

Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları

Yücel ERGÜN*

Geliş Tarihi (Received): 28.04.2022– Kabul Tarihi (Accepted): 08.08.2022

Öz

İnternet, bilgisayar ve mobil cihazlarının kullanımının gündelik hayatın bir parçası olmasının sonucu olarak pazarlama ve satış faaliyetlerinin de dijital ortamlara taşınması söz konusu olmuştur. Kamu kurumları, özel şirketler ve bireyler, internet mecralarında çeşitli mal ve hizmet alımını gerçekleştirmeye başlamış, bu durum ülkesel sınırları ortadan kaldıran küresel bir ekonomi oluşmasını da beraberinde getirmiştir. Dijital ekonomide de geleneksel ekonomi gibi çeşitli unsurlar bulunmaktadır ki dijital hizmet de bunlardan biridir. Bankacılık işlemleri, güvenlik işlemleri, rezervasyon, tur satışı, bilirkşi uygulamaları, reklam gibi pek çok hizmet bugün dijital ortamda verilebilir hale gelmiş, bu durum hizmet satışında vergilendirme konusunu da gündeme taşımıştır. İnternet ortamında özellikle hizmet satışının fiziksellikten uzak olması, ülkelerin sınırları dışında gerçek ve tüzel kişilerin işlem yapabiliyor olması, para transferlerinin belirsizleşmesi ve ödemelerin artık geleneksel para yollama yöntemleri ile yapılmaması, vergilendirme konusunda sorunlar oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi problemlerini çözmek için ülke yönetimleri birlikte hareket etmek ve küresel kurallar oluşturmak durumunda kalmışlardır. İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) ve 20'ler Grubu (G20) ülkeleri başta olmak üzere, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği (AB) içerisinde tüm ülkelere rehberlik edecek olan genel vergilendirme ilkeleri belirlenmiştir ve ülkeler de bu ilkelere bağlı olarak mevzuatlarını oluşturmuşlardır. Bu çalışmada, Türkiye'de ve çeşitli ülkelerde hemen hemen aynı tarihlerde uygulamaya konan dijital hizmet vergilendirmesinin ne olduğu ve seçili ülkelerde uygulamaların nasıl gerçekleştirildiği sorusunun cevabı aranmıştır. Araştırma sonucunda, dijital hizmet vergisinin farklı ülkelerdeki uygulamaları benzerlik göstermektedir, fakat ülkeler belirlenen vergi oranlarında ayrılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmet, Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi, Dijital Ekonomi

Taxation of Digital Services and Practices from Selected Countries

Abstract

As the internet, computer, and mobile device use have become an integral part of our everyday lives, marketing and sales activities are carried out in digital environments. State institutions, private companies, and individuals have started to purchase various goods and services on the internet, which has led to the formation of a global economy without national borders. Digital economy, like the traditional economy, has various elements of its own. One of them is digital service. Many services such as banking transactions, security transactions, reservations, tour sales, expert applications, and advertisements can be accessed digitally today. This situation has brought discussions on taxation of service sales. Several factors including the sale of services on the Internet is not physical, real and legal persons can perform transactions outside their national borders, money transfer transactions become uncertain and payments are no longer made through traditional transfer methods raises some concerns about taxation. Accordingly, the governments of different countries had to act together and develop global rules to solve taxation issues. General taxation principles have been established to guide the United States (USA) and all European Union (EU) member countries, especially the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the Group of 20 (G20) member countries. These countries have then prepared their legislation following these principles. The current study seeks to answer the question: What are digital service tax regulations put into effect on similar dates and practices implemented in Turkey and selected countries? The results revealed that although digital service taxation practices are similar, tax rates are different among the countries examined.

Keywords: Digital services, Taxation of Digital Services, Digital Economy

* Arş. Gör. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, yucel.ergun@cbu.edu.tr, Orcid: 0000-0003-2471-9530.

Giriş

Vergilendirmeden bahsedebilmek için, belirlenebilen bir maddi kazançtan söz edebilmek gerekmektedir. İnternet ortamında verilen çeşitli hizmetler ve gerçekleştirilen mal ve hizmet satışları, dijital bir ekonomik ortam oluşturmaktadır ve bu faaliyetlerin de vergilendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Nitekim henüz çok yeni bir kavram olan dijital ekonomi ve bu ekonominin içerisinde yer alan dijital hizmet kavramları henüz pek çok ülkenin mevzuatında yeterli yere sahip olmadığından, vergi uygulamalarında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Kamu ve özel sektörün dijitalleşmesinin bir sonucu olarak, başta zaman ve iş gücü verimliliği olmak üzere, güvenlik, hız ve maliyet gibi nedenler ile dijital dünya, ekonomik faaliyetlerin de büyük çoğunluğunun yapıldığı bir alana dönüşmüştür. Öyle ki küresel ekonomiyi oluşturan faaliyetlerin ortalama olarak %10'unu dijital mecralarda yapılan ekonomik faaliyetler oluşturmaktadır. Bunlar; rekabet etme, kalite artırma, dış pazara açılma gibi konularda ülkelere çeşitli avantajlar sağlamasına karşın, başta vergi problemleri olmak üzere güvenlik, denetim, takip ve kontrol sorunlarını da oluşturmaktadır. Dijital ortamda yapılan faaliyetlerinin anonim hale getirilebilmesi, ülkeler arası anlaşmaları etkisizleştirilmesi, izinsiz mal ve hizmet satışlarının yapılması gibi risklerin dışında, vergilendirilecek uygulamaların hangileri olduğunun belirlenememesi, vergi muhataplarının bulunamaması, çifte vergilendirme gibi sorunlar da söz konusudur. Bu bağlamda, internet üzerindeki ekonomik faaliyetler hem teşvik edilmekte hem de ülke yönetimlerinin baş etmesi gereken çeşitli problemler anlamına geldiğinden, bir mücadele gerekliliği doğurmaktadır (Demirhan, 2020: 74; Kaya, 2020: 448). Bu çalışmada, dijital ekonominin önemli bir unsuru olan dijital hizmetin ne olduğu ve bununla ilgili vergilendirme faaliyetlerinin çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de nasıl şekillendirildiği soruları alan yazın taraması aracılığı ile araştırılmıştır.

1. Dijital Ekonomi ve Dijital Hizmet Kavramı

Dijital ekonomi kavramı, Don Tapscott tarafından 1996’da yayımlanan “The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence” isimli kitap ile alan yazına girmiş, özellikle 1990 ve sonrasında hızla artan bilgi teknolojileri kullanımı ve internet nedeni ile bugünün en önemli gerçekliklerinden birine dönüşmüştür (Ulun, 2021: 226). Geleneksel ekonomik unsurların dijital ortama taşınması ve özellikle çok uluslu işletmelerin, ülkelerin politik sınırlarını ortadan kaldırarak tek merkezden küresel ortamda faaliyet sürdürebilir hale gelmeleri ile ortaya çıkmış olan dijital ekonomi ve internet üzerinden verilen satış, kiralama,

ödeme, güvenlik sağlama, yazılım, uygulama gibi ekonomik getiri sağlayan dijital hizmetler bugün hem işletmeler ve bireyler için çeşitli kolaylıklar sağlamakta, hem istihdam yaratmakta, hem de yeni iş kolları oluşturmaktadır. Dijital ekonomi içerisinde gerçekleşen faaliyetler gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini arttırırken, sanal pazar ortamlarında yoğun bir rekabet, kalite ve iş ağı oluşumunu da desteklemektedir (Karabulut, 2020: 265).

Bilgi işlem teknolojilerinin kullanımının artmasının doğal bir sonucu olan dijital ekonomi, aslında hem denetimsizlik ve kolaylık bakımından hem de müşteri taleplerine kolay cevap verme, pazarlama kolaylığı ve geniş pazarlara ulaşma imkânı yarattığından işletmeler için özellikle tercih edilen faaliyetler bütünü olarak basitçe açıklanabilecektir (Demirhan, 2020: 75). Bu ekonomik sistem içerisinde satışı gerçekleştirilen ve ticari kazanç elde edilmesine olanak tanıyan her türlü hizmet de dijital hizmet olarak tanımlanmaktadır (Artar, 2019: 2).

2. Çeşitli Ülkelerde ve Türkiye’de Dijital Hizmetlerde Vergilendirmeye İlişkin Küresel Adımlar

Dijital ortamda pek çok hizmetin satış fiyatları şeffaflaşmış, satışlara ilişkin pek çok sorun da bu sebeple ortadan kalkmıştır. Ayrıca teklif alma, araştırma, yapılacak işin detayını sorgulama, memnuniyete ilişkin bilgi toplama gibi işlemler çok daha hızlı ve açık hale gelmiştir. Bu bağlamda hem satıcı hem de alıcı taraf için pek çok güvenlik unsuru oluşmuş, bu mecralardaki ekonomik aktivitelerin de tercih edilirliliği artmıştır. Nitekim, her ne kadar pek çok işlem kolay ve hızlı olsa da denetleme ve vergilendirme gibi doğrudan devlet kontrolünde olan unsurlarda, bu trafiğin sürekli olarak izlenmesi oldukça yorucu ve güçtür. Dahası, bir ticari faaliyetler zinciri söz konusu olmasına karşın, vergilendirme ayağındaki mevzuat eksiklikleri ve internette kolaylıkla kimlik saklayabilme imkânı olduğunu da burada eklemek gerekmektedir.

Bugün, dijital ekonomi, çeşitli girişimler için kaynak oluşturan, bunları motive eden bir ortam sunmaktadır (OECD, 2018: 12). Dijital dönüşüm insanların birbirleriyle ve toplumla daha genel olarak etkileşim kurma şeklini değiştirmekte; iş, gizlilik ve güvenlik, eğitim, sağlık ve diğer birçok politika alanında bir dizi acil sorunu gündeme getirmektedir. Bu ekosistemin üyelerinin artması, geleneksel işyerlerinin sayılarını ya da ticari hacimlerini kısıtlayarak devlet yönetimlerinin önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin de azalması ve bunların kaçırılması riskini oluşturmaktadır (Ulun, 2021: 225).

Oluşan bu riskler kapsamında ülkelerin kendi çaplarında çeşitli önlemler almalarına karşın, bu kez de çifte vergilendirme gibi sorunların ortaya çıkması ile uluslararası anlaşmalar ve düzenlemeler de gündeme gelmiştir. Özellikle OECD ve G20 ülkeleri bu konuda çalışmalarında yol haritası oluşturmak ve vergilendirme sorunlarında belirgin standartları yerleştirmek üzere, 2013 tarihinde “Matrahın Aşındırılması ve Kâr Kaydırma Eylem Planı’nı” (BEPS) oluşturmuş ve yayınlamıştır. Bu hem ülkeler arasında vergilerden kaçınmak için özellikle çok uluslu işletmelerin oluşturduğu sorunların önüne geçilmesi hem de üye ülkelerin mevzuatlarında ne tür değişimler yapması gerektiğine ilişkin önerilerin bulunduğu bir plan olması açısından önem taşıyan ilk adımdır (Demirhan, 2021: 78).

BEPS’e de kaynaklık eden ve burada küresel vergilendirmeye esas olan ve modern vergilendirme mekanizmasına rehberlik eden 1998 yılında Ottawa Bakanlar Konferansı’nın sonucunda belirlenen “elektronik ticarete vergilendirme koşulları” da özetlenmelidir. Bu koşullar, OECD ve diğer ülkelerin vergi mevzuatının ve politikalarının oluşturulmasında benimsenen ilkelerdir:

Tablo 1: Ottawa Vergilendirme Çerçevesi İlkeleri

| | |
|------------------------|---|
| Tarafsızlık ve Eşitlik | Elektronik ticarete vergilendirme aynı geleneksel ticarete olduğu gibi tarafsız ve eşitlik bir anlayışla yapılmalıdır. |
| Verimlilik | Vergi mükellefleri için vergi uyum maliyetleri ve vergi idaresi için idari maliyetleri azaltılmalıdır. |
| Kesinlik ve Basitlik | Vergi kuralları herkes tarafından anlaşılabilir ve vergilendirme sürecinin tüm yönleriyle belirlenmelidir. |
| Etkinlik ve Adalet | Vergi mükelleflerinden vergi doğru zamanda ve doğru miktarda alınmalıdır. Vergiden kaçırma ve kaçırma önlemler alınmalıdır. |
| Esneklik | Vergilendirme sistemleri yeni ticari ve teknolojik gelişmelere uyum sağlamalıdır. |

Kaynak: Ulun, 2021: 228.

Teknolojinin gelişimi ve ülkeler arasında sınırların ortadan kalkması, gerçek ve tüzel kişilerin eşitlik ve adalet konusunda daha hassas ve talepkâr olmasını beraberinde getirmiştir. Ülkelerin ekonomik düzenleri ve vatandaşlarına sundukları hizmetler için olmazsa olmaz vergilendirmeler esnasında da teknoloji kaynaklı çeşitli sorunlar, özellikle bu kavramların önemini daha fazla ön plana çıkarmıştır. Bürokratik engellerin aşıldığı, basitçe ve hızlı olarak vergilendirmenin gerekliliğinin yanında dijital ekonominin yapı taşlarını oluşturan unsurların verimliliklerini arttıran, onları ekonomik faaliyetler yürütmeye isteklendiren, girişimciliği ve inovasyonu besleyen uygulamaların yapılması artık adeta bir zorunluluk haline almıştır. Bunlara ek olarak teknolojinin hızlı gelişmesi ve yeni işkollarının ortaya çıkması, vergilendirme

uygulamalarında devletleri daha esnek olmaya itmektedir. Dijital çağın hızı, mevzuatın hantallığına yenildiği takdirde, bu alanda atılacak olan adımlar da sekteye uğrayacaktır. İşte bu noktada Ottawa vergilendirme kriterlerinin önemi daha fazla ön plana çıkmaktadır. Çünkü kriterler, talep edilen düzenin temelini yansıtmakta olan eşitlik, kesinlik, basitlik, tarafsızlık, esneklik, adalet, verimlilik ve esneklik eksenindedir.

Aslında Ottawa’da hazırlanan ve dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ülkelerin benimsediği ilkelerin, Adam Smith tarafından oluşturulmuş olan klasik vergilendirme ilkelerinin ve modern vergilendirme ilkelerinin bir sentezi olduğu söylenebilecektir. Çünkü dijital ekonomi hem klasik ekonomik unsurları hem de küreselleşmenin temelini oluşturan, sınırları ortadan kaldıran modern teknolojinin oluşturmuş olduğu ekonomik unsurları bünyesinde barındırmaktadır.

Ancak burada, BEPS’in, Ottawa ilkelerinin ve modern vergilendirme ilkelerinin çıkış noktası olmasının yeterli olmadığını ve elektronik ticaret hacminin artması ile ülkelerin vergilendirme konusunda problemlerinin artması nedeni ile ülkeler bazında çeşitli düzenlemelerin ve bağlı uygulamaların yapıldığını da belirtmek gerekmektedir.

BEPS’i önemli kılan bir başka unsur da ülkelerin mevzuatlarının birbirlerine benzetilmesi ve ortak kararlar ile vergi sorununa küresel düzeyde önlemlerin alınması için bir başlangıç olmasıdır. Görüldüğü gibi eylem planının üç temel özelliği vardır. Bunlardan ilki ülkelerin dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda uyum sağlaması, ikincisi özünü ve amacını yansıtması ve sonuncusu ise şeffaflık şeklindedir. Dijital ekonominin hacimsel büyümesi ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin ciddi vergi geliri kayıpları yaşayarak ekonomik darboğazlar yaşayacağını öngörülmesi sebebiyle, BEPS’in ilk maddesi “dijital ekonominin vergilendirilmesi” olmuştur. Bu ilk maddeye göre eylem planına istinaden 2015 yılında yayınlanan 2 yıllık inceleme raporu oluşturulmuş, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” yayınlanmıştır. Bu rapor, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde ülkelerin uyması gereken standartların da belirtildiği bir politika önerisi niteliğindedir. Burada öneriler için bir zorunluluk oluşturulmamış ve ülkelere kendi mevzuatlarını oluşturma özgürlüğü getirilmiştir. Nitekim ülkeler arasındaki uyumu da mutlak suretle gözetmeleri de istenmiştir (Oktay, 2020: 99; Bayar ve Mert, 2020: 30). Ülkeler arasındaki uyum ve uyumsuzlukların tespit edilerek çözümlenmesi, küresel vergi geliri kayıplarının önüne geçilmesi ve ülkelerin koordinasyonunu sağlayacak şekilde BEPS’in işlerlik kazanması amacıyla “Mali İşler Komitesi” ve bu komitenin (CFA) bir yan kuruluşu olarak “Dijital Ekonomi Görev Gücü” (Task

Force on Dijital Economy, TFDE) faaliyete başlamıştır. Bu çalışmaların sonunda, 2017’de “International VAT/GST Guidelines (Uluslararası Katma Değer Vergisi/ Mal ve Hizmet Vergileri Rehberi)” yayınlanmıştır (Karabulut, 2020: 272; Gedik, 2020: 33).

2.1. Çeşitli Ülkelerde Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde dijital hizmet vergisini uygulayan Fransa, ABD, İngiltere, İtalya, Avusturya, İspanya ve Hindistan ülke örnekleri yer almıştır. Bu ülkelerinin seçilmesinin nedeni ise Asya, Avrupa ve Amerika kıtasında dijital hizmet vergisini ilk uygulayan ülkeler olmalarıdır.

2.1.1. Fransa’da Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

Fransa, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi problemi karşısında ilk mevzuat düzenlemelerini gerçekleştirmiş olan ülkedir. 2019 yılı Eylül ayından sonra “21. Yüzyıl Vergisi” adı ile dijital hizmetlerden vergi alınmaya başlanan ülkede, vergi alımına ilişkin yürürlük tarihi de geriye doğru işletilmiş ve Ocak 2019 sonrasında dijital ortamda verilen hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Ülkede öncelikle, ülke sınırlarında faaliyet gösteren Google, Amazon, Apple ve Facebook şirketlerine vergi uygulamaları getirilmiştir. Ancak burada ABD şirketlerine kanısına kapılmak yanlıştır. Bu çok uluslu işletmeler zaten vergi hadlerinin üzerinde dijital ortam geliri elde ettiklerinden, uygulamaya da doğal olarak tabi olmuşlardır. Fransa, yerli olsun ya da olmasın, Fransız sınırlarında faaliyet gösteren tüm işletmeleri bu alanda vergiye tutmaktadır (Demirhan, 2020: 80).

Dijital hizmet vergisine tabi olan hizmetler; dijital ortamda kullanıcıların arasında mal veya hizmet teslimi de dâhil olmak üzere diğer kullanıcılarla etkileşim kurmasının sağlanması, dijital ortamda reklam alanları oluşturularak satılması, reklam mesajlarının satın alınması, stoklanması ve dağıtılması ve kullanıcı verilerinin toplanması ve iletilmesi hizmetlerini kapsar. AB tarafından önerilen % 3’lük vergi payını kabul eden Fransa, dijital ortamda elde edilen gelirlerin küreselde yıllık 750 milyon avroyu, ulusal hacimde ise 25 milyon avroyu geçmesi durumunda vergi uygulamaktadır. Ancak vergi uygulamasında, dijital ortamda malların ve hizmetlerin doğrudan satışlarının ve kullanıcılara dijital içerik, iletişim hizmetleri ve ödeme hizmetleri sunmak için bir dijital arayüzün birincil araç olarak sunulduğu hizmetlerden elde edilen gelirlere istisna söz konusudur. Kanunun uygulanması için hizmet satıcısının ya da yararlanıcısının Fransız sınırları içerisinde olması gerekliliği bulunurken, devlete IP (internet

protokolü) kontrolü hakkı ile kullanıcıların yerlerinin tespit edilmesi izni de verilmektedir (Demirhan, 2020: 81).

2.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

ABD, dijital hizmet vergilendirmesi konusunda federal bir yasaya sahip olmayan, bu problemi eyaletler özelinde çözüme ulaştıran bir ülkedir. Her ne kadar bu alanda ulusal bir düzenleme yapılmasa da ABD Kongresi'nde konu 2019 yılında görüşülmüş ve ülke genelinde vatandaşlar arasında eşitsizliğe neden olmayacak düzenlemelerin getirilmesi karara bağlanmıştır. Dijital Mal ve Hizmetler Vergi Adaleti Yasası temelinde pek çok eyalette, mevcutta var olan dijital satış ve interneti kullanma vergilerine ek olarak, internetten elde edilen, indirilen içeriklerin de vergilendirilmesine başlanmıştır. Eyalet yönetimleri, kendi eyaletlerinin dışında yerleşik olsalar da eyalet içinde kazancın olması halinde bu kişileri vergi sorumlusu olarak belirleyebilmektedirler. Bir diğer ifadeyle, vatandaşın ABD'nin hangi bölgesinde yaşadığı önemsiz olmakla beraber, hangi eyalette online para kazandığı konu edilmektedir (Demirel, 2020: 62).

Doğrudan dijital hizmetlerin vergilendirilmesi özelinde düzenleme yapan ilk eyaletler, Maryland, Nebraska ve New York'tur ve buralarda Ocak 2020 itibariyle bu alanda vergi uygulamaları başlatılmıştır. Bu yasaların farklılıkları, ülke genelindeki uygulama farklarının da anlaşılması açısından önemlidir. Örneğin New York için dijital hizmetler, hasılat üzerinden ve %5 oranında vergilendirilmektedir. Dijital reklamların her türlü ve kullanıcı bilgilerini toparlayarak bunları başka işletmelere satan şirketler, dijital hizmet vergisi kapsamındadır. Ayrıca sosyal medya fenomenleri tarafından gerçekleştirilen tanıtım ve pazarlama faaliyetleri de dijital hizmet kapsamında sayılmaktadır. Nebraska'da ise, doğrudan bir vergi düzenlemesi olmamakla birlikte, satış ve internet kullanım yasaları genişletilmiş ve internetten reklam hizmeti satışı yapan işletmelerin faaliyetleri bu kapsama alınmıştır. Bir diğer ifadeyle, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için yeni bir oran belirlemesinin yapılması yerine, mevcut yasalarda çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Nebraska'daki satış vergisinin tahsilât sorumluluğu sadece eyalet içi satıcılarla sınırlı değildir. Bu bölgede, eyalet içinde satış eşiğini aşan, eyalet dışı işletme ve gerçek kişiler de vergiye tabi tutulmaktadır (Demirel, 2020: 63).

Maryland'ta dijital hizmet vergisinin gelir eşiği 100 milyon dolardır. Dijital hizmet gelirinin 100 milyon dolardan daha az olması durumunda firmalar dijital hizmet vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ayrıca, Nebraska'da fiziksel varlığı olan dijital hizmet sağlayan firmaların gelirleri herhangi bir alt ya da üst sınır olmadan vergilendirilecektir.

Fiziksel varlığı olmayan işletmelerin vergilendirilmesi için dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin en az 100.000 dolar olması gerekmektedir ya da bu işletmelerin Nebraska'daki müşterilere en az 200 dijital hizmet işlemi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Son olarak, New York'ta fiziksel varlığı olan dijital hizmet sağlayan firmaların dijital hizmet vergisi ödemek için herhangi bir eşik gelir değeri bulunmamaktadır. New York'ta fiziksel varlığı olmayan firmalar, dijital vergisi ödeme şartı ise, New York'taki müşterilerinden 500.000 dolardan fazla gelir etmesi ya da New York'ya 100'den fazla dijital hizmet işlemi gerçekleştirmesi gerekmektedir (Ernst & Young, 2020: 44-46).

2.1.3. İngiltere'de Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

AB'den ayrılmasına karşın dijital hizmet vergilendirmesi hususunda AB kararları ile uyumlu giden İngiltere'de dijital hizmet vergisi %2 vergi oranında uygulanmaktadır. Ülkede vergilendirmenin gerçekleşmesi için, dijital hizmet sunucularının platformlarını paraya çevirme biçimlerinin önemsiz olduğu söylenebilir. Ayrıca, hizmet satıcısının gerçek ya da tüzel kişi olup olmadığı veya çok uluslu bir işletme olup olmadığı önemsizdir. Elde edilen gelirin arama motorlarından, sanal pazar ortamlarından ya da sosyal medya üzerinden gelmesi vergilendirme için yeterli bir durum oluşturmakla birlikte, vergilendirmenin gerçekleşmesi için küresel pazarda 500 milyon sterlin üzerinde satışın yapılması ve bunun 25 milyon sterlinin ya da daha fazlasının İngiltere'de bulunan kullanıcılardan elde edilmesi gerekliliği vardır. Bu bağlamda, ülke içerisinde yıllık 25 milyon sterline dek olan dijital hizmet gelirlerinin vergilendirilmediğini, üstünün ise %2 pay olacak biçimde vergiye tabi tutulduğunu söyleyerek kanunu özetlemek mümkündür (Demirhan, 2020: 82).

Finansal şirketler ve dijital ödeme hizmetleri sağlayan firmalar vergiden muaf tutulmuştur. Dijital hizmetler vergisi ödemesi yıllık olarak gerçekleştirilecek ve her yıl raporlanacaktır. (Kılıçer ve Peker, 2021: 129-130). Online bir pazarda alım-satım yapan taraflardan birinin İngiltere kullanıcısı olması durumunda, bu işlemde elde edilen tüm gelirler İngiltere kullanıcılarından elde edilmiş sayılacaktır. Bu işlemlerin aracılık yoluyla elde edilen gelirler dijital hizmet vergisine göre vergilendirilecektir (Sandalcı ve Saygın, 2020: 84). Kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken ödenen dijital hizmet vergisi kazançtan indirilerek, şirketler daha az miktarda kurumlar vergisi devlete öder (Walker, 2021).

2.1.4. İtalya’da Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

İtalya dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda uzun süre çalışmalar gerçekleştirmiş, 2019 yılında nihayet İtalyan Parlamentosu, bu alandaki ilk düzenlemeleri onaylamıştır. Nitekim bu dönemde, uygulama gerçekleştirilememiş, yasa yürürlüğe girmemiştir. Bunun sebebi olarak da ülkede yasa koyucunun OECD tarafından açıklanacak olan tedbirleri beklemesi olarak gösterilmiştir. Nitekim OECD tarafından kararların gecikmesi üzerine ülkedeki uygulamada Fransa örnek alınmıştır ve 1 Ocak 2020 sonrasında vergi uygulamaları gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Tıpkı Fransa’da olduğu gibi dijital hizmetlerden %3 oranında vergi alınmaya başlanmıştır (Demirhan, 2020: 83).

İtalya’da dijital hizmet vergisi, dijital reklamcılık hizmeti, dijital arayüz hizmeti ve veri iletim hizmeti üzerinden gelir sağlayanlardan alınmaktadır. Dijital reklamcılık hizmeti, kullanıcı tercihleri değerlendirilerek seçilen reklamların dijital bir platforma koyulmasıdır. Dijital arayüz hizmeti, kullanıcıların kendi aralarında iletişime, mal ve hizmet ticaretini gerçekleştirmesini sağlayan bir dijital platform hizmetidir. Veri iletim hizmeti ise, kullanıcıların şahsi bilgileri ve tercihlerine ilişkin verilerin toplanması ve bu verilerin dijital bir kanal yardımıyla aktarılmasıdır (Sandalcı ve Saygın, 2020: 88).

Dijital hizmet vergisine tabi olmayan hizmetler ise; bankalar arası ve finansal alım satım platformları ve bu platformlara yönelik veri iletim hizmetleri, elektrik, gaz, çevre sertifikaları ve yakıtların değişimi için telematik platformlar ve bu platformda kullanılan veri iletim hizmeti, dijital aracılık hizmetinin kapsamında doğrudan mal ve hizmet sağlanması, tedarikçinin aracılık görevini getiremediği durumlarda, mal ve hizmeti sağlayanların internet sitesi yoluyla sipariş edilen mal veya hizmetlerin temini ve münhasır veya asıl amacı, aynı dijital platformu yöneten tarafça, platform kullanıcılarına dijital içerik, iletişim hizmetleri veya ödeme hizmetleri gerçekleştirmek olan bir dijital hizmetin sağlanmasıdır (Scampuddu ve Nieddu, 2020).

İtalya’nın dijital hizmet vergisinde gelir açısından iki farklı uygulama yapılmaktadır. İlki, bir takvim yılı içerisinde küresel geliri 750 milyon avroyu aşan dijital hizmet sağlayıcıları kapsamaktadır. İkincisi, İtalya sınırları içerisinde geliri 5.5 milyon avroyu aşan dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Ayrıca, dijital hizmet vergisinin matrahı, vergilendirilebilir hizmetler, katma değer vergisi ve diğer dolaylı vergilerden sağlanan brüt gelirdir (Sandalcı ve Saygın, 2020: 88-89; Deloitte, 2021). Gerçek kişi ya da tüzel kişi dijital hizmet vergisinin doğmasına sebep olan faaliyeti gerçekleştirdiğinde ve gelirleri eşik değerlerini aştığında dijital hizmet vergisi ödemekle yükümlü olmaktadır (PWC, 2019: 2) .

2.1.5. Avusturya’da Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

1 Ocak 2020 tarihinden itibaren ülkede uygulanmaya başlanan dijital hizmet vergisi, pek çok ülkeden farklı olarak gelirin %5’i oranındadır. İnternet ortamından satışı yapılan reklamlar da dâhil olmak üzere tüm dijital hizmetleri vergi kapsamına alan ülkede, dijital hizmet satışı yapan işletmenin yerleşkesi burası olmasa bile vergiye tabi tutulduğu bilinmektedir. ABD ülkesine farklı bir uygulama yapılmaktadır. Ülkede ABD şirketlerinden daha yüksek düzeyde vergi alınmakta ve ABD ile ticari ilişkiler sınırlandırılmak istenmektedir. Bu nedenle ABD’de yerleşik olan ve Avusturya içerisinde de faaliyet gösteren ülkeler için ek prosedürler mevcuttur. Bu bağlamda bir ayrımcılık söz konusudur ki bu da uluslararası vergilendirme prensiplerine aykırıdır. Ülkede, vergilendirme sürecinde yapılan bir diğer sorunlu uygulama da verginin kar üzerinden değil, hasılat üzerinden hesaplanmasıdır ki bu durum, karlılık hesaplamalarında, %5’ten çok daha fazla oranda vergi ödenmesi anlamına gelmektedir. Avusturya’da internetten elde edilen kazancın vergilendirilmesi için uluslararası alanda satış yapan şirketler için 750 milyon avro, ulusal pazarda satış yapan şirketler için ise 25 milyon avro hasılat haddi mevcuttur (Akçura, 2021). Faturaya dâhil olmayan gelirler istisna kapsamındadır (Ernst & Young, 2020: 7).

2.1.6. İspanya’da Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

Genel olarak AB üyesi ülkeler ile benzer bir mevzuat sistemine sahip olan ülkede, konuya ilişkin uygulamalar, hükümet onayı gerekliliğinden dolayı daha geç faaliyete geçirilmiştir. Öncesinde küresel politikalara uygun bir dijital hizmet vergilendirmesi uygulanan İspanya’da 20 Şubat 2020 tarihinde, Dijital Hizmet Vergisi kanun tasarısını hazırlayan hükümet, bunu uygulamaya almıştır ve dijital hizmetlerin vergilendirilmesi %3 ile sınırlandırılmıştır. Özünde uluslararası anlaşmalar ile özellikle çifte vergilendirme sorununun çözümünün bir parçası olmak isteyen ülkede, kamuoyu bu bekleminin adaletsizlik olduğu görüşü ile hükümet üzerinde bir baskı yapmış, bu nedenle ülke kendi mevzuatını ve vergi düzenlemesini oluşturmak zorunda kalmıştır (Ulun, 2021: 236).

Vergiye tabi olacak olan dijital hizmetler; ilk olarak dijital platformlarda yayınlanan reklamcılık hizmetleri, ikincisi kullanıcıların doğrudan birbirleriyle etkileşime geçmesini sağlayan veya kullanıcılar arasında mal veya hizmet tedariki sağlanmasını kolaylaştıran dijital platformlar, üçüncüsü amacı, kullanıcıların e-ticaret platformlarını bulmasını ve bağlayan sağlayan hizmetler, son olarak kullanıcıların dijital hizmetler üzerindeki yaptığı işlemlerin verilerini toplama ve bu verileri iletme hizmetleridir. Dijital hizmet vergisinin matrahı, verginin

konusu kapsamında olan dijital hizmetlerden elde edilen KDV hariç toplam kazançtır. (Sandalcı ve Saygın, 2020: 89-90). Finans kuruluşlarının veri aktarım hizmetinden elde edildiği gelirler istisna kapsamındadır (Ernst & Young, 2020: 35).

İspanya bugün, yıllık olarak 750 milyon avro ve üzerinde dijital hizmet geliri elde edilmesi halinde bu geliri vergiye tabi tutmaktadır. Dijital ortamda çeşitli aracılık hizmetleri elde eden işletme ve kişiler için ise vergi uygulanması için kazanç sınırı yıllık 3 milyon avro olarak belirlenmiştir (Ulun, 2021: 236).

2.1.7. Hindistan’da Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

Özellikle 2016 yılından bu yana vergilendirme konusunda dengeleme çalışmaları yürüten Hindistan, ülkenin yabancısı olan, ülke dışında yerleşik durumda ve internet üzerinde Hindistan içi reklam satış hizmeti veren şirketleri dijital hizmet kapsamında vergilendirmektedir. Ülke, yabancı şirketlere %6’lık vergi oranı uygulaması yapmakta ve vergilerin ödenmemesi halinde ülke içindeki faaliyetlerini de engelleme hakkını korumaktadır. Hindistan’da, dijital hizmet vergisi, brüt esaslı bir ciro vergisi olması nedeniyle işleme dayalı bir vergileme biçimi olarak da tarif edilebilecektir. Yabancı işletmelere ülke sınırları içinde reklam için ücret ödeyen şirketlerin Hindistan içinde yerleşik olmaları, onları satın aldıkları bu hizmeti beyan etmeye zorunlu tutan bir durumdur. Bir diğer deyişle, vergilendirilecek olan gelirler, elde edilen gelir üzerinden değil, müşteri beyanı üzerinden tespit edilmektedir. Ülkede, reklam hizmeti satın alımı yapan şirket ve kişiler, bunu merkezi hükümetin ilgili kanallarına bildirme ve belgelendirme mükellefiyetini taşımaktadırlar. Ülkedeki vergi uygulamaları Dünya’daki pek çok düzenlemeden farklı biçimde yapılmaktadır ve dijital hizmetleri de kapsayan ve adı “Dengeleme Vergisi” olan uygulamanın esasları şu şekilde özetlenebilir (Demirel, 2020: 65):

i. Dengeleme vergisi uygulamaları için şirketler arasında bir alışveriş olması gerekmekte ve Hindistan’da yerleşik bir şirket tarafından, Hindistan’da yerleşik olmayan bir şirkete hizmet alımı için ödeme yapılmış olmalıdır.

ii. Ödeme esasını internet reklamcılığı ya da dijital ortamda yapılan reklam/tanıtım faaliyeti oluşturmaktadır.

iii. İlgili ödemelerin toplamı bir yıl içinde 100.000 rupi (INR) altında kalıyorsa, bu ödeme için vergi uygulaması yapılmamaktadır.

iv. Şayet yabancı işletmenin Hindistan sınırları içinde sabit bir işyeri varsa, vergi istisnası uygulanmaktadır.

Ayrıca, 2020 yılında başlayan diğer bir uygulama ise e-ticaret başta olmak üzere, dengeleme vergisine tabi olmayan dijital hizmet gelirleri üzerinden %2 oranında vergi uygulanmaktadır. Bu dijital hizmet gelirleri 20 milyon INR altında kalıyorsa, vergi uygulaması yapılmamaktadır. (Ernst & Young, 2020: 23).

2.2. Türkiye’de Dijital Hizmetin Vergilendirilmesi

Türkiye, elektronik ticaretin hızla büyüdüğü ve internet üzerinden mal ve hizmet tüketiminin toplam ticaret içerisindeki payının genel olarak sürekli arttığı ülkelerden biridir (Karabulut, 2020: 267). Türkiye’nin COVID 19 pandemisinin de etkisi ile 2020 ve 2021 yıllarında elektronik ticaret hacmi artış göstermiştir. 2020 yılının ikinci 6 ayında e-ihracatı 1,42 milyar ABD doları olan Türkiye’nin en fazla sattığı ürünler ise tekstil, ev eşyaları ve süs eşyaları sektöründedir (Deloitte, 2022: 13).

Türkiye’de küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) hem perakende satış yapma hem de işletmeler arasında alışveriş faaliyeti gerçekleştirme hususundaki kapasiteleri ve bilgi düzeyleri giderek artmaktadır. Pandemi, sınır ötesi e-ticaret şirketten şirkete (B2B) işlemlerinin de değişimine sebep olmuştur. Yüz yüze yapılan anlaşmaların yerini online işlemler almış ve süreçler dijitalleşmiştir. Dijitalleşmenin getirdiği yenilikler ile B2B e-ticaret işlemlerinin daha güvenli ve pratik yapılması için yeni ödeme metotları da geliştirilmektedir. B2B, dünya çapında e-ticarette hacim olarak şirketten müşteriye (B2C) kıyasla neredeyse 5 kat daha büyüktür. Ülkemizde artan elektronik ticaret faaliyetleri, vergilendirme konusunda da çalışmalarını arttırmıştır.

İnternet üzerinden hizmet satışının hacimsel artışı, vergi konusunda açıklığın da bir an önce giderilmesini gerekli kılmıştır. OECD’nin rehberliği ile ve küresel gelişmeler ışığında Türkiye’de 2017 yılından itibaren dijital ekonomik faaliyetlerde vergilendirme hususunda uygulamalar yapılmaya başlanmıştır. 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 41. maddesinde (“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye

yetkilidir.”) dijital hizmetlere yönelik katma değer vergisi (KDV) getirilmiştir. Ayrıca, 2018 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internette reklam hizmeti veren ve bu hizmeti verenlere yönelik ödemeler kapsamında %15 oranında vergi kesintisi getirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2018). Bu gelişmelerin neticesinde 2019 yılında çıkarılan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çıkarılmıştır. 5 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan kanunun 1. maddesi hangi dijital hizmet gelirlerinin vergilendirileceğine açıklık getirmektedir. Buna göre;

“dijital ortamlarda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat; bilgisayar programları, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar vb. 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, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)” vergilendirmeye tabidir (Demirhan, 2020: 84).

Türkiye’de vergiye tabi olan dijital hizmetlerin faaliyetleri; dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri, dijital ortamda yapılan sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin satışları ve içeriklerden yararlandırmaya yönelik sunulan hizmetler, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri, dijital ortamda sunulan hizmetlere aracılık hizmetleri gibi faaliyetlerdir.

Türkiye’de uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %7.5’tir. Cumhurbaşkanlığı bu oranı, %1’e kadar düşürmeye ve iki katına kadar yükseltme hakkına sahiptir. Verginin miktarı, matraha oranının uygulanması sonucunda belirlenir (Kılıçer ve Peker, 2021: 113). Türkiye’de Mart 2020 itibarıyla yürürlüğe giren dijital hizmet vergisinden elde ettiği gelir; 2020 yılında 1 milyar 61 milyon Türk lirası (TL) olmakla beraber, 2021 yılında 2 milyar 830 milyon TL’ye ulaşmıştır (Delioette, 2022: 60). Dünya’da dijitalleşmenin artması sebebiyle bu rakamın artması beklenmektedir. Aşağıdaki tabloda Türk vergi sistemi açısından 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun açısından dijital hizmet vergisinin özellikleri özetlenmiştir.

Tablo 2: Dijital Hizmet Vergisinin Esasları

| 7194 sayılı Kanun | Madde Hükümünün Açıklaması |
|--|--|
| Madde 1 Verginin Konusu | <p>“Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir:</p> <p>a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)</p> <p>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</p> <p>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)</p> <p>* Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.”</p> |
| Madde 2 Tanımlar | <p>“a) Dijital ortam: Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortamı,</p> <p>b) Dijital hizmet sağlayıcıları: 1 inci maddede sayılan hizmetleri sunanları,</p> <p>c) Hasılatın elde edilmesi: Hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasını,</p> <p>ç) Hizmetin Türkiye’de sunulması: hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini (Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz) ”.</p> |
| Madde 3 Vergi Mükellefi Vergi Sorumlusu | <p>“Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, Gelir Vergisi Kanunu ile ve 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. 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</p> |

| | |
|---|--|
| | amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”. |
| Madde 4 Muafiyet ve İstisnalar | <p>“İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1’inci maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 Milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 Milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muafıdır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır. İlgili hesap dönemi içerisinde birinci fıkrada yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve haddin 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”. “Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca birinci fıkradaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlar. 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.”</p> <p>“Hazine ve Maliye Bakanlığı, muafiyetin tespiti ve uygulanması amacıyla bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu kapsamda bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenlere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz gün ek süre verilir. Verilen ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenler bu maddede yer alan muafiyetten yararlanamaz. Dijital ortamda yapılan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisnadır ve bu hizmetlerden elde edilen hasılat birinci fıkradaki hadlerin tespitinde dikkate alınmaz: a) 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu’nun ek 37’nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler b) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39’uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler c) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 4’üncü maddesi kapsamındaki hizmetler ç) 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu’nun 2’nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler d) 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun’un 12’nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri”.</p> |
| Madde 5 Verginin Matrahı | “Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın döviz ile |

| | |
|--|--|
| Verginin Oranı ve Hesabı | <p>hesaplanması hâlinde döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.</p> <p>Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez. Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir. Dijital hizmet vergisi, matraha oranın uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz. Cumhurbaşkanı, üçüncü fıkrada belirtilen oranı, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir”.</p> |
| Madde 6 Vergilendirme Dönemi Verginin Beyanı Verginin Tarhı Verginin Ödenmesi | <p>“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. Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. 3'üncü maddenin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda, bu beyan vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunur. Dijital hizmet vergisi, mükellef veya vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh olunur. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat yapılır. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisini beyanname verme süresi içinde öderler. Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.”</p> |
| Madde 7 Vergi Güvenliği | <p>“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. 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</p> |

| | |
|--|--|
| | Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir. Bu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir”. |
|--|--|

Kaynak: Resmi Gazete, 05.12.2019 Kabul Tarihli 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Sayı: 30971, 07.12.2019, Erişim Tarihi: 09.06.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm> ve Yunus Emre Ülkü, “Türkiye’deki Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:377, 2020, s.113-116.

Sonuç

İnternet ve bilgisayar tabanlı cihazların kullanımının yaygınlaşması ve özellikle son yıllarda yaşamımıza giren pandemi, dijital ortamdaki ekonomik faaliyetleri arttırmış ve çeşitlendirmiştir. İnternet üzerinden gerçekleştirilen alışverişler artık yalnızca mal alım satımı ile sınırlı kalmamakta; bireyler, kamu kurumları, şirketler arasında hizmet satışını da gerçekleştirmeye olanak yaratmaktadır. Dijital ekonomik ortam, fiziksel mesafelerin olmasına karşın hizmet üretimi ve satışının da yapılabilir olduğunu kanıtlamış, üstelik bu satış hacmi sürekli olarak büyüme göstermiştir.

Tıpkı geleneksel medya organlarında olduğu gibi internet tabanlı platformlar olan arama motorları ve sosyal medya uygulamalarında reklam hizmetlerinin alınıp satılması, tatil rezervasyonları gibi hizmetlere taleplerin oluşması, dijital hizmet kavramını doğurmuş ve bunların ticari etkileri vergilendirme gerekliliğini de beraberinde getirmiştir.

Ancak ülkeler arasında kolaylıkla satılabilen hizmet uygulamalarının kontrol edilmesi ve adil vergilendirme yapılması oldukça güçtür. Bunun nedeni, Dünya’nın herhangi bir yerinden, bambaşka bir yere hizmet satışının yapılabilmesi ve bu satışın zamanının, kimler arasında gerçekleştiğinin ya da miktarının tespit edilmesinin güçlüğüdür. Fakat buna karşın özellikle banka hesaplarında yaşanan takip sistemleri değişiklikleri, ülke yönetimlerine, gelir ve giderlerin nerelerden ve kimler arasında olduğunu tespit etmek ve kontrol etmek konusunda yardımcı olan uygulamalardır.

Ülke sınırlarının ortadan kalkması ve hizmetin küresel düzeyde satışının gerçekleştirilebilmesinin yarattığı en büyük problem, çifte vergilendirme sorunudur. Bu bağlamda ülkeler, ortak kararlar almalı ve dijital ekonominin unsurları arasında adaletsizlik yaratacak uygulamalardan kaçınmalıdır. Ottawa kararları ve OECD ile G20 ortaklığında oluşturulan dijital hizmet vergilendirme raporları, ülkelere, yapacakları mevzuat değişikliklerinde rehberlik etmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada incelenen ülkelere

bakıldığında, hemen hepsinin mevzuatında vergilendirme paylarının oldukça düşük olduğu ve her bir ülkede vergilendirme yapılabilmesi için bir alt limit belirlenmesi yapıldığı dikkat çekmektedir. Aslında bu alt limit, iş gücüne katılımı artırarak bireysel olarak dijital ortamda kazanç sağlamak isteyen kişileri de isteklendirebilen, kişi başına düşen gelir ve toplumsal refah düzeyini arttırmaktadır.

Çalışmada, seçili ülkelerin dijital hizmet vergilendirme uygulamaları incelenmiştir ve her ülkenin aynı tarihlerde kendi mevzuatlarını oluşturduğu ve mevzuatlarında yoğun benzerlik olduğunun görülmesi, uluslararası ilkelere bağlı oldukları görülmüştür. Dijitalleşme, küresel bir pazarı ortaya koyduğu gibi, ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarını da minimize eden bir olgu olarak öne çıkmaktadır.

Seçili ülkelerin dijital hizmet vergisi oranları karşılaştırıldığında en düşük dijital hizmet vergisi oranı olan ülke İngiltere iken en yüksek dijital hizmet vergisi oranı olan ülke Türkiye'dir. Türkiye hariç diğer çalışmadaki seçili ülkelerde dijital hizmet vergilendirilmesi için gelir eşik değeri mevcuttur. Hindistan'da dijital hizmetlerin faaliyetlerinin vergilendirilmesi için dengeleme vergisi ve dijital hizmet vergisi adı altında 2 vergi alınmaktadır. Diğer seçili ülkelerde böyle bir uygulama söz konusu değildir. ABD ülkesinde bazı eyalet devletlerinde dijital hizmet vergisi alınırken diğer ülkelerde tüm ülke bazında dijital hizmet vergisi alınmaktadır. Çalışma dijital hizmet vergisine yönelik uygulamalar değiştikçe güncellenebilir.

Kaynakça

Akçura, A. (19.01.2021). Dijital hizmet vergisi... ülkeler nasıl uyguluyor... ABD nasıl değerlendiriyor?, Erişim Tarihi: 18.04.2022, <https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx>.

Artar, Y. (2019). *Dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlar: Türkiye açısından çözüm önerileri*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.

Bayar, E. ve Mert, H. (2020). Digital economy, taxation and problems encountered, *Pressacademia*, 11(1), 28-33.

Deloitte, (08.04.2021). Guidance Issued on digital services tax, payment and filing obligations deferred, Erişim Tarihi: 15.04.2022, <https://www.taxathand.com/article/17457/Italv/2021/Guidance-issued-on-digital-services-tax-pavment- and-filing-obligations-deferred>.

Deloitte, (Şubat 2022). E-ticaretin öne çıkan başarısı, tüketici davranışlarında değişim ve dijitalleşme, Erişim Tarihi: 15.04.2022, 1-137. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consulting/E-ticaretin-one-cikan-basarisi-2022.pdf>.

Demirel, Ş. (2020). *İnternet reklamcılığı ve Türkiye’de internet reklamcılığının vergilendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksel Lisans Tezi). T.C Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.

Demirhan, H. (2020). Dijital hizmet vergisinin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye ile karşılaştırmalı analizi, *The Journal of Social Science*, 4(7), 73-86.

Ernst & Young (01.12.2020). Digital services tax jurisdiction activity summary, Erişim Tarihi: 13.06.2022, 1-48, <https://assets.ev.com/content/dam/ev-sites/ev-com/en-gl/topics/taxation-digital-economy/ev-digital-services-tax-iurisdiction-activitv-summarv-as-of-1-december-2020.pdf>.

Gedik, G. (2020). BEPS eylem planları kapsamında Türk vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 27-48.

GİB, 18.12.2018 tarihli ve 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki, Erişim Tarihi: 09.06.2022,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/476_vuk_ck.pdf.

Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: dijital hizmet vergisi, *Maliye Dergisi*, 178, 263-288.

Kaya, Ö. M. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması, *T.C. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 447-478.

Kılıçer, E. ve Peker İ. (2021). Dijital ekonomide vergilendirme, Ankara: Seçkin Yayınları.

OECD, (2018). Tax challenges arising from digitalisation – interim report OECD/G20 base erosion and profit shifting project, Paris: OECD Publishing.

PWC, (10.02.2019). Italy's 2019 budget law introduces a digital service tax, Tarihi: 09.06.2022, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf>.

Oktay, C. (2020). Dijital ekonominin boyutu, vergilendirilmesine yönelik OECD çalışmaları, öneriler, örnek ülke uygulamaları ve Türkiye’de yapılan düzenlemeler ve dijital hizmet vergisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 95-116.

Resmi Gazete, 05.12.2019 Kabul Tarihli 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Sayı: 30971, 07.12.2019, Erişim Tarihi: 09.06.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>.

Sandalcı, U. ve Saygın Ö. (2020). “Dijitalleşen Dünyada dijital hizmet vergisi: örnek ülke uygulamaları ve Türkiye, *Vergi Raporu Dergisi*, 246, 77-99.

Scampuddu, B. ve Nieddu. G. L. (30.09.2020). Italy's digital services tax still needs practical guidance, *International Tax Review*, Erişim Tarihi: 09.06.2022, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1nlwm557ntmdg/italvs-digital-services-tax-still-needs-practical-guidance>.

Ulun, A. B. (2021). Dijital ekonomilerin vergilendirilmesinde OECD uygulamaları ve Türkiye karşılaştırması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 223-242.

Ülkü, Y. E. (2020). Türkiye’deki dijital hizmet vergisi önerisinin incelenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 106-125.

Walker, E. (16.03.2021) The UK's digital services tax (DST), *Pinsent Masons*, Erişim Tarihi: 09.06.2022, <https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/the-uks-digital-services-tax-dst>.

Extended Abstract

The sales of goods and services on the Internet create a digital economic environment. And sales of goods and services in this market must be taxed. However, since the digital economy is a relatively new concept and digital services offered under the digital economy have not yet been defined in the regulations of many countries, some difficulties regarding taxation practices are experienced.

As a result of the digitalization of public services and private companies, the digital world has become an environment where a majority of economic activities are carried out due to several advantages especially being a time-and labor-saving method, as well as security, speed, and cost advantages. On average, 10% of recent global economic activities are carried out on digital platforms. However, although such activities offer some advantages to countries including competition, improvement in quality, and easy access to foreign markets, also bring security, audit, tracking, control, and especially tax problems. In addition to some risks such as the activities carried out in the digital environment can be anonymized, international agreements can be disabled, unauthorized goods and services can be sold, there are also some other problems such as difficulty in identifying transactions to be taxed, difficulty in reaching taxpayers, and double taxation issues. Accordingly, since economic activities carried out on the Internet are both encouraged and also create some difficulties for governments, there is a need for a solution.

Economic activities carried out on digital platforms have increased and diversified as the use of Internet-based mobile devices became widespread and due to the Covid-19 pandemic which has become a part of our lives recently. Today, shopping activities carried out on Internet are not limited to the purchase and sale of goods but also enable sales of services between individuals, public authorities, and companies. This digital environment has proven that the production and sale of services can be carried out globally despite physical distances and the volume of these sales has risen constantly.

As demand for some specific services such as holiday bookings are created and purchase and sale of advertising services are carried in search engines and social media applications - which are internet-based platforms- just like the traditional media, the concept of digital services has emerged and a need for taxation is accompanied to the commercial reflections of such transactions.

However, control and fair taxation of services that can be easily sold between countries is very difficult. Because it is possible to sell services from any part of the world to a completely

different location, and it is difficult to determine the time of such sale, the parties of the sale, or the sale price. On the other hand, especially the changes in the bank accounts tracking systems are the practices that help country authorities to determine and control where and between whom income and expenses are received.

In the digital environment, sales prices of many services have become transparent, many issues were therefore eliminated regarding the sales transactions. Furthermore, some procedures including receiving quotes, searching, questioning details of the offered service, and data collection regarding customer satisfaction have become more clear and rapid. Accordingly, many safety-related factors for both sellers and buyers have formed and the preferability of economic activities on these platforms has therefore increased. Although many transactions can be performed easily and quickly, continuous monitoring of this traffic is a very tedious and difficult practice for procedures under direct government control, such as auditing and taxation. Plus, although there is a chain of commercial activities, it should be noted that there are gaps in the legislation regarding taxation procedures and the possibility of hiding identity on the Internet.

Although countries have taken various measures on their own, this has caused some problems such as double taxation; therefore, making international agreements and regulations have started to be discussed. Particularly, OECD and G20 countries have prepared the “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) action plan and put into effect in 2013 to create a roadmap for these transactions and to apply certain taxation standards. This was the first important step since it contains suggestions both to avoid the problems created by especially multinational enterprises to avoid paying taxes between countries, and for revisions needed in the member state legislations.

However, it should be noted that only BEPS is not sufficient as the starting point of Ottawa principles and modern taxation principles, and with the increase in the volume of electronic commerce, taxation problems of countries have increased and therefore, different regulations and applications have been made on the country-scale.

Another factor that makes BEPS important is that it is the first step for making the legislations of different countries similar and for taking measures against the tax problem on a global scale through common decisions. The action plan has three core principles. The first is the coherence of countries on the taxation of digital services, the second is the definition of the essence and purpose of taxation, and the last is transparency. Since an increase in the volume of the digital economy is estimated to cause serious tax revenue losses and economic bottlenecks, especially in developing countries, the first article of the BEPS was “the taxation

of the digital economy”. Pursuant to this first article of the action plan, a 2-year review report published was created in 2015 and published as “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”. This report is also a kind of policy recommendation that defines standards that countries must comply with regard to digital service taxations. There is no obligation to implement these recommendations and countries are free to create their own legislation. Also, countries were asked to consider harmony between the countries. The “Committee on Fiscal Affairs (CFA)” and a subsidiary committee, “Task Force on Digital Economy (TFDE)” have started to operate to identify and resolve harmony and incompatibilities between countries, prevent global tax revenue losses, ensure coordination between countries, and to make BEPS functional. As a result of these works, the "International VAT/GST" Guidelines (International value added tax/Goods and Services Tax Guidelines) are published in 2017.

A major problem, the double taxation issue has emerged as the boundaries between the countries are removed and service sales on a global scale. Accordingly, countries should take common decisions and avoid practices that can lead to injustice among the parties of the digital economy. Ottawa decisions and digital service taxation reports issued in partnership with OECD and G20 guide countries for potential legislation amendments.

In the current study, the digital taxation practices of the selected countries were examined. It was observed that countries have created their own legislation almost at the same time and that there is a high similarity in their legislations, so the selected countries were found to comply with the international principles. Digitalization forms a global market as well as stands out as a phenomenon that minimizes differences between countries' practices.

A comparison of the digital service tax rates of the selected countries showed that the lowest digital service tax is in England and the highest is in Turkey. Except for Turkey, an income threshold is implemented for the taxation of digital services in the selected countries. Regarding the digital service tax, India implements two different taxes namely, the balancing tax and the digital services tax. No such practice is implemented in the other selected countries. Only certain states in the USA charge a digital service tax, whereas other countries apply their digital service taxation within the whole country. The study might be updated as digital service taxation practices are revised.