

YENİ BİR VERGİ: DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

A NEW TAX: DIGITAL SERVICE TAX



Hakan ÖZDEMİR*



Okan ATAK**

ÖZ

Dijitalleşmenin inkâr edilemediği çağımızda, çevrimiçi gerçekleştirilen ve fiziki olarak hiçbir ürün üretmeden yüksek tutarlarda gelirler elde edilebilmektedir. Çok uluslu şirketlerin hiçbir fiziki yatırım yapmadan ve vergi ödemeden çeşitli ülkelerde faaliyet göstermesi, ülke içerisindeki rekabeti engellemesi ve hazineye kaynak yaratılmak istenmesi gerekçeleriyle ülkeler, dijital hizmetler nedeniyle yaratılan ekonomik değeri vergilendirmek istemektedir. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, çok eski olmamakla birlikte dijital hizmet vergisinin kapsamı gün geçtikçe genişletilmektedir. Dünya’da çeşitli dijital hizmetler için çeşitli oranlarda vergi alınmaktadır. Avrupa, bu noktada dijital hizmet vergisi uygulamasında başı çekmektedir. Türkiye ise bu gelişmelere paralel olarak, “7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” u 21/11/2019 tarihinde Meclisi’nde kabul

ABSTRACT

In today’s world, where the digitalisation cannot be denied, high revenues are generated online without any physical production. On the grounds that multinational companies operate in countries without any physical investment and without paying any tax, they also hinder competition within the country, and states need to generate more tax revenue, states desire to tax such economic value generated through digital services. Although it does not have a long history, digital service tax has been enlarging its scope. Today, digital service tax is imposed at differing rates throughout the world. The Europe is leading this digital service tax campaign. In parallel with these developments, Turkey enacted the Law, no. 7193, on Digital Service Tax and Making Changes on Other Laws and the Decree Law, no. 375, on 21st November 2019 at the Parliament and took a great step in taxation of digital services. This study, first of all, identifies what digital services

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hakan.ozdemir@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-2740-3737.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, okan.atak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4775-5366.

Özdemir, H., Atak, O. (Aralık 2019). Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi, *Vergi Raporu*, 243, (22-33).

etmiş ve dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için büyük bir adım atmıştır. Bu çalışmada; öncelikle dijital hizmetin neler olduğu, dijital hizmetlerin nasıl vergilendirildiği hususlarından bahsedilecek ve Türkiye’de dijital hizmet vergisinin nasıl uygulanacağı açıklanarak, yeni bir vergi olan dijital hizmet vergisi hakkında değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dijital, Dijital Hizmet Vergisi, 7193 Sayılı Kanun, İnternet.

Jel Sınıflandırması Kodları: H26, H29, K34.

GİRİŞ

İnternet üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmetlerde, Dünya dijital ticareti hızla artmaya devam etmektedir. Dijital devrim, her geçen gün insanlar ve işletmeler için büyük fırsatların kilidini açmakta ve buna paralel olarak tüketici seçimini ve refahı artırmaktadır. Dijitalleşmeyle birlikte ülkelerin ekonomilerinde değişiklikler yaşanmakta ve bu değişikliklere ayak uydurmak için mevcut politikaları güncelleme ihtiyacı doğmaktadır.

Gelişen teknoloji ve bilişim ile birlikte dijital hizmet sunan çok uluslu şirketler, önemli bir fiziki varlıkları olmadan (bazen hiçbir fiziki varlıkları olmadan) ticari faaliyette bulunmakta ve büyük çapta gelirleri elde etmektedirler. Büyük çapta gelirler elde eden ve dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren bu şirketler, diğer işletmelere karşı önemli avantajlar elde ederek küresel ve yurtiçi rekabete engel olmakta ve faaliyette bulundukları ülkelere yeteri kadar vergi ödememektedirler.

Dijital hizmet alanında yaşanan hızlı gelişmelere, ülkeler aynı hızda tepki verememiş ve henüz tüm Dünya’da uygulanan ortak bir vergilendirme rejimi de oluşturulamamıştır. Bununla birlikte Fransa gibi bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başladığı, bazı ülkelerin ise dijital hizmet alanını vergilendirmeye yönelik yasal çalışmaları başlattığı görülmektedir.

Öte yandan dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği sorusu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkın-

are, then discusses how they are taxed, how the taxation is going to be in Turkey, and finally makes an overall evaluation on digital service tax.

Keywords: Digital, digital service tax, the Law, no. 7193, the Internet

JEL Classification Codes: H26, H29, K34.

ma Örgütü’nün (OECD) Vergi Matrahı Erozyonu ve Kar Değişimi Projesi (BEPS) kapsamında ele alınması gereken zor sorulardan biridir. Bu minvalde Mart 2018’de OECD, Eylem 1’deki daha önceki bir BEPS raporuna dayanarak dijitalleşmenin vergi zorlukları hakkında geçici bir rapor yayımlamış olup, OECD’nin dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki çalışmaları devam etmektedir. Bu doğrultuda OECD, 2020 yılına kadar sunmayı planladığı raporda dijital ekonomiyi vergilendirmek için uzun vadeli fikir birliğine dayalı çözümler bulmaya çalışmaktadır.

Türkiye ise dijital hizmetlerden elde edilen hasılatların vergilendirilmesini sağlamak üzere farklı ülke uygulamaları ile OECD, AB, G7 ve G20 gibi uluslararası kuruluşlar nezdinde gündeme getirilen görüşleri de dikkate alarak, dijital hizmet vergisini uygulamaya koymak için söz konusu vergiyi yasalaştırmıştır.

Bu çalışmada; dijital hizmete ilişkin açıklamalar yapılarak, dijital hizmet vergisinin ne olduğu, bazı ülkelerde kısaca dijital hizmet vergisinin nasıl uygulandığı, ülkemizde yeni bir vergi olarak dijital hizmet vergisinin nasıl vergilendirileceği ve nasıl uygulanacağı açıklanmaya çalışılmıştır.

1- DİJİTAL HİZMET ve DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Hizmet (service), bir tarafın diğerine verebileceği herhangi bir faaliyet veya avantaj olarak tanımlanabilir. Hizmet, esasen somut değildir ve

hiçbir şeyin mülkiyeti ile sonuçlanmaz.¹ Dijital hizmet (digital service) ise web veya mobil gibi birden fazla platformda ve cihazda veri ve içerik de dâhil olmak üzere bilgilerin elektronik olarak verilmesi anlamına gelmektedir. Dijital hizmetlerde bilgiler, kullanımı kolay ve anlaşılır bir şekilde sunulur ve genellikle işlemek için form gönderme ve yardım alma gibi hizmetleri içerir.² Dijital hizmetler, IP tabanlı internetin altyapısını bağlayıp kullanabilmeyi gerektirdiğinden normal hizmetlerden farklıdır.³

Vergileme açısından dijital hizmet, özellikle sosyal medya hizmet platformları, arama motorları ve çevrimiçi işyerleri (e-marketplace) aracılığıyla gerçekleştirilir.⁴ Nitekim “7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7193 sayılı Kanun)⁵” ile Türkiye’de hizmet sağlayanlara ve bu dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlere odaklanılmıştır.

Sosyal medya ve arama motorlarındaki gelirin ortaya çıkış şekli, bu platformlar üzerinden sağlanan reklam hizmetleri dolayısıyla olmaktadır. Şöyle ki, bu platformlar genellikle üyelerinden herhangi bir ücret almamakta ancak üye

sayısının çokluğuna göre reklam alabilmektedir. Çevrimiçi işyerleri, alıcı ve satıcıların bir araya getirilmesini kolaylaştırılmak amacıyla hizmet veren platformlardır.⁶ Bu firmalar kâr amacı güdüsüyle hareket ederek çeşitli yollarla gelir elde ederler. Eğer bu firmalar alıcı ve satıcı arasında sadece aracılık eden bir şirkete, işlem başına bir komisyon olarak gelir elde edebilirler.⁷ Ayrıca bu şirketler alıcılardan veya satıcılardan yıllık ücret tahsil ederek de gelir sağlayabilirler.⁸

Dijitalleşme, gelir ve değer üreten fırsatlar sağlamak için dijital teknolojilerin kullanılması ve dijital bir işletmeye geçme sürecidir. Günümüzde hızlı bir şekilde yaşanan dijitalleşme ve dijital platformlarda faaliyet gösteren şirketlerin iş modellerinin, uluslararası vergilendirme için önemli zorlukların ortaya çıkmasını kolaylaştırdığı kabul edilmektedir. Dijitalleşmenin giderek yaygınlaşması nedeniyle, dijital ekonomiyi, ekonominin geri kalanından vergi amacıyla sınırlandırmanın imkânsız olmasa da zor olacağı düşünülmektedir.⁹

OECD tarafından 2018 yılında yayımlanan Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları Raporunda¹⁰, dijitalleşmeyle birlikte dijital platform kullanan şirketlerin diğer işletmelere kar-

¹ Philip KOTLER & Gary ARMSTRONG. Principles of Marketing, Pearson Education. USA 2016. s. 255.

² (<https://www.quora.com/What-are-digital-services>). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.

³ Kevin WILLIAMS. “Design of emerging digital services: a taxonomy”. European Journal of Information Systems, Sayı 17 (5). 2008. s. 506.

⁴ İngiltere’de yürürlüğe konulması öngörülen Dijital Hizmetler Vergisinde (Digital Services Tax) vergisi özellikle sosyal medya hizmet platformları, arama motorları ve çevrimiçi işyerleri üzerine bina edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için: (<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019

⁵ 7193 sayılı Kanun. TBMM. 21/11/2019. (<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k7193.html>).

⁶ Huifang LI ve diğerleri. “Are All Signals Equal? Investigating The Differential Effects of Online Signals on The Sales Performance of E-Marketplace Sellers”. Information Technology & People, 28(3). 2015. s. 699

⁷ Ilyoo B. Hong. “Understanding the Consumer’s Online Merchant Selection Process: the Roles of Product Involvement, Perceived Risk and Trust Expectation”. International Journal of Information Management, Sayı 35(3). 2015. s.325.

⁸ Metehan Feridun Sorkun. “Factors That Impact the Logistics Service Performance in Online Marketplaces”. Journal of Yaşar University, Sayı 14(54). 2019. s.153.

⁹ OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. s. 18.

¹⁰ Söz konusu rapor için bakınız: Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018, OECD, (<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1574628964&id=id&accname=guest&checksum=F32F8259D72D628FE00739672CD98697>)

şı önemli avantajlar elde ederek rekabete engel olduğu belirtilmiştir. Ülkelerin vergi tabanlarını daha hızlı bir şekilde genişletmek için geçici tedbirler getirmenin gerekli olacağına inandığını belirten rapor, bu ülkelerin bu tür önlemlerin olumsuz sonuçlarını en aza indirmek için uygulanması gerektiğine inanılan ortak ilkeleri listelemektedir. Dijital hizmetlerin vergilendirilerek, yaratılan değerlerin bir kısmının ülkelerin ekonomilerine kaynak olarak aktarılması yani vergilendirilmesi görüşü giderek yaygınlaşmaktadır.¹¹

Dijital hizmet vergisi (digital service tax); dijital ortamda (internet, mobil, tablet gibi ortamda) sunulan hizmetler (veri iletimi, iletişim, teknik, program, uygulama, reklam, kontrol, video, oyun, aracılık, izleme, dinleme, oynama, vb. işlemler) nedeniyle elde edilen gelirin vergilendirildiği bir vergi türü olarak tanımlanabilir. Bazı ülkeler tarafından her ne kadar gizli bir gümrük tarifesini nitelendirilse¹² de ülkeler son dönemde, dijital hizmet olarak tanımlanan faaliyetleri vergilendirme yoluna gitmektedir. Bu nedenle, bu tür faaliyetler için dijital hizmet vergisi ihdas edilmesi planlanmakta veya dijital hizmet vergisi ihdas edilmektedir.

Bu doğrultuda dijital hizmet vergisi ile ilgili olarak dünya uygulamalarına bakıldığında;

- Fransa, yerel filmler ve film dışındaki görsel-işitsel içerikli yapımları finanse etmek için 2003 yılında videogramların (yani, vi-

deokaset veya DVD gibi görsel-işitsel içerik içeren fiziksel nesnelerin) satışı ve kiralınması üzerine hem yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmeler için geçerli olan bir vergi koymuştur. 2004 yılında, elektronik ticaretin artmasıyla, ödemeler karşılığında elektronik iletişim yoluyla filmlere ve görsel-işitsel içeriğe erişilen çevrimiçi video-on-demand¹³ hizmetleri de verginin kapsama alındı. 2016 yılında, reklam tabanlı gelir modellerinin artan önemiyle birlikte ücretsiz olarak sunulan ve reklamlar aracılığıyla para kazanılan çevrimiçi video-on-demand hizmetleri de kapsama alınarak vergi daha da genişletildi. Böylece verginin kapsamı, işitsel ve görsel videoların çevrimiçi veya fiziksel dağıtımı olarak değiştirilmiştir. Fransa'da bu vergi medyada "Youtube Vergisi" olarak da adlandırılmaktadır. Vergi, nihai müşterilerle yapılan işlemin değeri üzerinden %2 uygulanarak alınmaktadır.¹⁴

- 2016 yılından beri Hindistan'da, reklam için ödenen tutarın %6'sı olarak sadece yerleşik olmayanlara dijital ortamda yaptırılan reklam harcamalarından vergi alınmaktadır.¹⁵
- 2017 yılından beri İtalya'da, elektronik olarak sağlanan dijital hizmetlerin karşılığı olarak ödenen bedelin %3'ü olarak belirlenmiş listedeki dijital hizmetlerden vergi alınmaktadır.¹⁶

¹¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018, OECD, s. 165-173.

¹² Gary Clyde Hufbauer ve Zhiyao (Lucy) Lu. "European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff", (<https://www.piie.com/publications/policy-briefs/european-unions-proposed-digital-services-tax-de-facto-tariff>). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.

¹³ Video-on-demand (seç-izle): Uzakta bulunan kullanıcının, bir veya birden fazla serverde depolanan video içeriğine istediği anda ulaşmasını sağlayan teknolojidir. Kien A. Hua ve diğerleri. "Patching: A Multicast Technique for True Video-on-Demand Services." Paper presented at the ACM multimedia. 1998. s.1. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.25.7747&rep=rep1&type=pdf> Erişim Tarihi: 23.11.2019

¹⁴ OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris.2018. s. 145.

¹⁵ a.g.e. s. 142.

¹⁶ a.g.e. s. 143.

- 2015 yılından beri Macaristan'da, reklam vergisi (advertisement tax) adıyla hem yerleşik hem yerleşik olmayan işletmelerin net satış gelirlerinden %7,5 oranında ve her türlü reklamdan vergi alınmaktadır.¹⁷
- İngiltere'de ise 2020 yılının Nisan ayında sosyal medya hizmet platformları, arama motorları ve çevrimiçi işyeri sağlayan şirketlerin dijital ortamlar kullanılmak suretiyle elde ettiği gelirlere uygulanmak üzere %2 olarak vergi uygulanması öngörülmektedir.¹⁸

2- TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Çalışmanın bu kısmında yeni bir vergi olarak ihdas edilen dijital hizmet vergisinin getirilme gerekçesi, konusu, mükellefi, dijital hizmet vergisinden muaf olanlar, dijital hizmet vergisinden istisna olan hizmetler, dijital hizmet vergisinin matrahı, oranı, vergilendirme dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesi gibi konular işlenecektir. Bu doğrultuda Türkiye'de dijital hizmet vergisinin nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalar aşağıda belirtilmiştir.

2.1- Dijital Hizmet Vergisinin Getirilme Gerekçesi

7193 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un genel gerekçesinde dijital hizmet vergisinin yürürlüğe konulmak istenmesinin amacı/nedeni belirtilmiştir.

Bu doğrultuda; bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmelerin ve yeniliklerin, sosyal, kültürel ve ekonomik alandaki globalleşmenin hızını artır-

mış olduğu ve bu durumun aynı zamanda dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde önemli bir fiziki varlıkları olmadan (bazen hiçbir fiziki varlık olmadan) ticari faaliyette bulunmasına da imkân tanımış olduğu, dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin faaliyette bulundukları ülkelerin kamu gelirlerine adil bir katkı sağlamaları gerektiğinin genel kabul görüldüğü, henüz tüm dünyada uygulanan ortak bir vergilendirme rejiminin oluşturulamamış olduğu ve bununla birlikte bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başlamış olduğu, bazı ülkelerin ise dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye yönelik idari ve yasal çalışmalar yaptığı gerekçeleriyle dijital hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirilmesini sağlamak üzere, farklı ülke uygulamaları ile uluslararası kuruluşlar nezdinde gündeme getirilen görüşler de dikkate alınarak dijital hizmet vergisinin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oran ve muafiyetlerine yönelik düzenlemeler yapılmış ve dijital hizmet vergisinin uygulamaya konulması amaçlanmıştır.¹⁹

2.2- Dijital Hizmet Vergisinin Konusu

7193 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde dijital hizmet vergisinin konusu belirlenmiştir. Söz konusu maddeye göre dijital hizmet vergisinin konusu, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından Türkiye'de sunulan ve maddede belirtilen hizmetlerden elde edilen hasılattır.

7193 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir:

¹⁷ a.g.e. s. 144.

¹⁸ Dijital Hizmet Vergisi Taslak Rehberi (Digital Services Tax Draft Guidance) (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/817666/20190711_-_Draft_Guidance_vfinal.pdf). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.

¹⁹ 7193 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un gerekçesi. TBMM. (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>). Erişim tarihi: 22 Kasım 2019.

- a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)
- b) 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 hizmetler
- c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılması veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

Ayrıca yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatın da dijital hizmet vergisine tabi olduğu aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir.

Kanun'un gerekçesinde; elde edilen hasılatın satış bedeli, hizmet bedeli, işlem bedeli, abonelik ücreti, kullanım ücreti, aracılık bedeli, komisyon ücreti veya bir başka şekilde tanımlanmasının verginin konusuna bir tesirinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Öte yandan 7193 sayılı Kanunun uygulamasında; “dijital ortam”, “dijital hizmet sağlayıcısı”, “hasılatın elde edilmesi”, “hizmetin Türkiye’de sunulması” ve “finansal muhasebe açısından konsolide grup” kavramlarının ne olduğu Kanun’un 2’nci maddesinde tanımlanmıştır.

Bu doğrultuda 7193 sayılı Kanunun uygulamasında dijital ortamdaki; fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortamın kastedildiği; dijital hizmet sağlayıcılarından: 1’inci maddede sayılan hizmetleri sunanların kastedildiği; hasılatın elde edilmesinden; hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasının kastedildiği; hizmetin Türkiye’de sunulmasından; hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesinin²⁰ kastedildiği; finansal muhasebe açısından konsolide gruptan ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmelerin kastedildiği ifade edilmiştir.

2.3- Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefi

7193 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcıları olarak belirlenmiştir. Ayrıca aynı maddede dijital hizmet sağlayıcılarının, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmamalarının, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan işyeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemelerinin dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyeceği açıkça belirtilmiştir. Buna göre gerek Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi bakımından dar ya da tam mükellef olanlar, gerekse Türkiye’de bu vergiler bakımından mükellef olması gerekmeyenler, dijital hizmet vergisinin konusuna giren bir faaliyetten dolayı hasılat elde etmeleri halinde dijital hizmet vergisi mükellefi olacaktır.

²⁰ Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır olarak açıklanmış ve ayrıca dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmetin Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmayacağı da belirtilmiştir.

Öte yandan dijital hizmet vergisi mükellefinin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezinin 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 tutabileceği belirtilmiştir.

2.4- Dijital Hizmet Vergisinden Muaf Tutulanlar

7193 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde, dijital hizmet vergisinden muaf olanlar belirlenmiştir. Söz konusu maddeye göre ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin, 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 tutulmaktadır. Buna göre, mükellefin muafiyet durumu bir önceki yılda Kanun kapsamındaki hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat dikkate alınarak belirlenecektir.

Öte yandan mükelleflerin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması halinde ise bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınacaktır.

Yine Kanun'un 4'üncü maddesinde, muafiyetin hangi durumlarda sona ereceği belirlenmektedir. Buna göre, ilgili hesap dönemi içerisinde maddede yer alan hadlerin (20 milyon Türk Lirası ve 750 milyon Avronun) her ikisinin de aşılması halinde muafiyetin sona ereceği ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyetinin başlayacağı belirtilmiştir. Bu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde ise hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınacaktır. Ayrıca ay-

nı maddeye göre, arka arkaya iki hesap dönemi boyunca muafiyet hadlerinden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlayacaktır.

Diğer yandan Cumhurbaşkanı, muafiyete ilişkin hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına ise muafiyetin tespiti ve uygulanması amacıyla bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirme ve muafiyet uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenlere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz günlük (30) ek sürenin verileceği ve verilen ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenlerin dijital hizmet vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı aynı maddede belirtilmiştir.

2.5- Dijital Hizmet Vergisinden İstisna Olan Hizmetler

7193 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde, bazı hizmetler dijital hizmet vergisinden istisna tutulmaktadır. Söz konusu maddede dijital ortamda gerçekleştirilen bazı hizmetlerden elde edilen hasılatın, dijital hizmet vergisinden istisna olduğu ve bu hizmetlerden elde edilen hasılatın muafiyete ilişkin hadlerin tespitinde dikkate alınmayacağı açıklanmıştır.

Bu doğrultuda, 7193 sayılı Kanunun 4'üncü maddesine göre dijital hizmet vergisinden istisna olan hizmetler şunlardır:

- a) 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37'nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,
- b) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,

- c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4'üncü maddesi kapsamındaki hizmetler,
- ç) 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2'nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,
- d) 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Muhtabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12'nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri.

2.6- Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı, Oranı ve Hesabı

7193 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde, dijital hizmet vergisinin matrahı, oranı ve hesabının nasıl olacağı belirlenmiştir.

Söz konusu maddeye göre dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen toplam hasılattır. Hasılatın döviz olarak elde edilmesi hâlinde ise döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir ve Türk Lirası cinsinden elde edilen hasılat hesaplanır. Bu doğrultuda hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması yeterli olup, dijital hizmet sağlayıcısının, hizmete ilişkin bedeli tahsil edip etmemesinin vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır. Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın tamamının matraha dâhil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan dijital hizmet vergisinin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirimin yapılamayacağı ve dijital hizmet vergisinin, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilemeyeceği aynı maddede belirtilmiştir.

7193 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde dijital hizmet vergisinin oranı %7,5 olarak belirlenmiş-

tir. Dijital hizmet vergisinin, matraha (elde edilen hasılat) oranının uygulanması suretiyle hesaplanacağı ve bu şekilde hesaplanan vergiden de herhangi bir indirimin yapılamayacağı belirtilmiştir.

Yine aynı madde ile Cumhurbaşkanına, dijital hizmet vergisi oranını, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirme, iki katına kadar (%15'e kadar) artırma yetkisi verilmiştir.

2.7- Dijital Hizmet Vergisinde Vergilendirme Dönemi

7193 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığına, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

2.8- Dijital Hizmet Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

7193 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre dijital hizmet vergisinin, mükellefin beyanı üzerine tarh olunacağı; ancak mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığınca, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutması hallerinde bu beyanın vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle ve aynı süre içerisinde dijital hizmet vergisini ödemekle yükümlüdürler.

Diğer yandan dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı bulunduk-

ları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunacaktır.

7193 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükelleflerce gelir ve kurumlar vergisine esas safı kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

2.9- Dijital Hizmet Vergisi ile İlgili Diğer Hususlar

7193 sayılı Kanunun 7'nci maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçlarıyla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabilir ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ayrıca ilan edilir.

Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan ilandan itibaren otuz gün (30) içinde belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği ise bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.

7193 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, mükellef veya vergi so-

rumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyanname verdimmeye, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu doğrultuda dijital hizmet vergisi ile ilgili şekil, usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek olup, tereddüt edilen hususlar ve söz konusu vergi ile ilgili ayrıntılı açıklamalar ilerde çıkarılacak olan Tebliğlerle yapılacaktır.

Dijital hizmet vergisine ilişkin Kanun hükümlerinin, 7193 sayılı Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ay başında yürürlüğe gireceği söz Kanun'un 53'üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu doğrultuda dijital hizmet vergisinin önümüzdeki yılda (2020 yılında) yürürlüğe gireceği görülmektedir.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Günümüzde dijital dönüşümün hızlanması ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte, geleneksel olarak sunulan birçok hizmet dijital ortamlara taşınıp dijital hizmet olarak sunulmaktadır. Bununla birlikte işletmelere ve kullanıcılara daha az maliyetle, daha kısa zamanda ve daha hızlı işlem yapma seçeneği sunan çevrimiçi (online) uygulamaların sayısı ve kullanım sıklığı gün geçtikçe artmaktadır. Dijital ortamda sunulan hizmetlerin yaygınlaşması, beraberinde dijital bir ekonomi oluşturduğu için giderek büyüyen bu dijital ekonominin vergilendirilmesi birçok ülkenin gündeminde yer almaktadır.

Dünyada genel kabul gören görüş, büyük gelirler elde etmelerine rağmen çok uluslu büyük dijital şirketlerin (Google, Facebook, Youtube, Instagram, Twitter, LinkedIn, Amazon, Spotify, Apple, Netflix gibi) yeterince vergi ödemedikleri ve dolayısıyla ciddi bir vergi kaybına neden oldukları yönündedir. Bugün birçok ülkenin söz konusu dijital şirketleri vergilendirmenin peşine düştüğü görülmektedir. Başta OECD olmak üzere G7, G20 ve Avrupa Birliği gibi uluslararası ku-

ruluşların iş birliği yaparak ortak bir dijital vergi rejimi oluşturmaya çalıştığı OECD raporlarından görülmektedir. OECD'nin dijital hizmetlerin vergilendirilmesi sorunu ile ilgili olan bu raporunu ise 2020 yılında tamamlayacağı planlanmaktadır.

Dünya'da Fransa, Macaristan, İtalya ve İngiltere gibi birçok ülkede dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik yasaların çıkartıldığı ya da tasarıların hazırlandığı görülmektedir. Türkiye'de ise 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun teklifi ile dijital hizmet vergisi ihdas edilerek 21/11/2019 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edildi ve Resmi Gazete 'de yayımlanması için Cumhurbaşkanlığı'na gönderildi.

Türkiye, dünyada en fazla Facebook kullanıcısı olan ilk 10 ülke arasında yer almaktadır. Ayrıca Türkiye'de 2 milyona yakın Netflix abone sayısı bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye, ekonomisinde yoğun olarak kullanılan dijital hizmetleri vergilendirmeyi ve bu alanda oluşan vergi kaybını gidermeyi istemektedir. Bu doğrultuda fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü dijital ortamı sağlayan hizmetlerin, Türkiye'de sunulmasını, hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini sağlayan mükelleflerin, kesinlik kazanmış (elde ettikleri) hasılatlarının vergilendirilmesi esasına dayalı yeni bir dijital vergileme sistemi getirilmektedir.

Türkiye'de dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak çıkarılan 7193 sayılı Kanun ile

- Türkiye'de sunulan ve dijital ortamda gerçekleştirilen hizmetler, dijital bir içeriğin dinlenilmesine, izlenilmesine, oynanmasına veya kaydedilmesine, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamın sağlanmasına imkân veren dijital hizmetler ve dijital aracılık hizmetleri dijital hizmet vergisine tabi olacaktır.

- Dijital hizmet vergisinin mükellefi, bu hizmetleri sunanlar olacaktır.
- Türkiye içinde elde edilen hasılat tutarı 20 milyon Türk Lirası veya dünya genelinde elde edilen hasılat tutarı 750 milyon Avro veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf tutulacaktır.
- Telgraf ve Telefon Kanunu'nu kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler, Gider Vergileri Kanunu'nu kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler, Bankacılık Kanunu'nu kapsamındaki hizmetler, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler, Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yer alan ödeme hizmetleri, dijital hizmet vergisinden istisna olacaktır.
- Dijital hizmet vergisinin vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleri olacaktır.
- Dijital hizmet vergisinin matrahı, aylık dönemler halinde elde edilen hasılat olacaktır. Bu doğrultuda hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması yeterli olacak ve dijital hizmet sağlayıcısının hizmete ilişkin bedeli tahsil edip etmemesinin vergilendirmeye bir etkisi bulunmayacaktır.
- Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın tamamının dijital hizmet vergisi matrahına dâhil edilmesi gerekecek ve dijital hizmet vergisi matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacaktır.
- Dijital hizmet vergisinin oranı ise %7,5 olarak uygulanacaktır.

- Dijital hizmet vergisi, aylık olarak ve takip eden ayın sonunu kadar beyan edilecek ve beyanname verme süresi içerisinde ödenecektir.
- KDV mükellefiyeti bulunanlar ilgili vergi dairesine bulunmayanlar ise Bakanlıkça belirlenecek vergi dairesine dijital hizmet vergisi beyannamesini vereceklerdir.
- Dijital hizmet vergisi, mükellefler tarafından gelir veya kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirebilecektir.
- Beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen mükelleflere tebligat yapılacak ve ihtarda bulunulacaktır. Ayrıca yükümlülüklerini yerine getirmeyenler, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesine ilan edilecek ve 30 gün içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin erişimi engellenebilecektir.

7193 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde dijital hizmet vergisinin oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Hâlihazırda uygulanan özel iletişim vergisi oranının %7,5 olması, üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetlerin dijital hizmet vergisinden istisna olması ve özel iletişim vergisi gibi dijital hizmet vergisinin de harcama vergisi olması nedenleriyle dijital hizmet vergisi oranının özel iletişim vergisi oranı ile aynı olarak belirlendiği görülmektedir/düşünülmektedir.

Belirli bir parasal sınırın altında hasılatı olanların dijital hizmet vergisinden muaf tutuluyor olması, kanun koyucunun vergi kapsamına özellikle teknoloji devlerini almayı amaçladığı düşünülmektedir.

Söz konusu Kanun'da "dijital hizmetin Türkiye'de sunulması" kavramı ise kapsam olarak geniş bırakılmış olup, dijital hizmetin Türkiye'de sunulmasının sınırları, hizmetten Türkiye'de faydalanılması, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik olarak yapılması veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir. Buradan

da dijital hizmetlerin her türlü vergilendirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Bunun yanında, sorumluluk bakımından dijital hizmet vergisinde vergi sorumlusu kavramı genişletilmiş olup; vergi alacağının güvence altına alınmasının gerekli görüldüğü durumlarda yalnızca mükellefe değil, vergiyi doğuran işlemin tarafı olanlara ve bu işlem ve ödemenin gerçekleştirilmesinde aracı sıfatını haiz olanlara da sorumluluk yüklenebileceğinden, dijital hizmet vergisinin işlemin tarafı olan kullanıcıdan da kesilmesi söz konusu olabilecektir.

Dijital hizmet vergisinin yalnızca teknoloji devlerine uygulanacağı öngörülse de bu verginin teknoloji şirketleri tarafından tüketicilere fiyat artışı olarak yansıtılacağı ve tüketiciler nezdinde olumsuz sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Yine vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere karşı dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin engellenmesine yönelik müeyyide ile tüketicinin mağdur olabileceği düşünülmektedir.

Öte yandan Hazine ve Maliye Bakanlığı dijital hizmet vergisi ile ilgili usul ve esasları düzenleme yetki verilmiş olup, Hazine ve Maliye Bakanlığınca Kanun'un yayımlanmasından sonra tebliğ ile düzenlemeler yapılacaktır. Bu doğrultuda Mecliste kabul edilmiş olan dijital hizmet vergisine ilişkin 7193 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten ve ikincil mevzuat ile eksiklikler giderilmeye başladıktan sonra akıllardaki soru işaretlerinin giderileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7193 sayılı Kanun Gerekeçesi
- 7193 sayılı Kanuna İlişkin Komisyon Raporu
- Hufbauer, Gary Clyde and Lu, Zhiyao (Lucy), European Union's Proposed Digital

- Services Tax: A De Facto Tariff, (<https://www.pii.com/publications/policy-briefs/european-unions-proposed-digital-services-tax-de-facto-tariff>). Erişim tarihi: 24 Kasım 2019.
- Hong, I. B. (2015). Understanding the consumer's online merchant selection process: The roles of product involvement, perceived risk, and trust expectation. *International Journal of Information Management*, 35(3), 322-336. doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2015.01.003>
 - Kotler, P., & Armstrong, G. (2010). *Principles of marketing*: Pearson education.
 - Kien A. Hua, Kien A, Ying Cai, and Simon Sheu. "Patching: A Multicast Technique for True Video-on-Demand Services." Paper presented at the ACM multimedia, 1998.
 - Li, H., Fang, Y., Wang, Y., Lim, K. H., & Liang, L. (2015). Kien A. Hua, Kien A, Ying Cai, and Simon Sheu. "Patching: A Multicast Technique for True Video-on-Demand Services." Paper presented at the ACM multimedia, 1998.
 - Li, Huifang, Yulin Fang, Youwei Wang, Kai H Lim, and Liang Liang. "Are All Signals Equal? Investigating the Differential Effects of Online Signals on the Sales Performance of E-Marketplace Sellers." *Information Technology & People* 28, no. 3 (2015): 699-723. <https://doi.org/10.1108/ITP-11-2014-0265>.
 - 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.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, 1-213
 - Sorkun, M. F. (2019). Factors That Impact the Logistics Service Performance in Online Marketplaces. *Journal of Yaşar University*, 14(54), 152-167.
 - Williams, K., Chatterjee, S., & Rossi, M. (2008). Design of emerging digital services: a taxonomy. *European Journal of Information Systems*, 17(5), 505-517.
 - (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/817666/20190711_-_Draft_Guidance_vfinal.pdf). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.
 - (<https://www.quora.com/What-are-digital-services>). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.
 - (<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>). Erişim tarihi: 21 Kasım 2019.
 - (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>). Erişim tarihi: 22 Kasım 2019.