

Dijital Hizmet Vergisi: Uygulama Örnekleri

Hasan Hüseyin Aleçakır¹

Gülistan Altıok²

Özet

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de ve dünyada Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulamalarını incelemektir. Dijitalleşme, bilgi ve süreçlerin dijital teknolojiler aracılığıyla dönüştürülerek daha verimli, daha hızlı ve daha erişilebilir hale getirilmesidir. Bilgisayar ve internetin yaygınlaşmasıyla birlikte dijitalleşme süreci hızlanmakta ve yeni iş modellerinin ortaya çıkmasıyla birlikte ekonomik sistemler değişmektedir. Yeni iş modelleri, mallar ve hizmetler arasındaki ayrımı bulanıklaştırmaktadır. Şirketler, özellikle de çok uluslu şirketler, merkezlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde kurabilmekte ve dünyanın herhangi bir ülkesine hizmet sunabilmektedir. Sonuç olarak ülkeler vergi gelirlerini kaybetmektedir. Birçok ülke OECD’nin öncülüğünde bu vergi kayıplarını önlemek için DHV uygulamalarını benimsemektedir. DHV şu anda 26 ülkede uygulanmakta ve 8 ülkede de uygulanması beklenmektedir. DHV’nin konusu, oranı ve kapsamı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte amaç dijital hizmet sağlayan şirketleri vergilendirmek ve vergi kayıplarını önlemektir. Türkiye dijital hizmetlere nispeten yüksek bir vergi oranı uygulamaktadır (%7,5) ve vergi oranı yıllar içinde değişmese de dijital hizmetler vergisinin toplam vergi geliri içindeki payı artmaktadır.

1. GİRİŞ

Dijitalleşmenin günlük hayattaki aktivitelerimizin birçok yönünü değiştirmekle birlikte ekonomilerin ve endüstrilerin de sistemlerini değiştirdiği yadsınamaz bir gerçektir (OECD, 2014). Bu değişim bilgisayarların ve internetin yaygın olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021). Dijital ekonomi olarak adlandırılan yeni iş modelleri

1 Kutahya Dumlupınar University, hasan.alecakir@dpu.edu.tr
ORCID: 0009-0000-9397-5285

2 Kutahya Dumlupınar University, gulistan.altiok@dpu.edu.tr
ORCID: 0009-0002-4365-8702

ortaya çıkmakta ve sektörleri ürün temelli ekonomilerden dijital hizmetlere dayalı bir ekonomiye doğru büyük bir değişim yaşatarak her sektördeki ve her pazardaki işletmeleri etkilemektedir (Karnosh, 2021; Williams, Chatterjee, & Rossi, 2008; Kofler & Sinnig, 2019). Dijital hizmetlere dayalı ekonomiler, modern bilgi ve iletişim teknolojileri büyük miktarda verinin kullanılmasına dayanmakta olup mallar ve hizmetler arasındaki çizgileri sıklıkla bulanıklaştırmaktadır. Bu durum endüstrilerin ekonomi yaklaşımlarında ve kar elde etme biçimlerinde büyük farklılıklar meydana getirmektedir (Kofler & Sinnig, 2019).

Dijital hizmetlere dayalı işleri tanımlamak ilk bakışta oldukça karmaşıktır (ILO, 2023). Bunun nedeni olarak dijital bir hizmetin ilk olarak internet ortamında başlamasına rağmen tüm etkileşimlerinin dijital olarak kalmamasından kaynaklanması söylenebilir (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021). Örneğin, çoğu zaman kitap gibi fiziksel ürünlerin teslimiyle uğraşan Amazon, dijital bir hizmeti temsil etmesine rağmen birçok yönden fiziksel olarak var olan kitapçılardan açık bir şekilde farklıdır (Williams vd. 2008). Bu farklılığın sebebi ise diğer dijital hizmet veren çok uluslu şirketler gibi iş yaptığı ülkelerde fiziksel varlığının bulunmamasıdır (Bloomberg, 2024).

Özellikle çok uluslu dijital işletmeler hizmet sağladığı merkezlerini ve dijital sunucularını kurumlar vergisi oranlarının düşük olduğu ülkelerde kurarak büyük miktarlarda gelir elde etmeyi kolaylaştırmaktadır (Wamsley, 2019). Google, uzun yıllar boyunca Avrupa'daki reklam sözleşmelerini İrlanda'nın Dublin kentindeki Avrupa merkezinden yapmıştır (Dillet, 2019). Bu durum söz konusu sözleşmelerden elde edilen kârların, reklamların yapıldığı ülkeler yerine İrlanda'da vergilendirilmesine olanak sağlamıştır (Dillet, 2019). "Büyük Beşli" olarak adlandırılan en büyük beş teknoloji şirketi son on yılda çok yüksek oranlarda büyümüştür. Gelirler; Apple için 1,6, Microsoft için 2,2, Alphabet (Google) için 3,3, Amazon için 4,4 ve Facebook için 6.6 kat artmıştır (Borders vd. 2023). Dijital ekonominin fiziksel ekonomiden yaklaşık iki buçuk kat daha hızlı büyüdüğü tahmin edilmektedir (UNCTAD, 2019).

Amazon, Google, Instagram gibi büyük ölçekli şirketlere ek olarak küçük ve orta ölçekli firmalar da dünya çapında müşterilere ulaşabilir hale gelmektedir (OECD, 2021). Dijitalleşme ile birlikte değişen bu ekonomiler ve endüstriler politika yapımcılar için de karmaşık zorluklar yaratmaktadır. Bu zorluklar içindeki en büyük sorunu vergi politikaları oluşturmaktadır (OECD, 2014). Bu durum temel olarak iki sebepten kaynaklanmaktadır. İlk olarak, vergi politikalarının sürdürülebilir, uzun vadeli ekonomik büyümeye engel olmayacak ve değişen ortama izin verecek şekilde tasarlanması gerekliliğidir (OECD, 2014). Sadece dijitalleşen sektörlerde uygulanacak brüt bazlı bir

vergi, vergiye tabi olan ya da dolaylı olarak bundan etkilenen işletmeler için inovasyon yatırımlarını yavaşlatma riski taşıyacak ve dolayısıyla zarar eden ya da karlılığı sınırlı olan, yeni kurulan veya büyümekte olan diğer firmaları etkili bir şekilde cezalandıracaktır. (Kofler ve Sinnig, 2019). Ek olarak tam rekabetçi piyasalarda firmaların verginin bir kısmını üstlenmesi mümkündür fakat satıcı ve müşterilerin fiyat hassasiyetlerine ve piyasanın yapısına bağlı olarak şirketlerde vergilendirme tamamen veya kısmen yerel tüketicilere daha yüksek mal veya hizmet fiyatları şeklinde yansiyabilir. (Kofler ve Sinnig, 2019; CRS, 2021). Bu durum dijital hizmetlerin tüketiminin azalmasına yol açabilir (CRS, 2021).

İkincisi sebep ise genellikle dijital ekonomiye uyum sağlamak için yeterli donanımına sahip olmayan ve işletmelerin fiziksel varlıklarının bulunduğu yargı alanında vergilendirilmesi üzerine kurulu modası geçmiş uluslararası vergi anlaşmalarına bağlı olmasıdır (Karnosh, 2021; U.S.– France Treaty, 1996). Uygulanan bu vergi anlaşmaları, dijital işletmelerin %9,5 efektif vergi oranıyla ödeme yapmasını sağlarken geleneksel işletmelerin %23,2 efektif vergi oranıyla vergi ödemesi yapmasına sebep olmuştur (Nicas & Satariano, 2019). Ayrıca bu durum 2014 yılında küresel olarak 100 ila 240 milyar \$ arasında vergi geliri kaybına yol açmıştır (OECD, 2024). Bu bağlamda dünyanın her tarafındaki siyasi liderler, medya ve sivil toplum örgütleri, vergiden kaçınmak için merkezlerini vergi cennetlerine taşıyan çok uluslu şirketler hakkında şikâyetlerini dile getirmekte ve başta AB olmak üzere birçok ülke bu şirketleri adil ve etkili vergilendirmeyi, vergi adaletini ve egemenliğini sağlamak için çözümler bulmaya çalışmaktadır (European Commission, 2017, Joint Initiative, 2017, OECD 2014).

OECD 2012 yılından itibaren Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) projesinin eylem planı kapsamında dijitalleşmenin ortaya çıkardığı vergi sorunlarını ele almaya ve çözüm bulmaya çalışmaktadır (Vázquez, 2023). Fakat küresel fikir birliğinin sağlanmaması sonucu çok sayıda ülke kendi vergi tabanlarını korumak için belirli dijital faaliyetlerden elde edilen geliri vergilendirmek için önlemler almaktadır. Bu tedbirlerden birisi de Dijital Hizmet Vergisidir (DHV) (Bloomberg, 2024).

Dijital hizmet vergileri (DHV), dijital şirketler tarafından gerçekleştirilen gelir kaymasının doğrudan bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Borders, vd. 2023). Bu vergiler, dijital hizmet sağlayan şirketleri vergilendirmek üzere tasarlanan ve yakın zamanda uygulamaya konulan basit, esnek ve daha önce çok az kurumlar vergisi ödeyen dijital şirketler için yeni bir politika aracıdır (Borders, vd., 2023). DHV'ler veri satışları, sosyal ağ hizmetleri, reklam gelirleri ve çevrimiçi pazarlardan elde edilen diğer kazançların brüt geliri

üzerinden alınmaktadır (Bloomberg, 2024; CRS, 2021). Şirketin küresel gelirlerinden ve her bir hesaplanan ülke düzeyindeki dijital varlığından hesaplanan DHV'lerin KDV, gelir ve online satış vergilerinden farklı olduğu söylenebilir (Borders vd., 2023). Farklılık, DHV'nin gelir vergisi dışında ve piyasa temelli kriterlere dayalı olarak yabancı ve yabancı sermayeli şirketlere özel bir vergi olmasından kaynaklanmaktadır (Vázquez, 2023).

2. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ'NİN TARİHİ

Dijital dönüşüm açısından bakıldığında Dijital Hizmet Vergisi 1998 tarihli "Elektronik Ticarete İlişkin Ottawa Raporu" ve 2001 tarihli "Vergilendirmenin Çerçeve Koşulları" raporunu temel almaktadır. Her iki rapor dijitalleşmenin vergilendirme açısından getirdiği değişimi ve zorlukları değerlendirmiştir (OECD, 2014). 2000'li yılların başında dijitalleşme ve dijital hizmetler günümüzdeki kadar yoğun olmadığı için yaklaşık 10 yıl boyunca bir eylem planı yapılmamıştır. Fakat dijitalleşmenin beklentilerin ötesinde yaygınlaşması ile birlikte G20 ülkelerinin talebi üzerine OECD 2013 yılında dijitalleşme kaynaklı vergi zorlukları, vergi geliri kayıplarını engellemek için Kapsayıcı Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çerçevesi, Birinci ve İkinci Eylem planlarını açıklamışlardır (Bloomberg, 2014; OECD, 2014).

DHV'lerin çikış noktası, OECD'nin baz erozyonu ve kâr kayması (BEPS) ile mücadele projesiyle yakından bağlantılıdır (Borders, vd., 2023). BEPS sonrasında birçok ülke, vergi gelirlerini korumak için kendi yetki alanlarında gerçekleştirilen belirli dijital faaliyetlerden elde edilen gelirleri vergilendirmek için tek taraflı önlemler alma kararı almıştır. Bu doğrultuda ülkeler, şirketlerin dijital varlıklarını ve dijital hizmetlerinden elde ettiği kazançları araştırmaya başlamış ve özellikle dijital şirketleri veya hizmetleri hedefleyen, gelir vergisinden ayrı olarak dijital hizmet vergileri ortaya çıkmıştır (Vázquez, 2023). İtalya'nın dijital işlemler vergisi, Macaristan'ın reklam vergisi ve Fransa'nın görsel-işitsel içeriğin çevrimiçi ve fiziksel dağıtımına ilişkin vergisi ilk DHV örneklerini oluşturmaktadır.

Fakat bu ilerlemeler mevcut vergi kurallarının hızla dijitalleşen bir ekonominin ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetine ilişkin devam eden endişelere son vermemiştir. Bu durum, G20 Maliye Bakanlarının Mart 2017'de Baden'de yaptıkları toplantıda 2018'in başlarına kadar bir ara rapor sunmasını talep etmelerine yol açmıştır (OECD, 2021). Bu rapor doğrultusunda DHV'ler 2019-2021 yıllarında en aktif dönemini yaşamıştır ve ülkeler bu dönemde yeni BEPS anlaşması imzalamış 2023 sonuna kadar DHV uygulamama sözü vermişlerdir (Borders vd. 2023). 2024 yılı itibariyle ise DHV'nin uygulandığı ülkeler ve bu ülkelerde DHV'nin vergi oranı, kapsamı, küresel ve yurt içi gelir eşikleri ve son durumları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Diğer Ülkelerde Duyurulan, Önerilen ve Uygulanan Dijital Hizmet Vergisi

Ülke	Vergi Oranı	Kapsam	Küresel Gelir Eşiği	Yurtiçi Gelir Eşiği	Durum
Avusturya (AT)	5%	Çevrimiçi reklamcılık	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	25 milyon € (27 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2020'den itibaren geçerlidir); 21 Ekim 2021'de DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Pillar One uygulamasına bağlı olacağına dair açıklamaya katıldı.
Belçika (BE)	3%	Kullanıcı verilerinin satılması Dijital bir platformda reklam alanı satmak Mal ve hizmet tedariklerinin değişimini kolaylaştıran dijital aracılık hizmetleri	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	5 milyon € (5,3 milyon ABD Doları)	Önerilen (Bir DHV ilk olarak Ocak 2019'da tanıtıldı ancak Mart 2019'da reddedildi; Haziran 2020'de düzeltilmiş bir DHV önerisi yeniden sunuldu). Küresel bir uzlaşmaya varılamaması halinde bir tanesinin uygulamaya konması beklenmektedir.
Çek Cumhuriyeti (CZ)	5%	Çevrimiçi reklamcılık Kullanıcı verilerinin iletimi Kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikini kolaylaştırmak için dijital arayüz	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	100 milyon CZK (4,2 milyon ABD Doları)	Önerilen (Vergi oranını %7'den %5'e düşüren önerilen bir değişiklik vardı. Ancak, değişiklik üzerindeki tartışmalar durdu ve DHV çözümü için OECD düzeyinde bir destek var)
Danimarka (DK)	2% (3% ek ücret)	İsteğe bağlı, görsel-ışitsel medya hizmet sağlayıcıları		15 milyon DKK (2,2 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2024 tarihinden itibaren geçerlidir. Danimarka gelirlerinin %5'inden daha azını Danimarka içerisine yatan şirketler için %3 ek vergi uygulanmaktadır. Ayrıca Danimarka, Finlandiya ve İsveç Maliye Bakanları dijital vergi konusunda ortak bir açıklama yayınlarak dijital ve geleneksel ekonominin değerini yarattığı yerde vergilendirilmesi gerektiğini ve varılacak herhangi bir çözümün uzlaşmaya dayalı bir OECD çözümü olması gerektiğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte Danimarka Başbakanı, küresel bir uzlaşmaya varılamaması halinde Danimarka'nın DHV tartışmaları konusunda AB çapında bir anlaşmaya destek vereceğini açıkladı)

Finlandiya (FI)					Danimarka, Finlandiya ve İsveç Maliye Bakanları dijital vergi konusunda ortak bir açıklama yayınlayarak dijital ve geleneksel ekonominin değerini yarattığı yerde vergilendirilmesi gerektiğini ve varılacak herhangi bir çözümün uzlaşmaya dayalı bir OECD çözümü olması gerektiğini belirttiler.
Fransa (FR)	3%	Dijital arayüz sağlanması Kullanıcıların verilerine dayalı reklam hizmetleri	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	25 milyon € (27 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2019 itibarıyla geriye dönük olarak uygulanabilir. 2020 DHV tahsilatı 2020 yılının sonuna kadar ertelenmiştir); 21 Ekim 2021'de DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağına dair bir açıklama yapıldı.
Fransa (FR)	1.20%	Kayıtlı ve çevrimiçi müzik videolarına ücretsiz ve ücretsiz erişim		20 milyon € (21,4 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2024. 20 milyon €'u aşan tutarlar için ödenecektir).
Macaristan (HU)	7.5%	Reklam geliri		HUF 100 milyon (271,810 Amerikan Doları)	Uygulandı (Geçici bir önlem olarak, reklam vergisi oranı 1 Temmuz 2019'dan 31 Aralık 2024'e kadar geçerli olmak üzere %0'a düşürülmüştür).
İtalya (IT)	3%	Dijital bir arayüzde reklam verme Kullanıcıların mal ve hizmet satın almalarına/satmalarına olanak tanıyan çok taraflı dijital arayüz Dijital bir arayüz kullanılarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletimi	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	5,5 milyon € (5,9 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2020'den itibaren geçerlidir. Kasım 2022'de DHV oranının %3'ten %6'ya çıkarılmasına yönelik bir teklif vardı); 2021'de DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağına dair bir açıklama yapıldı. 20 Mart 2024'te İtalya Ekonomi Bakanı, OECD'nin Birinci Sütun'u uygulama çabalarının başarısız olması halinde İtalya'nın DHV'yi koruyabileceğini ve değiştirebileceğini açıkladı.
Letonya (LV)	3%	-	-	-	Duyurulan / Niyetleri Gösteren (Letonya hükümeti, ülkenin %3'lük bir DHV aldığı varsayımına dayanarak vergi gelirlerinin artışı belirlemek için bir çalışma yaptırdı)

Hollanda (NL)					24 Ekim 2023 tarihinde Hollanda Dışişleri Bakanı Hollanda Parlamentosuna bir mektup yazarak, küresel bir anlaşmaya varılamaması halinde AB DHV'nin OECD'nin Birinci Sütun A Maddesi'ne alternatif olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.
Norveç (NO)	-	-	-	-	Duyurulan / Niyetleri Gösteren (Norveç, OECD'nin anlaşmaya dayalı bir çözüme ulaşamaması halinde tek taraflı bir tedbir getirmeyi planlamaktadır; Kapsayıcı Çerçeve anlaşmasından bu yana herhangi bir açıklama yapılmadı)
Polonya (PL)	1.5%	Görsel-ışitsel medya hizmeti ve görsel-ışitsel ticari iletişim	-	-	Uygulandı (Temmuz 2020'den itibaren geçerli olmak üzere; Polonya topraklarında önemli bir dijital varlığı olan dijital sektör işletmelerine %7'lik bir vergi getirilmesine yönelik ayrı bir teklif bulunmaktadır. Ayrıca reklam gelirleri üzerinden %5 oranında bir vergi alınması da tartışılmaktadır).
Portekiz (EN)	4%, 1%				Uygulandı (Şubat 2021'den itibaren geçerlidir; ancak tahakkuk, tahsilat ve ödeme kurallarına ilişkin düzenleme beklemede olduğunda uygulanabilir değildir).
Slovakya (SK)	-	-	-	-	Duyurulan / Niyetleri Gösteren (Maliye Bakanlığı, yerleşik olmayanların reklamcılık, çevrimiçi platformlar ve kullanıcı verilerinin satışı gibi hizmetlerin sağlanmasından elde ettikleri gelirlerle ilgili bir DHV getirilmesi önerisi üzerine bir istişare başlattı; ancak, başka bir adım atılmadı).
Slovenya (SI)	-	-	-	-	Duyuruldu / Niyetleri Gösteren (Maliye Bakanlığı, 1 Nisan 2020'ye kadar Ulusal Meclis'e dijital hizmet vergisi getiren bir yasa tasarısını sunmak için bir hükümet önerisi açıkladı; Ancak, şu ana kadar herhangi bir gelişme olmadı)

İspanya (ES)	3%	Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri Çevrimiçi reklam satışı Kullanıcı verilerinin satışı	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	3 milyon € (3,2 milyon ABD Doları)	Uygulandı (16 Ocak 2021'den itibaren geçerlidir); 21 Ekim 2021'de DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağına dair açıklamaya katıldı.
İsveç (SE)					Danimarka, Finlandiya ve İsveç Maliye Bakanları dijital vergi konusunda ortak bir açıklama yayınlarak dijital ve geleneksel ekonominin değerin yaratıldığı yerde vergilendirilmesi gerektiğini ve varılacak herhangi bir çözümün uzlaşmaya dayalı bir OECD çözümü olması gerektiğini belirttiler.
İsviçre (CH)	4%		750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	CHF 2,5 milyon (2,75 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Ocak 2024'ten itibaren geçerlidir).
Türkiye (TR)	7.5%	Sosyal medya web sitelerinde reklamlar, içerik satışı ve ücretli hizmetler dâhil olmak üzere çevrimiçi hizmetler	750 milyon € (801 milyon ABD Doları)	TRY 20 milyon (615,896 ABD Doları)	Uygulandı (1 Mart 2020'den itibaren geçerli; başkan DST oranını %1'e kadar düşürebilir veya %15'e kadar artırabilir); 21 Ekim 2021'de yapılan ortak açıklamada DST'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağı konusunda aynı şartlarda mutabık kalındı.
Birleşik Krallık (GB)	2%	Sosyal medya platformları İnternet arama motoru Online pazar yeri	GBP 500 milyon (623 milyon ABD Doları)	GBP 25 milyon (31,2 milyon ABD Doları)	Uygulandı (1 Nisan 2020 itibarıyla geriye dönük olarak uygulanabilir); 21 Ekim 2021'de DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağına dair bir açıklama katıldı

Kaynak: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/>

3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

7194 sayılı Kanunla³ (Kanun) yeni bir vergi olarak vergi sisteminde yerini alan “Dijital Hizmet Vergisi” 01.03.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üç bölüm ve yedi maddeden oluşan DHV’nin uygulanmasına ilişkin detaylar ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 20.03.2020 tarihli ve 31074 Sayılı Resmî Gazete’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde (Tebliğ) düzenlenmiştir.

3.1 Verginin Konusu

Kanun md.1/1’de üç ayrı kategoride düzenlenen hizmetlerin Türkiye’de sunulmasından elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabi olduğu ve md.1/2’de ise “Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatın da dijital hizmet vergisine tabi” olacağı ifade edilmiştir. Konu bakımından oldukça geniş düzenlenen DHV’nin aşağıda yer alan bentlerde neleri içerdiği Tebliğ’de detaylı bir şekilde ve örnekleriyle açıklanmıştır. Md. 1/1/a-b-c bentlerinde yer alan hizmetler şunlardır:

a) Dijital ortamda⁴ 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 satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

Kanun m.2/1-ç’ye göre:

- Hizmetin Türkiye’de sunulması
- Hizmetten Türkiye’de faydalanılması
- Hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi

3 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 05.12.2019 tarihinde kabul edilmiş ve 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4 Dijital ortam, 7194 sayılı Kanun md.2’de “Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam” olarak tanımlanmıştır.

- Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de sunulmaktadır.

3.2. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Kanun md.3/1’e göre “Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır” ve “Bunların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmez”. Buna göre, dijital hizmet sağlayıcısının dar veya tam mükellef olmasının hatta gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının dahi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine bir etkisi yoktur. Dijital hizmet sağlayıcıları Kanunda 1’inci maddede sayılan hizmetleri sunanlar olarak tanımlanmıştır.

Kanun md.3/2’de “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkilidir.” şeklinde vergi sorumlusu ifade edilmektedir.

3.3. Verginin Muafiyet ve İstisnaları

Dijital hizmet vergisinin mükellefi her ne kadar dijital hizmet sağlayıcıları olarak ifade edilse de Kanun 4’üncü maddesinde muafiyet kapsamında iki farklı mükellefiyet eşiği belirlemiştir. Buna göre:

- Türkiye’de elde edilen hasılat tutarı 20 milyon TL’den az olanlar veya

- Dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı TL’den az olanlar, dijital hizmet vergisinden muafır. Türkiye’de elde edilen hasılatın, dünya genelinde elde edilen hasılatı dâhil edileceği Tebliğ’de ifade edilmiştir.

Kanun md.4/4’ göre “Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir”.

Tablo 2. Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet Hadleri

Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı (Avro)	Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı (TL)	Muafiyet
750 milyondan az	20 milyondan az	×
750 milyondan az	20 milyondan fazla	×
750 milyondan fazla	20 milyondan az	×
750 milyondan fazla	20 milyondan fazla	✓

Kaynak: Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Başka bir deyişle, dünya genelindeki hasılatı 750 milyon Avro’yu ve Türkiye’de elde ettiği hasılatı 20 milyon TL’yi aşanlar yani her iki şartı da taşıyan dijital hizmet sağlayıcıları dijital hizmet vergisi ödemekle yükümlüdür. Her ne kadar kanun lafzında “veya” bağlacı kullanılsa da sistematik olarak bakıldığında muafiyet için iki haddin de sağlanması gerekmektedir.

Belirtilen muafiyet eşiklerinin yer aldığı md.4/1’in devamında mükellefin finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun⁵ üyesi olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olunup olunmadığının nasıl tespit edileceği Tebliğ’de açıklanmaktadır.

Kanun md.4/2’ye göre “İlgili hesap dönemi içerisinde birinci fıkrada yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve hadlerin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır”.

5 Kanun md.2/1-d’ e göre finansal muhasebe açısından konsolide grup “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeleri” ifade etmektedir.

Tablo 3. (A) İşletmesinin 2023 Hesap Döneminde Elde Ettiği Hasılat

Kümülatif Hasılat Dönemleri	Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı (TL)	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı (Avro)
Ocak – Mart	16 milyon	270 milyon
Ocak – Haziran	24 milyon	762 milyon
Ocak – Eylül	38 milyon	950 milyon
Ocak - Aralık	50 milyon	980 milyon

Kaynak: Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Dijital ortamda çevrim içi oyun hizmeti sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (A) işletmesi, 2022 hesap döneminde dünya genelinde 585 milyon avro, Türkiye’de 36 milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre söz konusu işletme 2022 yılı itibarıyla dijital hizmet vergisinden muaf olmaktadır. İşletmenin 2023 hesap döneminde aynı hizmetlerden elde ettiği hasılatla ilişkin tablo yukarıda verilmiştir. Buna göre A işletmesi, 2023 hesap döneminin Ocak – Haziran döneminde Kanun md.4/1’de yer alan muafiyet hadlerini aştığından 2023 hesap dönemi Haziran ayı sonu itibarıyla dijital hizmet vergisi muafiyetinden faydalanamayacaktır. Bu durumda hadlerin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan Ekim ayı başından itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

Kanun md.4/3’e göre “Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca birinci fıkradaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren başlar”.

Tablo 4. (A) İşletmesinin 2020-2023 Yılları İtibarıyla Elde Ettiği Hasılat

Hesap Dönemleri	Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı (TL)	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı (Avro)
2020	36 milyon	790 milyon
2021	41 milyon	850 milyon
2022	40 milyon	562 milyon
2023	17 milyon	765 milyon

Kaynak: Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (A) işletmesi dijital ortamda çevrim içi oyun hizmeti sunmaktadır. İşletmenin bu hizmetlerden elde ettiği hasılat tutarları hesap dönemleri itibarıyla yukarıdaki gibidir. Buna göre, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde elde edilen hasılat tutarları Kanunda belirlenen muafiyet hadlerinin en az birinin altında kaldığından (A) işletmesi 2024 hesap döneminin başından itibaren dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.

Muafiyetlerin ardından istisnaların düzenlendiği md.4/6'göre dijital hizmet vergisinden istisna tutulan hizmetler şunlardır: “Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37’nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler, Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler, Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetler, 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, Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12’nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri”.

3.4. Verginin Matrahı ve Oranı

DHV’nin matrahı Kanunun md.5/1 ve md.5/2’de “Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın döviz ile hesaplanması hâlinde döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez” şeklinde belirlenmiştir.

Kanun md.5/3 ve md.5/4’e göre “Dijital hizmet vergisi oranı %7,5’tir” ve “Dijital hizmet vergisi, matraha oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz”. Ayrıca “Cumhurbaşkanı, üçüncü fıkrada belirtilen oranı, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1’e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir” (Kanun md.5/5).

3.5. Verginin Dönemi, Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Kanun 6/1’e göre “Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet

türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.” Mükellefin beyanı üzerine tarh olunan DHV, Kanun md.3/2'nin uygulandığı durumlarda vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından beyan edilecektir (Kanun md.6/2). Mükelleflerin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi hasılat elde etmeseler dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorunlulukları Tebliğ'de düzenlenmiştir. Kanun md.6/6'da DHV'nin vadesi, bir vergilendirme dönemine ait DHV beyanname verme süresi olarak belirlenmiş olup md.6/7'de ödenen DHV'nin mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir.

3.6. Vergi Güvenliği

Kanun md.7/1'e göre “VUK kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak VUK'da sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabilir ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilir”. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecektir (Kanun md.7/3).

Anayasa Mahkemesi'nce İptal Edilen 7'inci Maddenin 2'inci Fıkrası

Anayasa Mahkemesi, 18 Mayıs 2023 tarih ve E.2020/11, K.2023/98 sayılı Kararı ile 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasını Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. 132 milletvekilinin iptalini talep ettiği düzenleme şu şekildedir:

“Vergi güvenliği

MADDE 7- (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla 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 ilan edilir.

(2) İlandan itibaren otuz gün içinde bu 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 bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Dava konusu düzenlemenin dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere yükümlülüklerini yerine getirmediği durumda erişim engelinin öngörülmesinin aslında bir bakıma süresiz işyeri kapatma cezası olması, aynı mükellef grubuna başka vergiler bakımından uygulanmayan ve diğer tüm mükellefler için de geçerli olmayan bir yaptırımın uygulanması sebebiyle eşitlik ilkesine aykırı olduğu; Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilmesinin ise haberleşme hürriyetini ihlal etmesinin yanı sıra haberleşmenin engellenebilmesi için gerekli olan hâkim kararının aranmaması ve düşüncüyü açıklama ve yayma özgürlüğüne de müdahale ettiği gerekçeleriyle Anayasa'nın 10., 13., 22. ve 26. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi 7194 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının birinci cümlesini ileri sürülmeyen ancak ilgili bulduğu Anayasa'nın 48'inci maddesi yönünden de inceleyerek 48 ve 13'üncü maddelere aykırı bulmuş ve oy çokluğu ile iptaline karar vermiştir. Söz konusu cümlelerin iptali ile anılan fıkranın ikinci cümlesinin uygulanma imkânının kalmaması nedeniyle uygunluk denetiminin yapılmasına gerek görülmemiştir.

İptaline karar verilen düzenlemenin kamu yararını ihlal edici nitelikte hukuksal boşluğa neden olmaması için Anayasa md.153/3 ve 6216 sayılı Kanun md.66/3 gereğince iptal hükmünün Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. İptal gerekçelerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- AYM'nin ilgili bularak incelediği Anayasa'nın “Çalışma ve sözleşme hürriyeti” başlıklı 48'inci maddesine göre dijital hizmet sağlayıcıların sunduğu hizmetlere öngörülen erişim engeli teşebbüs özgürlüğünü sınırlamaktadır.

- Anayasa'nın “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlıklı 13'üncü maddesine göre teşebbüs hürriyetine sınırlama getirecek düzenlemeler Anayasa'da öngörülen sınırlama sebeplerine uygun olarak hakkın özüne dokunulmaksızın Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmayacak şekilde ancak kanunla olmalıdır.

Tablo 5. 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının incelenmesi

Kanunilik ilkesi	Dijital hizmet sağlayıcıların sunduğu hizmetlere erişimin engellenme sebebi, usul ve şekli herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlenmiştir.	Belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir niteliktedir.	✓
Sınırlama sebebi	Hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması her ne kadar özel sebeplerin bulunmasına bağlı kılınsa da Anayasa Mahkemesi kararlarında özel sınırlama nedeni öngörülmemiş özgürlükler için de sınır teşkil edebilecek durumlar olduğu kabul edilmektedir ⁶ . Kamu alacağını güvence altına almak için öngörülen koruyucu tedbirler olması doğaldır ⁷ .	Dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmetlere erişimin bu yükümlülükleri yerine getirilmelerine kadar engellenmesi suretiyle dijital hizmet sağlayıcılarının vergisel ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri ile vergilerini tam ve zamanında ödemeleri bakımından anayasal bakımdan meşru bir amaca dayanmaktadır.	✓
Ölçülülük ilkesi	Elverişlilik ⁸ Gereklilik ⁹ Orantılılık ¹⁰	Düzenleme yükümlülüklerin yerine getirilmesi amına kadar geçerli olacağından amaca ulaşma bakımından özel bir vergi güvenlik uygulaması olarak gerekli ve elverişli görülebilir. Ancak bu yaptırım teşebbüs özgürlüğü ile vergi alacağının güvence altına alınması arasında makul dengeyi göz ardı ederek teşebbüs sahiplerine aşırı ve katılamaz bir külfet yüklemektedir. Öngörülen bu sınırlamanın orantısız olması ölçülülük ilkesini açıkça ihlal etmektedir.	×

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, 18 Mayıs 2023 tarih ve E.2020/11, K.2023/98 sayılı Kararı doğrultusunda yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

-
- 6 Anayasa Mahkemesi, 13 Kasım 2014 tarih ve E.2013/95, K.2014/176 sayılı Karar, RG, 13 Mart 2015, Sayı 29294 ve 14 Mayıs 2015 tarih ve E.2014/177, K.2015/49 sayılı Karar, RG, 11 Haziran 2015, Sayı 29383.
- 7 Anayasa Mahkemesi, 15 Mayıs 2019 tarih ve E.2018/142, K.2019/38 sayılı Karar, RG, 20 Haziran 2019, Sayı 30807.
- 8 Öngörülen sınırlamanın ulaşılacak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması
- 9 Ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmaması
- 10 Hakka getirilen sınırlama ile ulaşılacak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliği

İlgili kanun maddesi kanunilik ilkesi ve sınırlama sebepleri bakımından Anayasa'ya uygun olsa da ölçülülük şartını sağlayamamış ve iptali söz konusu olmuştur.

4. BULGULAR

2016 yılından itibaren birçok ülke dijital hizmet sağlayan şirketlerin brüt kazancı üzerinden dijital hizmet vergisi ile vergilendirmektedir. Şu an aktif olarak 33 ülkede dijital hizmet vergisi bulunurken, 10 ülke bu vergiyi uygulamayı reddettiğini açıklamıştır. Dijital hizmet vergisi uygulayacağını duyuran ve yasa tasarısı hazırlayan 4'er ülke bulunmaktayken, 6 ülke bu uygulamanın olduğu ülkelerdeki sonuçları beklemektedir (Bkz. Tablo 6).

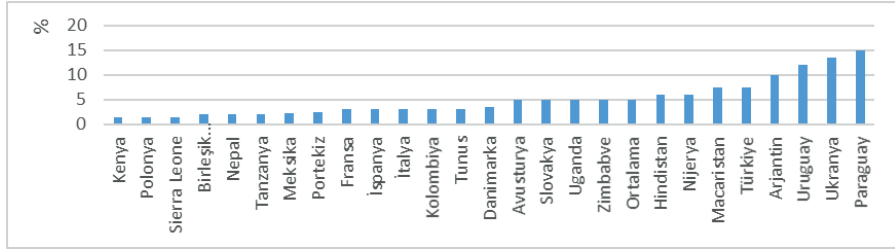
Tablo 6. Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

Onaylayan ülkeler		Reddedenler Beklemede		Duyuran	Yasa Tasarısı
Arjantin	Pakistan	Almanya	Belçika	Çin	Brezilya
Avusturya	Paraguay	Avustralya	Finlandiya	Japonya	Kanada
Birleşik Krallık	Polonya	Çek Cum.	Güney Afrika	Norveç	Tayland
Danimarka	Portekiz	Endonezya	İsveç	Romanya	Yeni Zelanda
Fransa	Sierra Leone	İsveç	İsviçre		
Hindistan	Slovakya	İsviçre	Singapur		
İspanya	Tanzanya	Letonya			
İsrail	Tayvan	Loas			
İtalya	Tunus	Mısır			
Kenya	Türkiye	Rusya			
Kolombiya	Uganda	Slovenya			
Kosta Rika	Ukrayna	Şili			
Macaristan	Uruguay				
Malezya	Vietnam				
Meksika	Yunanistan				
Nepal	Zimbabve				
Nijerya					

Kaynak: KGMT

Şekil 1, Dijital Hizmet Vergisi bulunan 26 ülkenin vergi oranlarını göstermektedir. Uygulamada bulunan ülkelerde ortalama DHV oranı %5,5'tir. En yüksek DHV oranı bulunan ülke Paraguay'dır. Paraguay'dan

sonra sırasıyla; Ukrayna, Uruguay, Arjantin, Türkiye ve Macaristan DHV'nin en fazla orana sahip olduğu 5 ülkedir. DHV'nin en düşük oranla(%1,5) uygulandığı ülkeler ise Kenya, Polonya ve Sierra Leone'dir.



Şekil 1. Dijital Hizmet Vergisi Oranları

Kaynak: KGMT

Tablo 7, Dijital Hizmet Vergi gelirinin toplam vergi geliri içindeki payını göstermektedir. 2022'de en fazla DHV'sinin toplam gelir içindeki en fazla paya sahip olduğu ülke Türkiye'dir. Türkiye'yi sırasıyla; İspanya, Avusturya, Fransa, İtalya'dır. Yıllar itibariyle diğer ülkelere göre Türkiye'nin DHV gelirinin toplam vergi geliri içindeki payı fazladır. Ek olarak, dijital hizmet vergisinin toplam vergi geliri içindeki payının tüm ülkelerde arttığı görülmektedir. Yürürlüğe girdiği andan itibaren toplam vergi gelirleri içerisinde dijital gelir vergisi payının en fazla arttığı ülkeler sırasıyla; Türkiye(n=0,1), Fransa(n=0,023), Avusturya(n=0,22), İspanya(n=0,022) ve İtalya'dır(0,014).

Tablo 7. Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı

	2019	2020	2021	2022	2023
İspanya	NA	NA	0,035170982	0,057454531	NA
Fransa	0,024119444	0,034185229	0,039829482	0,047489722	NA
İtalya	NA	0,032740124	0,038883292	0,046915879	NA
Avusturya	NA	0,026489121	0,045065071	0,049354004	NA
İngiltere	NA	NA	0,045855049	NA	NA
Türkiye	NA	0,134931241	0,241292835	0,233930886	0,241337186

Kaynak: Eurostat ve OECD

Tablo 8, Dijital Hizmet Vergisi gelirinin GSYH içindeki payını göstermektedir. 2022 yılında, DHV gelirinin GSYH içinde en fazla sahip olduğu ülke Türkiye'dir. Türkiye'den sonra sırasıyla; Fransa, İspanya,

Avusturya ve İtalya en fazla paya sahip olan ülkelerdir. Ek olarak, yıllar itibariyle DHV gelirinin GSYH içindeki payının en fazla arttığı ülke yine Türkiye'dir.

Tablo 8. Dijital Hizmet Vergisinin GSYH İçindeki Payı

	2019	2020	2021	2022	2023
İspanya	NA	NA	0,013581065	0,021984927	NA
Fransa	0,011363473	0,016178912	0,018704154	0,022772984	NA
İtalya	NA	0,014025669	0,016626933	0,020138927	NA
Avusturya	NA	0,011305146	0,019785738	0,021524226	NA
İngiltere	NA	NA	0,015673714	NA	NA
Türkiye	NA	0,022620276	0,039263291	0,037144173	0,039712578

Kaynak: Eurostat ve OECD

SONUÇ

Teknolojinin ve internetin hızla gelişmesi yeni sektörler, endüstriler ve ekonomiler yaratmaktadır. Bu yeni ekonomiler, nesnelere interneti ve bilgi iletişim teknolojilerini kullanarak tüketicilere dijital hizmetler sunmaktadır. Bu hizmetler, şirketlerin fiziki olarak bulunmadığı, vergi mükellefi olmadığı ülkelere de ulaşabilmektedir. Geleneksel vergi sistemleri ise bu yeni sektörleri ve ekonomileri vergilendirme konusunda yetersiz kalmaktadır. Şirketler, vergi sistemlerinin bu eksikliklerinden faydalanmak için şirket merkezlerini vergi cennetleri olarak adlandırılan vergi bulunmayan veya çok düşük oranla vergilendirilen ülkelere taşımaktadır.

Dijital hizmet vergisi, dijitalleşen dünya ekonomisinden kaynaklanan vergi sorunlarına yanıt olarak öne sürülmektedir. Bu vergi, reklamcılık, kullanıcı verilerinin satışı ve çevrimiçi pazar yerleri aracılığıyla dijital platformlar aracılığıyla gelir üretimi gibi dijital faaliyetler üzerinde brüt gelire dayalı yeni bir vergidir ve ulusal vergi tabanını korumayı amaçlamaktadır. OECD liderliğindeki bu çalışmalar vergilerin uluslararası uyumunu sağlamaya çalışmış olsa da tüm ülkeler arasında ortak bir mutabakat sağlanamamıştır. Dijital hizmet vergisi uygulamaları ülke için gelir artışı demek olsa da küresel olarak vergi adaletini sağlamada büyük bir tartışma konusu olmaya devam etmektedir.

Bu tartışmalar devam ederken 2024 yılında 26 ülkede dijitalleşmeden kaynaklanan vergi kayıplarını önlemek için dijital hizmet vergisi uygulanmaktadır. Bu ülkelerde dijital hizmet vergisinin uygulanması, konusu,

kapsamı ve oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu farklılık konu ve kapsamına nispeten vergi oranlarında ve uygulamalarında daha belirgindir. Verginin uygulamadaki farklılığı ülkelere göre verginin dolaylı veya doğrudan sınıflandırılmasından da kaynaklanmaktadır. Ek olarak, 26 ülkede vergi oranları %1,5-%15 arasında değişmektedir.

Türkiye, dijital hizmetler üzerindeki vergi oranını nispeten yüksek bir oranında (%7,5) uygulamaktadır. Yıllar itibariyle vergi oranı değişmemesine rağmen dijital hizmet vergisinin toplam vergi geliri içindeki payı artmaktadır. Toplam vergi gelirleri içerisindeki 2020 yılında 0,135 olan bu pay, 2023 yılında 0,090 artarak 0,234 olmuştur. Diğer 5 ülkeye (Avustralya, Fransa, İngiltere, İspanya ve İtalya) kıyasla bu payın yüksek olduğu görülmektedir. Ek olarak incelenen 6 ülke içerisinde Türkiye'nin dijital hizmetlerdeki vergi yükünün (dijital hizmet vergisinin GSYH içindeki payı) en yüksek olduğu görülmektedir.

Türkiye'de harcamalar üzerinden alınan dijital hizmet vergisi dolaylı bir vergidir. Bilindiği üzere dolaylı vergilerin tüketicilere yansıtılması doğrudan vergilere göre daha kolaydır. Bu durum doğrultusunda Türkiye'de bu verginin dijital hizmet sunan firmalardan daha fazla tüketicilerin üzerine bir baskı oluşturacağı tahmin edilebilir. Tüketicilerin dijital hizmetlere olan talebinin azalmaması ve dijital hizmet üreten firmaların aşırı karını önlemek için denetim arttırılması gerekmektedir.

Kaynakça

- Bloomberg. (2024). Understanding digital services taxes & the OECD. Retrieved from <https://pro.bloombergtax.com/insights/international-tax/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/#oecd-and-taxation>
- Borders, K., Balladares, S., Barake, M., & Baselgia, E. (2023). Digital service taxes. https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf
- CRS. Congressional Research Service. (2021). Digital services taxes: Overview and issues for Congress (R47988). <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R47988>
- Devereux, M., & Vella, J. (2018). Implications of digitalization for international corporate tax reform, *Intertax*, 46(6/7), 550.
- Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, 30971, 7 Aralık 2019.
- Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete, 31074, 20 Mart 2020.
- European Commission. (2017). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market (COM(2017) 547 final). Brussels, Belgium.
- Hongler, P., & Pistone, P. (2015). Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy (IBFD White Paper, Working Paper).
- ILO. Digital Employment Diagnostic Guidelines, International Labour Office, 2023.
- J. Caragher. Global VAT/GST on digital services to consumers, 2023. <https://www.vatcalc.com/global/global-vat-and-gst-on-digital-services-to-consumers/>
- Karnosh, Katherine E. (2021) "The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes," *Chicago Journal of International Law*: Vol. 21: No. 2, Article 8. Available at: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cjil/vol21/iss2/8>
- Kofler, G., & Sinnig, J. (2019). Equalization taxes and the EU's 'digital services tax'. *Intertax*, 47(2), 176-200. <https://doi.org/10.54648/TAXI2019017>
- Kofler, G., Mayr, G., & Schlager, C. (2017). Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, *RdW*, 36, 369.
- Laurel Wamsley, France Approves Tax on Big Tech, and U.S. Threatens to Retaliate, NPR (July 11, 2019), <http://perma.cc/H42P-44EZ>.
- Lucas-Mas, Cristian Óliver, and Raúl Félix Junquera-Varela. 2021. TaxTheory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data

Tax and a Global Internet Tax Agency. Washington, DC: World Bank. doi:10.1596/978-1-4648-1654-3. License: Creative Commons Attribution CCBY3.0IGO

Nicas, J., & Satariano, A. (2019, July 11). France passes digital tax on tech giants, despite U.S. opposition. *The New York Times*. Retrieved from <https://www.nytimes.com/2019/07/11/business/france-digital-tax-tech-giants.html>

OECD (2014), *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264221796-en>.

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1 - 2015 final report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD. (2024). *Base erosion and profit shifting (BEPS)*. Organisation for Economic Co-operation and Development. Retrieved from <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

OECD. (2024). *Base erosion and profit shifting (BEPS)*. Organisation for Economic Co-operation and Development. Retrieved from <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

Office of the United States Trade Representative. (2021). *United Kingdom digital services tax: Section 301 report*. <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/UKDSTSection301Report.pdf>

Political Statement – Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy (9 Sept. 2017) (Joint Political Statement), http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf (erişim 21 Haziran 2024), which has originally been signed by France, Germany, Italy and Spain and to which six more Member States – Austria Bulgaria, Greece, Portugal, Romania and Slovenia – have acceded [hereinafter Political Statement – Joint Initiative].

Romain Dillet, Google to Pay \$549 Million Fine and \$510 Million in Back Taxes in France, *TechCrunch* (Sept. 12, 2019), <http://perma.cc/B24J-AVH7>.

See Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, Fr.-U.S., Jan. 1, 1996, 1994 U.S.T. LEXIS 216 [hereinafter U.S.–France Treaty].

- Taxonomy : Williams, K., Chatterjee, S., & Rossi, M. (2008). Design of emerging digital services: A taxonomy. *European Journal of Information Systems*, 17(5). <https://doi.org/10.1057/ejis.2008.38>
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2019). Development and globalisation: Facts and figures (Digital Economy Report 2019). https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf
- Vázquez, J. M. (2023, February 14). Digital services taxes in the European Union: What can we expect? *Kluwer International Tax Blog*. <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/>