

Türkiye ve Seçili Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulama ve Hasılatlarının Değerlendirilmesi

Yunus Demirli¹

Bediha Sultan Zıvalı²

Özet

Günümüz ekonomilerinde mevcut uluslararası vergilendirme kuralları, dijital hizmet sunan çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu durum ülkelerin vergi kayıpları yanında vergileme adaleti ve rekabet şartlarının düzenlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenle son birkaç yılda çok sayıda ülke Dijital Hizmetler Vergisi'ni (DHV) gündemlerine ve vergi mevzuatlarına almakla yüzleşmek durumunda kalmıştır. Bu çalışma, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda dünyada yaşanan gelişmeleri tespit etmeyi ve DHV ülke uygulama ve önerilerini değerlendirmeyi, bu yeni verginin Hazineye katkısını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda çalışmada DHV uygulayan ülke örnekleri incelenmiş, uygulama farklılıkları ortaya konulmuş ve DHV'nin vergi hasılatına katkıları hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda, DHV uygulamasına geçen ülkeler bakımından vergi oranı, vergi konusu ve kapsamı ile vergileme eşiği gibi hususlarda ülkelerin siyasi-ekonomik yapısı gereği farklılıklar bulunduğu, DHV'nin yürürlüğe girdiği 14 ülkede verginin ortalama oranının %3,8 düzeyinde olduğu, incelenen ülkelerde verginin toplam vergi tahsilatına ortalama %0,1 ve en yüksek %0,26 düzeyinde bir katkı yaptığı tespit edilmiştir. Bu alandaki vergisel sorunların en doğru çözümünün, ulusal çabalardan ziyade OECD nezdinde uluslararası vergileme kurallarının oluşturulması olduğu görülmüştür.

GİRİŞ

Küreselleşme, merkezinde global değer zinciri ve çok uluslu şirketlerin yer aldığı bir süreç olmakla birlikte sermaye, ticaret, teknoloji ve insan gibi unsurlar küreselleşmeyi beslemektedir. İnternetin gelişimi ve teknolojik

1 Prof. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, demirli_y@ibu.edu.tr, 0000-0003-3749-3657

2 Arş. Gör., Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, bediha.zivali@ahievran.edu.tr, 0000-0002-0464-4992

yenilikler; ekonomik, kültürel ve sosyal alanlardaki küreselleşmenin ivme kazanmasında büyük rol oynamaktadır. Teknolojik yenilikler beraberinde dijital dönüşümü getirmiş ve yaşanan bu dönüşüm yenilikçi, verimlilik esasına dayalı ve refah düzeyini artıran bir yapıyı destekler hale gelmiştir. Ancak dijitalleşme tüm bu iyi yönlerinin yanı sıra birçok alanda bazı sorunların oluşmasına da neden olmuştur. Bu sorunlardan biri de dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi alanında ortaya çıkmıştır.

İnternet üzerinden hizmet ve gayri maddi hak satışı yaparak büyük miktarda gelirler elde eden çok uluslu şirketler, hem vergi mevzuatlarındaki boşluklardan hem de vergi planlamasının sunduğu fırsatlardan yararlanarak aynı alanda faaliyet gösteren ulusal işletmelerden daha düşük oranda vergilendirilme olanağına sahip olabilmektedirler. Bu durum firmalar arası rekabet eşitliği yanında, pek çok devlet açısından da vergi kaybı gibi olumsuzluklara neden olmaktadır. Dijital ekonomik faaliyetlerin boyutlarının çok hızlı büyüyor olması bu sorunları gelecekte daha da derinleştirebilecektir.

Geleneksel firmaların aksine, hizmet sundukları ülkelerde iş merkezi açmadan, yatırım yapmadan dijital platformlar üzerinden hizmet sunarak kayıtdışı kazanç elde eden çok uluslu bazı şirketlerin bu tür faaliyetlerinin vergi kapsamına alınması uluslararası uygulama birliği gerektirmektedir. Bu alanda yaşanan kayıtdışı ekonomik faaliyetler vergi sisteminin yapısını bozarak vergilendirme ile amaçlanan etkilerin ortaya çıkışını engellemekte ve bunun sonucu olarak da sosyal, siyasi ve ekonomik açıdan birtakım maliyetler ortaya çıkarmaktadır (Şahin, 2023: 210).

Uluslararası kuruluşlarca dijital hizmetlerin vergilendirilmesi alanında çalışmalar yürütülmekle birlikte, uluslararası toplumu bağlayan bir sonucun elde edilememiş olması bu alanda ortaya çıkan sorunların çözümü noktasında ülkeleri tek taraflı vergisel düzenlemeler yapmaya sürüklemektedir. Bu çalışma ile ülkelerin rekabet eşitsizliklerinin giderilmesi ve vergi kayıplarının telafi edilmesi hususunda başvurdukları temel verginin Dijital Hizmet Vergisi (DHV) olduğu görülmüştür.

DHV uygulamasına geçen ülkeler, dijital işlemler nedeniyle oluşan alan üzerinde, vergi kapasitelerini koruyabilmek ve vergi gelirlerini artırabilmek, vergileme adaletini sağlamak istemektedir. Türkiye de bu amaçlarla 1 Mart 2020 tarihinde DHV uygulaması başlatmıştır. Bu çalışma ile Türkiye ve diğer bazı ülkelerdeki dijital hizmetlerin vergilendirilmesi alanındaki politikaların incelenmesi ve verginin yürürlüğe girdiği bazı ülkelerdeki vergi hasılatlarının seyrinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada; bu yeni vergilendirme eğiliminin anlaşılması amacıyla bu alanda yürütülen ulusal politikalar incelenmiş, ülke uygulamaları karşılaştırılarak uygulama

farklılıkları tespit edilerek, Türkiye ile diğer bazı ülkelerdeki uygulamaların vergi hasılatlarına katkısı rakamlarla ortaya konulmuştur.

1. DİJİTAL EKONOMİK DÜZENİN BOYUTLARI ve DİJİTAL HİZMET KAVRAMI

Geleneksel araç ve yöntemler yerine; mobil cihazların, analitik araçların ve bulut bilişim gibi dijital nitelikli araçların gelişmesiyle küresel boyutta dijital dönüşüm gerçekleşmeye başlamıştır. Dijital dönüşüm, yeni iş alanlarının ortaya çıkmasına, iktisadi faaliyetlerin hız kazanmasına yol açmış ve sürecin sonunda dijital ekonomiyi oluşturmuştur (Yüce ve Akbulut, 2018: 105). Dijital ekonomik düzenin boyutları; küreselleşmenin artması, teknolojik gelişim, pandemi gibi değişik sebeplerin de etkisiyle son yıllarda yüksek büyüme rakamlarına ulaşmıştır. Dijital ekonomik düzenin her geçen yıl etki alanının büyümesi ve coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ülkelerin yeni oluşan bu ekonomik düzene her anlamda uyum sağlamaları gerekmektedir.

Yeni ekonomik düzende envanter taşımadan çeşitli mal satışı yapan Alibaba, taşınmaz sahibi olmadan kiralama yapan AirBnB, otel sahibi olmadan otel odası satan Booking.com ve içerik üretmemekle birlikte kişiler sayesinde paylaşım platformuna dönüşen; Facebook, Twitter, Instagram sabit bir iş yeri olmadan tamamen dijital ortamda aracılık ve reklam hizmetleri sunan şirketler oluşmuş ve çok büyük kazançlar sağlar hale gelmişlerdir. Bu şirketlerin dijital ortamda gerçekleştirdikleri hizmetler ise dijital hizmet olarak adlandırılmaktadır (Kaya, 2020: 450). Söz konusu dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin çok büyük rakamlara ulaşması çok uluslu dijital işletmelerin kaynak ya da bulunulan ülkelerin sınır ötesi satışlardan daha fazla pay alma yönündeki çabalarını hızlandırmıştır. Çok uluslu işletmeler vergilendirme yasalarındaki boşluklardan da faydalanarak gelir ve kazançlarını artırmışlardır. Nitekim bu da dijital ekonomik düzenin boyutlarının daha da büyümesine zemin hazırlamıştır.

Dijital şirketlerin günümüzde giderek yaygınlaşması ile bu şirketlerin sunduğu hizmetlerin pazar değerleri milyar dolarlara ulaşmıştır. Kazançların bu denli artması ve artmaya da devam edecek olmasının öngörülmesi dijital ekonomik düzenin boyutlarına olan ilgiyi artırmıştır. Öyle ki dijital ekonomik düzenin boyutlarının gösterilmesi amaçlanan Tablo 1 incelendiğinde, dijital reklam ve medya ile e-hizmet ve seyahat itibarıyla toplam değerinin 5,5 milyar doları aştığı görülmektedir (Statista, 2022). Yapılan araştırmalar, 2025 yılına kadar dijital ekonominin 11,1 milyar dolara ulaşacağını öngörmektedir (Ber, 2018). Ekonomik hacminin büyüklüğü bakımından dijital ekonomik

düzenin yarattığı gelirler ülkeler için vergilendirme gibi temel bir probleme neden olmaktadır. Ülkeler yeni gelişen böyle büyük bir alanı vergilendirmek istemekle hem vergi gelirlerini koruyabilmeyi hem de ulusal ve uluslararası rekabet güçlerini korumayı amaçlamaktadırlar.

Tablo 1: Dijital Ekonominin Boyutu (2022)

Hizmetler	Gelir (Milyar Dolar)
Dijital Reklam	569
Dijital Medya	499
E-Ticaret	3.515
E-Hizmet	346
E-Seyahat	631
Toplam	5.560

Kaynak: Statista. "Digital Economy Compass 2022"

Dijital ekonomik düzenin boyutlarındaki artış ile birlikte "*dijital hizmet*" de çok daha sık kullanılan temel kavramlardan biri konumuna gelmiştir. Geleneksel ticari yöntemlerdeki gibi yüz yüze gelmenin gerekmediği ve çevrimiçi faaliyetlerin gerçekleştiği ortam ise "*dijital hizmet verilen ortam*" olarak literatürde yer edinmeye başlamıştır. Küreselleşen dünya düzeninde giderek dijital ekonominin hacmi de büyümekte ve yeni iş fikirleri ile iş yapılanmaları hiçbir fiziki ve geleneksel şartlara bağımlı olmadan gerçekleştirilebilir hal almaktadır.

Vergileme tarihi boyunca önce bir yeniliğin gerçekleştiği, ardından bu yeniliği konu alan vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği görülmektedir. Dijital ekonominin vergilendirilebilmesi konusunda da durum böyle olmuş ve önce birtakım yeni dijital ticari faaliyet ve kazanç alanları oluşmuş, daha sonra mevcut vergi kanunları kapsamı dışında kalan bu alan göze çarpar hale gelmeye başlamıştır. Ülkelerin hem ulusal hem de uluslararası anlamda vergi gelirleri aşınmaya başladığından beri dijital ekonomilerin, dolayısıyla ürettikleri dijital hizmetlerin vergilendirme kapsamına alınması ve nasıl vergilendirileceği konusunda tartışmalar gündemde yer almaya devam etmektedir.

2. DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA DÜNYADA YAŞANAN GELİŞMELER

Günümüz küreselleşen dünya ekonomilerinde dijital her iş ve eylem sanal ortamlarda gerçekleştirilmektedir. Dijital işletmeler geleneksel yollarla ticari

faaliyetlerde bulunan firmaların aksine, fazla sayıda çalışana veya büyük işyerlerine ihtiyaç duymamaktadırlar. Dolayısıyla dijital işletmeler, kaynak ülkelerde daimî bir işyerine ve fiziki teslim gereksinim duymadığından, tüm dünyada kullanıcı katılımları sayesinde oldukça büyük kârlar elde edebilmektedirler. Ülkeler vergileme konusuna giren bu faaliyetleri vergilendirirken, gelir ve servet unsurları bakımından kaynak ve yerleşiklik ilkesini, mal ve hizmet ifaları bakımından ise kaynak ülkesi ve varış ülkesi ilkelerini temel ilke olarak uygulamaktadırlar (Dağlıoğlu ve Çiçek, 2014: 28).

Çokuluslu dijital işletmelerin; ikamet ülkesi dışında fiziki işyerine ihtiyaç duymaması, ifa ettikleri hizmetleri ve sundukları gayri maddi hakları dijital ortamda gerçekleştirebilmesi nedeniyle vergisel avantajlar sağladığı ve ikamet ilkesi gereği vergilerinin büyük çoğunluğunu kanunî merkezlerine ödedikleri söylenebilir. Dijital işletmelerin sahip olabildikleri bu özellikleri ödemekle yükümlü oldukları vergileri ticari faaliyetlerini gerçekleştirdikleri varış ülkesinde değil, yerleşik oldukları ülkede yaptıklarını göstermektedir. Bu durum tüm dünya ülkelerinde hem vergi rekabetini olumsuz etkilemekte hem de adil bir yapı sağlanmasından uzaklaştırmaktadır (Devereux ve Vella, 2017: 95).

Dijital çok uluslu işletmeler ikamet ülkesi dışında, herhangi bir ülkede daimî bir işyeri bulundurmaması sebebiyle kârlarının asıl kaynağı olan kullanıcıların yer aldığı varış ülkelerinde çok az vergi ödemekte ya da hiç ödememektedirler. Çünkü tüm dünya ülkelerinin küreselleşen ticari eylemler karşısında vergi gelirlerinde aşınma yaşamalarına karşın, uluslararası vergileme kuralları bağlamında çok uluslu bir şirketin herhangi bir ülkede vergi ödemesi için o ülkede mutlaka ticari faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir işyerinin olması gerekmektedir. Mevcut uluslararası vergi kuralları, vergileme yetkisini tayin etmek için kalıcı bir işletmenin daimi işyeri kavramına dayandığından, özellikle dijital hizmet sunan işletmelerin sınır ötesi faaliyetleri neredeyse vergisiz olarak yürütülebilmektedir (Akkaya ve Gerçek, 2019: 178).

Uluslararası vergilendirme kurallarının uzun süreli bir geçmişi olmasına rağmen vergilendirme için sadece fiziki mevcudiyetin esas alınması, günümüz dijital hizmetler üzerindeki vergileme yetkisinin kullanımındaki temel engellerden biridir. Zira günümüz uluslararası ticari iş ve eylemleri, hizmet sektörü bakımından oldukça değişmiştir. Bu yüzden söz konusu vergilendirme kuralları, dijital değer üreten dijital hizmetleri kapsamakta yetersiz kaldığından ekonomik anlamda birçok probleme neden olmaktadır. Dolayısıyla uluslararası dijital şirketlerin bu denli yaygın olduğu günümüz

ekonomilerinde hala vergilemede kaynak ülkede fiziki mevcudiyet şartının aranmaması gerekmektedir. Bu durumun devamı halinde çok uluslu dijital işletmeler hem geleneksel yollarla ticari faaliyetlerde bulunan işletmelere göre çok daha fazla kâr elde edecek hem de daha az vergi ödemek suretiyle vergilemede adalet makasının daha fazla açılmasına neden olacaklardır.

Söz konusu vergileme problemleri sadece fiziki bir işyerinin olmamasından da kaynaklanmamaktadır. Vergi kanunlarının kavrayamadığı birçok yeni iş modeli oluşmakla, gün geçtikçe elektronik anlamda maddi duran varlıklara ihtiyaç da azalmakta hatta ortadan kalkmaktadır. Bu durumun nedeni bu yeni oluşan ekonomik alanın veri-kişisel veriler de dâhil- gibi bir dizi maddi olmayan duran varlıklara dayanmasıdır (Gençaslan, 2019). “*Dijital ürün*”, “*e-mallar*”, “*e-hizmetler*”, “*dijital hizmetler*” de denen ve elektronik olarak depolanabilen, sanal olarak teslim edilebilen ve kullanılabilen bu maddi olmayan duran varlıkların teslim ve ifa yerinin tespiti çok güç olmaktadır. Bu hizmetler kullanıcıların, sunucu işletmenin web sitesine erişim suretiyle satın alabildikleri ürünlerdir (Quaderno, 2023). Örneğin İsveç’te kurulmuş olmasına karşın Berlin’den yönetilmekte olan “*SoundCloud*”, bir müzik paylaşım sitesi ve çevrimiçi ses dağıtım platformudur. Sistemin kullanıcıları ses dosyaları yükleyebilmekte, tanıtabilmekte, paylaşabilmekte ve ilgili işletme söz konusu bu ürünlerin web üzerinden dinlenmesine imkân tanıyabilmektedir. Dijital ürün sunan bu işletme 2007’de kurulmuş ve dijitalleşen şartlara uyum sağlayarak zamanla dünyanın en büyük müzik servislerinden birisi haline gelmiştir (Wikipedia, 2023).

Tüketicilerin dijitalleşen olgulara çok çabuk adapte oldukları, geleneksel ürünlere kıyasla dijital ürünleri daha fazla tercih ettikleri ve kullandıkları görülmektedir. Dünya üzerindeki birçok devlet, bu durumun ortaya çıkışıyla vergi boşluklarını fark etmişlerdir. Devletler vergi boşluğunu kapatabilmek için ilginin kaydığı alan olan dijital iş ve işlemlere vergi koymaya çalışmaktadırlar. Bununla birlikte devletlerin vergi uygulamalarında; dijital ürünlerin tanımları, belirli dijital ürün türlerinin vergi muamelesi, kaynak bulma kuralları ve dijital içeriğin nasıl vergilendirileceği konuları büyük farklılıklar arz etmeye başlamıştır (Chen, 2015: 448). Çok sayıda ülke dijital hizmet vergisini gündemlerine ve vergi mevzuatlarına almakla yüzleşmişlerdir. Çok uluslu dijital şirketlerin uluslararası vergi kurallarındaki boşluklardan yararlanarak ülkeleri uğratmış oldukları vergi hasılatı kayıpları, dijital hizmet vergisi ile giderilmeye veya azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak bu konuda ülkelerin tek başlarına yaptıkları düzenlemelerin, uluslararası vergi kurallarına göre olumlu sonuçlar vermesi nispeten zor gözükmemektedir. Üstelik çoğu ABD menşeli çok uluslu şirketleri ilgilendiren dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uygulamalar nedeniyle; dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin maliyetleri

artmakta, rekabet imkânları azalmakta ve konulan verginin tüketicilere yansıtılması kaçınılmaz gözükmektedir. Bu ülkelerdeki uygulamaların ABD tarafından yürütülen rekabet soruşturmalarına konu olması ve ilgili ülkelerin ABD ile olan ticari ilişkilerini etkilenmesi de muhtemeldir (Küpeli, 2021).

Başta OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde özellikle çifte vergilendirmeyi önleyebilmek ve vergi matrahlarındaki aşınmaları giderebilmek konularında yaşanan güçlükleri çözebilmek amacıyla eylem planları çerçevesinde çalışmalar yürütmektedir. Fakat söz konusu eylem planlarının uygulamaya konulmasında ve kapsamının yeterliliği hususlarında problemler yaşanmaktadır (Zivalı ve Demirli, 2020: 1138).

OECD, 2012 yılından bu yana Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtım (BEPS) projesinin 1. Eyleminin parçası olarak gittikçe küreselleşen ekonomilerin dijitalleşmesiyle ortaya çıkan vergilendirme sorunlarını ele almaya çalışmaktadır. OECD'nin uluslararası çözüm arayışlarına rağmen küresel anlamda kararlar alabilmek kolay olmamış ve geç kalınmıştır. Bu nedenle 2014-2015 itibarıyla bazı ülkeler kendi dijital vergi önlemlerini kendilerinin alması gerektiğiyle yüzleşmiş ve 2019 yılından itibaren uygulamaya başlamışlardır. Ülkelerin aldıkları önlemler, dijital varlığın veya önemli ekonomik varlık testlerinin getirilmesini, genişletilmiş stopaj vergilerini, eşitleme vergilerini ve özellikle “*dijital şirketleri veya hizmetleri*” hedefleyen ve gelir vergileri çerçevesi dışında işleyen işlem vergileri biçimini benimseyen Dijital Hizmet Vergilerini (Digital Services Taxes- DHV) içermektedir. DHV'lerin bu ilk örnekleri arasında; İtalya'nın dijital işlemler üzerindeki vergisi, Macaristan'ın reklam vergisi ve Fransa'nın görsel-işitsel içeriğin çevrimiçi ve fiziksel dağıtım üzerindeki vergileri yer almaktadır (Vazquez, 2023).

Ülkelerin kendi vergi mevzuatlarını ve karşılaştıkları vergilendirme sorunlarını göz önüne alarak verdikleri çabalar devam ederken 2018 yılının başlarında Avrupa Komisyonu tarafından dijital ekonomiyi vergilendirebilmek adına AB düzeyinde uzun ve kısa vadeli iki önlem önerilmiştir. Bu önlemlerden kısa vadeli olanı, çevrimiçi reklamcılık için dijital aracılık faaliyetleri ve kullanıcı verilerinin satışından elde edilen gelirleri kapsayacak şekilde geçici bir Avrupa Birliği “*Ortak Dijital Hizmet Vergisi*” önerisidir (EC, 2018). Bu öneri ile ana merkezi Birlik üyesi kaynak ülkelerden farklı olan çok uluslu dijital işletmelerin, başka bir kaynak ülkede dijital mevcudiyeti ile hizmet sunarak elde ettiği kârların daha fazla vergilendirebilmesi amaçlanmaktadır (EC, 2018a: 15). Komisyon tarafından dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik getirilen dijital hizmet vergisi gibi özel bir vergi türü uygulanmasına

yönelik öneri, vergilendirmenin ulusal bir konu olduğunu ve teklifin yasal dayanağının zayıf olduğunu savunan Danimarka, İrlanda, Hollanda ve Malta gibi üyeler tarafından kabul görmemiştir (Karabulut, 2020: 274). Üstelik aynı dönemde Birleşik Krallık, İspanya, Fransa, İtalya ve Avusturya gibi diğer bazı ülkeler Avrupa Komisyonunun bu önerisi ile benzer DHV önerilerinde bulunmuşlardır.

Avrupa Komisyonu'nun DHV önerisi kısa vadeli geçici bir öneri niteliğindeki ikinci önerisi ise kalıcı bir reform olan “*Önemli Dijital Varlık*” kavramına dayalı kurumlar vergisi kuralıdır (EC, 2018). Komisyon, işletmelerin dijital kanallar aracılığıyla kullanıcılarla önemli bir etkileşime sahip olduğu yerlerde kârların vergilendirilmesi için uluslararası vergi kurallarında reform yapılmasını önermekte olup, bu kapsamda dijital platformun, bir üye devlette belirli bir miktarda gelir ve kullanıcıya sahip olması durumunda vergilendirilebilir bir dijital varlığa veya sanal bir iş yerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Yayman, 2022: 131). Ancak Olbert ve Spengel'in de işaret ettiği üzere, dijital işletmeleri vergilendirmeye yönelik olarak Avrupa Komisyonu tarafından önerilen bu vergilerin, kurumsal kararları saptıracağı ve vergi rekabetini teşvik edeceğine yönelik eleştirileri de bulunmaktadır (Olbert ve Spengel, 2019: 21-22).

2018 yılından günümüze kadar olan dönemde, DHV'lerin benimsenme kat sayısının tüm dünya ülkelerinde ve özellikle Avrupa ile Afrika'da hızla arttığı gözlemlenmektedir (ATAF, 2020). 2023 Ocak ayı itibarıyla Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve Birleşik Krallık gibi ülkeler DHV uygulamış, Belçika, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya DHV'leri yürürlüğe koymak için teklifler yayınlamış, Letonya, Norveç ve Slovenya vergiyi uygulamaya yönelik niyetlerini resmi olarak ilan etmişlerdir. Öte yandan örneğin, Fransa'nın DHV tabanlı dijital bir ara yüzün sağlanması, hedefli reklamcılık ve reklam amacıyla kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletilmesinden elde edilen gelirler dâhil olmak üzere oldukça geniş iken Avusturya ve Macaristan sadece çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirleri vergilendirmeye tabi tutmaktadır. Vergi oranları ise Türkiye'de %7,5 ile dünya seviyelerinde en yüksek, Polonya'da %1,5 ile dünya seviyelerinde en düşük oranlar arasında değişmektedir (Asen ve Bunn, 2021). Ülkelerin önerdikleri ve uyguladıkları DHV'ler her ülkenin siyasi-ekonomik yapısı farklı olduğundan kapsamı ve yapıları bakımından önemli ölçülerde birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Bu durum, hem vergi rekabetinde adaletsizliğe neden olmakta hem de dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için uluslararası ortak çözümleri arayışlarını daha da karmaşıktır.

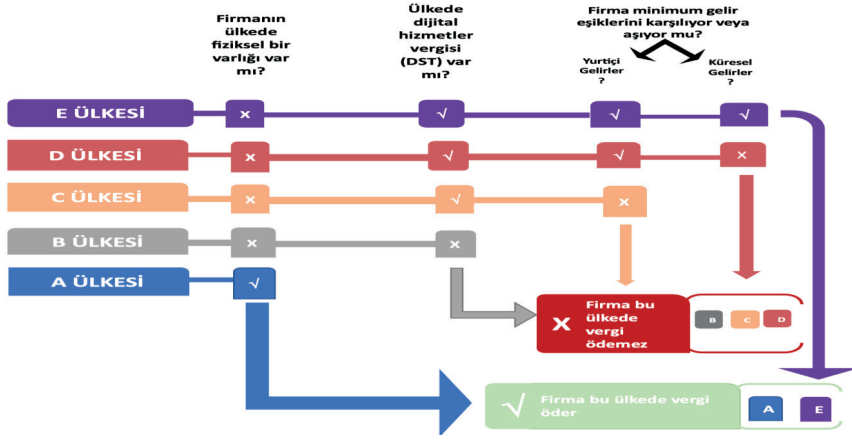
3. TÜRKİYE ve SEÇİLİ ÜLKELERDE DHV UYGULAMA ve ÖNERİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dijital ekonomi son on beş yılda küresel GSYİH'nin iki buçuk katından daha hızlı büyümüş ve çok uluslu işletmelerin dış pazarlardaki payını genişleterek çalışma şekillerini temelden değiştirmiştir. Mevcudiyetini koruyan uluslararası vergi kuralları ise bu hızlı dönüşüm ve gelişime ayak uyduramamıştır. OECD, vergileme kuralları alanında küresel bir fikir birliğine varmakta hem zorlandığı hem de geç kaldığı için çok sayıda ülke, kendi yetki alanlarında gerçekleştirilen belirli dijital faaliyetlerden elde edilen vergi tabanlarını ve vergi gelirlerini korumak için tek taraflı önlemler almak zorunda kalmıştır. Bu önlemlerden en çok tartışılan ve eleştirilene DHV'dir (BloombergTax, 2023).

Çok uluslu dijital işletmeler, geleneksel yöntemlerle “*gerçek bir mekânda-daimî işyerinde*” faaliyet gösteren işletmelerle kıyaslandığında görece daha az vergilendirilmektedirler. Avrupa Komisyonu, çok uluslu dijital işletmelerin geleneksel iş modellerinde %23,2 olan efektif vergi oranını yalnızca %9,5 olarak ödediklerini belirtmektedir. Öte yandan mevcut vergilendirme kuralları ile yaratılan değer tespit edilip vergilendirilebilmesi oldukça güçtür. Çünkü bu vergi kuralları fiziksel bir mevcudiyet barındırmadan yapılan ticari faaliyetleri ve kullanıcılar tarafından oluşturulan veri ve bilgiye dayalı yeni iş modelleri kullanılarak maddi olmayan duran varlıklar üreten ticari iş ve işlemleri kapsayamamaktadır (EC, 2018).

Vergilendirme alanındaki güçlüklerle geçici bir çözüm önerisi sunmayı ve devletlerin rekabet edebilirlik gücünü korumayı amaçlayan DHV'ler, dijital olarak sunulan birtakım iş ve işlemlerden elde edilen gelir üzerinden alınan ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlanmıştır (EC, 2018a: 10). Avrupa Komisyonu, AB ülkelerinde tek tip vergileme sağlanması amacıyla %3 DHV oranı önermiştir (EC, 2018a: 8). Böylece Birlik üyesi ülkeler dijital şirketleri kendi ülkelerine çekme noktasında fırsat eşitliğine (vergi cennetleri gerçeği hariç) kavuşmaktadır (Markovic vd. 2019: 112).

Şekil 1’de, çok uluslu dijital işletme merkezinin bulunduğu ve dijital hizmet sunduğu ülkelerde DHV’nin nasıl işlediği gösterilmektedir.



Şekil 1: Dijital Hizmet Vergisi'nin (DHV) İşleyişi

Kaynak: Hufbauer ve Hogan (2022).

Şekil 1’de görüldüğü üzere, merkezi A ülkesinde bulunan çok uluslu teknoloji firması B, C, D ve E ülkelerindeki müşterilerine dijital hizmetler sunmaktadır. A ülkesi, şirket merkezinin yer aldığı ülkedir ve firmanın B, C, D ve E ülkelerin fiziki bir mevcudiyeti bulunmamaktadır. Söz konusu çok uluslu teknoloji firması B, C ve D ülkelerinde müşterilerine sattığı dijital hizmetlerden elde ettiği gelirleri üzerinden vergi ödemezken, yalnızca A ve E ülkelerinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Çok uluslu firma B, C ve D ülkelerinde geleneksel yollarla ticari faaliyette bulunan firmalara göre çok daha avantajlı durumdadır. Öte yandan B, C ve D ülkelerinde gelir yaratılmakta olup, bu ülkeler gelir yaratan firmayı vergilendirememektedir. Bu ülkeler, A ve E ülkeleri ile rekabet sorunu yaşamak ve ülke gelirini dışarıya aktarmak durumunda kalacaktır.

Ülkeler hem vergi tabanlarının aşınmasını hem de vergi gelirlerinin azalmasını istemedikleri için vergi mevzuatlarında DHV'lere yer vermektedirler. Çok uluslu dijital faaliyetlerde bulunan firmalar, DHV'lerin ortak bir uygulama alanı olmadığından çoklu vergilendirmeye sebep oluyor gerekçesi ile eleştirmektedirler. Tek aşamalı iktisadi muamele vergisi niteliğindeki DHV, brüt gelirlerle uygulanmakta olan bir vergi olup, firmaların maliyet kesintileri yapmalarına izin vermemektedir. Firma yetki alanları dâhilinde işletme alımları yapması durumunda, aynı girdinin birden çok

kez vergilendirilebilmesi söz konusu olabilmektedir. Benzer şekilde merkez ülke, yurtdışında diğer ülkelerde ödenen DHV'leri firmaların kurumlar vergisi veya gelir vergisinden mahsup etmeyebilir. Bu durum da yine aynı kazancın iki kez vergilendirilmesine yol açmakla birlikte vergilemede adaleti zedelemekte ve firmaların maliyetini artırmak suretiyle o ülkeden çekilmesini zorunlu hale getirebilecektir (Hufbauer ve Hogan, 2022).

Bu gibi zorluklara rağmen ülkeler sınırları içerisinde kazanılan katma değeri vergilendirmek istemektedirler. Çünkü dijital hizmetler devletler için önemli birer vergi kaynaklarıdır ve her geçen gün yarattığı alan daha fazla büyümektedir. Devletler iki politika alanında, yani tüketim ve kurumlar vergisinde mevcut olan vergilendirme kurallarını dijital işletmeleri de içerecek şekilde genişletmeye çalışmaktadırlar. Bu durum geleneksel ticari faaliyetler ile dijital iş modellerinin eşit muamele ile karşılaşacakları anlamından bakıldığında iyi, fakat politikaları çok taraflı uygulayabilmek ve standartları dünya çapında uyumlu hale getirebilmek çerçevesinden bakıldığında zor bir çabadır. Dolayısıyla bu alanda uygulanacak olan politikalar, karmaşıklığı ve uyum maliyetlerini en aza indirmeli ve hedeflenen iş sektörlerine farklı vergileme muamelelerinden kaçınmalıdırlar. Dijital vergi tartışmaları henüz ortak bir çatı altında toplanmadığından tüm ülkelerde politika yapıcılar, dijital vergi politikalarını geliştirirken, uygularken ve bazı durumlarda kaldırırken sağlam ilkeler izlemeye gayret etmelidirler (Bunn vd., 2020). Bu kapsamda doğru politikaların oluşturulması bakımından, DHV uygulamasına geçen ve öneri aşamasındaki ülkelerdeki uygulamalar alt başlıklarda değerlendirilmektedir.

3.1. DHV Ülke Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Dünyada dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili gelişmeler hızla devam etmektedir. KPMG (2023a) raporuna göre; 58 ülkede bu alanda çalışmalar yürütülmekte olup, bu alandaki faaliyetler üzerine DHV, stopaj ve işyeri kavramları üzerine yasal düzenleme yapan 31 ülke bulunmaktadır. Bu ülkeler arasında doğrudan DHV uygulamasına geçen ülkeler ise 14 tanedir. DHV uygulamasına geçen ve Tablo 2'de verilen bu 14 ülkenin genellikle Avrupa ve Afrika ülkeleri olduğu görülmektedir.

DHV uygulayan tüm ülkelerde, verginin temel özellikleri ve bu uygulamalar sonucu ortaya çıkan temel farklılıklar açıklanmaktadır. Bu kapsamda küresel anlamda ticari faaliyet gerçekleştiren çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı DHV uygulamalarının; yürürlük tarihleri, vergi oranları, vergiye konu hizmetler ve matrahları gibi temel özellikleri Tablo 2'de özet halde yer verilmektedir.

Devletlerin DHV uygulamaları, vergi gelirleri ve uluslararası çapta rekabet edebilme güçleri açısından oldukça önemli ve yerinde karar olmasına rağmen her ülkenin kendi vergi politikasını uygulaması dijital hizmet sunan çok uluslu işletmeler açısından oldukça büyük bir karmaşıklığıdır. Ortak bir kurumun ya da oluşumun çatısı altında küresel boyutlu bir vergileme kuralı oluşturulabilmesi hem ülkelerin vergi tabanlarını ve gelirlerini koruyabilecek hem uluslararası rekabet edebilme imkânını artırarak küresel ticareti kamçulamayacak hem de çok uluslu işletmeler için çifte vergilendirme ve vergiye uyum sorunlarını çözümlenecek sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Tablo 2: DHV Uygulayan Ülkelerde Verginin Temel Özellikleri

Arjantin	Yürürlük Tarihi	15 Kasım 2020
	Vergi Oranı	%5-10-15
	Konu/Matrah	Arjantin’de veya Arjantin’den dijital bir platform aracılığıyla yapılan bahislerden elde edilen gelirler
Avusturya	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2020
	Vergi Oranı	%5
	Konu/Matrah	Avusturya’da sunulan dijital arayüzler veya herhangi bir tür yazılım veya web sitesindeki reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler
Birleşik Krallık	Yürürlük Tarihi	01 Nisan 2020
	Vergi Oranı	%2
	Konu/Matrah	Birleşik Krallıktaki (İngiltere) kullanıcılardan sosyal medya platformları, internet arama motoru ve çevrimiçi pazar yeri olmak üzere üç tür dijital etkinlikten elde edilen ve 25 milyon Sterlini aşan gelirler
Kolombiya	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2023
	Vergi Oranı	%3
	Konu/Matrah	Çevrim içi reklamcılık, dijital içerik (çevrimiçi/indirilebilir), akış (TV, müzik, videolar vb.), bilgi ve/veya kullanıcı verilerinin sunumu, aracılık platformları, dijital abonelikler, veri yönetimi (barındırma, dosya alışverişi vb.), arama motoru lisanslama veya hizmetleri, gayri-maddi varlıkları kullanma veya kullanma hakkının sağlanması, dijital bir pazar aracılığıyla sağlanan diğer hizmetler, diğer dijital/elektronik hizmetlerden elde edilen gelirler

Fransa	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2019
	Vergi Oranı	%3
	Konu/ Matrah	<p>“Fransız dijital varlığı” oranlarının ilgili dünya çapındaki dijital hizmet makbuzlarına uygulanmasından sonra Fransa ile ilgili vergiye tabi hizmet gelirleri:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kullanıcıların başkalarıyla iletişim kurmasını ve etkileşimde bulunmasını sağlayan bir dijital ara yüzün sağlanması (aracı hizmetler). 2. Reklam verenlere, kullanıcılar hakkında toplanan ve bu tür bir ara yüze danışılarak oluşturulan verilere dayalı olarak dijital bir ara birime hedefli reklam mesajları yerleştirmeyi amaçlayan hizmetlerin sağlanması (kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetleri)
İtalya	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2020
	Vergi Oranı	%3
	Konu/ Matrah	<p>Dijital ara yüzde reklamdan; kullanıcıların mal ve hizmet satın almasına/satmasına olanak tanıyan çok taraflı dijital ara yüzden ve dijital bir ara yüz kullanılarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletiminden elde edilen brüt gelirler.</p> <p>Bir takvim yılında İtalya’da vergiye tabi bir hizmet sağlandığında, vergiye tabi gelir, İtalya ile bağlantılı hizmetlerle temsil edilen dünya çapında dijital hizmetlerden elde edilen gelirin yüzdesidir. Bu oran, dijital hizmetin kategorisine göre değişmektedir.</p>
Kenya	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2021
	Vergi Oranı	%1,50
	Konu/ Matrah	<p>İndirilebilir mobil uygulamalar, e-kitaplar ve filmler dâhil olmak üzere indirilebilir dijital içerikten; akışlı televizyon şovları, filmler, müzik, podcastler ve her türlü dijital içerik dâhil üst düzey hizmetlerden; Kenyalı kullanıcılar hakkında toplanan ve kullanıcıların dijital bir pazardaki faaliyetlerinden elde edilen verilerin satışı, lisanslanması veya başka herhangi bir şekilde para kazanmaya yönelik verilerden; bir dijital pazarın sağlanmasından; haberler ve dergiler dâhil olmak üzere aboneliğe dayalı medyadan; web sitesi barındırma, çevrimiçi veri ambarı, dosya paylaşımı ve bulut depolama hizmetleri dâhil olmak üzere elektronik veri yönetiminden; çevrimiçi bilet satışı da dâhil olmak üzere elektronik rezervasyon veya elektronik biletleme hizmetlerinden; özelleştirilmiş arama motoru hizmetlerinin sağlanması dâhil olmak üzere, arama motoru; önceden kaydedilmiş medya veya çevrimiçi kurslar ve eğitim dâhil e-öğrenme yoluyla çevrimiçi uzaktan eğitimden ve dijital bir pazar yeri aracılığıyla sağlanan diğer tüm hizmetlerden elde edilen brüt gelir</p>

Nepal	Yürürlük Tarihi	17 Temmuz 2023
	Vergi Oranı	%2
	Konu/Matrah	Yerleşik olmayanlar tarafından sağlanan 2 milyon NPR üzerindeki elektronik hizmetlerden elde edilen gelirler
Polonya	Yürürlük Tarihi	01.07.2020
	Vergi Oranı	%1,50
	Konu/Matrah	İsteğe bağlı sağlayıcının görsel-işitsel medya hizmetine erişimden ve görsel-işitsel ticari iletişimden kaynaklanan brüt geliri
Sierre Leone	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2021
	Vergi Oranı	%1,50
	Konu/Matrah	Tüm dijital ve elektronik işlemlerden elde edilen brüt gelirler
İspanya	Yürürlük Tarihi	16 Ocak 2021
	Vergi Oranı	%3
	Konu/Matrah	Dijital aracılık hizmetlerinden; dijital reklamcılık hizmetlerinden ve dijital bir ara yüz aracılığıyla oluşturulan kullanıcı verilerinin satışından elde edilen brüt gelirler
Tanzanya	Yürürlük Tarihi	01 Temmuz 2022
	Vergi Oranı	%2
	Konu/Matrah	Yerleşik olmayan dijital servis sağlayıcıların elde ettikleri brüt gelirler
Tunus	Yürürlük Tarihi	01 Ocak 2020
	Vergi Oranı	3%
	Konu/Matrah	Ayrıntılı gereklilik kararname ile belirlenecek
Türkiye	Yürürlük Tarihi	01 Mart 2020
	Vergi Oranı	%7,5 (Cumhurbaşkanı yüzde 1'e düşürebilir veya yüzde 15'e çıkarabilir)
	Konu/Matrah	Çevrimiçi hizmetlerden elde edilen brüt gelirler (dijital reklam hizmetleri, her türlü işitsel, görsel veya dijital içeriğin satışı, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime girebilecekleri bir dijital platformun sağlanmasına ve işletilmesine yönelik hizmetler). Masraflar veya vergiler için herhangi bir kesinti yapılmamaktadır.

Kaynak: KPMG (2023a)'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Dünya üzerinde DHV uygulamalarının giderek arttığı görülmektedir. 2023 yılı ortasında DHV uygulamasına geçen 14 ülke bulunmaktadır. Yukarıdaki tabloda bu ülkelerdeki uygulama özet olarak verilmiş olup, DHV uygulayan bu ülkelerdeki ortalama vergi oranı %3,08 civarındadır³. Türkiye'de ise verginin oranı, DHV uygulayan ülkeler arasında Arjantin'deki uygulama dışında, %7,5 ile en yüksek oran olarak görülmektedir.

DHV'ler Tablo 2'de görüldüğü üzere her ülkede kendi mevzuatlarıyla örtüşecek şekilde farklı oran, konu ve vergileme eşiği uygulanmaktadır. Durumun böyle olması DHV'lere yönelik eleştirilere sebep olmuş ve olmaya da devam etmektedir. DHV'lere yönelik bu eleştiriler şu şekilde sayılabilir (Vazquez, 2023):

- (i) DHV'lerin uygulanmasındaki yerel birçok farklılık, uyum sağlanabilmesi açısından önemli bir idari yükse sebep olmaktadır.
- (ii) DHV'ler uluslararası vergilendirme ilkelerine aykırı olduğundan çifte veya çoklu vergilendirmeye yol açabilecek niteliktedir.
- (iii) DHV'ler piyasada aksaklıklara sebep olabilir ve dolaylı vergiler kategorisinde yer aldığından bu aksaklıkların ekonomik etkileri tüketicilere yansıtılabilir.
- (iv) Dijital işletmelerin bazı ülkelerde daha düşük oranlarda vergilendirilmesi rekabetin bozulmasına ve buna bağlı olarak adaletsiz vergi dağılımı algısının yaratılmasına sebep olabilecektir.

DHV'nin küresel çapta her ülkede alınmaması, farklı oran ve konu kapsamaları-matrahlar üzerinden alınıyor olması, farklı vergileme eşikleri belirlenmesi; vergi rekabetinde adaleti bozduğu gibi ülkeler arasında vergi mevzuatı karmaşıklıklarına da yol açmaktadır. Bu nedenle ülkeler, uluslararası bir çözüm beklemek yerine kendi vergi gelirlerini korumak istemektedir. Örneğin Avusturya, çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden aldığı DHV'den en az 25 milyon Euro gelir elde etmektedir (KPMG, 2023: 17). Avrupa ülkelerinden biri olan Avusturya'da DHV, Avusturya Dijital Vergi Kanunu (Austrian Digital Tax Act 2020) adı altında 2019 yılının Ekim ayında yasalaşmış ve 2020 yılından itibaren dijital işlem ve hizmetlerden elde edilen gelirlere %5 oranında uygulanmaya başlamıştır (Federal Ministry Republic of Austria Finance, 2020). Avusturya'daki DHV, Fransa ve Birleşik Krallık ile karşılaştırıldığında; verginin Avusturya'da sadece çevrimiçi reklamcılık faaliyetleri üzerinden alınıyor olması gerekçesiyle vergi tabanının diğer iki ülkeden daha dar tutulduğu görülmektedir (Dibo ve Tosun, 2022: 35).

3 Aritmetik ortalama hesabında Arjantin vergi oranı %5 olarak alınmıştır.

Öte yandan dünya çapında küresel vergilendirmede tek fark yaratan vergi oranı ile vergi konusunun darlığı/genişliği değil, aynı zamanda ilgili kanunun o ülkede öngördüğü vergileme eşiğidir. Vergileme eşiği, dünya çapındaki gelirler ve ulusal düzeydeki gelirler için ayrı belirlenmektedir. Örneğin, Avusturya'da sadece çevrimiçi reklamcılık hizmetleri aracılığıyla dünya çapında yılda 750 milyon Euro, ulusal düzeyde de yılda 25 milyon Euro'yu aşan tutarlarda bir kazanç sağlanıyorsa söz konusu getiriler için DHV uygulanabilmektedir (Library of Congress, 2019). Türkiye'de ise, 7194 sayılı Kanunun⁴ 1. maddesinde sayılan dijital hizmetleri nedeniyle dünya çapında elde ettiği hasılatı 750 milyon Euro'dan veya -başka yabancı para birimi karşılığı TL'den- Türkiye'de elde ettiği hasılatı ise 20 milyon TL'den fazla olan işletmeler DHV ödemek ile yükümlüdürler. Türkiye'de yürürlükte olan dünya çapındaki vergileme eşiği; Avusturya, Fransa, İtalya ve İspanya'da olduğu gibi 750 milyon Euro olarak (Birleşik Krallıkta 500 milyon Sterlin) uygulanmaktadır (Mpofu, 2022:6).

DHV'nin 2020 yılında yasallaştığı Birleşik Krallık'ta, bu verginin uygulama kapsamı; sosyal medya platformlarının ve internet arama motorlarının yerli kullanıcılara sundukları hizmetler esnasında yaptığı reklamcılık faaliyetleriyle sağlanan gelirler ile çevrimiçi pazar alanları aracılığıyla elde ettikleri komisyonculuk kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. %2 oranında alınan vergi ile grubun bu dijital faaliyetlerden dünya çapında elde ettiği gelir 500 milyon sterlinin üzerinde olduğundan ve bu gelirlerin 25 milyon Sterlinden fazlası Birleşik Krallıktaki kullanıcılardan sağlandığından, bu işletmeler DHV'ye tabidir (KPMG, 2023: 53). Birleşik Krallık Hükümeti DHV'nin uygulanması hususunda, Avrupa Birliği'nin üyeliğinden ayrılmış dahi olsa AB ve AB gibi kuruluşların sunacağı çözüm getirici önerilere uygun politikalar geliştireceğini belirtmiştir. Fakat ülke hükümeti bu nitelikte bir çözüm önerisi getirilene kadar DHV'ye dair kendi kurallarını uygulayacağını ve 2025 yılında bu durumu yeniden değerlendireceğini bildirmiştir (Gough vd., 2019).

3.2. DHV Ülke Önerilerinin Değerlendirilmesi

DHV uygulamasına geçen ilk ülke, Temmuz 2019'da, Fransa olmuştur. Bu ilk uygulama sonrasında, 2020 ve 2021 yılında 10 ülke, 2022 yılında Tanzanya ve 2023 yılında da Nepal ve Kolombiya olmak üzere toplam 14 ülkede DHV yürürlüğe girmiştir. KPMG (2023a) verilerine göre, DHV uygulamasına geçiş konusunda çalışma yürüten ve öneri hazırlığı yapan 5

4 7 Aralık 2019 tarihinde yayınlanan 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun".

ülke bulunmaktadır. Tablo'3 te DHV çalışması yürüten bu ülkelerin önerileri; verginin yürürlük tarihi, oranı, konu ve matrahları gibi temel özellikleri bakımından özetlenerek verilmektedir.

Tablo 3: DHV Öneren Ülkelerde Verginin Temel Özellikleri

Belçika	Yürürlük Tarihi	Global çözüm önerisi bekleniyor. Çözüm gerçekleşmez ise 2023 yılında geçilmesi planlanıyor.
	Vergi Oranı	%3
	Konu/Matrah	Çevrimiçi iş modellerinden elde edilen gelirler: Çevrimiçi pazar yerleri, sosyal medya, çevrimiçi reklamcılık, kullanıcı verileri gelirleri
Kanada	Yürürlük Tarihi	1 Ocak 2024 (1 Ocak 2022 itibariyle elde edilen gelirler üzerinden)
	Vergi Oranı	%3
	Vergi Matrahı	Çevrimiçi pazar yerleri, sosyal medya, çevrimiçi reklamcılık ve kullanıcı verileri gibi çevrimiçi iş modellerinden elde edilen gelirler
Çekya	Yürürlük Tarihi	Öneri (Durduruldu)
	Vergi Oranı	%7 fakat %5'e düşürülebilir
	Konu/Matrah	Dijital bir ara yüzde hedefli reklamcılık, kullanıcılar hakkında ve kullanıcıların dijital ara yüzler üzerindeki aktivitelerinden elde edilen verilerin iletilmesi ve kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikinin sağlanmasını kolaylaştırabilecek çok yönlü bir dijital ara yüzün kullanıcılara sunulmasından alınan gelirler
İsrail	Yürürlük Tarihi	Henüz belli değil
	Vergi Oranı	%3 veya %5
	Konu/Matrah	Fransız DHV'sine göre modellendirilmesi planlanmaktadır.
Uganda	Yürürlük Tarihi	1 Temmuz 2023
	Vergi Oranı	%5
	Konu/Matrah	Çevrimiçi oyun hizmetleri; bir çevrimiçi pazar yeri veya aracılık platformu aracılığıyla sunulan hizmetler; dijital içeriğe erişim ve indirme dâhil olmak üzere dijital içerik hizmetleri; bulut bilişim hizmetleri; veri depolama; bir sosyal medya platformu veya bir internet arama motoru aracılığıyla sunulan diğer hizmetler gibi çevrimiçi hizmetlerden, yani veri hizmetlerinden elde edilen brüt gelirler

Kaynak: KPMG (2023a)'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3'ten de takip edilebileceği üzere, öneri hazırlığını tamamlayan Uganda'da DHV uygulamasına 2023 ortasında, Kanada'da ise 2024 yılı başından itibaren geçilmesi planlanmıştır. Küresel çözüm önerisi bekleyen Belçika ise yine 2023 yılında DHV uygulamasına geçmeyi planlamaktadır. Çekya ve İsrail'deki önerilerin ise yürürlük tarihi belirsizdir. DHV yürürlüğü planlanmış olan ülkelerde vergi oranının %3 düzeyinde olduğu görülmekte olup, bu oranın uygulamayı yürüten ülkeler ile aynı düzeyde olduğu söylenebilir. Önerilerin konu ve matrah bakımından da uygulamayı yürüten ülkeler ile benzer olduğu görülmektedir.

4. TÜRKİYE ve SEÇİLİ ÜLKELERDE DHV HASILATLARININ GELİŞİMİ

Ticari faaliyetlerini küresel boyutta gerçekleştiren birçok dijital işletme için uluslararası satışlar oldukça önemlidir. Küresel büyümeye ulaşmak için çok uluslu dijital şirketler diğer birçok ülkede fiziki bir varlığı olmamasına rağmen faaliyette bulunabilmekte hatta daha fazla kâr elde edebilmek için yasalardaki açıklardan yararlanarak vergi planlaması yapabilmektedirler. Söz konusu çok uluslu işletmeler hem kendi ülkesinde faaliyet gösterip hem de oldukça büyük kazançlar elde ettiği için kaynak ülkesi olmayan ülkeler bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Dünya çapında hükümetler ve politika yapıcılar, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarma Kapsamlı (BEPS) çerçevesi aracılığıyla, uluslararası vergi standardizasyonu konusunda çalışmaktadır. Ancak bu alandaki gecikme ülkelerin uğradıkları zararları her geçen yıl hızla artırmakta ve rekabet edebilme güçlerini oldukça zayıflatmaktadır. Uluslararası kuruluşların fikir birliğine varmakta zorlanmasıyla çok sayıda ülke, kendi yetki alanlarında gerçekleştirilen belirli dijital faaliyetlerden elde edilen vergi tabanlarını ve vergi gelirlerini korumak için tek taraflı önlemler almak durumunda kalmaktadır.

Dijital iş ve işlemlerin uluslararası boyutta vergilendirilebilmesi konusunda etkin adımların atılamamış olması, ülkeleri ulusal olarak söz konusu alanda mevzuatlarını oluşturma yoluna sevk etmiştir. Mevcut durumda dijital iş ve işlemler üzerinden ülkelerin aldıkları DHV oranı, konu kapsamı ve matrahı ile vergileme eşiği farklılıkları söz konusu alanda vergi rekabetine ilişkin sorunları gündeme getirmektedir. Yine de ülkeler rekabet edebilme gücünü, vergi tabanı ve hasılatını etkileyen bu alanda DHV uygulamasına geçiş yapmaktadır. Türkiye de ulusal önlemlerden biri olan DHV'yi 1 Mart 2020 tarihinden itibaren mevzuatına dâhil etmiştir. DHV, her ülkede olduğu gibi Türkiye'nin de kendi vergi mevzuatı göz önünde bulundurularak yasalaştırılmış olup, verginin oranı, konusu, matrahı ve vergileme eşiği sınırları diğer ülkelerle farklılık gösterebilmektedir.

DHV'nin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'de internet üzerinden yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilebilmesi için 3065 sayılı KDVK⁵ hükümleri göz önüne alınmaktaydı. KDVK m.1 uyarınca, herhangi bir hizmetin KDV'ye tabi olabilmesinin yolu söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılmasıdır. Yine aynı Kanun'un 6/b maddesi, hizmetin Türkiye sınırları içerisinde ifa edilmesi veya faydalarının yurtiçinde tüketilmesi şartıyla söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılacağına hükmetmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan işletmelerin, Türkiye'de gerçekleştirdikleri hizmetler ile yurt dışında gerçekleştirdikleri hizmetler, faydanın Türkiye'de tüketilmesi şartıyla KDV'ye tabi sayılmaktadır. Bu kapsamda mal ve hizmet satışları internet üzerinden gerçekleştiriliyor olsa da KDV kapsamında yer almaktadır. 7061 sayılı Kanun⁶ KDVK m.9/1'de yapılan değişiklik ile 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan elektronik hizmet sağlayıcıların KDV mükellefi olmayan kişilere yönelik elektronik hizmet satışlarına ilişkin KDV kuralları değiştirilmiş ve mukim olmayan elektronik hizmet sağlayıcılara, KDV mükellefi olmayan kişilere sundukları elektronik hizmetlerden alınan KDV'yi beyan etme ve ödeme yükümlüğü getirilmiştir (GİB, 2018).

Söz konusu değişiklik öncesinde yurt dışından ülkemize internet üzerinden gerçekleştirilen satışların fiziki bir ürüne ilişkin olması ve alıcının da nihai tüketici olması (KDV mükellefi olmaması) halinde KDV ödemesi gümrüklerde gerçekleşmekteydi. Aynı koşullar altında hizmetin dijital olması halinde ise, herhangi bir vergi alınması mümkün olmamaktaydı (Bilici, 2013: 144). Buna ilişkin değişiklik ise 7194 sayılı Kanun⁷ ile yapılmış ve bu düzenleme 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili düzenlemeye göre, dijital ortamda, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından Türkiye'de sunulan aracılık da dâhil olmak üzere dijital hizmetlerden elde edilen hasılat üzerine DHV uygulanması hükme bağlanmıştır (Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği⁸, 2020). Türkiye'de DHV kapsamının çok geniş olması, hasılat üzerinden alınması ve yüksek oranı sebebiyle Türkiye kaynaklı gelir elde eden yabancı kurumlar açısından önemli bir maliyet unsuru haline gelmektedir (Küpelı, 2021).

5 Katma Değer Vergisi Kanunu (2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete).

6 Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5/12/2017 tarih ve 30261 sayılı Resmî Gazete).

7 Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete).

8 Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (20/03/2020 tarih ve sayılı 31074 Resmî Gazete).

4.1. Türkiye’de DHV Hasılatının Gelişimi

Türkiye’de DHV’ye ilişkin yasal mevzuat 7 Aralık 2019 tarihinde yayımlanan 7194 sayılı Kanun ve 20 Mart 2020 tarihinde yayımlanan DHV Uygulama Genel Tebliği ile oluşturulmuştur. 7194 sayılı Kanuni düzenleme ile DHV’nin oranı, konusu, mükellefleri ve sorumlusu, vergileme eşiği sınırları ve diğer hususlar belirlenmiştir. Bu çerçevede, sayıları az da olsa büyük ölçekli yabancı şirketler Türkiye’de DHV yönünden mükellefiyet tesis ettirmiştir (Küpeli, 2021). Dijital hizmet vergisinin oranı %7,5 olarak belirlenmiş ve Cumhurbaşkanı bu oranı %1’e kadar indirmeye ve iki katına kadar arttırmaya yetkili kılınmıştır.

Kanun’un temel amacı, özellikle fiziki bir mevcudiyet göstermeden Türkiye’de kazanç elde edebilen çok uluslu şirketlerin vergilendirilebilmesidir. Öte yandan söz konusu Kanun, dijitalleşmeyle oluşan ve yaygınlaşan kayıt dışı ekonomiyi azaltabilmeyi, vergi kayıp ve kaçagını önleyebilmeyi, vergilendirme kapasitesini koruyabilmeyi, ülkenin uluslararası zararlı vergi rekabetinden etkilenme düzeyini sınırlandırabilmeyi ve vergi yükünün hem hizmet sektörü hem de toplumsal anlamda tabana yayılmasını sağlayarak adil/dengeli dağıtım ile gelir dağılımında adaleti sağlayabilmeyi amaç edinmektedir (Yoruldu, 2023: 42). DHV düzenlemeleri ile güdülen amaçlara ulaşıp ulaşılamadığının tespiti henüz çok yeni bir vergi ve vergilendirme alanı olduğu için oldukça güçtür. Türkiye’de DHV’den henüz Nisan 2020 tarihinden itibaren hasılat elde edilmeye başlanılmıştır ve bu verileri Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü yayımlamaktadır. Türkiye’de DHV’den elde edilen vergi hasılatları ve bu tahsilatların toplam içindeki ağırlığı Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4: Türkiye’de Toplam Vergi Hasılatın İçerisinde DHV Hasılatının Payı (%)

Yıl	Ay	Toplam Vergi Hasılatı (TVH) (1) (Bin TL)	Toplam Dolaylı Vergi Hasılatı (TDVH) (2) (Bin TL)	DHV Hasılatı (3) (Bin TL)	DHV'nin TVH İçindeki Payı (3/1) (%)	DHV'nin TDVH İçindeki Payı (3/2) (%)
2020	Ocak	67.416.464	44.299.663			
	Şubat	71.728.728	34.727.115			
	Mart	36.954.498	25.846.939			
	Nisan	49.124.611	35.805.492	67.627	% 0,14	% 0,19
	Mayıs	55.281.223	26.344.583	73.144	% 0,13	% 0,28
	Haziran	55.442.616	43.500.262	169.502	% 0,31	% 0,39
	Temmuz	76.013.824	54.373.397	105.529	% 0,14	% 0,19
	Ağustos	98.456.206	55.225.388	137.832	% 0,14	% 0,25
	Eylül	68.311.271	54.901.497	102.011	% 0,15	% 0,19
	Ekim	76.615.274	59.428.361	144.191	% 0,19	% 0,24
	Kasım	99.248.274	57.925.471	152.011	% 0,15	% 0,26
	Aralık	78.657.613	59.689.191	109.085	% 0,14	% 0,18
Toplam		833.250.602	552.067.359	1.060.932	% 0,13	% 0,19
2021	Ocak	79.227.239	55.638.012	160.811	% 0,20	% 0,29
	Şubat	98.436.963	46.903.175	195.056	% 0,20	% 0,42
	Mart	77.433.495	55.796.029	243.706	% 0,31	% 0,44
	Nisan	76.322.009	56.486.273	187.338	% 0,25	% 0,33
	Mayıs	92.282.505	51.094.703	188.414	% 0,20	% 0,37
	Haziran	73.237.929	56.915.204	210.729	% 0,29	% 0,37
	Temmuz	84.747.326	59.883.023	145.368	% 0,17	% 0,24
	Ağustos	131.120.979	63.414.211	319.553	% 0,24	% 0,50
	Eylül	95.619.443	72.232.071	303.791	% 0,32	% 0,42
	Ekim	96.117.455	66.867.071	183.555	% 0,19	% 0,27
	Kasım	148.863.930	76.072.408	352.839	% 0,24	% 0,46
	Aralık	111.578.859	83.840.174	338.463	% 0,30	% 0,40
Toplam		1.164.988.132	745.142.354	2.829.623	% 0,24	% 0,38
2022	Ocak	147.418.402	96.520.349	324.592	% 0,22	% 0,34
	Şubat	180.328.833	79.114.992	406.839	% 0,23	% 0,51
	Mart	127.409.705	94.921.506	328.642	% 0,26	% 0,35
	Nisan	136.281.259	106.568.027	306.472	% 0,22	% 0,29
	Mayıs	289.717.588	111.320.214	416.629	% 0,14	% 0,37
	Haziran	152.635.275	125.237.586	327.825	% 0,21	% 0,26
	Temmuz	168.847.774	126.810.697	562.277	% 0,33	% 0,44
	Ağustos	271.857.698	134.250.774	373.209	% 0,14	% 0,28
	Eylül	173.468.233	134.459.201	660.903	% 0,38	% 0,49
	Ekim	181.806.347	139.752.834	577.450	% 0,32	% 0,41
	Kasım	312.001.112	147.289.006	481.128	% 0,15	% 0,33
	Aralık	211.513.762	159.023.343	709.082	% 0,34	% 0,45
Toplam		2.353.285.988	1.455.268.529	5.475.048	% 0,23	% 0,38
2023	Ocak	252.826.266	177.959.080	574.427	% 0,23	% 0,32
	Şubat	179.619.616	144.586.720	685.960	% 0,38	% 0,47
	Mart	198.589.740	153.635.740	416.993	% 0,21	% 0,27
	Toplam	631.035.622	476.181.540	1.677.380	% 0,27	% 0,35

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Bütçe İstatistiklerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de DHV uygulamasının ve tahsilatının yakın bir geçmişi vardır. Tablo 4’te, uygulama sonucu oluşan DHV tahsilatlarının daha gerçekçi okunabilmesi amacıyla, hem Toplam Vergi Tahsilatları (TVT) hem de Toplam Dolaylı Vergi Tahsilatları (TDVT) içindeki ağırlıkları aylar itibariyle yüzde olarak hesaplanmıştır. DHV uygulaması, az sayıdaki mükellefi nedeniyle yönetimi kolay olabilecek bir vergi olarak görülebilir. DHV tahsilatı ise TVG içinde büyük bir paya sahip olmasa da ilk yıldan beri tahsilat oranının yükseldiği görülmektedir. DHV mükelleflerinin Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden 2020 yılında tahminler doğrultusunda yaklaşık 1 milyar TL, 2021 yılında ise bütçe tahmininin iki katı (2.8 milyar TL) gelir elde edilmiştir. Daha reel bir yaklaşım ile DHV’nin ilk yıl vergi tahsilatı içindeki payı %0,13 düzeyinde iken bu oran 2021 yılında %0,24 ve 2022 yılında %0,23 düzeyinde gerçekleşmiş, 2023 yılının ilk üç aylık döneminde ise %0,27 olduğu gözlemlenmiştir. DHV hasılatı, henüz üç yıllık bir geçmişi olmasına rağmen, reel olarak artmıştır. Bu hasılat artışı, uluslararası vergi hukuku alanındaki boşluklar ve karmaşıklığa rağmen, dijital hizmetlerin Türkiye’de yol açtığı ulusal gelir kaybının boyutunu ortaya koymaktadır. Bu sonuçlar vergisel kayıpların telafi edilmesi yanında, rekabet ortamının iyileştirilmesi bakımından olumlu, konulan verginin tüketicilere yansıtılması ihtimali ve uluslararası rekabet soruşturmaları bakımından ise olumsuz olarak algılanabilir.

DHV’nin Türk vergi mevzuatına girmesiyle birlikte dolaylı vergilerden elde edilen hasılat miktarında da önemli artışlar yaşanmaya başladığı yine Tablo 4’ten gözlemlenebilmektedir. 2020 yılının Mart ayından itibaren uygulamaya dâhil edilmiş olan DHV’nin yıl sonuna kadar geçen sürede TDVH içerisindeki payının %0,19 oranlarına ulaştığı görülebilmektedir. Bu oran 2021 yılında iki kat artmış, 2022 yılında da 2021’de olduğu gibi %0,38 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2023 yılı ilk üç aylık tahsilatının TDVH içindeki payı %0,35 düzeyinde gerçekleşmiş olup, yıl içindeki ÖTV ve KDV oran artışları nedeniyle 2023 sonunda bu oranın düşmesi beklenebilir. Nitekim bu rakamlar, DHV uygulaması ile yeni bir vergi tabanı oluşturularak Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu dijital firmaların vergilendirilebilmesinin önünün açıldığını ve bu alandaki vergi kaybının telafi edilmeye başlanarak vergi kapasitesinin korunduğunu göstermektedir.

4.2. Bazı Ülkelerde DHV Hasılatlarının Gelişimi

Bu başlık altında, Türkiye’de DHV hasılatlarının vergi gelirleri içindeki payının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla diğer bazı ülkelerdeki tahsilat sonuçları ile karşılaştırılması amaçlanmıştır. Ülke seçiminde, ekonomik ve kültürel olarak gelişmeleri takip edebildiğimiz Avrupa’da yer alan ve DHV

uygulamasına geçen ülkeler tercih edilmiştir. Bu ülkeler arasında en çok nüfusa sahip ülke Türkiye olmakla birlikte, sanal hizmetlere erişim olanağı bulunan kişi sayısı bakımından Birleşik Krallık, Fransa, İtalya ve hatta Polonya ile benzer özellikler gösterebilecektir. Nüfus olarak küçük olmakla birlikte kişi başı geliri yüksek olan Avusturya ve Belçika da dijital hizmet satışları yüksek olabileceği için listeye dâhil edilmiştir. Sonuçlar Tablo 5'te gösterilmektedir.

Her ülkenin uyguladığı DHV tabanının ve oranının birbirinden farklı olduğu, dolayısıyla elde edilecek hasılatın da bu nispette değişeceği göz önünde tutularak hangi ülkelerde söz konusu vergiden beklenen mali ve iktisadi faydalara ulaşıldığını tespit etmek çok güçtür. Yine DHV uygulamaları sonrasında, hangi ülkelerde vergi kayıp ve kaçığının azaldığının tespiti ve hangi devletlerin vergi kapasitesinin genişlemesine katkı sunabileceğini ölçebilmek imkânsız bir hal almaktadır. Nitekim her ülkenin bu vergiyi uygulamaya geçirmek istemesi kendi vergi sistemleri açısından olumlu ve yerinde bir karar olarak görülmektedir.

Tablo 5: Ülkelerin Vergi Hasılatları İçerisinde DHV Hasılatının Payı

Ülkeler/ Nüfusları	DHV Oranı	Yıl	Toplam Vergi Hasılatı (TVH) (1) (Milyon)	Toplam Dolaylı Vergi Hasılatı (TDVH) (2) (Milyon)	DHV Hasılatı (3) (Milyon)	DHV'nin TVH İçindeki Payı (3/1) (%)	DHV'nin TDVH İçindeki Payı (3/2) (%)
Avusturya ⁹ (9 milyon)	%5	2019	90.893,5 €	44.146,5 €	-	-	-
		2020	81.807,5 €	40.951,1 €	43 €	% 0,05	% 0,11
		2021	82.050,0 €	42.182,4 €	70 €	% 0,09	% 0,17
		2022	98.830,0 €	47.886,3 €	80 €	% 0,08	% 0,17
İspanya (47 milyon)	% 3	2019	483.300,3 \$	249.100,0 \$	-	-	-
		2020	469.500,2 \$	213.133,4 \$	-	-	-
		2021	546.612,3 \$	252.313,5 \$	291 \$	%0,05	%0,11
Birleşik Krallık ¹⁰ (67 milyon)	%2	2019	193.607,4 €	95.510,0 €	-	-	-
		2020	194.888,5 €	97.200,0 €	311 €	% 0,16	% 0,32
		2021	198.218,0 €	99.418,0 €	400 €	% 0,20	% 0,40
		2022	208.710,0 €	100.291,0 €	519 €	% 0,25	% 0,52

9 Bundesministerium Finanzen, (2022). "Bericht der Bundesregierung Budgetbericht 2022".

10 HM Treasury (2021). "Budget 2021 Protecting The Jobs And Livelihoods Of The British People".

Fransa (68 milyon)	%3	2019	1.224.810 \$	610.110 \$	357 \$	% 0,03	% 0,06
		2020	1.193.809 \$	571.117 \$	398 \$	% 0,03	% 0,07
		2021	1.335.300 \$	668.305 \$	483 \$	% 0,04	% 0,07
İtalya (58 milyon)	%3	2019	850.100 \$	429.100 \$	-	-	-
		2020	805.400 \$	404.300 \$	-	-	-
		2021	908.900 \$	450.300 \$	418 \$	% 0,05	% 0,09
Polonya (37 milyon)	%1,5	2019	209.710 \$	105.500 \$	-	-	-
		2020	213.201 \$	106.211 \$	211 \$	% 0,10	% 0,20
		2021	249.779 \$	122.408 \$	215 \$	% 0,09	% 0,18
Türkiye ¹¹ (85 milyon)	%7,5	2020	833.251 ₺	552.067 ₺	1,061 ₺	% 0,13	% 0,19
		2021	1.164.988 ₺	745.142 ₺	2,83 ₺	% 0,24	% 0,38
		2022	2.353.286 ₺	1.455.269 ₺	5,48 ₺	% 0,23	% 0,38

Kaynak: OECD Stat¹², OECD Data¹³ ve Ülkelerin Bütçe Raporlarından derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 5’te ele alınan ülkelerin, vergi hasılatları (TVH ve TDVH) içerisinde DHV payları hesaplanmıştır. Tablodan da görüldüğü üzere ele alınan ülkeler, DHV uygulamasına geçmeselerdi, vergi kapasitelerinin gerisinde kalarak, vergi kayıplarına uğramış olacaktı. Bu ülkeler DHV uygulamasına geçmekle vergi tahsilatlarını ortalama %0,1’den daha fazla artırmışlardır. Bu durum çok büyük miktarda hasılatların elde edilememesi nedeniyle eleştirilebilir ancak vergi nedeniyle oluşan rekabet ortamının tesisi, vergileme adaleti ve ülkelerin egemenlik haklarının kullanımı bakımından önemlidir.

DHV uygulamalarında ortaya çıkan olumsuzluk her ülkenin kendi vergi politikasını uyguluyor olmasından kaynaklanmaktadır. Tüm ülkeler için dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda, bu alandaki vergisel kayıpları telafi edebilmek ve ulusal-küresel firmalar arasındaki vergi adaletsizliğini giderebilmek için ortak bir oluşum ya da en azından OECD nezdinde ortak bir mutabakatın sağlanması gereklidir. Ancak bu konuda küresel mutabakatın sağlanmasındaki güçlük ve vergi cennetlerinin varlığı önemli engeller olarak görülebilir. Üstelik bu alandaki ulusal vergileme yetkilerinin

11 T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı “Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri” <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>

12 OECD (2023). “Global Revenue Statistics Database”.

13 OECD (2023a). “Tax Revenue”.

kullanımı firmalar bakımından ticaret saptırıcı davranışlara ya da tüketiciler bakımından yansıma nedeniyle verginin yüklenilmesine de neden olabilecek niteliktedir.

SONUÇ

Çalışmada değinilen bilgiler ışığında dijital hizmet vergisinin; Amazon, Facebook, Apple, Twitter, Google gibi en çok aşına olunan çok uluslu ve oldukça yüksek miktarlarda dijital kâr elde eden şirketler için kamu yararına gelir sağlayabilmek adına vergilendirilebilmesine yönelik bir düzenleme olduğuna hükümlenilmektedir. Bahsi geçen şirketler geleneksel anlayışın aksine hizmet sundukları ülkelere iş merkezi açmamakta ve yatırım yapmamakta sadece dijital hizmet sunarak kâr elde etmektedirler. Çalışmaya konu edilen ve “*Dijital Hizmet Vergisi*” olarak adlandırılan bu vergi türü, söz konusu çok uluslu şirketlerin yatırım gerçekleştirmeden ve hakkaniyetsiz şekilde elde ettikleri kârların vergilendirilmesi amacıyla hizmet etmektedir.

Çalışma kapsamında Türkiye ve seçili ülkelere dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak oluşturulan politikalar gözlenmiş ve 2023 yılı itibariyle; 58 ülkede bu alanda çalışmalar yürütüldüğü, bu ülkelerden 14’ünde DHV’nin yürürlüğe girdiği, 6’sında tasarının bulunduğu ve bazı ülkelerin de teklifler hazırlanarak DHV uygulamalarına yöneldikleri görülmüştür. Bu kapsamda, mevcut vergilerin oranlarının artırılması yerine, DHV gibi yeni alanların vergileme kapsamına alınmak suretiyle vergi tabanının genişletilmesi daha akılcı kabul edilmektedir. Çalışma kapsamında DHV uygulamasına geçen ülkeler bakımından vergi oranı, vergi konusu ve kapsamı ile vergileme eşiği gibi hususlarda farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Ülkelerin önerdikleri ve uyguladıkları DHV’ler her ülkenin siyasi-ekonomik yapısı farklı olduğundan kapsamı ve yapıları bakımından önemli ölçülerde birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Bu durum, hem vergi rekabetinde adaletsizliğe neden olmakta hem de dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için uluslararası ortak çözüm arayışlarını daha da karmaşıktırmaktadır.

DHV’nin yürürlüğe girdiği 14 ülkede, verginin ortalama oranı %3,8 düzeyinde olup, Arjantin’deki üçlü tarife yapısı dışında, en yüksek oranı %7,5 ile Türkiye uygulamaktadır. Bu oranın emsallerine göre yüksek olduğu söylenebilir. Genellikle Avrupa ve Afrika’da yer alan diğer ülkelerde ise oranın AB önerisinde olduğu gibi genellikle %3 düzeyinde olduğu gözlemlenmiştir. Çalışmada DHV uygulamasına geçen bazı ülkelerde, bu verginin toplam vergi tahsilatına ortalama %0,1 düzeyinde sembolik bir katkı yaptığı hesaplanmıştır. Birleşik Krallık ve Türkiye’de ise bu katkı %0,25 düzeyine ulaşmıştır. Katkı küçük olmakla birlikte DHV uygulamasının;

vergi tabanını büyütmesi, rekabet ortamını ve vergileme adaleti tesis etmesi, ülkelerin egemenlik haklarının kullanımı bakımından önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak dijital işlemleri vergilendirmeye yönelik ulusal çabaların, ticaret saptırıcı yanı da bulunmaktadır. Hatta çok uluslu işletmeler bakımından ulusal mevzuatlara uyum da ayrıca önemli bir sorun olarak görülebilir. Hem ülkelerin vergi kayıplarının telafi edilebilmesi ve vergileme adaletinin sağlanması hem ulusal-çokuluslu dijital hizmet sunan firmalar arasındaki rekabetin düzenlenmesi hem de firmaların vergi uyumlarının kolaylaştırılması bakımından en iyi politika, OECD nezdinde uluslararası mutabakata dayalı vergileme kurallarının oluşturulmasıdır.

KAYNAKÇA

- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Asen, E. ve Bunn, D. (2021). “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”. <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, Erişim Tarihi: 18.05.2023.
- ATAF (2020). “ATAF Suggested Approach to Drafting Digital Services Tax Legislation”. https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79, Erişim Tarihi: 17.05.2023.
- Ber, H. (2018). “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış”. <https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>, Erişim tarihi: 03.05.2023.
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye: Mali Yardımlar ve Vergilendirme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bloomberg Tax (2023). “Understanding digital services taxes & the OECD”. <https://pro.bloombergtax.com/brief/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/>, Erişim Tarihi: 14.05.2023.
- Bundesministerium Finanzen, (2022). “Bericht der Bundesregierung Budgetbericht 2022”. <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/aktuelle-berichte.html>, Erişim Tarihi: 25.06.2023.
- Bunn, D., Asen, E. ve Enache, C (2020). “Digital Taxation Around The World”. <https://taxfoundation.org/digital-tax/>, Erişim Tarihi: 09.05.2023.
- Chen, C. (2015). *Taxation of Digital Goods and Services*, NYU Annual Survey of American Law, https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf
- Dağlıoğlu, İ. ve Çiçek, H. G. (2014). “Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10 (1), 27-46.
- Devereux, M. P. ve Vella, J. (2017). “Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform”, , (Ed), Sanjeev, G., Michael, K., Alpa, S. ve Geneviève, V., *Digital Revolutions in Public Finance*, IMF: 477-514.
- Dibo, M. ve Tosun, C. (2022). “Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Avrupa Ülkeleri ve Türkiye”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 410, 31-41.
- EC (European Commission) (2018). “Fair taxation of the digital economy”. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA\(2018\)630327_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_EN.pdf), Erişim Tarihi: 14.05.2023.
- EC (European Commission) (2018a). “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services”. https://ec.europa.eu/taxation_

customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, Erişim Tarihi: 14.05.2023.

Federal Ministry Republic of Austria Finance (2020). “Digital Tax Act 2020”. <https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax-act.html> Erişim Tarihi: 06.01. 2023.

GİB (2018). “Laws and Regulations”. <https://digitalservice.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.06.2022.

Gençaslan, M.B. (2019). Birleşik Krallık’ın Tasarladığı Dijital Hizmet Vergisi, *Vergi Raporu Dergisi*, 236, 152-159.

Gough, S., Polacco, G., Dorin, S., Turrado, M., Bongaerts, W. ve Sikora, B. (2019). “Digital Services Tax: Overview of the Progress of Implementation bu EU Member States”. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9> Erişim Tarihi: 06.01.2023.

HM Treasury (2021). “Budget 2021 Ptotecting The Jobs And Livelihoods Of The British People”. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/966868/BUDGET_2021_-_web.pdf, Erişim Tarihi: 02.07.2023.

Hufbauer, G. C. ve Hogan, M. (2022). “How Do Digital Services Taxes Work?”. <https://www.piie.com/research/piie-charts/how-do-digital-services-taxes-work>, Erişim Tarihi: 11.05.2023.

Karabulut, Ş. (2020). “Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi”. *Maliye Dergisi*, 178, 263-288.

Kaya, Ö. M. (2020). “Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 447-478.

KPMG (2023). “Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary”. <https://tax.kpmg.us/articles/tracking-digital-services-taxes-developments.html>, Erişim Tarihi: 12.06.2023.

KPMG (2023a). “Taxation of the Digitalized Economy”. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>, Erişim Tarihi: 11.05.2023.

Küpeli, C. (2021). “Bir Yıllık Geçmişle Dijital Hizmet Vergisi”. KPMG Blog <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170>, Erişim Tarihi: 18.07.2023.

Library of Congress (2019). “Austria: Digital Tax for Large Internet Companies Introduced”. <https://www.loc.gov/item/global-legal-monitor/2019-11-06/austria-digital-tax-for-large-internet-companies-introduced/>, Erişim Tarihi: 10.06.2023.

Markovic, B., Domagoj, K. ve Mario, R. (2019), “The Digital Tax – Why and When?”, *43rd International Scientific Conference on Economic and Social Development, 15-16 July Aveiro*, 105-113.

- Mpofu, F. Y. (2022). "Taxation of the Digital Economy and Direct Digital Service Taxes: Opportunities, Challenges, and Implications for African Countries". <https://doi.org/10.3390/economies10090219>, Erişim Tarihi: 10.06.2023.
- OECD (2023). "Global Revenue Statistics Database". https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL, Erişim Tarihi: 20.06.2023.
- OECD (2023a). "Tax Revenue". <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, Erişim Tarihi: 10.06.2023.
- Olbert, M. ve Spengel, C. (2019). "Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Value Creation", ZEW Discussion Papers 19-010, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092.
- Quaderno (2023). "Quaderno Tax Resources The Ultimate Guide to EU VAT for Digital Taxes". <https://www.quaderno.io/digital-tax-guides/eu-vat-guide>, Erişim Tarihi: 11.05.2023.
- Statista (2023). "Digital Advertising Worldwide". <https://www.statista.com/outlook/dmo/digital-advertising/worldwide>, Erişim Tarihi: 15.06.2023.
- Şahin, S. (2023). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Kaynaklı Vergi Kaybının Önlenmesi Açısından Bankacılık Sisteminin Değerlendirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 19 (1) , 195-214.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023). "Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri". <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>, Erişim Tarihi: 10.05.2023
- Vazquez, J. M. (2023). "Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?". <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#:~:text=In%20a%20nutshell%2C%20DSTs%20are,of%20data%20collected%20from%20users>, Erişim Tarihi: 10.05.2023.
- Wikipedia (2023). "SoundCloud". <https://tr.wikipedia.org/wiki/SoundCloud>, Erişim Tarihi:17.06.202.
- Yayman, D. (2022). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları". *Maliye Dergisi*, 183, 114-141.
- Yoruldu, M. (2023). "Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması ve Vergilemede Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası*, 497, 31-45.
- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler" *Akademik Bakış Dergisi*, 547749, 106-108.
- Zivalı, B. S. ve Demirli, Y. (2022). "Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları", *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 1124-1141.