin 1 Ocak 2020'den itibaren yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Vergi oranı %3'tür. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesinden sağlanan gelirin 600 milyon Euro (684 milyon \$) civarında olması beklenmektedir (Pwc, 2019).

2 Kasım 2019 tarihinde, İtalya hükümeti 2020 yılı Mali Kanun Tasarısını (Draft Finance Bill-2020) meclise sundu. Mali Kanun Tasarısı, daha önce önerilen tek taraflı Dijital Hizmetler Vergisinde (DST) bazı değişiklikler ve bir dizi diğer vergi önlemini içermektedir (EY, 2019).

Yeni DST'nin Taslak Mali Kanuna dahil edilmesi (daha önce olduğu gibi) özel bir uygulama kararnamesi ihtiyacını etkili bir şekilde ortadan kaldırarak DST'nin 1 Ocak 2020'den itibaren yürürlüğe girme olasılığının daha yüksek olduğu anlamına gelir.

Şu anda önerildiği gibi DST, önerilen Avrupa Birliği (AB) DST Direktifi'nin özelliklerine, belirli hizmetler için% 3 vergi ile yakından uyumludur ve İtalya'nın 2019 Mali Kanununda da önerilen tedbirler üzerine kurulmuştur (Gazzetta Ufficiale, 2018).

Taslak Mali Kanunu, teklif edilen 2018 yasının bir kısmını etkili bir şekilde değiştirerek, özellikle bir uygulama kararnamesi (İtalyan yasama sürecinde kullanılan bir araç) ihtiyacını ortadan kaldırarak ve diğer açıklayıcı kurallar ekleyerek, 2020 tarihli Mali Kanun çıkarıldıktan sonra 145/2018 sayılı Kanuna yeni maddeler ekleyecektir. Taslak Mali Kanun'da yer alan diğer tedbirler üzerinde çeşitli siyasi partiler arasında çatışma olmasına karşın, en büyük mutabakat dijital hizmetlerin vergilendirilmesi üzerine olmuştur.

4. TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER

Dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır.

Bu düzenleme ile (madde 1);

- Dijital ortamlarda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat;
- Bilgisayar programları, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar vb. sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

Elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Verginin mükellefi dijital hizmet sağlayanlardır. Bu hizmet sağlayıcılarının 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyeceği kanunda ifade edilmiştir (madde 3). Kanunda ayrıca Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf olacağı zikredilmiştir (madde 4).

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Dijital hizmet vergisi oranı %7,5’dir. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

SONUÇ

Dijital hizmet vergisi tüm dünya genelinde yeni bir vergisel düzenlemedir. Çoğu ülke bu düzenleme üzerinde titizlikle çalışmaktadır. Söz konusu hizmet sunumunun nasıl ve hangi yöntemlerle vergilendirileceği uluslararası düzeyde de tartışmalıdır. Nitekim OECD söz konusu hizmetin vergilendirilmesine yönelik olarak çok uluslu bir yaklaşımın gerektiğine inanmakta ve bunun üzerinde çalışmalarını devam ettirmektedir.

OECD’nin bu alandaki çalışmaları uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergileme anlaşmaları, transfer fiyatlandırması vb. alanların netlik kazanabilmesi için önem arz etmektedir. Dijital ekonomi yeni bir alan olduğundan, yapılacak olan düzenlemelerin başlarda hatasız olması aynı zamanda ileriki zamanlarda ülkelerin önüne çıkabilecek diğer sorunların çözümünde de katkı sunacaktır. OECD’nin düzenlemeleri devam ederken ülkelerin bu alanda vergisel düzenlemeler yapması bu alanda sağlanacak gelirin yanı sıra ilgili alanın vergi dışında bırakılmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim Fransa’da yapılan düzenlemede vergiden elde edilecek gelirin öneminden ziyade alanın vergi dışı kalmaması ve alanın vergisel düzenlemelerle kontrol altına alınması gerekliliğinden kaynaklı olduğu ifade edilmiştir. AB’ye üye ülkelerde direktifler çerçevesinde oranlar makul seviyelerde belirlenmeye çalışılmaktadır.

Türkiye’de dijital hizmet vergisinin oranı diğer örnek seçilen ülkelerden fazladır. Bu oranın uygulanması ilgili alanın vergisel düzenlemenin dışında tutulmasından ziyade gelir kaygısından kaynaklı olduğu çıkarımına götürmektedir. Ayrıca mükellefiyet konusu tartışmalı alanlardan biridir. Fransa’da elde edilecek gelirin Fransa’da elde edildiğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 7194 sayılı kanunda gelirin Türkiye’de elde edilmesine yönelik kriterler eksiktir. Dijital ortamda sunulacak olan hizmetin vergilendirilmesinde geleneksel yöntemlerle mükellefiyet belirlenmesine yönelik düzenlemeler etkin olmayacaktır.

Sonuç itibarıyla, dijital ekonomi uzun süredir dünya genelinde vergilemeye tabi tutulmamış bir alandır. Vergi adaleti çerçevesinde dijital alandaki faaliyetlerin vergilendirilmesi bir gerekliliktir. Söz konusu alanda ciddi bir gelir kaynağı mevcuttur ve bu alandan elde edilen gelirin vergilendirilmesi kaçınılmaz olacaktır. Vergilemenin uluslararası vergileme ve çifte vergileme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilerek vergilemeye konu olması gerekmektedir. Türkiye’de dijital hizmet vergisi düzenlemesi dünya genelindeki muadillerinin üzerinde tespit edilmiştir. Bu durum söz konusu faaliyetleri yürüten ve Türkiye’de yerleşik olan kişiler için ciddi maliyetler ortaya çıkaracak ve rekabet dezavantajı yaratacaktır. Oranın yüksek olması vergi tahsilatının artması açısından iyi gözükse de ileriki zamanlarda vergiden kaçınma için farklı yolların bulunmasına sebebiyet verebilir. Bunun dışında böylesi büyük bir orandan dolayı da Türkiye’ye yatırım yapacak olan uluslararası şirketlerin önünü de tıkayabilecektir. Bu çerçevede oranın diğer ülke uygulamalarında olduğu üzere makul seviyelere çekilmesi daha etkin olacaktır.

KAYNAKÇA

Barefoot, K., Curtis, D., Jolliff, W., Nicholson, JR. & Omohundro, R. (2018). Defining and measuring the digital economy. *Working paper*. Bureau of Economic Analysis, United States Department of Commerce, Washington, DC. Available at: <https://www.bea.gov/system/files/papers/WP2018-4.pdf>. Erişim Tarihi: 11.12.2019

Brynjolfsson E. & Kahin, B, eds. (2002). *Understanding the Digital Economy*. Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, MA.

Brennen, S. & Kreiss, D. (2014). *Digitalization and digitization*. *Culture Digitally*, 8. Available at: <http://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/> Erişim Tarihi: 11.12.2019.

Council of the European Union (2017). Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy'. 20 November 2017. Brussels. <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 12.12.2019).

OECD (2012). *OECD Internet Economy Outlook 2012*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2013). Building Blocks for Smart Networks, *OECD Digital Economy Papers*, No. 215, Paris: OECD Publishing, DOI: <https://doi.org/10.1787/5k4dkhvnzv35-en>

OECD (2015a). *Digital Economy Outlook 2015*, Paris: OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>.

OECD (2015b). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing.

OECD (2017). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OECD (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

European Commission (2017a). Tallinn Digital Summit. 29 September. Tallinn: Estonia.

European Commission (2017b). European Council Conclusions. 19-20/10/2017. <https://www.consilium.europa.eu/media/31263/19-euco-final-conclusions-en.pdf> (Erişim Tarihi: 12.12.2019).

European Commission (2018). Fair Taxation of Digital Economy. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (Erişim Tarihi: 14.12.2019).

EY(2019). Italy's unilateral Digital Tax Services. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italys_unilateral_Digital_Services_Tax_advances/\\$FILE/2019G_005060-19Gbl_Indirect_Italy%20%20unilateral%20Digital%20Services%20Tax%20advances.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italys_unilateral_Digital_Services_Tax_advances/$FILE/2019G_005060-19Gbl_Indirect_Italy%20%20unilateral%20Digital%20Services%20Tax%20advances.pdf) (Erişim Tarihi: 17.12.2019).

Gazzetta Ufficiale (2018). Law No. 145/2018. 31 December. <https://www.altalex.com/documents/leggi/2019/01/02/legge-di-bilancio-2019-il-testo-pubblicato-in-gazzetta> (19.12.2019).

Journal Officiel De La République Française (24 Temmuz 2019). <https://www.legifrance.gouv.fr/affichLoiPubliee.do?type=general&idDocument=JORFDOLE000038203221> (Erişim Tarihi: 15.12.2019).

Journal Officiel De La République Française (25 Temmuz 2019). https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000038811588 Erişim Tarihi: 14.12.2019).

Italy Draft Finance Bill-2020

Öz, E. & Kara, M. C. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış, *Vergi Dünyası*, Yıl: 36, Sayı: 424, ss: 30-37, Aralık.

Pwc (2019). *Italy's 2019 budget law introduces a digital service tax. Tax Insights from International Tax Services*. 19 February 2019. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf> Erişim Tarihi: 11.11.2019.

UNCTAD (2019), *Digital Economy Report 2019: Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*, UN, New York, <https://doi.org/10.18356/c7dc937a-en>.

Yüce, M & Akbulut, N. (2018). BEPS Eylem Planı Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 68: 105-123.

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