

TÜRKİYE'DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ SÜRECİ ve DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI: ÖRNEK ÜLKE UYGULAMALARI ile KARŞILAŞTIRMA

TAXATION PROCESS OF DIGITAL ECONOMY IN TURKEY AND APPLICATION OF DIGITAL SERVICE TAX: COMPARISON WITH SAMPLE COUNTRY APPLICATIONS



Bekir ÖZCAN*

ÖZ

Dünyada dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar son yıllarda artış göstermektedir. Ülkemizde ilk resmi adım 2017 yılında atılmış ve 7061 Sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK'da) birtakım değişiklikler yapılmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesinde gelinen son aşama 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı KHK'da Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile 'Dijital Hizmet Vergisi' ihdas edilmesidir. Dünyada birçok ülkede yakın zamanda uygulanmaya başlanmış olan vergi dijital ekonominin vergilendirilmesi açısından son yıllarda gündemdedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet Vergisi, Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, Dijital Hizmet Vergisi.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34.

ABSTRACT

Efforts to tax the digital economy in the world have been increasing in recent years. The first official step in our country was taken in 2017 and some changes were made to the Value Added Tax Law (VAT) with the Law No. 7061. The final stage in the taxation of the digital economy is the introduction of a Digital Service Tax with the Digital Service Tax numbered 7194 and the law on amending some laws and the Code numbered 375. The tax, which has recently been implemented in many countries around the world, has been on the agenda in recent years in terms of taxation of the digital economy.

Keywords: Digital Economy, Digital Service Tax, Taxation of Dijital Economy.

Jel Classification Codes: H20, H29, K34.

* Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üni., İİBF, Maliye Bölümü, bkrozcn1@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7751-5983.

Özcan, B. (Temmuz 2020). Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Süreci ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması: Örnek Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırma, *Vergi Raporu*, 250, (173-187).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 14.05.2020 / M.K.T.: 19.06.2020

GİRİŞ

Günümüzde internete erişimin kolaylaşması, internetin hayatın içinde daha aktif olarak rol almasına ve hayatın birçok alanına etki etmesine yol açmıştır. Bunun yanı sıra teknolojinin artan bir hızla ilerlemesi, akıllı telefon ve bilgisayar gibi aygıtların her geçen gün geliştirilmesi, lojistik ağının genişlemesi ve kredi kartı gibi ödeme araçları ile ödeme sisteminde yaşanan kolaylıklar elektronik ticaretin ön plana çıkmasına neden olmuştur.

Dünyada özellikle 1990'lı yıllardan sonra hızlanma eğilimine giren bu gelişmelerle birlikte küreselleşme olgusu adeta kendini ekonomide de göstermiş ve ortaya uluslararası (sınır ötesi) elektronik ticaret kavramı çıkmıştır.

Artan teknolojik gelişmeler toplumsal yapıda da önemli kırılmaları beraberinde getirmiş ve insanlar gelişen dijital teknolojilere ayak uydurmuş ve becerilerini geliştirmişlerdir (bilgisayar, telefon gibi araçların kullanılması). Bu bağlamda gelişen dijital bir dünya, teknolojik dönüşüm sonucu insan hayatının odak noktasına yerleşmiş bulunmaktadır. Bu durum gerek bireyler gerekse de devlet tarafından söz konusu gelişmelere uygun kararlar alma ve üretim sürecinde yenilikleri takip etme zorunluluğu doğurmuştur.

Ulusal ve (özellikle) çok uluslu şirketler gelişen teknolojiye kayıtsız kalmayarak yönetim stratejilerinde güncellemelere gitmiştir. Ancak devlet açısından söz konusu değişim bireylere nazaran daha yavaş ortaya çıkmıştır. Zira, küresel boyut kazanan dijital ekonomi, ülkelerin rekabet güçlerini artırmış, maliyetlerini düşürmüştür ve tüketicilerin daha ucuz ve kolay tüketim im-

kanlarına kavuşmasını sağlamıştır. Ancak devletlerin gelişmelere tam olarak ayak uyduramaması ve gelişmeler karşısında atılacak adımlara yönelik mutabakat sağlanmasının zor olması gibi nedenlerle, başta vergilendirme olmak üzere birçok sorun ortaya çıkmıştır.¹

1- DİJİTAL EKONOMİ ve OECD-AB DÜZENLEMELERİ

1.1- Dijital Ekonomiye Genel Bakış

Teknolojik gelişmelerde yaşanan hızlanmaların kendini ekonomik süreçte de göstermesi ortaya dijital ekonomi kavramını çıkarmaktadır. Dijital ekonomi kavramının tanımlanmasında bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bunun nedeni teknolojik ilerlemenin yüksek hızı ve bu ilerlemenin yeterli hızda anlaşılabilmesi olarak ifade edilebilir.² Bu kavramı tanımlamayı zorlaştıran unsurlardan bir diğeri de teknolojinin hızla değişen doğasıdır. Bu nedenle doğal olarak dijital ekonomi tanımı, kapsamakta olduğu içeriğin değişmesiyle birlikte bir değişime uğrayacaktır.³ Bu nedenle de dijital ekonomi gün geçtikçe değişen bir yapıya bürünecek ve ölçülmesi zorlaşacaktır.

Ayrıca dijital ekonomiye dahil edilecek unsurların belirlenmesi konusunda netlik olmaması dijital ekonominin ortaya çıkardığı dönüşümü anlaşılabilir kılmaya devam etmektedir. Bu çerçevede kavramsal olarak görüş birliği sağlanması açısından tanımlarda evrensel bir birleşim olması gerekmektedir.

Dijital ekonominin belli bir tanımı olmamakla birlikte bu kavram, bilgi ve iletişim teknolojisi hizmetleri⁴, dijital ve internet üzerinden yapılan

¹ Deniz Dilara DERELİ, "Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye'de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi", Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisadi Yenilik Dergisi, C. 2, S. 2, Ocak 2015, s. 56.

² United Nations Conference On Trade And Development (UNCTAD), Digital Economy Report 2019, s. 3. (https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_en.pdf). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

³ Kevin BAREFOOT ve diğerleri, "Defining and Measuring the Digital Economy", Bureau of Economic Analysis (BEA) Working Paper, s. 6. (<https://www.bea.gov/system/files/papers/WP2018-4.pdf>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁴ "Bilgi ve iletişim teknolojisi hizmetleri" terimi için bundan sonra "BİT" ifadesi kullanılacaktır.

reklamcılık, ödeme hizmetleri, e-ticaret, internet kaynaklı depolama bilişim sistemi (iCloud gibi) gibi tüm dijitalleşme faaliyetlerini kapsamaktadır.⁵ Sözü edilen dijitalleşme, internetin ve bilgilerin (data/veri) üretim sürecine dahil edilmesi, tüketim şeklinin değişimi (basılı yayınlar yerine internet ortamında gazete okunması gibi) ve sınır ötesi faaliyetler olarak tanımlanabilir.⁶ Buna ek olarak blockchain, paylaşım ekonomisi iş modelleri, gelişmiş robotik sistemler, 3-d yazıcı iş modelleri ve yapay zeka da hızlı bir gelişim göstermektedir.⁷

Tüm bu açıklamalardan hareketle dijital ekonomi, internetin ve bilgisayar ağlarının ekonomik hayata dahil olması ile birlikte BİT, reklamcılık, ticaret, ödeme, üretim ve tüketim alanlarında yaşanan dönüşüm sonrası ortaya çıkan yeni bir alan olarak ifade edilebilir. Etki alanı düşünüldüğünde bu kavramın dijital ekonomi olarak adlandırılması sanal bir boyutta düşünülmesine neden olabilmekle birlikte dijital ekonomi gelişen teknoloji ile adeta ete kemiğe bürünmekte ve küreselleşme ile de büyümeye devam etmektedir.

1990'ların sonunda, internetin giderek insan hayatında yer almasıyla paralel gelişen bu alan ekonomiye gösterdiği etkiler ile birlikte "Yeni Ekonomi", "İnternet Ekonomisi", "Network Ekonomisi", "Sanal Ekonomi" gibi kavramları da beraberinde getirmiştir.⁸ Kapsam olarak bakıldığında bu kavramların hemen hepsinin temelinde internet ve bilişim sistemlerinin mevcut olduğu ifade edilebilir.

Yukarıda belirtildiği üzere dijital ekonomi şirketlerin ve işletmelerin yapılarında birtakım değişiklikler meydana getirmektedir. Ancak değişimler bununla kalmamakta ve geleneksel vergileme tekniğinde de ciddi bir değişim gözlenmektedir. Çünkü geleneksel vergileme kuralları, dijital dünyada meydana gelen vergilendirilebilir değerleri kavramakta güçlük yaşamaktadır. Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler dijital ekonomiden nemalanmakta ve küreselleşme beraberinde sınırların ortadan kalkmasıyla pazarlarını genişletmektedir. Ekonomik açıdan sağlanan birtakım faydalar, ülkelerin milli gelirlerinde kendini gösterse dahi dijital ekonominin vergilendirilmesi ülkeler açısından bir sorun teşkil etmekte ve mali idare açısından potansiyel bir gelir kaybı oluşturmaktadır. Dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, ülke gelirlerine adil bir şekilde katkı yapmaları gerektiği genel kabul gördüğünden devletlerin söz konusu gelir kaybını ortadan kaldırması için dijital ekonomide meydana gelen değişimleri takip edebilmesi hayati öneme sahiptir. Bu nedenle OECD⁹ ve AB¹⁰ başta olmak üzere ulusötesi alanda yapılan anlaşma ve çalışmalar sorunların çözümünde kullanılabilir.

1.2- Dijital Ekonomiye Yönelik OECD ve AB Düzenlemeleri

Dijital ekonomi ortaya çıktığı günden bu yana hızlı bir şekilde gelişim göstermektedir. Şöyle ki, 1992 yılında veri akış trafiği boyutu dünyada *günlük* olarak 100 gigabytes¹¹ (GB) iken 2002 yılında

⁵ International Monetary Fund (IMF), "Measuring The Digital Economy", IMF Staff Paper, February 2018, s. 1. (file:///C:/Users/Bekir%20%C3%96zcan/Downloads/022818MeasuringDigitalEconomy.pdf). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁶ IMF, s. 6.

⁷ Cemali OKTAY, "Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 376, Ocak 2020, s. 97.

⁸ Mehmet ÖKSÜZ, Timur TÜRĞAY, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi", Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 16, S. 32, 2018, s. 136.

⁹ OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

¹⁰ AB: Avrupa Birliği

¹¹ "Gigabytes" terimi yerine "GB" kullanılacaktır.

veri akış trafiğinin boyutu saniyede 100 GB'ye yükselmiştir.¹² 2017 yılında saniye başına 46,600 GB olan veri akış trafiği için 2022 yılında beklenen rakam 150,700 GB'dir.¹³ 1992 yılından 2022 yılına kadar olan 30 yıllık süreçte internet veri akış trafiği küresel boyutta devasa bir artış göstermiştir. Dünya henüz dijital ekonomiyi anlama ve tanımlama evresindeyken bile 1990'lı yıllardan 2000'li yıllara kadar bu denli gelişim gösteren bu alan hiç şüphe yok ki gelişimine hızla devam edecektir. Veriler ışığında dünyanın henüz dijital ekonomiye eklenme aşamasında olduğu ve ilerleyen yıllarda yaşanacak gelişimlerle birlikte veri akış trafiğinin şaşırtıcı gelişmelere gebe olduğu düşünülmektedir.

2019 yılı itibarıyla dijital ekonominin %90'lık kısmı ABD¹⁴ ve Çin'de meydana gelmektedir. Bu durumun en önemli nedeni dünyadaki en büyük 70 dijital platformun piyasa değerinin bu iki ülkenin elinde bulunmasıdır.¹⁵ Ayrıca blockchain teknolojisi ve bulut bilişiminin (iCloud, Drive gibi) %75'i de bu iki ülkede bulunmaktadır.¹⁶ Ancak dünyada yaşanan gelişmelere ve özellikle dijital ekonominin içeriğine bakıldığında dünyanın diğer ülkelerinde de dijital ekonominin payının ilerleyen yıllarda artacağı beklenmektedir.

Dijital ekonominin küresel sistemde payının artması ile birtakım harcamalar (üretim için ithalat, tüketim gibi) yapılmakta ve doğal olarak birtakım gelirler elde edilmektedir. Yapılan harcamalar yalnızca ürünlere yönelik olmamakta ve hizmetlere yönelik harcamalar da yapılmaktadır. Gelir elde edilmesi ülkelerin söz konusu gelirle-

ri kavrama ihtiyacını beraberinde getirmekte ve ülkeler bu gelirleri vergilendirme arayışına girmektedir. Bu bağlamda elde edilen gelirler, internet üzerinden yapılan reklam, ödeme hizmetleri, dijital satış gelirleri, danışmanlık ve finans hizmetleri vb. gelirler olarak ifade edilebilir. Görüldüğü gibi geniş bir yelpazeye yayılan bu gelirlerin vergilendirilmesi için yapılacak düzenlemelerin bir ayağı da dijital hizmetlerin vergilendirilmesi arayışındır.

1.2.1- OECD Düzenlemeleri

OECD'nin 2017 yılında yayınladığı "Digital Economy Outlook" adlı raporda yaşanmakta olan dijital dönüşümün, birçok ülkede tüm ekonomiye ve topluma yayıldığı, OECD bölgesinin tamamına yakınının dijital altyapısını tamamladığı ve internet erişiminin sadece 20 yılda dünya nüfusunun %4'ünden %40'ına ulaştığı belirtilmektedir.¹⁷ Bunun yanı sıra gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde¹⁸ e-ticaretten tarıma ve bankacılığa kadar dijital teknolojiler giderek daha fazla kullanılmaktadır.

2016 yılında yapılan G7 Zirvesi, OECD bünyesinde yapılan toplantılar ve 2017 G20 Zirvesi ile dijital dönüşüm küresel gündemin odağı haline gelmiştir. Haziran 2016'da düzenlenen OECD Cancún Dijital Ekonomi Bakanları toplantısı, bu süreçte bir köşe taşı niteliğindedir.¹⁹ 43 ülkeden bakanlar, dijitalleşmenin daha parlak bir geleceğin anahtarı olduğu ve söz konusu durumun büyüme ve refahı olumlu etkilemesi için ortak bir politika yapma döneminin başladığı yönünde anlaşma sağlamışlardır.

¹² UNCTAD, s. 2.

¹³ UNCTAD, s. 2.

¹⁴ ABD: Amerika Birleşik Devletleri

¹⁵ UNCTAD, s. 2.

¹⁶ UNCTAD, s. 2.

¹⁷ OECD, "Digital Economy Outlook 2017". OECD Publishing. Paris. 2017. s. 22. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

¹⁸ Bundan sonra "GOÜ" olarak kullanılacaktır.

¹⁹ OECD, "Digital Economy Outlook 2017", s. 22-23.

OECD'nin oluşturduğu BEPS²⁰'e ilişkin çerçeve geçmişten günümüze kadar 15 adet yayınlanmış olan BEPS Aksiyon Planları ile belirlenmektedir.²¹ G20 ülkeleri güdümünde yayınlanan OECD'nin BEPS Eylem Planının 1. Aksiyonunda "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunların Çözümü" incelenmektedir.

Bu kapsamda 2015 yılında 1. aksiyonun final raporu açıklanmıştır. Bu raporla dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunlara kısmen çözüm yolları önerilmiştir. Söz konusu öneriler yapılmakla birlikte ülkelere kendi mevzuatlarına uygun olarak politika konusunda serbestlik tanınmıştır.²² Tam olarak ortak bir çözüm geliştirilememesi nedeniyle çözüm önerilerinin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Söz konusu 1. aksiyondan hemen sonra "Dijital Ekonomi Görev Gücü"²³ kurulmuştur.²⁴ Bu kuruluş OECD bünyesinde yapılan çalışmaları yürütmek amacıyla kurulmuştur. 2017 yılında G20 Maliye Bakanları tarafından verilen görev sonucu bu alanda kapsayıcı bir çerçeve çizen²⁵ TFDE tarafından 2018 yılında "Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Problemleri" adında bir Ara Rapor²⁶ hazırlanmıştır.²⁷ Bu ara raporla sorunların çözümü,

dijitalleşen ticaretin vergilendirilmesi ve değer katma veya değer oluşturma üzerinde durulmaktadır. Diğer bir ifadeyle katma değer hangi aşamada ve nerede yaratılıyorsa vergilemenin o aşama ve yerde yapılması ve mükellefiyetin/sorumluluğun buna göre tesis edilmesi gerektiği belirtilmektedir.²⁸ TFDE'nin hazırlamış olduğu raporlar sonucunda dijitalleşmeden kaynaklanan vergisel problemlere 2020 yılına kadar bir çözüm bulunması gerektiği konusunda mutabakat sağlanmıştır. TFDE'nin yayınlamış olduğu raporlarda genel olarak dolaysız vergiler bağlamında üç konu incelenmiştir. Bu konular:

- Daimi işyeri statüsünün uyarlanması,
- Kayda değer seviyede ekonomik varlığa dayalı bağlantılı iş yeri tanımı (a new nexus),
- Dijital ortamlarda yapılan işlemlere kaynakta vergilendirme (vergi tevkifatı) uygulaması,
- Dengeleme vergisi uygulaması, olarak sayılabilir.

Birinci öncül için; mevcut daimi işyeri tanımında komisyoncular, depolama, dağıtım gibi faaliyetleri kapsayan iş alanlarına yönelik düzenlemelerle söz konusu faaliyetler için somut bir iş yerinden ziyade daimi iş yeri tanımı genişletilmiş ve sanal iş yeri kavramı oluşturulmuştur.²⁹

²⁰ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting/Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı

²¹ Tufan SEVİM, "Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesinde Oyunun Kuralları Değişiyor Mu?", (<https://vergipedia.com/makale/dijital-sirketlerin-vergilendirilmesinde-oyunun-kurallari-degisiyor-mu/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

²² OKTAY, a.g.e., s. 99.

²³ Dijital Ekonomi Görev Gücü: (Task Force on the Digital Economy- TFDE)

²⁴ OECD: Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy, 2014, s. 25. (https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-4_en.pdf?expires=1588888199&id=id&accname=guest&checksum=D9155331D69367AEB82B2EC8B2C7242C). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

²⁵ Habip DEMİRHAN, "Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi", The Journal of Social Science, C. 4, S. 7, 2020, s. 76.

²⁶ Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Problemleri Ara Raporu: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018

²⁷ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, Paris, 2018.

(<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

²⁸ Cemali OKTAY, a.g.e. s. 99.

²⁹ Pınar SOLYALI, Özgen POLAT: "Turkey: Beps 7. Eylem Planı Çerçevesinde Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler, 10 Eylül 2019, (<https://www.mondaq.com/turkey/contracts-and-commercial-law/844084/beps-7-eylem-planı-erevesinde-daimi-304351yeri-taniminda-yapilan-de287i351likler>). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

İkinci öncül için gelire dayanan faktörler, dijital faktörler, kullanıcıya dayanan faktörler olarak üç adet alt ölçüt belirlenmiştir.

İlk olarak, gelire dayanan faktör kapsamında dar mükellef kurumun kaynak ülkede süreklilik oluşturacak şekilde gelir elde etmesi bir ölçüt olarak kullanılmaktadır.³⁰ Dijital bir platform üzerinden hizmet veren/alım satım gerçekleştiren bir kurum ile kaynak ülke vatandaşları arasındaki işlemlerde önemli düzeyde gelir elde ediliyorsa³¹ bu durum daimi işyeri tanımında ölçüttür.

İkinci olarak dijital faktör ölçütünde, dijital ekonomide geleneksel sistemdekine benzer olarak işletmelerin müşteri çekmeleri mağazanın yerine, içeriğine, satış tekniğine hatta müşterileri memnuniyetine bağlıdır. Bu bağlamda yerel bir alan adı (domain), yerel web sitesi ve yerel ödeme seçenekleri dar mükellef kurumun kaynak ülkede kayda değer varlığı olduğuna birer kanıttır.³²

Son olarak kullanıcıya dayalı faktörde, kullanıcı faaliyetlerine bakılmaktadır. Dijital ekonomide sözleşmeler, dijital bir platform aracılığıyla geleneksel ticaretten farklı şekilde sonuçlandırılmaktadır. Bu nedenle, aylık aktif kullanıcı sayısı, yapılan sözleşme sayısı ve toplanan veriler üzerinden bir değerlendirmeye gidilmesi önemli bir faktör olarak önerilmektedir.³³

Dijital ortamlarda yapılan işlemlere kaynaktan vergilendirme (vergi tevkifatı) uygulaması önerisi ise bilgisayar ve internet ağları kullanılarak yapılan ulusötesi (uzak mesafeli) satışlarda, dar mükellef kuruma mal ve hizmet karşılığında ödenecek tutardan vergi tevkifatı yapılmasıdır. Gerçek kişilerin (nihai tüketicilerin) alıcı olduğu durumlarda alternatif bir çözüm önerisi olarak vergi tevkifatı sorumluluğunun ödemeye aracılık eden kuruma yüklenmesi değerlendirilmektedir.³⁴

Son öneri ise dengeleme/denkleştirme vergisidir. Bu vergi önerisi kayda değer ekonomik varlık ve daimi bir işyeri tanımının oluşumu gibi zorluklara karşılık yeni bir alternatif olarak değerlendirilebilir. Dengeleme vergisi, dar mükellef kurumların kaynak ülkede işyeri ve daimi temsilci bulundurma dahi elde ettikleri hasılat üzerinden vergiye tabi tutulması esasına dayanmaktadır.³⁵ Dengeleme vergisinde yaklaşımın ülke dışında ve içinde mal ve hizmet satışı yapan kurumların eşit şartlarda vergilendirmesi olduğu ifade edilebilir.

Dengeleme vergisi uygulamasında matrah-tan indirim yapılması mümkün olmayacak ve vergi brüt hasılat üzerinden alınacaktır. Ayrıca %3 ile %6 oranları arasında uygulanacak olan bu verginin konusuna reklam ve danışmanlık, müzik, film, telif hakkı gibi internet üzerinden verilen belirli hizmetler girecektir.³⁶

Dengeleme vergisi uygulamasında matrah-tan indirim yapılması mümkün olmayacak ve vergi brüt hasılat üzerinden alınacaktır. Ayrıca %3 ile %6 oranları arasında uygulanacak olan bu verginin konusuna reklam ve danışmanlık, müzik, film, telif hakkı gibi internet üzerinden verilen belirli hizmetler girecektir.³⁶

Verginin mükellefi, internet üzerinden hizmet sunan servis sağlayıcıları olacaktır. Ancak yeni kurulan ve henüz yükselmekte olan işletmeler için mükellefiyette tutar limiti öngörülmektedir. Bunun yanı sıra hizmet sözleşmesi internet üzerinden yapılsa dahi mal teslimi ve hizmet ifası geleneksel olarak yapıldıysa vergi doğmayacaktır.

³⁰ Arzu AKÇURA, "Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu", 2019, s. 3. (<https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

³¹ Cemali OKTAY. a.g.e. s. 100.

³² Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 3.

³³ Cemali OKTAY. a.g.e. s. 101.

³⁴ Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 4.

³⁵ Cemali OKTAY. a.g.e. 101.

³⁶ Heybet BER, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış", 17 Aralık 2018, (<https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

1.2.2- AB’de Yürütülen Çalışmalar

AB de tıpkı OECD gibi dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan güçlükleri ortadan kaldırmaya yönelik çalışmalar yürüten diğer bir kuruluştur. AB’nin dijital ekonomi ile ilgili çalışmaları 2000 yılında kamuoyuyla paylaşılan Lizbon Stratejisi’ne kadar dayanmaktadır. Bu doğrultuda 2010 yılında kamuoyuna açıklanan Avrupa 2020 Stratejisi ile süreç devam etmiştir. Söz konusu Strateji, bilgi teknolojilerine dayalı olarak, daha fazla ve daha iyi istihdam ve sürdürülebilir büyümenin gerçekleştirilmesi gibi hedefleri içermektedir.³⁷ Daha sonra 2017 yılında yapılan Talin Dijital Zirvesi ile Avrupa’nın teknolojik dönüşümün gerisinde kalmaması ve küreselleşen dünyada dijital bir lider olması amaçlanmaktadır.³⁸

Avrupa Birliği Komisyonu değerlendirilmelerine bakıldığında dijital ekonomik faaliyetlerde kaynak ülkede fiziki varlığa ihtiyaç olmadığından, gayrimaddi varlıkların transferinin kolay olmasından ve değer yaratmanın yeni yolları bulunduğundan ötürü bu faaliyetlerden alınacak olası vergiler geleneksel iş modellerine göre düşük oranda olacaktır.³⁹

Komisyonun bu doğrultuda 2018 yılında benimsemiş olduğu “Dijital Ekonomide Adil Vergilendirme^{40, 41}” adlı pakette önerilere yer verilmektedir.

Komisyonun sunduğu iki yasal öneriden ilki, kurumların vergilendirmesinde köklü bir reform yapılmasıdır (bu sayede işletmeler dijital

kanallar aracılığıyla kullanıcılarla etkileşime geçtiğinde kazançlar kaydedilmekte ve vergilendirilmektedir).

Bu öneri, bir kurumun kaynak ülkede *fiziksel bir* varlığı olmasa dahi, orada meydana gelen kârların kaynak ülke tarafından vergi altına almasını sağlayacaktır. Bu yeni kurallar çerçevesinde, dijital nitelikli mükelleflerin de geleneksel yapıdaki mükellefler gibi kamu maliyesine katkıda bulunması sağlanacaktır. Bu ilk öneri, Komisyon’un uzun vadeli perspektifini taşımaktadır.

Dijital faaliyet gösteren bir kurum yıllık gelirlerinde 7 milyon € sınırını aşma, kaynak ülkede bir yılda 100.000’den fazla kullanıcıya ulaşma, bir yılda dijital hizmetlere yönelik 3000’den fazla iş sözleşmesi yapılması kriterlerinden herhangi birini yerine getirirse kurum kaynak devlette vergilendirilebilir bir ‘dijital mevcudiyet’ veya sanal bir kalıcı kuruluş olarak kabul edilecektir.

İkinci öneri ise birkaç AB üyesi devlette vergiden kaçan bazı dijital faaliyetleri kapsayan bir ara vergidir (dijital hizmet vergisi⁴²).

Söz konusu vergi geçici bir vergi olarak önerilmektedir. Dijital hizmet vergisi birinci öneride yer alan uzun vadeli reform hedefinin gerçekleştirilmesine kadar uygulanacaktır. Verginin geçici olarak önerilmiş olması, devletlerin dijitalleşen dünyada değişimleri geriden takip etmesiyle⁴³ halihazırda etkin bir şekilde vergilendirilmeyen faaliyetlerin acil olarak vergilendirilmesi amacını taşımaktadır.

³⁷ Sema Gençay ÇAPANOĞLU, “Geçmişten Günümüze Lizbon Stratejisi ve 2020 İçin Yeni Bir Vizyon Işığında “AB 2020” Stratejisi”, İktisadi Kalkınma Vakfı Değerlendirme Notu, 2010, s. 1.

³⁸ Europa Comission (EU Comission): “Tallinn Digital Summit”, 2017. (https://ec.europa.eu/isa2/events/tallinn-digital-summit_en). (09.05.2020)

³⁹ Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 5.

⁴⁰ Dijital Ekonomide Adil Vergilendirme: Fair Taxation of the Digital Economy

⁴¹ Europa Comission, “Fair Taxation of the Digital Economy”, 21 Mart 2018. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁴² Dijital hizmet vergisi: Digital services tax/DST

⁴³ Elke ASEN, *Digital Services Taxes in Europe*, 16 Mart 2020, (<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

Buna ek olarak bu verginin en önemli amacının Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı'na zarar verebilecek tek taraflı önlemlerden kaçınmaya yardımcı olmak olduğu ifade edilebilir.⁴⁴

Bu vergi, kapsamlı bir reform uygulanana kadar ve çifte vergilendirme olasılığını hafifletmek için dahili mekanizmalara sahip oluncaya kadar yalnızca geçici bir önlem olarak uygulanacaktır. Dijital hizmet vergisi, mevcut vergi kuralları ile yakalanması en zor olan faaliyetlerden yaratılan gelirlere uygulanacaktır. Dijital hizmet vergisinin iki esas noktası bulunmaktadır. Buna göre dünya çapında yıllık hasılatı 750 milyon € ve AB'de yıllık hasılatı 50 milyon €'yu geçen hizmetler vergiye tabi tutulacaktır. Buna ek olarak dijital hizmet vergisi tek oranlı olarak ve belirli dijital hizmetlerden elde edilen hasılat üzerinden %3 düzeyinde uygulanacaktır. AB Komisyonu raporuna göre %3 oranında uygulanacak böyle bir vergiden, üye devletler tarafından yılda tahmini 5 milyar € gelir elde edilebilecektir.

Komisyon tarafından verilen bu paketin uygulamaya geçmesi için Avrupa Parlamentosu'nun görüşünün alınmasından sonra Komisyon üyesi ülkelerin oybirliğinin sağlanması gerekmektedir.⁴⁵ Ancak, Aralık 2018'de yapılan görüşmelerde paket detaylı olarak incelenmemiştir. Buna ek olarak Avrupa Parlamentosu'nun dijital hizmet vergisi ile ilgili raporunda birtakım öneriler de bulunmaktadır. Örneğin raporda, dijital hizmet vergisi için AB içinde elde edilen yıllık hasılat tu-

tarının 50 milyon €'dan 40 milyon €'ya indirilmesi ve daha önce içeriğe alınmayan video, oyun gibi dijital içerik sağlanması gibi faaliyetlerin de kapsama dahil edilmesi önerilmektedir.⁴⁶

Avrupa Parlamentosu'nun raporunda dijital hizmet vergisinin kalıcı bir çözüm bekleyen geçici bir önlem olduğu ve kalıcı bir çözümün yürürlüğe girmesini hiçbir şekilde geciktirmemesi gerektiği belirtilmektedir.⁴⁷ Ancak üye ülkelerde yürürlüğe giren ya da kanun teklifi aşamasında olan bu verginin ilerleyen yıllarda kaldırılıp kaldırılmayacağı tartışma konusudur. Rapora göre dijital hizmet vergisi uygulaması, önemli bir dijital varlığın kurumlar vergisine ilişkin kurallarını belirleyen Konsey direktifinin ya da dijital daimi kuruluş dahil Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Tabanı ve Ortak Kurumlar Vergisi Tabanı hakkındaki Konsey direktiflerinin kabul edilmesiyle sona ermelidir.

Genel olarak bakıldığında yukarıda sözü edilen öneriler sonucunda ülkeler arasında tam olarak bir anlaşmaya varılamamıştır. Diğer bir ifadeyle dijitalleşmenin devam ettiği günümüz ekonomik sisteminde dünya ülkeleri teknolojik gelişmeleri takip etmekte ve ortak politikalar üretmekte gecikmektedir. Öneri paketi ve sözü edilen raporlar tam anlamıyla gerçekleştirilememiş olsa dahi yapılacak düzenlemelere ışık tutması açısından önemli görülmektedir. Uluslararası alanda yapılan çalışmalar sonrasında dünyada birçok ülkede (Türkiye'de dahil olmak üzere)

⁴⁴ Europa Comission, *Fair Taxation of the Digital Economy*, 21 Mart 2018. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁴⁵ Europa Comission, *Fair Taxation of the Digital Economy*, a.g.e.

⁴⁶ European Parliament, *European Parliament legislative resolution of 13 December 2018 on the proposal for a Council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)) (https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0523_EN.html). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁴⁷ European Parliament, *European Parliament legislative resolution of 13 December 2018 on the proposal for a Council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)) (https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0523_EN.html).

tek taraflı olarak kanun teklifi verildiği ya da dijital hizmet vergisi ihdas edildiği görülmektedir.

2- DİJİTAL HİZMET VERGİSİNDE ÖRNEK ÜLKE UYGULAMALARI

2.1- Fransa

Dijital hizmet vergisi uygulamasını yürürlüğe koyan ilk ülke Fransa'dır. Fransa, AB Komisyonu'nun önermiş olduğu %3 oranında dijital hizmet vergisi alınmasını kabul etmiştir.⁴⁸ 2019 yılının Eylül ayında "21. Yüzyılın Vergisi" adıyla kabul edilen vergi geriye yürütülerek 1 Ocak 2019 başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.⁴⁹ Bu vergiyle uygulanan yaptırımlar dünya genelinde de olduğu gibi Google, Apple, Facebook gibi şirketlere yöneliktir.

Fransa'da 24 Temmuz 2019 tarihinde kabul edilen yasaya göre dijital hizmet vergisi, kullanıcılar arasında veri satışı dahil olmak üzere, dijital arayüz sağlanması, dijital reklamcılık gibi faaliyetlere %3 oranında uygulanmaktadır.⁵⁰ Kurumlar bir önceki yıl dijital hizmetlerden elde ettikleri küresel gelir 750 milyon €'yu ve Fransa'da elde ettikleri gelir 25 milyon €'yu aşarsa vergilendirilecektir.

2.2- İngiltere

İngiltere referandum yoluyla AB üyeliğinden çekilen bir ülke olmasına rağmen AB'nin önerilerini dikkate almasıyla ilgi çekici bir örnektir. İngiltere'de arama motorlarının, sosyal medya platformlarının ve çevrimiçi pazarların gelirlerinin vergilenmesine yönelik %2 oranında

dijital hizmet vergisi uygulanması kabul edilmiştir. 2019 yılında yasalaşan vergi öngörüldeği üzere 01.04.2020 tarihinde uygulamaya başlanmıştır.⁵¹ İngiltere'de AB Komisyonu'nun raporunda belirtilen tutar sınırlamalarından farklı olarak dünya çapındaki hizmetlerden elde edilen gelirin 554 milyon € olması durumunda vergiye tabi olacaktır. Bunun yanı sıra İngiltere'de yerleşik kullanıcılarından elde edilen ilk 28 milyon €'luk tutarın vergi dışı bırakılacağı belirtilmektedir.⁵²

2.3- Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti'nde dijital reklamcılık, çok taraflı dijital arayüzlerin kullanımı, kullanıcılar arası verilerin sağlanması (satışı) gibi faaliyetleri kapsayan ve %7 gibi bir oranla AB Komisyonu'nun önerisinden yüksek orana sahip olan dijital hizmet vergisinin 2020 yılının ortalarında yürürlüğe girmesi beklenmektedir.⁵³ Kurum tarafından dünya çapında elde edilen gelir 750 milyon €'yu aşarsa bu kurum dijital hizmet vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca yurt içinde verilen hizmetlerinden elde edilen 4 milyon €'nun altındaki tutarlar vergi dışında bırakılacaktır.

2.4- Brezilya

Brezilya'da henüz teklif aşamasında olan dijital hizmet vergisi, Brezilyalı kullanıcılara yapılan reklam, dijital platform sunma, mal satışı hedefi ile etkileşimde bulunma gibi faaliyetlerin vergilendirilmesini içermektedir. Teklife göre dijital hizmet vergisinin %1-3-5 gibi farklı oranlarda uygulanacağı belirtilmektedir.

⁴⁸ Elke ASEN. *a.g.e.* (<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁴⁹ Habip DEMİRHAN. *a.g.e.* s. 80.

⁵⁰ Elke ASEN. *a.g.e.* (<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁵¹ The UK's digital services tax: what's new, (<https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/24da19c2/the-uks-digital-services-tax-whats-new>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁵² The UK's digital services tax: what's new, (<https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/24da19c2/the-uks-digital-services-tax-whats-new>).

⁵³ Elke ASEN. *a.g.e.* (<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

2.5- Macaristan

Macaristan'da uygulanan vergi diğer ülke uygulamalarına göre farklılık göstermektedir. Çünkü uygulanan vergi yalnızca reklam gelirleri üzerinden alınmaktadır. Bu nedenle Macaristan'da uygulanan verginin dijital reklam vergisi⁵⁴ (digital advertising tax-DAT) olduğu belirtilebilir. %7,5'lik oranla dünya üzerinde uygulanan en yüksek dijital hizmet vergisi olma özelliğini taşıyan vergi dünya çapında dijital hizmetlerden 300.000 € elde edilmesi durumunda uygulanmaktadır. Ancak vergi oranı %7.5 olmasına rağmen 1 Temmuz 2019'dan 31 Aralık 2022'ye kadar % 0'a düşürülmüştür.⁵⁵

2.6- Diğer Bazı Ülkeler

Mart 2020 itibariyle Avusturya, İtalya, Türkiye gibi ülkelerde de hali hazırda dijital hizmet vergisi uygulanmaktadır. Slovakya ve İspanya'da ver-

ginin yürürlüğe girmesi için teklifler verilmiştir. Letonya, Norveç ve Slovenya gibi ülkeler ise resmi olarak vergiyi uygulamak için niyetli olduklarını açıklamışlardır. Aşağıdaki Tablo-1'de bazı ülkelerde dijital hizmet vergisi uygulamasında bulunulan durum gösterilmektedir.

Yukarıdaki örnek ülke uygulamalarına baktığımızda gerek AB Komisyonu önerisi gerekse de lokomotif ülke uygulamaları ile sonraki dijital hizmet vergisi uygulamaları arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, Avusturya ve Macaristan yalnızca dijital reklamcılıktan vergi gelirleri sağlarken; dijital arayüzün sağlanması, kullanıcılar arasında toplanan verilerin iletilmesi gibi faaliyetleri içeren Fransa'nın vergi tabanı oldukça geniştir. Genel olarak ülke uygulamalarına bakılırsa vergi oranları %2 ile %7,5 arasında değişmektedir.

Tablo 1: Çeşitli Ülkelerde Uygulanan veya Teklif Aşamasında Olan Dijital Hizmet Vergisi

Ülke	Vergi oranı	Verginin Konusu	Küresel Gelir Sınırı	Yurtiçi Gelir Sınırı	Güncel Durum
Avusturya	%5	• Dijital reklamcılık	750 milyon €	25 milyon €	Uygulanmaktadır (Ocak 2020'den itibaren geçerlidir)
Belçika	%3	• Kullanıcı verilerinin satışı	750 milyon €	AB'de 50 milyon €	Belçika Ocak 2019'da bir öneri sundu. Ancak, teklif Mart 2019'da reddedilmiştir.
İtalya	%3	• Dijital arayüzde reklam • Kullanıcıların mal ve hizmet satın alma / satmalarını sağlayan çok taraflı dijital arayüz • Dijital arayüz kullanarak üretilen kullanıcı verilerinin iletimi	750 milyon €	5.5 milyon €	Uygulanmaktadır (Ocak 2020'den itibaren geçerlidir)

⁵⁴ Dijital reklam vergisi: Digital advertising tax/DAT)

⁵⁵ KPMG, "Taxation of The Digitalized Economy", Mayıs 2020, s. 8. (<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

Norveç	-	-	-	-	Niyetli oldukları açıklandı (Norveç, OECD 2020'de bir uzlaşma çözümüne ulaşmazsa 2021'de tek taraflı bir önlem almayı planlıyor)
İspanya	%3	• Dijital reklam hizmetleri • Dijital reklam satışı • Kullanıcı verilerinin satışı	750 milyon €	3 milyon €	Önerilen (İspanya Parlamentosu, önceki hükümetin dijital hizmetler vergisini de içeren 2019 için teklif edilen bütçe tasarısını reddetmiştir; ancak, yeni hükümet, uzlaşma olmazsa 2020'nin sonunda yürürlüğe girecek yeni ama benzer bir DST teklifi getirmiştir. OECD düzeyinde ulaşılmıştır)

Kaynak: KPMG, Taxation of the digitalized economy, Mayıs 2020, s. 8. (<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

3- TÜRKİYE'DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI

3.1- Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Gelişim

Türkiye'de yukarıda açıklanan OECD ve AB önerilerine paralel olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Yukarıda verilen ülke uygulamaları ve güncel durumlar göz önüne alınacak olursa Türkiye'nin dijital ekonomiyi vergilendirmek konusunda geç kalmadığı belirtilebilir.

Ülkemizde ilk resmi adım 2017 yılında atılmış ve 7061 sayılı Kanunla⁵⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK'da) bir değişiklik yapılarak yurt dışında ikamet eden şirketlerin Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sundukları hizmet-

lerdeki KDV'nin kaynak ülke olan Türkiye'de gelir/kurumlar vergisi mükellefi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından beyan edilmesi kuralı getirilmiştir.⁵⁷ Söz konusu düzenleme OECD'nin önermiş olduğu kayda değer seviyede ekonomik varlık önerisi ile örtüşen bir düzenlemedir. Ayrıca bu düzenleme sonrası gelir/kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurumların KDV mükellefi olması ve gelirlerin vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Daha sonra 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı⁵⁸ ile dijital platformlarda verilen reklam hizmetlerinde söz konusu hizmeti ifa edenlere yapılan ödemelerin gelir/kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınması sağlanmıştır. Bu düzenleme de yine OECD'nin önermiş olduğu tevkifat uygulamasına paralellik göstermektedir. Bu düzenleme ile Türkiye'de fizik bir işyeri (serveri) olmadığı için mükellefiyet kapsamına girmeyen

⁵⁶ 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 05/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁷ Fatih SARAÇOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 357-358.

⁵⁸ 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Google, Twitter, Facebook gibi şirketlerin gelirleri üzerinden %15 stopaj yapılması sağlanmıştır.⁵⁹

İlerleyen süreçte 4458 sayılı Gümrük Kanununun Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar⁶⁰ ve 1106 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı⁶¹ ile yurt dışı posta ve kargolarda yer alan 22 €'luk (düzenleme tarihi olan 15.05.2019'da yaklaşık 150 TL) gümrük vergisi muafiyeti kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile uluslararası elektronik ticaret şirketlerinden sipariş edilen ve kargo ile gönderilen ürünler 150 TL altında olsa dahi gümrük vergisine tabi olmaktadır.⁶²

Türkiye'de son olarak dijital ekonominin vergilendirilmesinde atılan adım AB Komisyonu direktifleri doğrultusunda ihdas edilen bir dijital hizmet vergisi olmuştur. 7194 sayılı Kanun ile Dijital Hizmet Vergisi adıyla Türk vergi sistemine yeni bir vergi eklenmiştir. Mart 2020'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği⁶³ yayınlanmış ve vergi uygulanmaya başlanmıştır. Dijital hizmet vergisi dünyadaki ülke uygulamaları ve OECD-AB önerilerine paralellik göstermektedir. Bunun yanında yasalaşmasında ve uygulanmasında içerdiği birtakım sorunlar nedeniyle de eleştirilmektedir.⁶⁴

3.2- Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

Genel olarak bakıldığında dijital hizmet sağlayıcılar tarafından Türkiye'de sunulan;

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler ve
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinin (bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dahil)

vergilendirilmesini kapsayan bir vergi yürürlüğe konulmuştur. Bu faaliyetlere ek olarak bu hizmetlerin verilmesine yönelik aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da vergiye tabi tutulmaktadır.

Yukarıda sözü edilen hizmetlerden elde edilen hasılatın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda AB Komisyonu raporlarında dijital hizmet vergisinin dolaylı vergi olarak tanımlanmasına karşılık bu vergi elde edilen hasılat üzerinden alınacağı için dolaysız vergi olarak ifade edilebilecektir.⁶⁵

Dijital hizmet vergisi konusuna giren hizmetleri gerçekleştiren hizmet sağlayıcıları bu verginin mükellefidirler. Bu hizmet sağlayıcılarının gelir/kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması ve

⁵⁹ Hakkı SAYAN, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Arayışları ve Dijital Hizmet Vergisinin Doğumu", s. 3. (<https://www.vizyongrubu.com/tr/makaleler/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-arayislari-ve-dijital-hizmet-vergisinin-dogumu/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.

⁶⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanunun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar 25.07.2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶¹ 1106 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 15/5/2019 tarihli 30775 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶² Hakkı SAYAN. *a.g.e.* s. 3.

⁶³ Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği 20/03/2020 tarihli ve 31074 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Fatih SARAÇOĞLU, Birkan KAHRAMAN, "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Sorunları Dergisi, S. 376, Ocak 2020.

⁶⁵ Fatih SARAÇOĞLU, Birkan KAHRAMAN. *a.g.e.* s. 12-13.

dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etki etmemektedir. Diğer bir ifadeyle Türkiye’de gelir/kurumlar vergisi açısından tam veya dar mükellef olanlar yukarıdaki hizmetlerden hasılat elde ederlerse dijital hizmetler vergisi mükellefi olacaklardır.

Dijital hizmet sunan tüm hizmet sağlayıcılarının mükellefiyet kapsamına alınmaması ile (yerli işletmelerin vergi mükellefiyeti doğmaması için), daimi iş yeri açmaksızın dijital platformlarla küresel düzeyde gelir elde eden çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesinin amaçlandığı ifade edilebilir.⁶⁶ Çünkü vergilendirilecek hasılatla ilişkin tutar sınırlamasına bakıldığında Türkiye’den elde edilen hasılatın 20 milyon TL’den veya dünya genelinde elde edilen hasılatın 750 milyon €’dan fazla olması gerektiği görülmektedir. Söz konusu sınırların birçok dünya ülkesi ile benzerlik taşıdığı belirtilebilir. Bunun yanında ülkelerin ekonomik olarak farklı yapılar da olduğu dikkate alındığında hasılat sınırlarının ülkeler arası farklılıklar taşıması doğaldır.

Türkiye’de dijital hizmet vergisinin oranı %7,5 olarak uygulanmaktadır ve bu oran dünya ülkeleri uygulamalarında günümüzdeki en yüksek orandır. Macaristan’da %7,5 olan vergi oranı geçici süre %0 olarak uygulanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ülkemizde dijital hizmet vergisi oranı diğer ülke örneklerine göre yüksektir. Bu oran sektör itibarıyla hizmetlere olan talebin düşmesine neden olabilecektir.

SONUÇ

Dijital ekonomi alanı dünya üzerinde henüz gelişme aşamasında olan bir alandır. Geçmişten bugüne gelen süreçte gelişimine bakıldığında ise gelişiminin henüz başında olduğu ifade edilebilir.

Dijital ekonomi birey ve toplum üzerinde birçok yararlı etkiler meydana getirmekte ve dijital hizmetlere erişimin kolaylaşmasıyla birlikte kişiler ses, video, oyun, bilgi ve iletişim teknolojileri alanlarına daha çabuk ulaşmaktadır.

Ancak söz konusu yararlarına rağmen dijital ekonominin genişleyen payı ülkelerin kamu maliyelerinde potansiyel bir gelir kaybı olarak görülmekte ve tarihsel olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi için çalışmalar sürmektedir. Bu çalışmalar başta OECD olmak üzere uluslararası kuruluşlar tarafından yürütülmektedir. Söz konusu çalışmalar dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda tek taraflı düzenlemeler yerine küresel anlamda bir uzlaşma arayışındadır. Ancak günümüz itibarıyla henüz küresel anlamda bir birlik sağlanamamıştır. OECD ve AB de dünya genelinde uzlaşma sağlanana kadar uygulanacak vergi tevkifatı, dengeleme vergisi gibi önlemler önermektedir. Söz konusu önerilerden sonuncusu ve en çok üzerinde durulanı dijital hizmet vergisidir. Kalıcı bir çözüm bulunana dek geçici çözüm sunan dijital hizmet vergisi AB Komisyonu tarafından önerildiği günden bu yana AB ve dışından (İngiltere gibi) birçok ülkede uygulamaya geçirilmiştir. Bazı ülkelerde ise teklif veya yasalaşma aşamasındadır. Dijital hizmet vergisi Türkiye’de de 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Dijital hizmet vergisi dünyada %2-7,5 oranları arasında uygulanmaktadır. En yüksek oran olarak uygulanan %7,5 günümüz itibarıyla Türkiye’de uygulanmaktadır. Bu durumun verginin Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesinde geçici bir çözüm olarak görülmekten çok gelir kaynağı olarak görülmesi sonucunda ortaya çıktığı belirtilebilir.

Sonuç olarak Türkiye’de dijital hizmet vergisi uygulaması özellikle vergi oranı yönünden olmak üzere dünya ülkelerindeki uygulamalara göre

⁶⁶ Fatih SARAÇOĞLU, Birkan KAHRAMAN. *a.g.e.* s. 13.

ağır şartlar içermektedir. Bu durum dijital hizmet sağlayıcıları açısından rekabette bir dezavantaj olarak etki edecektir. Söz konusu oran yüksekliği yabancı yatırımcıların ülkemize yatırım yapması açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir. Ayrıca kısa vadede yüksek oranla toplanacak vergi hasılatı uzun vadede vergiden kaçınma yolları ile azalış gösterebilecektir.

KAYNAKÇA

- AKÇURA, A. “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye’nin Pozisyonu”, 2019. (<https://Www.Verginet.Net/Dtt/1/Dijital-Ekonomi-Vergilendirilmesi-Dunya-Turkiye-Uygulamalari.AspX>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- BAREFOOT,K., CURTIS,D.J., WILLIAM, A., NICHOLSON,J.R., OMOHUNDROVE,R. “Defining and Measuring The Digital Economy”, Bureau Of Economic Analysis (Bea) Working Paper. (<https://Www.Bea.Gov/System/Files/Papers/Wp2018-4.Pdf>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- BER, H. “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış”, 17 Aralık 2018, (<https://Vergialgi.Net/Dijital-Ekonominin-Vergilendirilmesi-Sorunsalina-Genel-Bir-Bakis>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- ÇAPANOĞLU, S. G. “Geçmişten Günümüze Lizbon Stratejisi ve 2020 İçin Yeni Bir Vizyon Işığında “AB 2020” Stratejisi”, İktisadi Kalkınma Vakfı Değerlendirme Notu, 2010.
- DEMİRHAN, H. “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi”, The Journal Of Social Science, C. 4, S. 7, 2020.
- DERELİ, D. D. “Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret Ve Türkiye’de Elektronik Ticaretin Boyutu Ve Vergilendirilmesi”, Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisadi Yenilik Dergisi, C. 2, S. 2, Ocak 2015.
- ELKE, A. *Digital Services Taxes In Europe*, 16 Mart 2020, (<https://Taxfoundation.Org/Digital-Tax-Europe-2020/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- Europa Comission (Eu Comission), “Tallinn Digital Summit”, 2017. (https://Ec.Europa.Eu/İsa2/Events/Tallinn-Digital-Summit_E). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- Europa Comission, “Fair Taxation Of The Digital Economy”, 21 Mart 2018. (https://Ec.Europa.Eu/Taxation_Customs/Business/Company-Tax/Fair-Taxation-Digital-Economy_En). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- European Parliament, European Parliament Legislative Resolution Of 13 December 2018 On The Proposal For A Council Directive On The Common System Of A Digital Services Tax On Revenues Resulting From The Provision Of Certain Digital Services (Com(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(Cns)) (https://Www.Europarl.Eu/Doceo/Document/Ta-8-2018-0523_En.Html). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- International Monetary Fund (IMF), “Measuring The Digital Economy”, Imf Staff Paper, February 2018. (File:///C:/Users/Bekir%20%C3%96zcan/Downloads/022818measuringdigialeconomy.Pdf). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- KPMG, “Taxation Of The Digitalized Economy”, Mayıs 2020. (<https://Tax.Kpmg.Us/Content/Dam/Tax/En/Pdfs/2020/Digitalized-Economy-Taxation-Developments-Summary.Pdf>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- OECD, “Digital Economy Outlook 2017”, Oecd Publishing, Paris, 2017. (<http://Dx.Doi.Org/10.1787/9789264276284-En>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- OECD, “Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018: Inclu-

- sive Framework On Beps, Oecd/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project*". Oecd Publishing, Paris, 2018. (<http://Dx.Doi.Org/10.1787/9789264293083-En>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
- OECD, *Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy*, 2014. (<https://Www.Oecd.Ilibrary.Org/Docserver/9789264218789-4>) En.Pdf?Expires=1588888199&Id=Id&Accname=Guest&Checksum=D9155331d69367aeb-82b2ec8b2c7242c). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
 - OKTAY, C. "Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik Oecd Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 376, Ocak 2020.
 - ÖKSÜZ, M., TÜRGAY, T. "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Tevkifat Müessesesi", Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 16, S. 32, 2018.
 - SARAÇOĞLU, F., KAHRAMAN, B. "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler". Vergi Sorunları Dergisi. S. 376. Ocak 2020.
 - SARAÇOĞLU, F. *Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 2018.
 - SAYAN, H. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Arayışları ve Dijital Hizmet Vergisinin Doğumu". <https://Www.Vizyongrubu.Com/Tr/Makaleler/Dijital-Ekonominin-Vergilendirilmesi-Arayislari-Ve-Dijital-Hizmet-Vergisinin-Dogumu/> Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
 - SEVİM, T. "Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesinde Oyunun Kuralları Değişiyor Mu?". (<https://Vergipedia.Com/Makale/Dijital-Sirketlerin-Vergilendirilmesinde-Oyunun-Kurallari-Degisiyor-Mu/>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
 - SOLYALI, P., POLAT, Ö. "Turkey: Beps 7. Eylem Planı Çerçevesinde Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler, 10 Eylül 2019, (<https://www.mondaq.com/turkey/contracts-and-commercial-law/844084/beps-7-eylem-planı-erevesinde-daimi-304351yeri-taniminda-yapılan-de287i-351iklikler>). Erişim tarihi:16 Mayıs 2020.
 - The Uk's Digital Services Tax: What's New. (<https://Www.Nortonrosefulbright.Com/En/Knowledge/Publications/24da19c2/The-Uks-Digital-Services-Tax-Whats-New>). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.
 - United Nations Conference On Trade And Development (UNCTAD), Digital Economy Report 2019. (https://Unctad.Org/En/Publicationslibrary/Der2019_En.Pdf). Erişim tarihi: 09 Mayıs 2020.