

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/366824965>

Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması ve Vergilemede Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi Evaluation in Terms of Efficiency in Taxation and the Digital Service Tax Implement...

Article · January 2023

CITATIONS

2

READS

270

1 author:



Mutlu Yoruldu

Balikesir University

54 PUBLICATIONS 52 CITATIONS

SEE PROFILE

Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması ve Vergilemede Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi

Dr. Öğr. Üyesi MUTLU YORULDU

Balıkesir Üniversitesi

İİBF, Maliye Bölümü

mutluyoruldu@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-1010-2938>

Gönderilme Tarihi: 14.11.2022 Kabul Tarihi: 29.11.2022

Öz

Karmaşık olan dijital alanın vergilendirilmesi hususunda pek çok ülke harekete geçerek, yeni vergi araçları oluşturmaya ve uygulamaya karar vermiştir. Bu araçların en önemlilerinden biri dijital hizmet vergisi olmuştur. Türkiye’de de 2020 yılı Mart ayı itibarıyla uygulamaya giren dolaylı vergi niteliğindeki bu verginin her geçen zaman diliminde, hem toplam dolaylı vergiler hem de toplam vergi gelirleri içindeki nicel ağırlığı ve önemi artmıştır. Bu çalışmada, nitel araştırma tekniklerinden doküman analizi yöntemi kullanılmış ve verginin etkinliğinin artırılabilceği düşünülen birtakım öneriler geliştirilmiştir. Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yöntemdir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Dönüşüm, Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet Vergisi, Vergi Etkinliği.

JEL Sınıflandırması: H20, H21, H26, K34.

Evaluation in Terms of Efficiency in Taxation and the Digital Service Tax Implementation in Turkey

Abstract

Many countries have decided to create and implement new tax instruments by taking action on the taxation of the complex digital space. One of the most important of these tools has been the digital service tax. The quantitative weight and importance of this indirect tax, which came into effect in Turkey as of March 2020, has increased in both total indirect taxes and total tax revenues in each passing period. In this study, document analysis method, which is one of the qualitative research techniques, was used and some suggestions were developed that are thought to

increase the efficiency of the tax. Document analysis is a systematic method used in order to analyze and evaluate all documents consisting of printed and electronic materials.

Keywords: Digital Transformation, Digital Economy, Digital Service Tax, Tax Efficiency.

JEL Classification: H20, H21, H26, K34.

1. GİRİŞ

Kişisel bilgisayarların 1980’li yıllarda insanların hayatına girmesiyle beraber insan hayatında çeşitli değişimler meydana gelmiştir. Ulaşım, haberleşme, eğitim ve ekonomi gibi alanlarda yaşanan bu değişimler zaman içerisinde daha farklı ve büyük değişimleri beraberinde getirmiştir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte kişisel bilgisayarların ötesinde mobil cihazların icat edilmesi sonucu bu cihazların insan hayatının önemli bir parçasını oluşturması bireylerin alışkanlıklarını da değiştirmiştir. Ekonominin de en önemli unsurlarından biri olan bireyin değişime uğraması beraberinde işletmelerin yönetim ve pazarlama biçimlerini de değiştirmiştir. Bu değişimle beraber de devletin en büyük gelir kaynağı olan vergilerin mükellefleri olan bireylerin ve işletmelerin vergilendirilmesi zorlaşmış ve bu sebeple devletler bu yeni döneme uygun çeşitli vergiler ortaya koymuşlardır.

Teknolojinin gelişmesiyle beraber bireylerin alışveriş yaptıkları pazarların internet ortamına taşınması ve bu pazarlarda satılacak ürünlerin reklamlarının da bu dijital ortamlarda yapılmaya başlanması büyük bir ekonomik döngüyü meydana getirmiştir. Bu döngü ile beraber bireyler tüketecekleri ürünleri tercih ederken dijital ortamlardaki reklamlardan etkilenmekte ve bunun akabinde tüketmek istediği ürünü sanal pazarlardan sağlamaktadır. Dijital dönüşüm olarak nitelenen bu durum günümüzde her geçen gün daha da büyümekte ve işletmeler E-ticaret adıyla sundukları mal ve hizmetlerden önemli gelir elde etmektedirler.

Bütün bu gelişimlerden sonra devlet de varlıklarının sürdürülebilmesi için gerekli mali kaynağı sağlayan vergilerden mahrum kalmamak için çeşitli düzenlemeler yapmışlardır. Günümüzde işletmeler ürünlerini tüketicilere tanıtırken çeşitli sosyal medya fenomenlerini kullanmakta ya da dijital ortamlarda sıklıkla ziyaret edilen sitelerde reklamlar yayınlamaktadır. Devletler de bu reklam gelirlerini vergilendirmek istemiş ve bunlar için belirli hadler belirlemişlerdir. Bütün bu istek ve çabanın ardından devletler kendi vergi politikalarını dikkate alarak Dijital Hizmet Vergisi üzerinde çalışmaya başlamışlar ve uygulamaya koymuşlardır.

Her devlet kendi politikası doğrultusunda farklı oranlarda, kapsamlarda ve hadlerde dijital hizmet vergisini uygulamaya koymuştur. Yakın geçmişte uygulamaya konulan bu vergi henüz yeni bir vergi türü olduğu için çok tartışılmış ve çeşitli süreçlerden geçmiştir. Türkiye’de 1 Mart 2020 tarihi itibarı ile yürürlüğe konulan bu verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, istisna ve muafiyetleri, matrahı ve oranı, beyanı, tarhı ve ödemesi ve verginin etkinliği açısından değerlendirmeler yapılmış, verginin etkinliğinin artırılabilmesi için bir takım öneriler getirilmiştir. Bu çalışmada, nitel araştırma tekniklerinden doküman analizi kullanılmıştır. Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yöntemdir. Çalışmada, Türkiye’de 7 Aralık 2019 tarihinde yayınlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birlikte 20 Mart 2020 tarihinde yayınlanan “Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Tebliği” detaylı biçimde incelenmiştir. Aynı zamanda T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nce yayınlanan bütçe verileri kullanılarak, dijital hizmet vergisinin etkinliği değerlendirilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Türkiye’de 2020 yılında uygulamaya giren dijital hizmet vergisinin, dünya genelinde, bazı ülkeler tarafından birkaç yıl daha önce uygulanmasına başlanıldığı görülmektedir. Literatüre bakıldığında, Türkiye’deki dijital hizmet vergisi uygulamasının etkinlik ve uygulama sonuçları açısından değerlendirilmesi yönüyle, açık erişim olan herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Diğer taraftan dijital hizmet vergisine ilişkin öncesinde de çalışmalar olmasına rağmen özellikle 2020 yılından itibaren pek çok akademik ve bilimsel çalışma yapıldığı ve yayımlandığı ifade edilebilir. Budak (2018) yaptığı çalışmada, dijitalleşmeyi bulut tabanlı işlemlerden, sanal paralara, e-ticaretten, çevrimiçi platformlara kadar geniş bir yelpazede değerlendirmiş ve Türk vergi sisteminde dijital ekonomiyi vergilendiren düzenlemelerden ayrıntılı olarak bahsetmiştir. Akkaya ve Gerçek (2019) çalışmalarında, Organisation for Economic Co-

Operation and Development (OECD) ve seçilmiş bazı ülke uygulamalarıyla, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Yapılan çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesinde özellikle stopaj yönteminin ve dijital hizmet vergisinin yaygın kullanımına dikkat çekilmiştir. Çelener (2019) çalışmasında, dijital ekonomi alanının sürekli genişleme halinde olduğunu ve bu alanda faaliyette bulunan kişilerce elde edilen hasılatın büyük olduğunu ifade ederek, devletlerin dijital ekonomi alanının tam olarak vergilendiremediklerine ve dolayısıyla vergi kaçığının oluştuğuna vurgu yapmıştır. Diğer taraftan OECD tarafından, tüm ülkeler tarafından benimsenecek ortak bir dijital vergi politikasının oluşturulamaması sorununa dikkat çekilmiştir. Kaya (2020), çalışmasında, dijital hizmet vergisinin ortaya çıkışından bilgiler vererek, Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri uygulamalarından bahsetmiştir. Aynı zamanda Türkiye’de uygulamaya alınan dijital hizmet vergisinin hukuki niteliğine değinilerek, uygulamaya ilişkin bilgiler verilmiştir. Durdu (2020) yaptığı çalışmada, dijital hizmet vergisini Avrupa Birliği temelinde ve ekseninde incelemiştir. Çalışmada Türkiye’de uygulamaya alınan dijital hizmet vergisinin Avrupa Birliği uygulamalarına uygunluğu değerlendirilmiş ve birtakım öneriler geliştirilmiştir. Demirhan (2020) ise bu bakış açısını ve değerlendirmeyi genişleterek, dijital hizmet vergisinin dünyadaki ve Türkiye’deki uygulamalarını karşılaştırmalı olarak analiz etmiştir. Bu kapsamda, Fransa, İtalya ve İngiltere uygulamaları, çalışma için örnek uygulamalar olarak seçilmiş ve incelenmiştir. Karabulut (2020), dijital hizmet vergisi ile ilgili olarak yaptığı çalışmada, dijital hizmet vergisini her geçen gün küresel ekonomide genişleyen e-ticaret ile olan ilişkisi açısından değerlendirmiş ve OECD’nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı” eylem planları çerçevesinde analizlerde bulunarak, çalışmayı zenginleştirmiştir. Fırat (2020) da çalışmasında Türkiye’deki dijital hizmet vergisi uygulamasını hukuki zeminde inceleyerek, dünyadaki dijital hizmet vergisi uygulamalarına ilişkin geniş bilgiler sunmuştur. Özkan (2020) yaptığı çalışmada, dijital hizmet vergisinin rekabet açısından doğurabileceği sonuçları ayrıntılı olarak değerlendirmiştir. Çelikkaya (2021) ise dijital hizmet vergisi uygulaması ile ilgili olarak Avrupa komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin (Digital Service Tax (DST)) ortak vergi taslağı üzerinden ekonomik açıdan değerlendirmesini gerçekleştirmiştir. Fakat bu çalışmaların daha çok mevzuata dayalı ve Avrupa Birliği ve dünya mevzuatı ve uygulaması ile

mukayeseli olduğu görülmektedir. Yine Kılıçer ve Peker (2021) tarafından yapılan çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesi tüm yönleriyle ele alınarak, dijital hizmet vergisi ve dijital reklam vergilerinin ülke örnekleriyle birlikte açıklaması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın literatüründe genel olarak temel mevzuat olan 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile birlikte “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*”nden yararlanılmıştır. Aynı zamanda T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nce yayınlanan bütçe verileri de çalışmanın literatürünün en önemli dokümanlarından olmuştur.

3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada mevcut durumun belirlenmesi ve analiz edilmesine yönelik bir araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Dolayısıyla çalışmada nitel bir veri toplama yöntemi olan doküman incelemesi analizi kullanılmıştır. Doküman incelemesi, araştırılması hedeflenen olgular hakkında bilgi içeren yazılı ve görsel materyallerin analizini içerdiği için bu anlamda çalışmanın doğasına en uygun yöntem olduğu söylenebilir. Bu kapsamda, çalışmada birincil kaynak olarak 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile birlikte “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*” kullanılmıştır. Aynı zamanda Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından sağlanan istatistiksel veriler de kullanılarak verginin etkinlik değerlendirmesi yapılmıştır. Bu kapsamda, 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ait bütçe geliri verileri içinde yıllık vergi geliri toplamları, yıllık dolaylı vergi gelirleri toplamları ve yıllık düzeyde dijital hizmet vergisi geliri toplamlarına ait istatistik verilerden yararlanılarak, dijital hizmet vergisinden devlet hazinesinin elde ettiği tahsilat seviyesi üzerinden bir takım hesaplamalar ve değerlendirmeler yapılmıştır. Dijital hizmet vergisinin hem mali etkinliği hem de iktisadi etkinlikleri üzerinde durulmuştur. Dijital hizmet vergisinin yapısal sorunları tespit edilerek, etkinliğinin artırılabilmesi için çözüm önerileri geliştirilmiştir.

4. DİJİTAL DÖNÜŞÜM

Bilgisayarın ve internetin icadına bağlı olarak, teknolojinin gelişim hızını arttırmış olmasıyla birlikte, ülkelerde dinamik bir yapı içerisinde çeşitli dijital dönüşümler yaşanmaktadır. Ülkelerin yapısal olarak geçirdiği bu dönüşümler, dışsallıkları ile küresel alana yayılarak, küresel değişim ve dönüşümleri gerçekleştirmektedir. Dijitalleşme sürecini dört aşamada özetlemek mümkündür;

√ İlk aşama 1980’li yıllarda bilgisayarların insanlara tanıtılması,

√ İkinci aşama, tanıtılan bu bilgisayarların kullanımının artması ve internetle beraber bilgiye erişimin kolaylaşması,

√ Üçüncü aşama, internetin mobil cihazlara indirgenmesi ve bunun sonucunda internete zaman ve mekân sınırı koyulmadan her an ulaşılabilmesi,

√ Son olarak da internetin sadece insanlar tarafından değil nesnelere ve araçlar tarafından da kullanılmasındır¹.

Bu dört aşama bizlere dönüşümün seyri hakkında bilgi vermektedir. Gelişen her yeni teknoloji ile dönüşüm hızlanmakta ve hayatın birçok alanını da etkilemektedir.

Dijital dönüşüm sadece bugünü ve geleceği değil aynı zamanda geçmişi de içine alan bir dönüşümdür. Sonuç olarak her yeni değişim daha önceki var olan yapıların, araçların dönüşümüdür. Bundan dolayı bu dönüşümü bir bütün olarak ele alıp, değerlendirmek daha doğru bir yaklaşımdır².

Dijital dönüşümle beraber hayatın birçok alanındaki kişi ve kurumlar da bu değişimden istemiyor olsalar bile etkilenmiştir. Bu kişiler kimi zaman bir vatandaş, kimi zaman bir işletme ve kimi zaman da bir kamu kurumu olmuştur. Bu değişime ayak uydurabilen ve hayatın diğer süreçlerini bu dönüşüme entegre edebilenler ön plana çıkmıştır. Ön plana çıkan kişi ve kurumlarda dönüşüm daha hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir³.

Dijital dönüşümden en büyük payı da işletmeler almıştır. İşletmelerin yönetim biçimleri büyük ölçüde

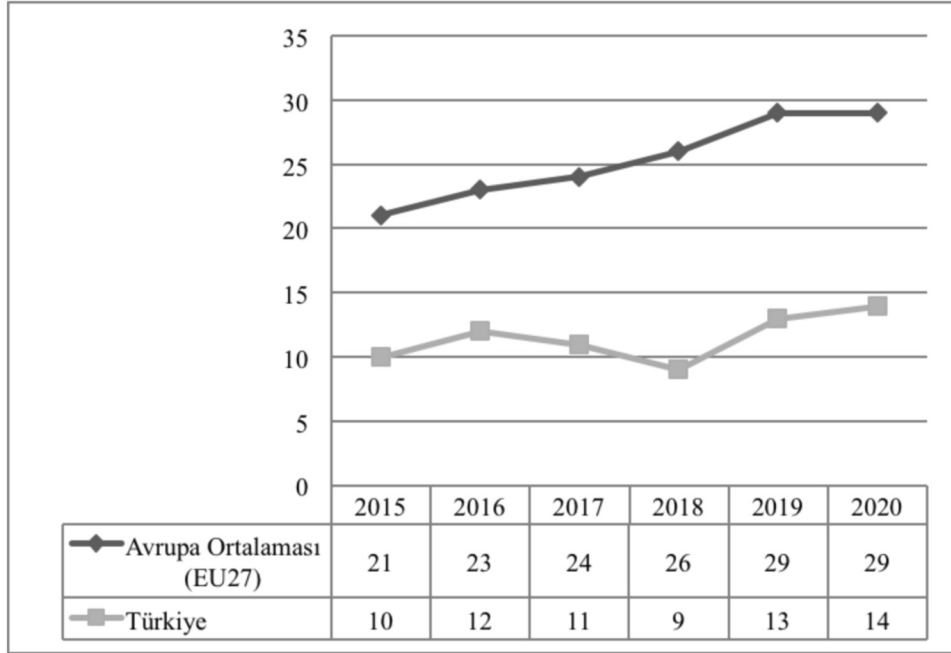
değişikliğe uğramıştır. Bu değişimlerle işletmelerin örgüt yapıları değişimlere uğramış, yeni iş modelleri oluşturulmuş ve iş süreçlerinin yapısı değişmiştir. Son olarak endüstri 4.0 ile bu değişim devam etmektedir⁴.

Bu dönüşümle beraber iktisat, işletme ve maliye alanlarında da çok önemli değişimler yaşanmıştır. Öncelikle iktisat alanında dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır. Akabinde işletmeler üretimlerini ve pazarlarını bu dijital ekonomiye göre baştan tasarlamışlardır. Bunun sonucunda devletler de vergilendirme yetkisini sürdürebilmek için mali alanda çeşitli değişiklikler yapma gereği duymuştur. Öncelikle dijital ekonomi kavramını inceledikten sonra maliye/vergi alanında önemli bir yer edinen dijital hizmet vergisi uygulamasının hem teorik ve kanuni hem de Türkiye açısından etkinlik değerlendirmesi yapılmıştır.

5. DİJİTAL EKONOMİ

Teknolojinin her geçen gün gelişmesi ve üretilen her türlü teknolojik araçların işlevsellik kazanmasıyla birlikte hayatın çeşitli alanlarında dijital dönüşümler yaşanmıştır⁵. Bu dönüşümler sağlık, eğitim, iletişim, bankacılık, idare, kültür ve maliye gibi alanlarda kendini göstermektedir⁶. Bütün bu alanlarda meydana gelen değişimler sonucunda geleneksel ekonomi anlayışının dışında dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır. Bu kavramla birlikte küresel anlamda üretici ve tüketicilerin üretme ve tüketme biçimlerinde değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler başlangıçta yavaş bir seyir izlese dahi teknolojik gelişmelerin her geçen gün artması neticesinde dijital ekonominin boyutunda da ciddi artışlar meydana gelmiştir.

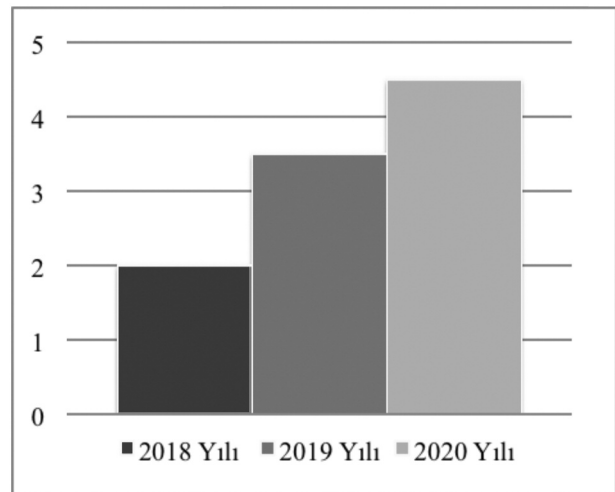
- 1 Erkan Kılıçer ve İmren Peker; Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 19-20.
- 2 Aras Bozkurt, Nazire Burçin Hamutoğlu, Ayşegül Liman Kaban, Gülşah Taşçı ve Mona Aykul; “Dijital Bilgi Çağı: Dijital Toplum, Dijital Dönüşüm, Dijital Eğitim ve Dijital Yeterlilikler”, Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi, 2021, s. 35-63.
- 3 Kılıçer ve Peker, a.g.e., s. 21-26.
- 4 Müge Klein; “İşletmelerin Dijital Dönüşüm Senaryoları – Kavramsal Bir Model Önerisi”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, s. 997-1019.
- 5 Tamer Budak; Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 3-4.
- 6 Mutlu Yoruldu; Dijital Vergilendirme ve Dijital Vergilendirme Araçlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Ş. Karabulut (Editör) Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta’dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler içinde (s. 225-239), Legal Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 226.

Grafik 1: İnternette sipariş alan perakende işletmelerin oranına ilişkin çizgi grafiği(Kaynak: TÜBİSAD, <https://tubisad.org.tr/tr/>)

Yukarıdaki 1 no.lu grafikte, Türkiye’de dijital ortamda mal ve hizmet satışı gerçekleştiren işletmelerin, toplam işletmeler içindeki oranının beş yıllık periyotta % 10’dan % 14’e yükseldiği görülmektedir. Bu durum, Türkiye’de dijital ekonominin faaliyet alanının genişlediğini ve e-ticaretin daha da arttığını göstermektedir. Aynı dönem için bu genişleme oranı Avrupa’da ortalama % 8 olmuştur. Dolayısıyla Avrupa’da dijital ekonominin, Türkiye’ye kıyasla daha fazla genişlediği ifade edilebilir.

Teknolojik gelişmeler neticesinde üretilen ürünler ülke dışındaki diğer tüketicilere çok daha pratik ve hızlı şekilde iletelebilmektedir. Teknolojik gelişmelerden önce bazı mal ve hizmetlerin bedellerinin aşırı yüksekliği tüketicilerin bu ürünlere ulaşmasında zorluk yaratmaktaydı. Fakat yeni gelişen teknolojiler ve bunun sonucunda oluşan dijital ekonomi sayesinde bu pahalılık ortadan kalkmıştır. Hatta öyle ki artık üretilen mal ve hizmetler kişilerin kendi isteklerine ve taleplerine uygun olarak kendilerine özel üretilmeye başlanmıştır. Bunların akabinde istenilen ürünlerin eskiye nazaran daha çabuk ve uygun maliyetle üretilmesi ve ulaştırılması, kişilerin tüketimlerinde büyük oranda artışlar meydana getirmiştir. Teknoloji ile birlikte akıllı

telefon kullanımının artması tüketim artışının başlıca sebepleri arasında yer almaktadır. Tüketiciler her an her yerde, akıllı telefonlar sayesinde alışveriş yapabilmekte ve bu durum zaman ve mekân farkı olmaksızın alışverişlerin sürdürülebilmesini sağlamaktadır⁷.

Grafik 2: Türkiye’de E-ticaret/GSYH oranına ilişkin sütun grafiği(Kaynak: TÜBİSAD, <https://tubisad.org.tr/tr/>)

7 Budak, a.g.e., s. 4-6.

Yukarıdaki verilen Grafik 2'ye bakıldığında, verilen üç yıllık periyotta, Türkiye'de gerçekleştirilen e-ticaretin hacminin ve toplam parasal büyüklüğünün, Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki (GSYH) payının arttığı saptanmıştır. Bu oran 2018 yılında % 2 civarında iken 2020 yılına gelindiğinde % 4,5'e yükselmiştir. Türkiye'de e-ticaret piyasasındaki gelişmeler incelendiğinde, yıllar itibariyle en çok pay artışının tatil ve seyahat, çevrimiçi perakende, çok kanallı perakende ve online yasal bahis kalemlerinde yaşandığı görülmektedir⁸.

Dijital ekonomiyle birlikte sadece özel sektörde değil kamu tarafında da ciddi değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler sadece ülke sınırları içinde değil, sınır dışı ilişkilerde ve işlemlerde de kendini göstermektedir. Devletler bu dijital dönüşüm ile birlikte vatandaşlarına daha iyi ve alternatif hizmetler sunmaya başlamış ve bununla birlikte sunduğu hizmet maliyetlerinin teknolojik sebeplerle düşmesi ile birlikte tasarruflar sağlamışlardır. Bu da devletlerin bütçesi üzerindeki yükün hafiflemesine neden olmuştur. Türkiye'de 2008 yılında erişime açılan E-devlet dijital platformu sayesinde vatandaşların ihtiyaç duydukları kamu kurumlarına fiziki olarak gitmeden, internet ortamı üzerinden işlemlerini yapabilme imkânı sağlanmıştır. Bu dijital platform Türkiye'de kamu kesimindeki en önemli dijital değişim örneği olarak değerlendirilebilir⁹.

Dijital ekonominin hem ulusal ticaret hacimleri içinde hem de küresel ölçekte büyümesi ve payının artması, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun çözümünü daha değerli bir duruma getirmiştir. Çünkü dijital faaliyetlerde bulunan işletmelerin, ticari faaliyetlerinin büyük bir kısmını gerçekleştirdikleri piyasa/pazar ülkelerinde adil vergilendirilme sorunu ortaya çıkmakta¹⁰ ve küresel ölçekte ülkeler arasında haksız vergi rekabeti ortamı doğmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa ilişkin gelişmekte olan ülkeler sıklıkla çözüm arayışında olmuşlar, fakat

uluslararası alanda bu arayış pek karşılık görmemiştir¹¹.

6. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Dijital ekonominin her geçen gün büyümesi ile birlikte, geleneksel olarak bilinen işletme yönetim biçimleri değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliğin sebebi insanların günlük hayatlarında ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri artık internet ortamında karşılanması talebidir. İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için bu değişimleri gerçekleştirmeye başlamışlardır. Devletin en büyük gelir kaynağı olan vergilerin de bu değişimden etkilendiğini söyleyebiliriz. Yeni işletme yönetim biçimleri geleneksel vergileme kurallarını yetersiz kılmaya başlamıştır. Bundan dolayı devletler de en önemli gelir kaynağı olan vergileri elde etmek amacıyla yeni vergiler koyma gereği duymuştur. Bu vergilerden en önemlisi ve dikkat çekici olanı Dijital Hizmet Vergisi'dir¹².

Günlük hayatta birçok bireyin kullandığı Google, Facebook, Instagram, Microsoft, Spotify, LinkedIn ve benzeri uygulamalar sayesinde bu hizmet sağlayıcıları faaliyette buldukları ülkede önemli bir kamu geliri kaynağı oluşturmaktadır. Bu hizmetleri alan ülkeler, bu hizmet sağlayıcılarının kendi ülke sınırları içinde elde ettikleri gelirin vergilendirilmesini istemişlerdir. Ancak, ülkeler bu noktada ortak bir karara ulaşamamıştır. Bu noktada her ülke kendi iç politikası gereği olarak çeşitli dijital vergiler çıkarmış ve uygulamaya başlamıştır¹³.

Dijital hizmet vergisinin genel anlamda uygulaması 2018, 2019 ve 2020 yıllarında başlamıştır. Dolayısıyla, verginin henüz daha çok yeni bir vergi olduğu ve beraberinde vergilendirmeye ilişkin çeşitli zorluklar da bulunduğu ifade edilebilir¹⁴.

Hali hazırda uygulaması devam eden vergiler olmakla birlikte, çeşitli ülkelerinde yasal tasarılar hazırlandığı ve bunları uygulamaya geçirmek için çalışmalarında bulunduğu bilinmektedir¹⁵.

8 Şahin Karabulut; "Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi", Maliye Dergisi, 2020, s. 263-288.

9 Yoruldu, a.g.e., s. 226.

10 Ali Çelikkaya; "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", International Journal of Public Finance, 2021, s. 176-192.

11 Muhammed Durdu; "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", İstanbul Hukuk Mecmuası, 2020, s. 1959-1988.

12 Kılıçer ve Peker, a.g.e., s. 109-111.

13 Ahmet Fatih Özkan; Rekabet Perspektifinden Dijital Hizmet Vergisi. U. Emek (Editör) Vergi Düzenlemelerinin Rekabet Süreçlerine Etkileri içinde (s. 121-161), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2020, s. 121.

14 Kılıçer ve Peker, a.g.e., s. 109-135.

15 Meral Fırat; "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme", Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi, 2020, s. 28-33.

Tablo 1: Dijital hizmet vergisini uygulayan bazı ülkelerdeki vergi oranları

	Türkiye	Fransa	İtalya	Hindistan	İngiltere	Avusturya	İspanya	Polonya
Vergi Oranı	%7,5	%3	%3	%2	%2	%5	%3	%1,5

(Kaynak: <https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx>)

Yukarıda verilen Tablo 1’de, dijital hizmet vergisinin uygulandığı bazı seçilmiş ülkelerdeki dijital hizmet vergisi oranları ile Türkiye’deki dijital hizmet vergisi oranı mukayeseli olarak gösterilmiştir. Dünya genelinde uygulanan dijital hizmet vergisi uygulamasında oran % 1,5 ile % 7,5 arasında değişmektedir. Buna göre, söz konusu ülkeler arasında en yüksek dijital hizmet vergisi oranının Türkiye’de olduğu tespit edilmektedir. Türkiye’ye en yakın dijital hizmet vergisi oranı ise % 5 ile Avusturya’da bulunmaktadır.

7. TÜRKİYE’DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Türkiye’de 7 Aralık 2019 tarihinde yayınlanan 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile birlikte dijital hizmet vergisine ilişkin yasal düzenleme yapılmıştır. 20 Mart 2020 tarihinde de “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*” yayınlanmıştır. Bu yasal düzenlenmelerle, dijital hizmet vergisinin konusu, mükellefleri ve sorumlusu, muafiyetleri ve istisnaları ve diğer hususlar açık bir şekilde belirtilmiştir.

7.1. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu

Türk vergi sisteminde verginin konusu, üzerine vergi konulabilen şeylerdir¹⁶. Diğer bir ifadeyle, devletin vergilendirilebilir olarak kabul ettiği tüm iktisadi unsurlar, verginin konusunu oluşturabilmektedir. Her verginin konusu, verginin amaçlarına da bağlı olarak birbirinden farklılaşmaktadır.

Dijital hizmet vergisinin konusu ise 7194 sayılı Kanun’un 1.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıda sayılı hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir:

✓ “*Dijital ortamlarda sunulan her çeşit reklam hizmetleri*”,

✓ “*Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video,*

oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetleri”,

✓ “*Çeşitli kullanıcıların birbiriyle etkileşimde bulunabilecekleri dijital ortamları sağlayanların sunduğu ve burada mal ve hizmet satımın kolaylaşması amacıyla sunulan hizmetler*” sonucu elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

7.1.1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte dijital hizmet vergisi kanununda sayılan maddeler, örneklendirmeler suretiyle açıklanmıştır.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğine göre dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri şunlardır;

✓ “*Verilen reklamın arama sonuçlarında ya da arama sonucunda öncelikli sırada gösterilen arama motorunda yer alan reklamlar*”,

✓ “*Yayın akışı arasında verilen bant reklamlar*”,

✓ “*Video ve benzeri yayınların izlenmesinden önce, izleme esnasında ve bitiminde gösterilen sesli, yazılı ve görsel reklamlar*”,

✓ “*Elektronik cihazlarda yer alan yazılımlar sayesinde sunulan çevrim içi reklamlar*”,

✓ “*Elektronik cihazlarda açılan ekran penceresinde gösterilen reklamlar*”, sonucunda elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

İlgili uygulama tebliğinde bu reklam hizmetlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitli örneklere yer verilmiştir. Bu örneklerden biri şu şekildedir;

“*Kullanıcıların video ve fotoğraf paylaşımı yaptıkları (C) işletmesi tarafından işletilen dijital ortamda, (D) işletmesine ilişkin ürün tanıtım videosunun*

16 Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan; Vergi Usul Hukuku, Maliye Birimi Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2016, s. 47.

kullanıcılarca paylaşılan videoların diğer kullanıcılar tarafından izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında gösterilmesi karşılığında elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir”.

Bu örnekten de anlaşılacağı gibi Youtube, Facebook, Instagram gibi sosyal ağlar ve bu örnekteki uygulamaya benzer sonuçların doğduğu diğer dijital ortamlarda, bireylerin herhangi bir videoyu izlerken veya birbirleriyle iletişimleri esnasında izledikleri veya izlemek zorunda kaldıkları reklamlardan, söz konusu platformların elde ettiği reklam gelirleri, dijital hizmet vergisine tabidir.

7.1.2. Dijital Ortamda Sunulan İçerik Satışı ve Yararlandırılması Hizmetleri

Teknolojik gelişmeler ile birlikte yazılı ve basılı görsel basın içerikleri dijital ortama taşınmıştır. Bu dönüşümle birlikte çeşitli bilgisayar programları ve yazılımlar geliştirilmiştir. Bu programlar ve yazılımlar aracılığıyla sunulan içeriklerin elektronik cihazlar aracılığıyla ilgili kullanıcılara sunulması sonucu elde edilen hasılat ilgili Kanuna göre dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğine göre;

✓ “Cep telefonu, tablet ve benzeri elektronik cihazlar üzerinden erişilen uygulama ve yazılımlar”,

✓ “Dizi, film, fotoğraf, makale, dergi ve gazete gibi ses, görüntü ve metin içerikleri”,

✓ “Oyun konsollarında oynanan oyunlar, çevrim içi ve dışı oynanan dijital oyunlar”,

✓ “Çevrimiçi oynanan oyunlarda, oyun kullanıcılarına belirli bir ücret karşılığında uygulama ile ilgili bir sürenin, hakkın ve paketlerin satılması”, dijital hizmet vergisine tabi tutulmuştur.

İlgili uygulama tebliğinde bu hizmetlere ilişkin çeşitli örnekler sunulmuştur. Bu örneklerden biri şu şekildedir;

“(B) işletmesi tarafından kullanıcılarına dijital ortam üzerinden abonelikte ya da izlendiği kadar ödeme yapılması usulüyle çevrim içi video, film, dizi gibi içeriklerin izlenmesine veya elektronik cihaza kaydedilmesine yönelik verilen hizmetten elde edilen hasılat vergiye tabidir”.

Bilindiği gibi geleneksel yayın akışlarının aksine dijital dönüşüm ile birlikte bireyler istedikleri yerde ve mekânda dilediği görsel yayımları izleyebilme ve takip edebilme imkânına kavuşmuştur. Bununla birlikte bunları izleyebilme ve takip edebilme için çeşitli uygulamalara başvurmak gerekmektedir. Başvurulan hizmet

sağlayıcıları bu sunum sonucu bireylerden belirli süreli olarak abonelik ücreti almaktadır. Bu kapsamda abonelik ücreti tahsil eden hizmet sunucularının dijital hizmetleri dijital hizmet vergisine tabidir. Buna göre Türkiye’de de hizmet veren, yukarıda sayılan faaliyetleri gerçekleştirilen Netflix, Disney Plus ve Exxen gibi dijital platformlar, dijital hizmet vergisinin mükelleflerinden olmaktadır.

7.1.3. Dijital Kullanıcıların Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamları Oluşturanlar ve İşletenler

Günümüzde bireylerin birbiriyle iletişim kurabilecekleri birden fazla dijital ortam uygulaması bulunmaktadır. Bireyler bu uygulamalar sayesinde birbiriyle yazılı ve sesli bir şekilde haberleşebilmekte ve bununla birlikte çeşitli görseller paylaşabilmektedir. Bu dijital ortamları sağlayanlar ve işletenler de dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğine göre;

✓ “Belirli kullanıcılar tarafından kullanılan, çeşitli işitsel, görsel ve yazılı görsel paylaşılabilen ve bu paylaşılan gönderilere yorum yapabilen ve bunun sonucunda kullanıcıların iletişime geçmesini sağlayan dijital ortam uygulamalarını ve sitelerini işletenler”,

✓ “Çeşitli markaların ürünlerinin satılması için aracılık edenler, bu kapsam da satılacak olan ürünlerin alımı, satımı, teslimi ve iadesi gibi süreçlerin daha kolay bir şekilde yapılmasını sağlayan alışveriş siteleri”, dijital hizmet vergisine tabi tutulacaktır.

İlgili uygulama tebliğinde bu dijital ortamlara ilişkin çeşitli örnekler sunulmuştur. Bu örneklerden biri şu şekildedir;

“Kişilerin mesleki kariyerleriyle ve mesleki ilgi alanlarıyla ilgili paylaşım yapabildikleri dijital ortam sağlayan (D) işletmesi tarafından elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir”.

Dijital ortamda, çeşitli web siteleri ve uygulamalar yöneticileri ve çalışanları bir araya getirebilmektedir. Bu ortamlar sayesinde karşılıklı mesleki tecrübeler ve kariyerler paylaşılabilir. Bunun yanı sıra iş arayan bireyler, işverenlerle bu ortamlar aracılığıyla buluşabilmektedir. Bu ortamlardan gelir elde edenlerin elde ettikleri hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Bu kapsamda Amazon, Trendyol, Hepsiburada, Zoom, Microsoft Teams, Yemek Sepeti, Getir gibi şirketler, uygulama ve programların faaliyetlerinin ve bu faaliyetleri sonucunda elde ettikleri hasılatların dijital hizmet vergisine tabi olduğu ifade edilebilir.

7.1.4. Dijital Ortamda Sunulacak Hizmetlere Aracılık Edenler

Dijital ortamda hizmet sunmak isteyen işletmeler ve bireyler arasında bu hizmetleri geliştirilebilecek çeşitli aracılık hizmetleri sunulmaktadır. 7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği gibi, dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri de dijital hizmet vergisi kapsamında değerlendirilmiş ve vergiye tabi tutulmuştur.

İlgili uygulama tebliğinde bu aracılık hizmetlerine ilişkin örnek şu şekildedir;

“(B) işletmesi sanal mağazasında, yine kendi sanal mağazasında mal satışına aracılık hizmeti sunan (A) işletmesinin satışlarına aracılık etmektedir. Bu durumda (A) işletmesinin dijital ortamda sunduğu aracılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği hasılat, Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında dijital hizmet vergisine tabidir. (B) işletmesinin elde ettiği hasılatın ise Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında vergiye tabi olduğu tabiidir”.

Örnekten de anlaşılacağı gibi çeşitli sanal mağazalar birden fazla mağazanın ürünlerini kendi sanal mağazasında bulundurabilmektedir. Bu sanal mağazalar kişilere çeşitli filtreleme hizmetleri sunarak kişileri yönlendirme gibi aracılık hizmetleri sunmakta ve buradan belirli bir hasılat elde etmektedir. 7194 sayılı Kanun'a göre elde edilen bu hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

7.2. Dijital Hizmet Vergisinde Mükellef ve Sorumlu

Vergilendirme, vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu olarak çift taraflı bir ilişkiyi ifade etmektedir. Vergi alacaklısı tek yanlı iradesini kullanan ve egemenlik gücüne dayanarak vergi toplayan devlet iken, diğer tarafta devlete karşı üzerine vergi borcu düşen vergi borçlusunu yani mükellef yer almaktadır¹⁷.

Kısaca vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 8/1. maddesindeki tanıma göre *“Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”* şeklindedir.

Vergi sorumlusu, ilgili vergiye ilişkin kendi mükellefiyeti olmamasına rağmen bir başka mükellef sebebiyle vergilendirme ile ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekten üçüncü kişilere karşı sorumlu tu-

tulan kişidir. Vergi sorumluluğu; vergiyi kesen, fer'i vergi borçlusunu ve vergi ödevlisi şeklinde üçe ayrılabilir¹⁸. VUK'un 8/2. maddesinde vergi sorumlusu, *“verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”* şeklinde tanımlanmıştır.

7.3. Dijital Hizmet Vergisinde Mükellefiyet

Dijital Hizmet Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasında dijital hizmet vergisinin mükellefi, *“dijital hizmet sağlayıcılarıdır”* şeklinde tanımlanmıştır.

İlgili uygulama tebliğine göre; dijital hizmeti sağlayanların Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetlerine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Dijital hizmet sağlayanlar, sundukları hizmet sonucu elde ettikleri hasılatları Dijital Hizmet Vergisi beyanname ile beyan etmektedirler. İlk defa bu beyannameyi verecek mükellefler, www.digitalservice.gib.gov.tr adresinden ilgili formu doldurarak elektronik ortamda gönderebilmektedir. İlgili formun onaylanması sonucunda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında ilgili mükellef adına Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti tanımlanmaktadır. Bu mükelleflerden ayrıca işe başlama bildiriminde bulunulması da istenmemektedir.

7.4. Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Sorumlusu

Dijital hizmet vergisinde vergi sorumlusu ilgili Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında şu şekilde tanımlanmıştır;

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, diğer vergilerde olduğu gibi devlet, dijital ortamlardan elde edilen hasılatın vergilendirilmesi bakımından bu işlemlere taraf olanları vergi sorumlusu olarak belirleyebilmektedir.

Burada vergi sorumluluğuna yer verilmesinin sebebi, bazı hizmet sağlayıcılarının bu hizmeti tamamen yurt dışından sağlaması ve bu kişilerin Türkiye'de temsilcisinin bulunmamasıdır. Bu durum vergilendirmeyi zorlaştırması ve bu nedenle vergi gelirini kayba uğ-

17 Tosuner ve Arıkan, a.g.e., s. 47-48.

18 Adnan Gerçek; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005, s. 157-193.

ratma olasılığıdır. Bu amaçla vergi sorumlusu belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir¹⁹.

7.5. Dijital Hizmet Vergisinde Uygulanan İstisna ve Muafiyetler

Muafiyet, vergi mükellefi olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin kanunda belirtilen sebeplerden (verginin amaçlarından) ötürü kısmen ya da tümüyle vergi dışı bırakılmasıdır. Bu şekilde vergi dışı bırakılmasının sebebi sosyal, siyasi ve ekonomik olabilmektedir.

İstisna, vergi kanunlarında vergilendirilmesi gereken bir konunun, kanunla devre dışı bırakılmasıdır. İhracat istisnası ve telif kazançları istisnası örnek olarak verilebilir. Vergi istisnası uygulamalarının, vergi muafiyetlerindeki gibi, verginin amaçları ile doğrudan ilgili olduğu söylenebilir.

Dijital hizmet vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalar ilgili Kanun'un 4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin birinci fıkrasında muafiyet tanımlanmıştır. Buna göre, kişilerin (dijital hizmet sağlayıcılarının) ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan hizmetleri sebebiyle, "Türkiye'de elde edilen hasılatlarının 20 milyon Türk lirasından ya da dünya genelinde elde edilen hasılatın 750 milyon avrodan veya başka yabancı para birimi karşılığı Türk lirasından az olması halinde", bu kişiler dijital hizmet vergisinden muafırlar.

Eğer ilgili firma konsolide şirketler grubunun bir üyesi ise verginin konusuna girecek hizmetlerine ilişkin grubun tümünün elde etmiş olduğu hasılat dikkate alınarak muafiyet durumu belirlenir. Yukarıda belirtilen tutarların üzerinde bir hasılat olması halinde ilgili işletmeler dijital hizmet vergisi mükellefidirler.

İlgili uygulama tebliğinde muafiyete ilişkin şu örnek yer almaktadır;

"(K) ülkesinde yerleşik (B) işletmesi ile (L) ülkesinde yerleşik (C) işletmesi, (M) ülkesinde yerleşik (D) işletmesinin finansal muhasebe açısından grup işletmeleri olup grubun Kanun kapsamındaki dijital hizmetlerden dünya genelinde elde ettiği hasılat 900 milyon avrodur. 2019 yılında; (B) işletmesi sunduğu dijital reklam hizmetlerinden Türkiye'de 10 milyon TL, (C) işletmesi dijital içerik satışından Türkiye'de 7 milyon TL hasılat elde etmiştir. Grubun ana işletmesi (D) ise kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması hizmeti sunmak suretiyle Türkiye'de

8 milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre grubun dijital hizmet vergisine tabi hizmetlerden Türkiye'de elde ettiği toplam hasılat 25 milyon TL'dir. Muafiyete ilişkin belirlenen hadlerin uygulanmasında, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olan bu işletmeler bakımından verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettikleri toplam hasılatın dikkate alınması gerektiğinden, muafiyet şartlarını taşımamaları nedeniyle grup işletmelerinin üçü de Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla ayrı ayrı dijital hizmet vergisinin mükellefi olacaktır".

İstisnaya ilişkin hükümler 7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre dijital hizmet vergisinden istisna olan durumlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ "Telgraf ve telefon kanunu kapsamında Hazine payı ödenen hizmetler",
- ✓ "Özel iletişim vergisi alınan hizmetler",
- ✓ "5411 sayılı Bankacılık kanununun 4.maddesinin kapsamında yer alan hizmetler",
- ✓ "Ar-ge merkezleri ve Ar-ge faaliyetlerin sonucunda elde edilen ürünlerin satışı",
- ✓ "6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanununun 12. maddesi belirtilen ödeme hizmetleri", istisna kapsamındadır.

Dijital hizmet vergisine ilişkin Kanun'da belirtilen muafiyet ve istisnalar Kanun'a bir hüküm eklenmek ya da değiştirilmek suretiyle tekrardan düzenlenebilir. Diğer vergi kanunlarında belirtilen muafiyet ve istisnalar dijital hizmet vergisi için geçerli değildir.

7.6. Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı ve Oranı

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nun 5. maddesindeki tanıma göre; dijital hizmet vergisinin matrahı, vergilendirme dönemi içerisinde verginin konusuna giren hizmetler sonucu elde edilen hasılattır.

Bu tanımdan yola çıkarak ve ilgili uygulama tebliğini de dikkate alarak verginin konusuna giren hizmetler şu şekilde sıralanabilir;

- ✓ Satış veya işlem bedeli
- ✓ Komisyon ücreti
- ✓ Abonelik bedeli
- ✓ Üyelik bedeli
- ✓ Aracılık bedeli

19 Özge Mutlu Kaya; "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, s. 447-478.

Dijital hizmet vergisinin konusuna giren hizmetlerin, para ile temsil edilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamı dijital hizmet vergisinin matrahına girmektedir.

Dijital hizmet vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV) gibi sunulan hizmet sonucu düzenlenen ticari sözleşme niteliğinde olan fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmektedir.

Dijital hizmet vergisinin oranı %7,5'tur. Cumhurbaşkanlığı bu oranı %1'e kadar indirmeye ve iki katına kadar arttırmaya yetkilidir.

7.7. Dijital Hizmet Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödemesi

Dijital hizmet vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olan bir vergidir. 7194 sayılı Kanunu'nun 3. maddesinde sayılı durumlarda vergi sorumluları, dijital hizmeti alan mükelleflerden vergi kesintisi yapabilmektedir. Bu durumda vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından, dijital hizmet vergisinin beyannamesi vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmektedir. Bu verginin vergilendirme dönemi, doğrudan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir. Hizmet türü ve faaliyet hacmine göre bu süre üçer aylık tespit edilebilir. Mükellefler ilgili dönem içerisinde hasılat elde edip etmemesine bakmaksızın beyanname vermekle yükümlüdürler. Vergi sorumlularının ise kesinti yaptığı bir verginin bulunmaması halinde beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Dijital hizmet vergisi beyannamesinin www.digital-service.gib.gov.tr internet adresi üzerinden verilmesi gerekmektedir. Vergi ilgili vergi dairesi tarafından, bir vergi dairesine bağlı olunmaması durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığınca tarh edilmektedir. Tarh edilen verginin muhatabı dijital hizmet vergisi mükellefi veya vergi kesintisi yapmakla yükümlü vergi sorumlusudur. İlgili mükellefler veya vergi sorumluları dijital hizmet vergisini beyanname verme süresi içinde ödemektedirler. Ödemeler Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı internet vergi dairesi üzerinden yapılabilmektedir.

8. DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN ETKİNLİĞİ

Vergilemede etkinlik kavramı, bir maliye politikası aracı olan vergi ile maliye politikasında öngörülen amaçlara hangi ölçüde ulaşılabileceği yönlerinden kullanılmaktadır²⁰. Vergilemede iktisadi etkinlik kavramı

ise, ekonomik anlamda makroekonomik göstergelerin iyileşmesinde teşvik edici rolü olan veya ekonomiye en az maliyet yükleyen vergi yapıları için kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, etkin bir vergilendirme dendiğinde, ekonomi üzerinde en az maliyet unsuru olarak, milli gelirin artmasını, ekonomik istikrarın sağlanmasını ve ekonomik büyümeye ve kalkınmaya destekleyen veya azaltıcı rolü olmayan vergi yapısından bahsedilir²¹. Dolayısıyla bir verginin etkin olup olmadığının tayin ve tespitini yapabilmek için, söz konusu verginin, vergi ve maliye politikasının amaçları ile uyumlu olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda, kanun koyucu tarafından uygulamaya alınan bir verginin etkinliğini tam olarak saptayabilmek için iki hususa dikkat etmek gerekir. Bunlardan ilki; ilgili Kanunun gerekçesine bakılarak, kanun koyucunun o vergi ile neyi amaçladığının tespit edilmesidir. Bir diğeri ise; gerekçede hedeflense de hedeflenmese de, ilgili vergi kanununun uygulanmasına başlanılmasıyla, vergi ve maliye politikası amaçları üzerindeki etkilerinin yönünün ve düzeyinin ölçülmesidir.

7194 Sayılı Kanun ile getirilen dijital hizmet vergisinin, Kanun'da yer alan genel gerekçelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

✓ *“Bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve yeniliklerin, sosyal, kültürel ve ekonomik alandaki globalleşmenin hızını artırması ve bu durumun aynı zamanda dijital hizmet sunan çokuluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde önemli bir fiziki varlıkları olmadan (bazen hiçbir fiziki varlıkları olmadan) ticari faaliyette bulunmasına imkân tanınması”,*

✓ *“Dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, faaliyette buldukları ülkelerin kamu gelirlerine adil bir katkı sağlamaları gerektiğinin genel olarak kabul görmesi ancak, bu alanda yaşanan hızlı gelişmelere ülkelerin aynı hızda yanıt verememesi ve tüm dünyada ortak bir vergilendirme rejiminin oluşturulamaması”,*

✓ *“Bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başlaması, bazı ülkelerin de konuyla ilgili yasal ve idari çalışmalarının bulunması”.*

Burada belirtilen gerekçelere bakıldığı zaman Kanunun temel amacının özellikle fiziki varlıkları olmadan Türkiye'de kazanç elde eden çok uluslu şirketlerin ver-

20 Halil Nadaroğlu; Vergi Sistemimizin Etkinliği. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, s. 1-33.

21 Ebru Karış ve Ufuk Selen; “Optimal Vergi Arayışına Yönelik Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 19 (40), 2021, s. 271-298.

gilendirilmesi olduğu görülmektedir. Nitekim muafiyete yönelik limitler de bu amaç doğrultusunda tespit edilmiştir. Diğer hususları ancak dolaylı olarak, yorumları sürebiliriz. Kanunda belirtilen genel gerekçeler, maliye politikasının amaçları ile birlikte değerlendirildiğinde, Kanunun dolaylı amaçları aşağıdaki gibi yorumlanabilir:

✓ Dijitalleşme ile oluşan ve yaygınlaşan kayıt dışı ekonomiyi azaltarak, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek ve vergi kapasitesine ulaşmak.

✓ Vergi yükünün hem toplumsal anlamda hem de hizmet sektörü açısından tabana yayılmasını sağlayarak, adil ve dengeli dağıtım ile gelir dağılımında adaleti tesis etmek.

✓ Türkiye'nin uluslararası zararlı vergi rekabetinden etkilenme düzeyini sınırlandırmak.

Tablo 2: Yıllar itibariyle dijital hizmet vergisinin dolaylı vergi gelirleri içindeki payı²²

	2020 Yılı	2021 Yılı	2022 Yılı (İlk 9 Ay)
Dijital Hizmet Vergisi Tahsilatı (TL)	1.060.932	2.829.623	3.707.388
Toplam Dolaylı Vergi Tahsilatı (TL)	552.071.379	746.244.941	1.014.608.329
Dijital Hizmet Vergisinin Payı (%)	0.19	0.38	0.36

(Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>)

Bu sayılan amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının ölçülebilmesi için dijital hizmet vergisinden elde edilen ve devlet hazinesine intikali gerçekleştirilen vergi hasılatının hesaplanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bir açıdan dijital hizmet vergisinin uygulama sonuçları olarak da adlandırılan bu verilere aşağıdaki iki tabloda yer verilmektedir.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı; vergilerin, doğrudan kişinin iktisadi unsurlarından alınıp alınmaması ve vergi idaresi ile vergi mükellefinin arasına başka birilerinin girip girmemesine göre yapılmaktadır. Bu itibarla, dolaylı vergiler, kişinin doğrudan gelir ve servetinden alınmayan, bu iktisadi değerlerin kullanılmasından sağlanan vergiler olarak ifade edilebilir²³. Bu vergiler aynı zamanda nitelikleri gereği, mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenmek suretiyle bir başkasına yansıtılabilmektedir. Dolaysız vergiler ise doğrudan kişinin gelir ve servet unsurlarından alınan ve mükellef tarafından üstlenilen vergi yükünün bir başkasına

Tablo 3: Yıllar itibariyle dijital hizmet vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı²⁴

	2020 Yılı	2021 Yılı	2022 Yılı (İlk 9 Ay)
Dijital Hizmet Vergisi Tahsilatı (TL)	1.060.932	2.829.623	3.707.388
Toplam Vergi Tahsilatı (TL)	833.250.502	1.164.988.132	1.647.964.767
Dijital Hizmet Vergisinin Payı (%)	0.12	0.24	0.22

(Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>)

22 Tablo 2'deki veriler, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yer alan, 2020, 2021 ve 2022 yılları Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri/Vergi Gelirleri kısmından elde edilmiştir. 2022 yılı için Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları (Detay2) kısmında yer alan ilk 9 aylık verilerin toplanması suretiyle hesaplama yapılmıştır. Toplam dolaylı vergi tahsilatı tutarını hesaplarken de aynı yol izlenerek, tüketim üzerinden tahsil edilen vergi tutarları toplanmıştır.

23 Haldun Soydal ve M. Levent Yılmaz; "Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 2009, s. 295-308.

24 Tablo 3'deki veriler, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yer alan, 2020, 2021 ve 2022 yılları Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri/Vergi Gelirleri kısmından elde edilmiştir. 2022 yılı için Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları (Detay2) kısmında yer alan ilk 9 aylık verilerin toplanması suretiyle hesaplama yapılmıştır.

yansıtılmasının zor olduğu vergilerdir. Dolayısıyla dijital hizmet vergisi, Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler sınıflandırmasının içinde yer almaktadır.

Dijital hizmet vergisinin Türk vergi sistemine dâhil olduğu ve aynı zamanda uygulanmaya başlandığı 2020 yılı Mart ayından itibaren 2020 yılı sonuna kadar gerçekleştirilen tahsilat düzeyine oransal olarak bakıldığında, bu vergiden elde edilen yıllık gelirin, toplam dolaylı vergiler içindeki payının % 0.19 olduğu görülmektedir. Bu oranın, 2021 yılı sonuna gelindiğinde yaklaşık iki kat arttığı saptanmıştır. Bir başka ifadeyle dijital hizmet vergisinden elde edilen tahsilat düzeyinin, aynı dönem toplam dolaylı vergi gelirleri içindeki payının yüzde yüz arttığı söylenebilir. 2022 yılının tamamı henüz gerçekleşmediğinden, ilk dokuz aylık gerçekleştirmeler değerlendirildiğinde, dijital hizmet vergisinden elde edilen gelirin, toplam dolaylı vergi gelirleri içindeki payının % 0.36 olduğu fakat son üç aylık gerçekleştirmelerle birlikte bu oranın daha da artacağı ve 2021 yılı gerçekleştirmesini aşacağı öngörülebilir.

Dijital hizmet vergisinin yıllar itibarıyla toplam vergi gelirleri içindeki payının, vergi gelirlerinin toplam büyüklüğünün, toplam dolaylı vergi gelirlerine göre çok daha fazla olmasından dolayı azaldığını söylemek mümkündür. Çünkü toplam vergi gelirlerinde, dolaysız vergi gelirleri de dikkate alınmaktadır. 2020 yılında bu oranın % 0.12 olduğu, 2021 yılında yine yaklaşık iki kat artış ile % 0.24'e çıktığı saptanmıştır. Diğer bir ifadeyle, dijital hizmet vergisi gelirlerinin yıllar itibarıyla toplam vergi gelirleri içindeki büyüklüğünün arttığı görülmektedir. 2022 yılının ilk dokuz aylık gerçekleştirmeleri sonucunda bu payın % 0.22 olduğu fakat yılın tamamlanmasıyla birlikte 2021 yılı oransal büyüklüğünü aşacağı tahmin edilebilir.

9. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASINA İLİŞKİN YAPISAL SORUNLAR VE ÖNERİLER

Türkiye, dijital hizmet vergisi uygulamasına başlıyalı yaklaşık iki yıl olmuştur. Bu nedenle verginin uygulama sonuçları ve etkinliği hususunun tam olarak ortaya konulabilmesi için geçen süre oldukça sınırlıdır. Bununla birlikte dijital hizmet vergisi 7194 sayılı Kanun ve uygulamaya yön veren, ilgili genel tebliği esas alınarak yukarıda incelenmiştir. Bu incelemeye istinaden dijital hizmet vergisinin vergisel etkinliği değerlendirildiğinde, etkinliğin artırılabilmesi için aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir.

√ Dijital hizmet vergisi her ne kadar dolaylı vergi sınıflandırmasında yer alsada, dolaylı vergilerin başka deyişle tüketim vergilerinin uygulanmasında da vergi-

lendirmede adalet ilkesinin hâkim olması gerekmektedir. Bu kapsamda, dünya genelinde tek oranlı olan dijital hizmet vergisinde, verginin konusuna giren faaliyet türlerinden elde edilen hasılat düzeyi dikkate alınarak, dünya genelinde uygulanan dijital hizmet vergisi oranlarından (% 1,5, % 2, % 3, % 5 ve % 7,5) oluşturulan artan oranlı bir tarife yapısı belirlenebilir. Diğer bir ifadeyle, dijital hizmet vergisinin konusuna giren faaliyetler üzerinden sağlanan hasılat düzeyi artıkça, uygulanan vergi oranının artması sağlanabilir.

√ Dijital hizmet vergisi uygulamasındaki muafiyetin sınırları yukarıda incelenmiştir. Fakat adil ve etkin bir verginin en büyük özelliklerinden biri, verginin olabildiğince tabana yayılmasıdır. Bu kapsamda, dijital hizmet vergisi uygulamasında muafiyet kapsamının oldukça geniş olduğu ifade edilebilir. Dijital hizmet vergisindeki muafiyet sınırının aşağı çekilmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen faaliyetin verginin konusuna girmesine ve vergiyi doğuran olayın vuku bulmasına rağmen, muafiyet kapsamının genişliğinden dolayı, vergi mükellefinin mükellefi sayılması gereken pek çok kişiden bu verginin alınması mümkün olmamaktadır. Bu da hem vergilendirmede adalet ilkesinden sapılmasına hem de devlet hazinesinin vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açmaktadır.

√ Dijital hizmet vergisi uygulamasında iktisadi etkinliğin sağlanabilmesi için mevcut vergi oranının optimize edilmesi gerekmektedir. Yukarıdaki açıklamalarda verildiği gibi dijital hizmet vergisi oranının Avrupa Birliği ülkeleri ortalaması %3 civarındadır. OECD ortalaması da Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisi oranının altında kalmaktadır. Çok uluslu şirketlerin dünya genelinde faaliyette buldukları tüm ülkelerde dijital hizmet vergisi ve benzeri bir vergi ödemesi yapmaları gerekeceğinden, bu firmaların Türkiye'deki dijital hizmet vergisi konusuna giren faaliyetlerini kısıtlamaları veya tamamen sonlandırmaları, Türkiye'nin vergi kapasitesinin daralmasına sebebiyet verebilir. Benzer durum uluslararası potansiyel yatırımcılar açısından da geçerlidir. Uluslararası sermaye sahipleri, yatırım planlarını yaparlarken, Türkiye'yi yeni yatırımlar için bir seçenek olarak değerlendirmeyebilirler. Dolayısıyla uluslararası vergi rekabetinde, Türkiye'nin aleyhine sonuçlar ortaya çıkabilir.

√ Son olarak, dijital hizmet vergisinin mali etkinliğinin sağlanması açısından vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, dijital hizmet vergisinin, vergi gelirleri içindeki yeri ve önemi son derece sınırlıdır. Devlet hazinesine bu vergiden daha fazla hasılatın sağlanabilmesi için muafiyetin sınırlan-

dırılması ve vergi oranında optimizasyona gidilmesi gerekmektedir.

10. SONUÇ

Teknolojik gelişmeler sonucunda işletmeler sundukları mal ve hizmetlerin fiziki bir işyeri olmaksızın sanal ortamlardan satışını gerçekleştirebilmektedir. Ticari faaliyetin son safhası gibi gözükken satış işlemi öncesinde yer alan mal ve hizmet sunumunun tanıtılması, bir başka deyişle pazarlanması da günümüz dünyasında sanal ortamlarda gerçekleşebilmektedir. İşletmeler bu sanal pazarlar sayesinde sadece kuruldukları bölgeye değil küresel ölçekte tüm dünyaya mal ve hizmetlerini sunmaktadır. Bu durum işletmeler ve tüketiciler için olumlu bir tablo çizse de, devlet açısından gelir elde eden bu işletmeleri vergilendirmedeki zorluk sebebiyle devletler açısından olumsuz bir tablo ortaya çıkarmaktadır.

Devletler söz konusu mal ve hizmetleri sunan işletmeleri vergilendirmek amacıyla çeşitli kuruluşlar altında bir araya gelmiş ve çeşitli öneriler sunmuştur. Ortaya çıkan sonuçlar daha çok öneri niteliğinde olup uygulamaya geçirilememiştir. Bu durum ülkelerin kendi vergi politikalarını izlemesine ve yeni vergi arayışlarına girmesine sebep olmuştur. Bu bağlamda ortaya çıkan dijital hizmet vergisi, uygulamaya yeni konulması ve ciddi tartışmaları da beraberinde getirmesi sebebiyle gündemde olan bir vergidir.

Avrupa Birliğinde ilk olarak Fransa'da uygulanmaya başlayan dijital hizmet vergisi diğer Avrupa ülkeleri tarafından da uygulamaya konulmuştur. Türkiye'de ise 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Çalışmadaki veriler değerlendirildiğinde dijital hizmet vergisi oranının en düşük olduğu ülkenin Polonya, oranının en yüksek olduğu ülkenin Türkiye olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan dijital hizmet vergisi oranı ortalamasının ise %3 civarında bulunmaktadır.

Dijital ortamda, Facebook, Instagram, LinkedIn ve Youtube gibi platformlar üzerinden insanlar ürettikleri yazılı, görsel ve işitsel verileri paylaşabilmektedir. Bu paylaşıcılarının içinde bireyler olduğu gibi kurumlar da yer almaktadır. Youtuber ve influencer (deneyimleyici) gibi kişiler üzerinden mal ve hizmetler tanıtılabilmekte ve sonuç olarak tüketicilere pazarlanmaktadır. Bu durumda hem bu ürünü pazarlayan hem de pazarlanan ürünün satışını yapan işletmeler ciddi gelirler elde etmektedir. Bu noktada sanal ortamdaki işlemlerin çokluğu ve takibinin zor olması bu kişilerin vergilendirilmesinde önemli bir engel olmaktadır. Bu noktalardan hareketle yeni bir vergi

koyma ihtiyacı doğmuş ve dijital hizmet vergisi uygulamasına gidilmiştir.

Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisinin oranı dikkat çekicidir. Avrupa Birliğinde uygulanan ortalama orana kıyasla yüksek olması ve en yüksek uygulanan oran olmasının altında yatan sebepler düşünülmelidir. Bir vergi bir devletin en büyük gelir kaynağı olmasının yanı sıra, bu vergilerle yatırımlar teşvik edilmekte, yatırımcıların ilgili ülkeye yatırım yapmasını veya yapmaması konusundaki fikrini etkilemektedir. Dolayısıyla vergi oranının optimize edilmesi ve kişilerin vergi matrahlarına göre artan oranlı tarifeye geçilmesi, verginin etkinliğini ve adilliğini artırabilir.

Sonuç olarak, dijital hizmet vergisi uygulaması ile önemli bir vergi kaynağının vergilendirilebilmesinin önü açılmıştır ve bu anlamda önemli bir eksikliğin yeri doldurulmaya çalışılmıştır. Fakat verginin önemli eksikliklerinin olduğu da gerçektir. Buna ilişkin açıklamalar "sorunlar ve çözüm önerileri" başlığında yapılmıştır. Bu hususların dikkate alınarak, dijital hizmet vergisi uygulamasında revizyona gidilmesi, vergiden beklenen mali ve iktisadi faydaların artmasını sağlayabilir ve vergi kayıp ve kaçığının azalmasına, devletin vergi kapasitesinin genişlemesine katkı sunabilir.

Devletlerin bu vergiyi uygulamaya koymak istemesinin kendileri açısından olumlu ve yerinde bir uygulama olduğu söylenebilir. Burada ortaya çıkan olumsuzluk her bir ülkenin kendi vergi politikasını uygulamasıdır. Ortak bir kurum ya da oluşum çatısı altında bir verginin çıkarılması ve uygulanmasının hem ülkeler hem de işletmeler için daha olumlu sonuçlar ortaya koyabilir.

KAYNAKÇA

- Akçura, A, Dijital Hizmet Vergisi Ülkeler Nasıl Uyguluyor ABD Nasıl Değerlendiriyor, <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-hizmet-vergisiabddegerlendirilmesi.aspx> (Erişim Tarihi: 01.05.2022)

- Akkaya, H. ve Gerçek A., "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", **International Journal of Public Finance**, 2019, s. 166-188.

- Bozkurt, A., Hamutoğlu, N., Kaban, A., Taşçı, G., ve Aykul, M., "Dijital Bilgi Çağı: Dijital Toplum, Dijital Dönüşüm, Dijital Eğitim ve Dijital Yeterlilikler", **Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi (7)**, 2021, s. 35-63.

- Budak, T., **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

- Çelener, B., “Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** 16, 2019, s. 31-54.
- Çelikkaya, A., “Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi”, **International Journal of Public Finance** (6), 2021, s. 176-192.
- Demirhan, H., “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi”, **The Journal of Social Science** (4), 2020, s. 73-86.
- Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200320-4.htm>, (Erişim Tarihi: 25.04.2022)
- Durdu, M., “Avrupa Birliği’nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **İstanbul Hukuk Mecmuası** (78), 2020, s. 1959-1988.
- Erol, A., **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- Fırat, M., “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi** (3), 2020, s. 28-33.
- Gerçek, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (54), 2005, s. 157-193.
- Kalenderoğlu, M., **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- Karabulut, Ş., “Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi”, **Maliye Dergisi** (178), 2020, s. 263-288.
- Karış, E. ve Selen, U., “Optimal Vergi Arayışına Yönelik Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 19 (40), 2021, s. 271-298.
- Kaya, Ö., “Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (2), 2020, s. 447-478.
- Kılıçer, E. ve Peker, İ., **Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Klein, M., “İşletmelerin Dijital Dönüşüm Senaryoları – Kavramsal Bir Model Önerisi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi** (19), 2020, s. 997-1019.
- Nadaroğlu, H., **Vergi Sistemimizin Etkinliği**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları (234), Ankara, 1987.
- Özkan, A., **Rekabet Perspektifinden Dijital Hizmet Vergisi**. U. Emek (Editör) *Vergi Düzenlemelerinin Rekabet Süreçlerine Etkileri* içinde (s. 121-161), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2020.
- Soydal, H. ve Yılmaz, M.L., “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi** (12), 2009, s. 295-308.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z., **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Birimi Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2016.
- Yoruldu, M., **Dijital Vergilendirme ve Dijital Vergilendirme Araçlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ş. Karabulut (Editör) *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta’dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler* içinde (s. 225-239). Legal Yayıncılık, İstanbul, 2020.