



Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Karşılaştırmalı Bir İnceleme

Digital Service Tax Applications in Türkiye and Selected Countries: A Comparative Review

Burak ÇAKIR

Certified Public Accountant (CPA), Finance Science Expert, İzmir, Türkiye
Orcid: 0000-0001-7896-588X buraccakir1035@gmail.com

Mutlu YORULDU

Assoc. Prof., Balıkesir University, Department of Finance, Balıkesir, Türkiye
Doç. Dr., Mutlu YORULDU, İİBF, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye
Orcid: 0000-0002-1010-2938 mutlu.yoruldu@balikesir.edu.tr

Article Information/Makale Bilgisi

Cite as/Atıf: Çakır, B. and Yoruldu, M. (2025). Digital Service Tax Applications in Türkiye and Selected Countries: A Comparative Review. *Van Yüzüncü Yıl University the Journal of Social Sciences Institute*, 67, 148-163

Çakır, B. ve Yoruldu M. (2025). Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 67, 148-163

Article Types / Makale Türü: Research Article/Araştırma Makalesi

Received/Geliş Tarihi: July 1, 2024/1 Temmuz 2024

Accepted/Kabul Tarihi: December 29, 2024/29 Aralık 2024

Published/Yayın Tarihi: March 18, 2025/18 Mart 2025

Pub Date Season/Yayın Sezonu: March/Mart

Issue/Sayı: 67

Pages/Sayfa: 148-163

Plagiarism/İntihal: This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software./ Bu makale, en az iki hakem tarafından incelendi ve intihal içermediği teyit edildi.

Published by/Yayıncı: Van Yüzüncü Yıl University of Social Sciences Institute/Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ethical Statement/Etik Beyan: It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited/ This study is derived from a revised version of a section of the master's thesis titled "Analysis of Digital Service Tax in Terms of Turkish Tax Legislation: Comparative Analysis of Practices in Turkey and Selected Countries" accepted in 2023 and developed with current literature and other sources (Çakır, Yoruldu)/Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur. Bu çalışma, 2023 yılında kabul edilen "Dijital Hizmet Vergisinin Türk Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması Analizi" başlıklı yüksek lisans tezinin bir bölümünün gözden geçirilmiş, güncel literatür ve diğer kaynaklarla geliştirilmiş halinden türetilmiştir (Çakır, Yoruldu).

Conflict of Interest/Çıkar Beyanı

There are no conflicts of interest./Bu çalışma kapsamında herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile çıkar çatışması yoktur.

Declaration of Authors' Contribution/Yazarların Katkı Oran Beyanı

This article has two authors and the contribution of the authors is equal./Bu makale iki yazarlıdır ve yazarların katkı oranı eşittir.

Copyright & License/Telif Hakkı ve Lisans: Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0./Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmalarını CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır

Öz

Dijitalleşme, yakın geçmişte insan hayatının içerisine dâhil olan ve gelecekte de ciddi dönüşümleri meydana getirebilecek bir kavramdır. Dijitalleşme birçok alanı etkilemekle beraber, etkilediği en önemli alanlardan biri de ekonomi olmuştur. İşletmelerin pazarlarını sanal ortamlara taşıması, fiziki ödeme yöntemleri yerine dijital yöntemlerin tercih edilmesi ve buna benzer dönüşümler çeşitli sorunları da beraberinde getirmiştir. Ekonomik aktörlerden biri olan işletmelerin en önemli amacı kâr elde etmek olduğu gibi devletlerin de en önemli amacı elde edilen bu kârları optimum seviye de vergilendirmektir. Devletlerin bu amacı gerçekleştirebilme noktasında dijitalleşmeyle birlikte ortaya çıkan sorunların çözümü için çeşitli arayışlar içerisine girilmiştir. Bu arayışlar sonucunda devletlerin ve bununla birlikte çeşitli çevrelerin farklı önerileri ortaya çıkmıştır. Önerilerden en ön planda olanı ise Avrupa Birliği'nce geliştirilen "Dijital Hizmet Vergisi"dir. Dijital hizmet vergisinin birlik tarafından ortaya atılmış olması, üye ülkelerce ortak mutabakatla benimsenmesini sağlayamamıştır. Dolayısıyla üye ülkeler, dijital hizmeti vergilendiren farklı vergi uygulamalarını hayata geçirmeye başlamıştır. Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinin uygulamış olduğu dijital hizmet vergisinin benzerlikleri ve farklılıkları bu çalışma da ortaya konulmuştur. Ayrıca Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisi incelenerek, verginin Türk vergi sistemi açısından önemi istatistiki verilerle değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Dijitalleşme, Sanal İşyeri, Dijital Hizmet Vergisi.

Abstract

Digitalization is a concept that has recently become a part of human life and may cause serious transformations in the future. Although digitalization has affected many areas, one of the most important areas it has affected has been the economy. The fact that businesses move their markets to virtual environments, the preference of digital methods instead of physical payment methods, and similar transformations have brought along various problems. The most important purpose of enterprises, which are one of the economic actors, is to make a profit, and the most important purpose of the states is to tax these profits at an optimum level. At the point of realizing this goal, various searches have been made for the solution of the problems that arise with digitalization. As a result of these searches, different proposals of states and various formations have emerged. One of these proposals is the "Digital Service Tax" offered by the European Union. Although this tax was proposed by the union, as a result of the failure of the member countries to reach the necessary consensus, countries implemented this tax individually. Although the similarities and differences of the digital service tax applied by Turkey and the European Union countries are revealed in this study, the position and importance of the digital service tax applied in Turkey in the Turkish tax system has also been tried to be revealed with statistical data.

Keywords

Digitalization, Virtual Workplace, Digital Service Tax.

Giriş

Teknolojik gelişmelerin 1950'li yılından sonra hızlı bir ilerleme kaydetmesi ve insanların bu ilerlemelere vermiş olduğu olumlu tepkiler sayesinde dijital yaşam oldukça gelişmiştir. Bu gelişim kimi zaman çeşitli duraksamalar yaşasa da hâlen devam etmekte ve bu süreklilik hâli hayatın birçok noktasına da zaman içerisinde sirayet etmektedir. Ekonomik yaşamın içerisinde yer alan birçok unsurda hâliyle bu değişime maruz kalmış ve zaman içerisinde ekonomi alanında da dijital dönüşüm yaşanmaya başlanmıştır. Çağdaş devlet anlayışlarında, devletler açısından en önemli gelir kaynakları vergiler olduğundan, devletler dijital alanda ve/veya dijitalleşme yoluyla meydana gelen mali olaylardan dolayı oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek istemektedirler (Yoruldu, 2019, s. 32). Zira dijitalleşme hızının yüksek düzeyde olması zamanla geleneksel vergilendirme ilkelerinde ve tekniklerinde aksaklıkların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu hızı yetiştirmek ve vergi kanunlarında bu hız düzeyinde bir değişim yaratmak oldukça güçtür. Bu sebeple devletler ve çeşitli uluslararası ekonomik oluşumlar çözüm önerileri getirmeye çalışmışlardır. Dijital hizmet vergisi (DHV) bu çözüm önerilerinden biri olmakla birlikte birçok ülkenin de ilgisini çekmiştir. Ülkeler kendi içlerinde bu vergiyi tartışmış ve ekonomik yapılarına göre çeşitli farklılıklar içeren dijital hizmet vergisini uygulamaya geçirmişlerdir. Türkiye'de bu vergiyi uygulayan ülkelerden biri olmakla birlikte, uluslararası alanda uygulanan bu verginin bazı noktalarında dikkat çekici düzeyde ayrılmaktadır.

1. Dijitalleşme

Günlük yaşamın içinde kullanılan her türlü ses, görsel ve metinlerin sayılar kullanılarak ekranlara taşınması dijitalleşme olarak kabul edilmektedir (Ormanlı, 2012, s. 32). Dijitalleşme sürecine kadar çeşitli teknolojik dönemlerden geçilmiştir. İlk olarak tarımdan sanayiye geçişte, kitlesel üretimin gerçekleştiği bir dönem yaşanmıştır. Bu sürecin devamında büyük ölçekte üretim bantlarının kurulduğu ve emek yoğun üretim yerine makinelerin programlanarak otomatik üretim sistemine geçildiği dönem gelmiştir. Nihai olarak cari dönem ise ileri düzey teknolojik yaşam dönemidir (Kurtulmuş, 1995, s. 161). İleri düzey teknolojik yaşamın içerisinde yapay zekâ, robotlar, nesnelerin interneti ve bulut bilişim gibi yeni ve birçok alanı etkileyen önemli gelişmeler bulunmaktadır (Ersöz ve Özmen, 2020, s. 171). Bu yeni teknolojiler çeşitli şekillerde hayatımızın içerisinde yerini almaya da başlamıştır. Öncelikle devletlerin vatandaşlarına sunduğu hizmetleri dijital ortama taşınması buna örnektir. Örneğin her bir vatandaşa ait birden fazla verinin saklanması ve çeşitli noktalardan ulaşılması ihtiyacı bulut sistemlerle sağlanabilmiştir. Bu sistemlere verilebilecek en iyi örnek e-devlet sistemidir. Bu sistem sayesinde personel ihtiyacı azalmış ve kırtasiyecilik maliyetlerinde bir azalma meydana gelmiştir. Böylelikle daha çevreci bir yaklaşım benimsenmiş ve bütçe açısından da olumlu etkileri olmuştur (Yoruldu, 2020, s. 225-228).

1.1. Dijital Hizmetler

Dijital hizmet elektronik mekânda depolanan ve servis edilen hizmetleri tanımlamaktadır. Bu hizmetlere örnek olarak; günlük hayatta kullanılan elektronik postalar ve çeşitli hizmet sunumu için kurulan web siteleri verilebilir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 109). Zira dijital hizmetler belirli başlıklar altında sınıflandırıldığında öne çıkan üç önemli hizmet bulunmaktadır. Bunlar; çevrimiçi reklamlar, sanal pazar yerleri ve kullanıcı verilerinin satışlarıdır (Güngör, 2020, s. 269-286).

Çevrimiçi reklamlar, zaman içerisinde farklı biçimlerde ortaya çıkmıştır. İlk olarak banner (afiş) reklam şeklinde ortaya çıkarken zamanla arama motoru, sosyal medya ve web sitesi reklamları olarak çeşitli biçimleri ortaya çıkmıştır (Çetinkaya ve Çelik, 2019, s. 488). Cep telefonu kullanan kişi sayısındaki artış ve ayrıca internet hizmetinin mobil cihazlara indirgenmesi dijital hizmetler içerisinde çevrimiçi reklamları önemli bir yere koymuştur. Bireylerin içinde bulunulan dönemde cep telefonu üzerinden bütün işlemlerini hallediyor olması ve bu işlemlerini halletmek için kullanmış olduğu uygulamaların arayüzlerine çeşitli reklamların verilebiliyor olması mal ve hizmet üreten işletmeler için önemli bir reklam alanı oluşturmuştur. En önemlisi de sunulan reklamların tıklama ve görüntüleme rakamlarının ölçülebilir olması kullanıcıların davranışlarının da tespitine önemli ölçüde izin vermiştir. Bu sebeple mal ve hizmet üreten işletmeler stratejilerini daha hızlı bir şekilde yenileyebilmiş ve piyasa içerisindeki rekabet edilebilirliğini artırabilmiştir (Helander, 2010, s. 13-20). Bütün bunların sonucunda bu alanda yüksek hacimli bir ekonomik akış meydana gelmiştir.

Sanal pazar yerleri, anlık olarak ulaşılabilme gücünü kullanarak dijitalleşme konusunda insanların hayatında olumlu bir değişim yarattığı düşünülebilecektir. Bu sanal pazar yerleri elektronik ticaretin (e-ticaret) doğmasını sağlamış, ulusal ve uluslararası etkileşimin artmasını da neden olmuştur. Amazon'un öncülük etmesiyle başlayan bu süreç Türkiye içerisinde de N11, Hepsiburada ve Trendyol gibi çeşitli e-ticaret sitelerin doğmasını sağlamıştır. Bu sanal pazar yerlerinde hem ürün satışı yapılabilmesi, ürünü alan bireylerin yorumlar aracılığıyla deneyimlerini paylaşabilmesi ve işletmelerin reklamlarını, kampanyalarını duyurabilmesi önemli bir değişime kapı aralamıştır (Ekici, 2020, s. 213-219).

Kullanıcı verilerinin satışı, bireylerin her ne kadar tedirgin olduğu bir alan olsa da dijitalleşmeyle birlikte işletmeler için önemli bir veri kaynağını oluşturmaktadır. Zira bu veriler sayesinde kişilerin ilgi alanlarına göre reklamlar sunulabilmekte ve tercihleri üzerinde bir etki yaratılabilmektedir (Kara, 2022, s. 294). Bireyler her ne kadar bu verileri paylaşmamak ya da gizlemek istese de pek mümkün olamamaktadır. Zira bu platformların tamamı bir üyelik üzerine hizmet sunmakta ve üyelik oluşturulmadığı takdirde hizmetten mahrum kalınmaktadır. Bazı durumlarda kişiler her ne kadar verileri paylaştığının farkında olmasa da web sunucuları tarafından kaydedilen çerezler sayesinde kişilerin ziyaret etmiş olduğu siteler kaydedilmektedir. Bu sayede kullanıcının ilgisi çeken konular belirlenebilmektedir (Oğuz, 2014, s. 4-6). Tüm bu verileri bu siteler tarafından güvenlik amaçlı tutulduğu belirtirse dâhi verilerin satışı yapılmakta ve dijital hizmet kapsamında ekonomik bir gelir elde edilmektedir.

2. Dijital Dönüşüm ve Ekonomi

Bireylerin birbirleriyle ve toplumla etkileşim şeklini değiştiren, iş yapış şeklinden kişisel becerileri, insan sağlığından eğitime ve buna benzer birçok alana dijital anlamda meydana gelen değişimler dijital dönüşüm olarak değerlendirilmektedir (OECD (Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü), 2018, s. 2). Bu dönüşümün asıl sebebi teknolojik ilerlemeler olarak görülmektedir. Zira hâli hazırda benzer ve rutin bir şekilde devam eden politik, ekonomik ve kültürel hayatta bir değişimden söz edilmektedir. Bu durum bize bu alanlarda yaşanan dijital gelişmelere götürmektedir. Bu gelişmeleri sağlayan en önemli dijital yenilikler bulut bilişim, mobil cihazlar, analitik araçlar, sosyal platformlar ve mobil uygulamalardır (Wade, 2015, s. 5).

Dijital dönüşümden etkilenen önemli alanlardan biri de ekonomidir. Zira bu dijital dönüşüm işlem maliyetlerini düşürmüş, fiyatlarda şeffaflık artmış ve otomasyon sayesinde insanlar daha üretken olduğu alanlara zaman ayırma imkânı elde etmiştir. Bu dönüşüm üretim ve pazarlama alanlarındaki süreçleri etkilemekte ve işletmeler üreticilerle, tedarikçilerle, müşteri ve çalışanlarıyla dijital araçları kullanarak daha hızlı etkileşim kurabilmektedir. Bu durum ortaya çıkan üretim sorunlarını ve müşteri memnuniyetsizlikleri hızlı bir şekilde çözüme kavuşturma imkânı vermektedir (OECD, 2018, s. 12). Bu bağlamda bakıldığında dijitalleşme ekonominin içerisinde yer alan tüm oyuncuların aktif bir şekilde iletişim içerisinde kalmasını sağlamış ve bu durum da işlem hacimlerini artırmıştır. Bu sebeple bu yeni çağın içerisinde dijitalleşme her alanda ne kadar önemliyse, ekonomi alanında da bir o kadar önem arz etmektedir.

2.1. Dijital İş Modelleri

Dijitalleşmeyle birlikte ekonomik işleyişin içerisinde ortaya çıkan bir diğer önemli unsur yeni dijital iş modelleridir. Bu iş modelleri elektronik ticaret (e-ticaret), çevrimiçi reklam hizmetleri, bulut bilişim, katılımcı ağa bağlı platformlar, çevrimiçi ödeme hizmetleri ve mobil uygulama mağazalarıdır (Kayışkan, 2021, s. 3-4).

Elektronik ticaret, sanal pazar yerleri aracılığıyla sipariş alınan ve bilgisayarların ağ sistemleri kullanılarak gerçekleştirilen mal ve hizmet satışları olarak bilinmektedir. Mal ve hizmet satışının e-ticaret kapsamında sayılması için internet üzerinden satın alınması yeterlidir. Ödeme şekli ve teslimat yöntemi yapılan işlemin elektronik ticaret kapsamında olup olmadığını değiştirmemektedir (OECD, 2011, s. 115). Elektronik ticaretin en önemli faydası pazar hacminin genişlemesi olarak görülebilmektedir. Zira pazar hacminin genişlemesi işletmeleri daha işlevsel sipariş alma ve dağıtım mekanizmaları kurmaya teşvik etmiştir. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu verilere göre, 2022 yılının ilk yarısında gerçekleşmiş elektronik ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %116 seviyesinde yukarı yönlü eğilim gösterdiğini ortaya koymaktadır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022, s. 1).

Çevrimiçi reklamcılık, geleneksel reklamcılık faaliyetine nazaran daha fazla insana ulaşabilme imkânı sayesinde farklılaşmaktadır. Gelenek reklamcılığın maliyetlerin fazla olmasına karşın çevrimiçi reklamcılığın maliyetleri o kadar maliyetli değildir. Maliyet fayda ilişkisine bakıldığında ise çevrimiçi reklamcılık az maliyetle daha fazla fayda sağladığı görülmektedir. Zira çevrimiçi reklamlar sadece bir lokasyona değil geniş bir çevreye hitap etmektedir (İTO, 2005, s. 4-7). Bütün bu sebeplerde dolayı çevrimiçi reklamcılık birçok işletmenin kullandığı ve ürünlerini pazarladığı bir reklam türüdür.

Uygulama mağazaları, mobil ve masaüstünde kullanılan çeşitli uygulamaların satıldığı bir dijital platformdur. Bu platform sayesinde uygulamalar satın alınabilmekte ve mobil cihazlara indirilebilmektedir. Zira 2021'de dünya genelinde 230 milyar uygulama indirildiği belirtilmektedir. Bu durum uygulamaların önemini ortaya koymaktadır. Bu platformlarda yer alan çevrimiçi uygulamaların sayısı her geçen gün artmaktadır. İçinde bulunulan zaman diliminde bankacılık, mağazacılık, eğitim ve finans alanlarında yapılan işlemlerin bu mobil uygulamalar sayesinde yapıldığı düşünüldüğünde ciddi bir ekonomik hacim yarattığı öngörülebilmektedir. Nitekim 2021'de indirilen mobil uygulamalar için yapılan tüketim giderleri 170 milyar dolar (Amerika Birleşik Devletleri doları-USD) olarak gerçekleşmiştir (Ceci, 2022).

Bulut bilişim, dijital dönüşüm içerisinde bir mekân içerisinde bulunma zorunluluğunu ortadan kaldıran bir gelişimdir. Kişiler internetin olduğu her noktadan sahip oldukları tüm verilere erişebilmektedir (OECD, 2015, s.60). Dünya nüfusunun her geçen gün artması, insanların tüketim alışkanlıklarındaki gelişmeler çok daha büyük bir hacmi beraberinde getirmektedir. Bu sebeple e-ticaret işletmeleri ve benzeri firmaların dijital ortamda üyelerinden aldıkları bilgilerin ve siparişlerin bir veri olarak saklanması gerekliliği bulunmaktadır. Bu gerekliliğe çözüm olarak da bulut bilişim geliştirilmiştir. Bu gelişim sayesinde mekân ve zaman sınırı olmaksızın bir işin yürütülmesinde görevli olan her personel gerekli bilgiye ulaşabilmekte ve sorunu uzaktan dâhi olsa çözüme kavuşturabilmektedir.

Katılımcı ağa bağlı platformlar, internet kullanıcılarının etkileşim içerisinde olmasını sağlayan bir oluşumdur. Bu oluşum sayesinde kullanıcılar içerikleri geliştirebilmekte, genişletebilmekte, derecelendirebilmekte ve yorum yapabilmektedir. Bu platformlara verilebilecek en iyi örnek sosyal ağ uygulamalarıdır (OECD, 2015, s. 62).

Çevrimiçi ödeme hizmetleri, tüketiciden tüketiciye gerçekleştirilen (C2C) e-ticaret işlemlerinde kullanılan iş modelidir. İki ayrı tüketicinin birbirini tanımaması ve bu sebeple duyulan güvensizliğin giderilmesi noktasında ortaya konulan bir iş modelidir (OECD, 2015, s. 57).

3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Teknolojik gelişmelerde yaşanan hızlı gelişim, dijitalleşirmeyi hızlandırmış ancak bu hızlanmadan etkilenen ekonomik unsurlar bu hıza o oranda uyum sağlayamamıştır. Bu sebeple devletlerin bu dijital anlamda yaşanan hızlı dönüşüme ayak uydurabilmesi için gerekli analizleri yapmaları ve bunun sonucunda da hukuki ve teknik alt yapılarını hazırlamaları gerekmektedir (Giray, 2020, s. 3). Nitekim bu duruma devlet ve vergi perspektifinden bakıldığında, vergi kanunlarında yer alan geleneksel vergileme ilkelerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. Zira hâlihazırda bulunan vergileme kuralları sanayi devrinde tasarlanmış ve o günün koşullarına göre şekillenmiştir. Mobilitenin bu kadar arttığı bir dönemde o gün ki şartlara göre tasarlanmış bir kanunun bugüne olan faydası gittikçe azalmıştır (Nellen, 2012, s. 1).

OECD (2015), dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili sorunları, üç başlıkta açıklamıştır. Bunlar; bağlantı noktası, veri ve karakterizasyondur. Bu sorunların temelinde dijitalleşmeyle gelen mobilite ve fiziksel olarak bir işyeri varlığının bulunmaması yatmaktadır. Keza bu sorunların çözümü için ortaya konulan fikirlerin temelinde belirtilen problemlerin ortadan kaldırılması çabası bulunmaktadır.

4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Yapılan Çalışmalar ve Uygulamaları

Avrupa Birliği, OECD ve diğer çeşitli ülkeler tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi problemlerine ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmış ve öneriler sunulmuştur. Bu kapsamda Türkiye’nde yapılmış olduğu çalışmalar bulunmakta ve dijital hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında dijital hizmet vergisini uygulamaya koymuştur.

Avrupa birliği içerisinde dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu ilk olarak 2017’de Estonya’da gerçekleştirilmiş olan “Tallinn Dijital Zirvesi”nde ele alınmıştır (Demirhan, 2020, s. 79). Adı geçen zirveyle birlikte dijitalleşmeye daha açık bir Avrupa Birliği olması gerektiği vurgulanmış ve dijitalleşme noktasında yapılması gereken her türlü özveriye açık olunduğu belirtilmiştir. Bütün bunların yanında dijital alanın vergilendirilmesinde adaletin sağlanması ve küresel anlamda tüm ülkelerin yararına olabilecek bir ortak vergi politikası anlayışının geliştirilmesinin gerekliliği ifade edilmiştir. Burada yer alan oyun alanı terimi, sadece ülke bazlı değil ekonomik ve siyasi oluşumlar nezdinde de kabul görececek bir alanın yaratılmasını ifade etmektedir. Aynı zamanda teknoloji şirketlerinin de faaliyetlerinin kısıtlanmayacağı bir süreç istenmektedir (European Council, 2017a, s. 5). Avrupa birliği içerisinde dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında iki ayrı öneri ön plana çıkmıştır. Bunlardan ilki, işletmelerin vergileme kanallarında yeniliklerin yapılması gerekliliğidir. Ancak bu sürece her işletmeyi dâhil etmenin zorlukları göz önüne alındığında ikinci öneri olan, geçici bir vergi konulması çok daha fazla ilgi toplamıştır (European Commission, 2017b, s. 1-11). Uygulamaya konulacak verginin uzun vadede çifte vergileme gibi çeşitli sorunların gündeme gelmemesi adına geçici olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki, devletler dijital ekonomiyi sağlıklı bir şekilde vergileme gücünü elde edene kadar herhangi bir vergisel kayıp yaşamak istememektedir. Zira birçok devlet bu öneriyi benimsemiş ve uygulamaya geçirmek için gerekli çalışmalara başlamış ve bir kısmı da uygulamaya geçirmiştir.

OECD tarafından 2013’de “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” eylem planı ortaya konmuştur. “Matrah aşındırılması ve kâr aktarımı eylem planı” olarak adlandırılan bu çalışma, dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında sorunları ortaya koymakta, ancak herhangi bir çözüm önerisi sunmamaktadır. Bu sebeple BEPS eylem planları daha çok kılavuz niteliğinde bir çalışma olarak görülebilmektedir.

Türkiye ise dijital hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında üç ayrı uygulamayı hayata geçirmiştir. Bunlar (Oğuz ve Yıldız, 2023, s. 89);

“-Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler kapsamında alınacak olan KDV,

-İnternet ortamında verilecek olan reklam hizmetlerine ilişkin hizmeti verenlere ve bu hizmetin verilmesi için aracılık edenlerin uygulayacakları stopaj vergisi,

-Dijital hizmet vergisi” uygulamalarıdır.

Ortaya konulan tüm bu çalışmaların herhangi bir vergisel kayıp yaşanmaması adına yerinde olduğu ve devletler için önem arz ettiği söylenebilecektir.

5. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında ülkelerin ortaya koymuş olduğu benzer vergi uygulamaları bulunsa dâhi bazı noktalarda çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu kapsamda ön plana çıkan ülkelerin, dijital ekonomiyi vergilendirmeye ilişkin olarak uygulamaya aldıkları mali yükümlülükler aşağıda detaylarıyla gösterilmiştir.

Tablo 1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ülke Örnekleri

Yer	Uygulamaya Başlama Dönemi	Çeşidi	Nispeti	Çerçevesi
Arjantin	2020 Yılı Aralık Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%5 - %10 ve %15	“Arjantin ya da Arjantin’e ait bir dijital platform üzerinden yapılan hizmetler”
Avusturya	2020 Yılı Ocak Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%5	“Arayüz reklam hizmetleri ve Avusturya’da işlemde olan her türlü yazılı ve web sitesi gelirleri”
Belçika	2023	“Dijital Daimî Kuruluş/Dijital Hizmet Vergisi”	%3	“Dijital platform reklamları, kullanıcı veri satışı ve dijital aracılık hizmetleri”
Kanada	2024 Yılı Ocak Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%3	“Çevrimiçi sanal pazaryerleri, sosyal medya, çevrimiçi reklamcılık, kullanıcı verileri ve diğer iş modellerinden elde edilen gelirler”
İtalya	2020 Yılı Ocak Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%3	“Arayüz reklam hizmetleri, mal ve hizmet satışı sağlayan dijital arayüzler ve kullanıcı verilerinin iletilmesi hizmeti”
Birleşik Krallık	2020 Yılı Nisan Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%2	“Sosyal medya platformları, arama motorları ve çevrimiçi pazar yerlerinden elde edilen gelirin 25 milyon sterlini aşması”
Polonya	2020 Yılı Temmuz Dönemi	“Dijital Hizmet Vergisi”	%1,5	“İsteğe bağlı olarak görsel ve sesli medya hizmet erişimleri ve ticari iletişim sağlayıcı gelirleri”
Portekiz	2021 Yılı Şubat Dönemi	“Sergi Harcı/Yıllık Vergi”	%4 / %1	“Video paylaşımı yapılan görsel ve işitsel platformlardan alınan ücret / Abonelik ile alınan video hizmetlerinden elde edilen brüt gelir”
Vietnam	2021 Yılı Ocak Dönemi	“Stopaj Vergileri”	Değişen Oranlar	“Dijital ve E-ticaret faaliyet geliri elde eden ve yerleşik olmayanların elde ettikleri gelirler”

Kaynak: Kmpg, (2022). “Taxation of The Digitalized Economy, 1-1154. <https://tax.kmpg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>”

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü gibi her ülkenin farklı konularda çeşitli uygulamaları bulunmaktadır. İlgili tabloda görüleceği üzere bazı ülkelerin tek ve düşük bir dijital hizmet vergisi oranı bulunurken, bazılarının ise birden fazla ve yüksek vergi oranı bulunmaktadır. Büyük teknoloji şirketlerinin dijital hizmet vergisi karşısında alacağı önlemler o ülkenin alacağı dijital hizmet düzeyini ve kalitesini de etkileyebilecektir. Özetle, bu verginin kapsamı ve oranının belirlenmesinde ülkenin bulunduğu coğrafi konum, ekonomik yapısı ve dijitalleşme noktasında getirilmesi istenen yatırımların etkili olduğu söylenebilir.

6. Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye

Dijital Hizmet Vergisi, Türkiye’de 07/12/2019 tarihinde yayımlanan 30971 sayılı Resmî Gazete ile mevzuata dâhil olmuştur. Ancak kanun bu tarihte yayımlanmış olmasına rağmen kanunun yayım tarihini takip eden üçüncü ay başından itibaren yürürlüğünün başlayacağı, yürürlük maddesinde düzenlenmiştir. Bu sebeple ilgili vergi 01/03/2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisinin uygulanmasına dair genel uygulama tebliği ise 20/03/2020 tarihinde yayınlanarak, uygulamaya alınmıştır. Hâli hazırda da dijital hizmet vergisinin uygulamasına devam edilmektedir.

Dijital hizmet vergisinin konusu; Türkiye’de gerçekleştirilen dijital hizmetlerdir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022, s.375). Dijital hizmet vergisinde vergilendirme, dijital hizmet sağlayıcısı tarafından sunulan hizmet sonucunda elde edilecek hasılat üzerinden gerçekleştirilmektedir. Ancak kanun kapsamında hasılat kavramının tam bir tanımı yapılmamakla birlikte, sunulan hizmet kapsamında elde edilen kazanç ve tahakkuk eden hasılatlar gelir kabul edilmiş ve bu hizmetlerin sunumunda katlanılan giderler vergilendirme noktasında hasılattan düşülemeyeceği belirtilmiştir (Yavaşlar, 2020, s.11).

Dijital hizmet sunumu sonucunda elde edilecek olan hâsılatın, verginin konusu olabilmesi, üç koşula bağlanmıştır. Bu koşullar; hizmetin dijital ortam aracılığıyla sunulması, hizmetin Türkiye’de sunulmuş olması ve hasılatın Türkiye’de elde edilmiş olmasıdır (Karabulut, 2020, s.278). Bu hususa yönelik olarak şöyle bir örnek verilebilir. X yabancı uyruklu kişinin Türkiye’ye yapmış olduğu turistik ziyareti esnasında akıllı telefonu üzerinden ihtiyaç duyduğu bir uygulamayı belli bir bedel karşılığında satın alması ve ödemesini, Türkiye’de olmayan bir hesap üzerinden yapması halinde hizmet Türkiye sınırlarında yapılmış sayılmayacak ve DHV kapsamında vergilendirilemeyecektir. Genel uygulama tebliği kapsamında sayılan dijital hizmetler şu şekildedir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020);

“a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),

b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil).”

Yukarıda sayılan hizmetlerin yanı sıra bu hizmetler kapsamında verilecek olan aracılık hizmetleri de DHV’nin kapsamına girmekte ve hasılatla dâhil edilmektedir.

Dijital hizmet vergisinin mükellefleri ise, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Hizmeti sunan sağlayıcılarının 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre tam mükellef olmamasının, bu verginin mükellefiyetini etkilememektedir. Ayrıca dijital hizmet sağlayıcılarına başvuru sonrasında “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” tarafından mükellefiyetleri başlatılmaktadır (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisi açısından iş yerinin, kanuni ve iş merkezinin ya da ikametgahının Türkiye sınırları içerisinde yer almaması hâlinde ve bakanlığın vergi alacağını emniyet altına alabilmesi için dijital hizmet vergisine tabi olacak tarafların işleme ve ödemeye aracılık edenlerden vergi sorumlusu sıfatıyla vergi kesintisi yapmasını isteyebileceği ve bunun vergi sorumlu sıfatıyla beyan etmesi talebinde bulunabileceği ayrıca ilgili tebliğ ile düzenlenmiştir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisi nezdinde Türkiye’de elde edilecek olan hâsılatın 20 milyon Türk lirasından veya uluslararası ölçekte elde edilen hasılatın 750 milyon avrondan az olması hâlinde vergiden muafiyet sağlanacağı belirtilmiştir. Ancak dijital hizmet sunucu bir gruba ait bir şirket olması hâlinde konsolide şekilde yayınlanan tablolara bakılacak, belirtilen tutarların grup bazında geçmesi hâlinde DHV’ye tabi olacaktır. İlgili tebliğ kapsamında bu husus için verilen örnek şu şekildedir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020);

“Görsel içeriklerin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda izlenmesine yönelik dijital ortamda hizmet sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (N) işletmesi, 2019 hesap döneminde kanun kapsamındaki dijital hizmetler dolayısıyla dünya genelinde 589 Milyon avro, Türkiye’de 54 Milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre söz konusu işletme kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla vergiden muaf olacaktır”.

“İşletmenin, 2020 hesap döneminde aynı hizmetlerden elde ettiği hasılatla ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir”;

Tablo 2. "Dijital Hizmet Vergisi Hadlerine İlişkin Örnek Tablo"

"Kümülatif Hasılat Dönemleri"	"Türkiye'de Elde Edilen Hasılat Tutarı"	"Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı"
"Ocak ve Mart"	"12 Milyon TL"	"280 Milyon Euro"
"Ocak ve Haziran"	"21 Milyon TL"	"756 Milyon Euro"
"Ocak ve Eylül"	"38 Milyon TL"	"900 Milyon Euro"
"Ocak ve Aralık"	"49 Milyon TL"	"980 Milyon Euro"

Kaynak: "Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (2020). <https://www.mevzuat.gov.tr>"

"Buna göre, 2020 hesap döneminin Ocak-Haziran döneminde söz konusu işletme tarafından elde edilen hasılat tutarı, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan her iki haddi de aştığından 2020 hesap dönemi Haziran ayı sonu itibarıyla işletme bakımından muafiyet sona erecektir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre, hadlerin aşıldığı vergilendirme döneminin takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020 hesap dönemi Ekim ayı başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır."

Dijital hizmet vergisi için genel uygulama tebliğinde sayılan istisnalar ise şu şekildedir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020);

"-4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,

-13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,

-19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetler,

-28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,

-20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12 nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri,"

dijital hizmet vergisinden müstesna tutulmuştur.

Dijital hizmet vergisinin matrahını vergilendirme dönemi içerisinde sunulan hizmetler sonucu elde edilen hasılat oluşturmaktadır. Hasılatın konusuna ise üyelik bedelleri, abonelik bedelleri, satış ve hizmet bedeli, komisyon ücreti ve buna benzer hizmetler girmektedir. Bu hizmetlerin sunulması sonucunda ortaya çıkan kur, fiyat, faiz ve prim farkları hasılatla dâhil edilmektedir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020). Dijital hizmet vergisine ait matrahın tespitinde işlem gideri, hizmet sunum maliyeti ve vergi adı altında herhangi bir indirim yapılmayacağı kanun maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla DHV'nin matrahı, gayrisafi kazançtır (Kaya, 2020, s.105). Bu uygulama sonucunda dijital hizmet sunucusu işletmeler sundukları hizmet kapsamında kar elde etmese dâhi vergi ödemek durumunda kalabilecektir (Çelener, 2019, s. 2238). Bu sebeple dijital hizmet sağlayıcılarının vergiye uyumu azalacağı ve bu hizmeti sunan işletmelerin ömrünün kısılacağı düşünülebilecektir.

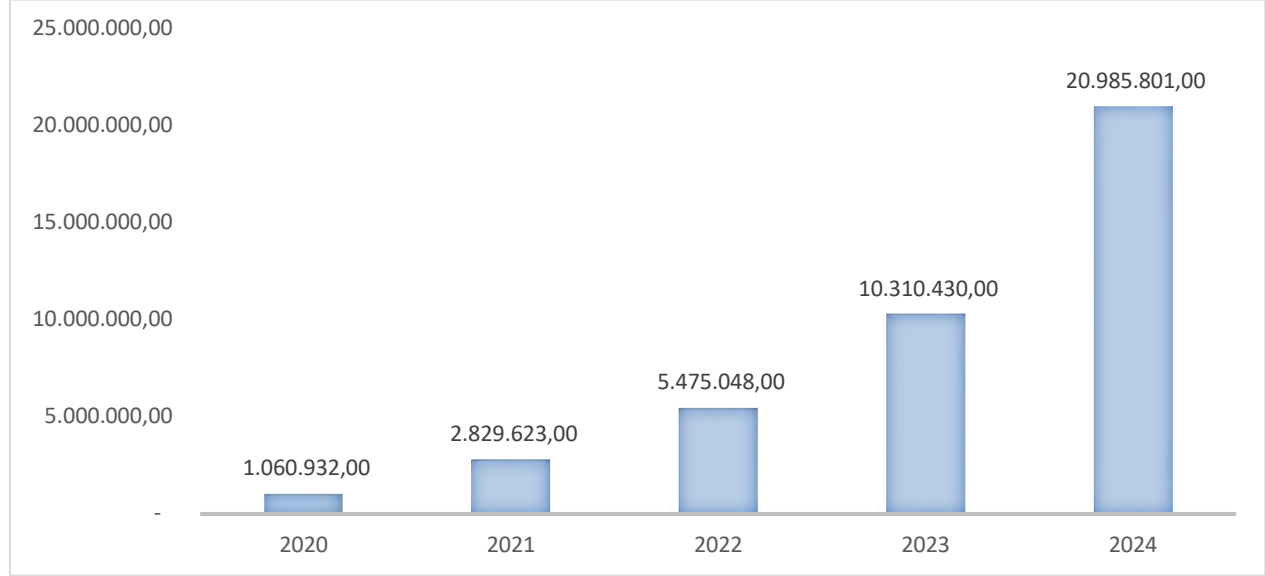
Türkiye'de uygulanan DHV oranı %7,5'tur. İlgili oran elde edilen gayrisafi hasılatla uygulanmakta ve hesaplama sonucunda ödenmesi gereken DHV bulunmaktadır. İlgili verginin oranını, Cumhurbaşkanı, kararı ile %1'e indirilebileceği gibi iki katına kadar da çıkarabilme yetkisine sahiptir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020).

DHV'de vergilendirme dönemleri aylıktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı uygun gördüğü takdirde üçer aylık dönemler hâlinde vergilendirilme yapılabileceği ifade edilmiştir (DHV Genel Uygulama Tebliği, 2020). DHV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilen bir vergidir. Beyannameler elektronik ortamda "www.digitalservice.gib.gov.tr" adresi üzerinden gönderilebilmektedir. Türk vergi sistemi kapsamında bulunan katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri BDP (Beyanname Düzenleme Programı) aracılığıyla verilmektedir. Bunun aksine dijital hizmet vergisi farklı bir internet sunucusu kullanılarak verilmektedir. Bu noktada diğer vergilerin beyan şekline ayrılmaktadır. Bu durum yurtdışında olup, Türkiye'de hizmet sunan dijital hizmet sunucularının Türkiye dışında olsalar dâhi internet ortamını kullanarak beyannamelerini gönderebilmelerine imkân tanımaktadır. İlgili dönemin hasılatına ilişkin beyanname, takip eden ayın sonuna kadar verilmekte ve tahakkuk eden vergi de ay sonuna kadar ödenmektedir.

7. Beş Yıllık (2020 – 2024) Verileri ile Dijital Hizmet Vergisi Geliri Üzerine Bir Değerlendirme

Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulanmaya başlandığı tarih olan 1 Mart 2020'den itibaren, vergiden yapılan tahsilatlar aylık olarak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu "Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri" raporlarında yayınlanmaktadır. DHV'den yapılan aylık tahsilatlar, raporlarda, genel bütçe gelirleri tasnifinde yer alan vergi gelirleri içerisinde gösterilmektedir. Bu raporlarda, 2020 ve 2024 dönemlerinde tahsilatı gerçekleştirilen DHV tutarları, aşağıda yer verilen grafiklerle sunulmuştur. İlgili grafikler Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu "Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri" raporlarında yer alan istatistiki veriler kullanılarak yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 1. "2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 Yılları Arasında Toplam Dijital Hizmet Vergisi Gelirleri"



Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, Grafik, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri dikkate alınarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 dönemlerinde tahsilatı gerçekleştiren DHV gelirleri toplamı, Grafik 5'te verilmiştir. Karşılaştırılan bu dönemlerde, en yüksek DHV tahsilatının 2024 yılında yapıldığı görülmektedir. Dönemler itibariyle, DHV tahsilatındaki artışlar değerlendirildiğinde, 2021 yılında 2020 yılına kıyasla %166, 2022 yılında 2021 yılına kıyasla %93, 2023 yılında 2022 yılına kıyasla %88 ve son olarak 2024 yılında 2023 yılına kıyasla yaklaşık %103 oranında artış gerçekleştiği saptanmıştır. Bir önceki döneme kıyasla en yüksek artış 2021 yılında olmuştur. Bunun nedeni 2020 yılında sadece 9 aylık DHV tahsilatının yapılmış olmasıdır. Genel olarak ise DHV'den yıllar itibariyle elde edilen toplam tahsilat düzeyinde sürekli bir artış olduğu tespit edilmiştir.

DHV'den yıllar itibariyle elde edilen toplam gelirin, toplam vergi gelirleri içindeki payının saptaması, DHV'nin mali etkinliğini ortaya koyabilmek açısından önemlidir. 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 dönemlerinde elde edilen toplam DHV tahsilatı seviyeleri, ilgili dönemlerdeki toplam vergi tahsilatı seviyeleri ve DHV gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payları aşağıda Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	DHV Gelirleri	DHV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2020	833.250.502	1.060.932	%0,13
2021	1.164.988.132	2.829.623	%0,24
2022	2.353.285.988	5.475.048	%0,23

2023	4.500.865.586	10.310.430	%0,23
2024	7.304.863.055	20.985.801	%0,29

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, Tablo, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayımlanmış olduğu Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri dikkate alınarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3'te sunulan veriler incelendiğinde, dönemler itibariyle elde edilen DHV gelirinin ilgili dönemde elde edilen toplam vergi gelirleri içindeki payları, sırasıyla %0,13, %0,24, %0,23, %0,23 ve %0,29 olmuştur. DHV gelirlerinin, o döneme ait toplam vergi gelirleri içindeki payları değerlendirildiğinde; 2020 yılında DHV tahsilatı sadece 9 aylık bir dönemde yapıldığı için bu dönemde DHV toplam gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,13 olarak gerçekleşmiştir. Zira bu pay, karşılaştırmada en düşük orandır. 2021, 2022, 2023 ve 2024 dönemlerinde elde edilen DHV gelirleri, yıllar itibariyle rakamsal olarak artış eğilimindedir. DHV'den elde edilen toplam tahsilatın, toplam vergi gelirleri içindeki payları 2024 yılına kadar %0,23-0,24 ile yatay bir seyir izlerken, 2024 yılı gerçekleşmelerinde bu oranın önceki dönemlerden ayrılarak 6 puanlık bir farkla %0,29 seviyesine çıktığı görülmektedir. 2024 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki veraset ve intikal vergisi %0,088, şans oyunları vergisi %0,50 ve özel iletişim vergisi %0,41 oranında gerçekleşmiştir. Zira bu kıyaslamada, 2024 yılında DHV gelirinin, toplam vergi geliri içindeki payı, şans oyunları vergisi ve özel iletişim vergisi gelirlerinin altında kalmıştır. Bunun nedeni DHV'nin bu vergilere kıyasla yeni bir vergi olması ve tabanının diğer vergiler kadar henüz geniş olmamasıdır. Buna rağmen toplam bütçe gelirleri içerisinde dijital hizmet vergisinden elde edilen gelirin, veraset ve intikal vergisine kıyasla daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

8. Türk Vergi Sistemi İçerisinde Dijital Hizmet Vergisi

Dijital hizmet vergisi, Türk vergi sisteminde yeni bir vergidir. DHV, verginin kaynağı açısından değerlendirildiğinde, gelir ve harcama vergilerine benzer özellikleri olmasına rağmen farklı yönere de sahiptir. Vergilerin ekonomik açıdan sınıflandırılmasında ise DHV'nin dolaysız bir vergi olduğu söylenebilir. Zira DHV'nin konusu, matrahı ve mükellefi bellidir ve süreklilik arz etmektedir (Kaya, 2020, s.458).

DHV, matrah tekniği açısından advalorem matraha sahiptir. Zira belirli bir ekonomik değer matrah olarak kabul edilmekte ve bu matrah üzerinden bir vergi hesaplanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 79). Dijital hizmet vergisini ayırtıran en önemli özelliklerden biri ise safi kazancı değil gayrisafi kazancı vergilendirilmesidir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde gelir üzerinden alınan bir vergi olduğunu belirtmek doğru olmayacaktır.

DHV'de vergilendirme, işlem hacmi üzerinden yapılmaktadır. Bu sebeple vergilendirmenin hedefinde yapılan işlemler olduğundan (hizmet alışı-satışı) dolaylı vergi niteliği ağır basmaktadır. Zira bu şekilde gerçek gelirin tam olarak ortaya konulması ihtimali düşmektedir. Ayrıca DHV'de, dijital hizmet sunucuları üzerinde olan vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtılması ihtimali de oldukça yüksektir (Çelener, 2019, s. 50). Bu nedenlerle vergi adaleti açısından etkin bir vergi olduğunu söylemek zordur. Vergilerin ekonomik açıdan dolaylı – dolaysız vergi olarak sınıflandırılmasında iki ölçüt kullanılmaktadır. Bunlar yansıma ve verimlilik ölçütleridir. Yansıma, ödenen bir verginin özellikle fiyat mekanizması yoluyla, bir başkasına aktarılabilmesidir. Bu usulle bir başkasına aktarılabilen vergiler, Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler olarak adlandırılmaktadır (Pehlivan, 2008, s. 117).

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığının aylık olarak yayınlamış olduğu, “merkezi yönetim bütçe gelirleri” içerisinde de dijital hizmet vergisi dâhilde alınan mal ve hizmet gelirleri içerisinde gösterilmiştir. Bu açıdan bakıldığında ise dolaylı ve harcama üzerinden alınan bir vergi olduğu söylenebilecektir.

DHV'nin, vergi sistemi içindeki durumu itibariyle çeşitli yorumlar yapılmıştır. Bu yorumlardan, kabulü daha az olan; DHV'nin, gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu ve safi kazanç yerine gayrisafi kazancı dikkate alması nedeniyle dolaysız bir vergi olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşüdür (Karabulut, 2020, s. 277). Bir diğer ve daha çok kabul gören görüş ise DHV'nin işlem hacimleri üzerinden alındığı ve bu sebeple DHV'nin dolaylı bir vergi olduğudur (Çelener, 2019, s. 50). Sonuç olarak DHV'yi, Türk vergi sistemi içinde salt bir sınıflandırmaya dâhil etmek zordur. Ancak DHV, verginin konusu açısından gelir üzerinden alınan bir vergi ve dolayısıyla dolaysız vergiler sınıflandırılmasında yer alması gerektiği söylenebilir (Kaya, 2020, s. 460).

9. Seçilmiş Ülkelerin Karşılaştırılması

Dünya’da 1980’li yıllar itibariyle çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) yayılmaya başlamasıyla, uluslararası hizmet ticareti de artma eğilimine girmiştir. ÇUŞ’ların ürettikleri ve pazara sundukları hizmetlerin önemli bir kısmı dijital hizmet niteliğine haizdir. Bu hizmetlerin satışı sonucu elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesi, dijital ekonominin ve uluslararası vergilendirmenin sorunsalı olmuştur. Dijital ekonominin ve dolayısıyla dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için ulusal düzeyde yeni arayışlar başlamıştır. Bu arayışların sonucu olarak ortaya çıkan DHV bir vergilendirme aracı olarak geliştirilmiştir. DHV, 2000’li yıllarla artan ve 2020’de ortaya çıkan pandemi döneminde oldukça yaygınlaşan dijital hizmetlerden doğan kazancı vergilendirmeyi amaçlayarak, pek çok ülke tarafından uygulamaya alınmıştır. Bazı ülkeler ise DHV’nin uygulanması için farklı alternatifler üreterek, vergiye ilişkin oluşturulan tasarılar, hükümetler tarafından ülkelerin meclislerine sunulmuş, müzakereye açılmıştır. DHV’ye ilişkin çalışmalar, özellikle 2019 ve 2020 yıllarında başlamış ve yoğunlaşmıştır. Zira pandemi nedeniyle her alanda başlayan yeni çözüm arayışlarının, vergilendirme alanında da etkili olduğu söylenebilir. Bu nedenlerle, DHV, ülkeler için çok yeni bir vergidir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 111).

Bu dönemde, Avrupa Birliği (AB) komisyonu tarafından, ortak bir çözüm arayışının neticesinde, ortak bir vergi uygulaması olarak “Digital Service Tax (DST)” (Dijital Hizmet Vergisi) sunulmuştur. Avrupa Birliği’ne üye ve üyelik müzakereleri yürütülen tüm ülkelerin uygulamaya başlaması için geliştirilen DHV’de, birlik içinde uygulama birliği sağlanamamıştır. Zira bunda bazı ülkelerde hükümetler üzerinde ortaya çıkan politik ve siyasi baskılar etkili olmuştur. AB’ye üye olan 28 ülkeden sadece 11’inin, ekonomik ve mali işler konseyinden önce, DHV’yi uygulamayı kabul ettiklerini açıklamışlardır (Lowry, 2019, s. 6). AB’nin ortak hareket etme çabasına rağmen, Fransa, İngiltere (31 Ocak 2020 tarihi itibariyle Avrupa Birliği’nden ayrılmıştır), İtalya, İspanya, Avusturya ve Macaristan, dijital vergilendirme hususunda ulusal tasarılarını oluşturarak, ulusal dijital hizmet vergilerini uygulamaya başlamışlardır. İngiltere haricindeki diğer ülkelerin, dijital ekonomiyi vergilendirmek üzere uygulamaya aldıkları verginin, dijital hizmet vergisine benzediği ifade edilebilir (Çelikkaya, 2021, s. 178).

9.1. Fransa

Avrupa Birliği içerisinde dijital hizmet vergisini uygulanması noktasında birlik içerisinde önerinin kabul edilmemesi, üye ülkeleri ulusal bazlı çözüm arayışına yönlendirmiştir (Çelener, 2019, s. 45). Ulusal vergi politikasını oluşturarak, dijital hizmet vergisini uygulayan ilk ülke Fransa’dır. Fransa’nın bu sürece öncülük etmesiyle birlikte, diğer ülkeler de Fransa’nın uygulamasını dikkate alarak çözümler üretmeye çalışmışlardır. Bu kapsamda Fransa’nın uygulamaya almış olduğu DHV’nin nitelikleri önemlidir (Fırat, 2020, s.30). Fransa’nın uygulamış olduğu dijital hizmet vergisi, ABD’nin önemli teknoloji şirketlerini vergilendirdiği için ve bu şirketler Google, Apple, Facebook ve Amazon olduğu için GAFA vergisi olarak da anılmıştır (Demirhan, 2020, s.80).

Fransa da 2019 yılında uygulanmasına başlanan dijital hizmet vergisinde, küresel ölçekte 750 milyon avro, Fransa’da sağlanan hizmetlerde ise 25 milyon avroyu aşmayan gelirler DHV kapsamına alınmamıştır. Bu rakamların üzerinde hasılat elde eden dijital hizmet işletmeleri DHV kapsamında vergiye tabi tutulacaktır. Elde edilen hasılat üzerinden %3 oranında sabit oranlı bir vergi alınacağı da belirtilmektedir. Verginin tahsilatına yönelik olarak da iki taksit şeklinde ödenmesine karar verilmiştir (Journal Officiel De La République Française, 2019).

Dijital hizmet vergisinin hayata geçirilmesiyle birlikte “ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi” konuyla ilgili bir soruşturma yapmıştır. Bu soruşturma sonucunda hazırlanan raporda Fransa’nın dijital hizmet vergisini uygulaması hâlinde 1,3 milyar USD değerindeki Fransız mallarına ek gümrük vergisi konulacağı belirtilmiştir (Akçura, 2021). Bu tepkiye karşılık olarak Fransa’nın Ekonomi ve Maliye Bakanı Bruno Le Maire, ABD’nin koymayı düşündüğü ek gümrük vergisi uygulamaması hâlinde dijital hizmet vergisine ilişkin tahsilatları belirli bir süreliğine erteleneceği bildirmiştir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 117-118). Karşılık sergilenen bu tutum sonucunda iki ülke karşılıklı olarak uygulayacak vergileri belirli bir süreliğine ertelemişlerdir (Akçura, 2021).

Fransa’nın uygulamaya başladığı DHV’nin birtakım eksikliklerinin olduğu görülmektedir. Bu eksikliklerden kaynaklı olarak, verginin adil olmadığına dair kanaatler oluşmuştur. Ayrıca vergiyle ilgili teknik konulara yeteri kadar açıklık getirilememiştir. Zira bu verginin uygulamaya konulmasındaki temel amacın, işletmelerin dijital alanlarda elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi olduğu belirtilmiştir. İşletmelerin dijital alanlarda gerçekleştirdikleri faaliyetlerin, devletin vergi erozyonuna neden olduğu ve bu nedenle devletin gelir kaybının olduğu ifade edilmiştir. Bu hususların önlenmesi için de DHV’nin yürürlüğe konulduğu açıklanmıştır. Fransa’da DHV’nin uygulamaya alınma amaçlarını karşılayıp karşılamadığı ise DHV uygulandıkça ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan, uygulanan DHV nedeniyle küresel ölçekte hizmet sunan dijital işletmelerin hizmet sunduğu ülke içerisinde faaliyetlerini azaltması ya da hizmet sunumundan vazgeçmesi sonucunu doğurabilecektir. Fransa açısından mevcut DHV uygulamasının olası etkileri açısından kapsamlı ve çok yönlü bir biçimde

değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda yapılacak değerlendirme neticesinde dijital ekonomiyi destekleyici ve aynı zamanda devletin bu alandaki vergi kaybını makul bir seviyeye çekecek bir vergilendirme anlayışının benimsenmesi, verginin etkinliği açısından son derece önemlidir. Fransa'nın dijital ekonomiyle ilgili benimseyeceği vergilendirme biçimi, uluslararası ölçekte ortak mutabakat sağlanarak uygulanacak bir vergi uygulamasına dayandırılabilmesi gibi ortak vergi anlayışında mutabakat sağlanıncaya kadar uygulamaya alınacak olan ulusal bir vergi koymak suretiyle de olabilir. Zira her iki biçimde de vergi salınırken, temel vergilendirme ilkelerinin dikkate alınması, vergiden beklenen etkinliği arttırabilecektir (Çelener, 2019, s. 51).

9.2. İtalya

İtalya dijital hizmet vergisini 2019 yılında yürürlüğe almıştır. Ancak vergi hemen uygulanamamıştır. Bunun sebebi olarak ise tek taraflı tedbirler koymak yerine OECD düzeyinde ortaya konulabilecek ortak bir çözüm (politika) beklentisidir. Ancak böyle bir çözümün sağlanamaması sebebiyle DHV 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla uygulamaya konmuştur (Demirhan, 2020, s.83).

İtalya da dijital hizmet vergisi, bireysel ve grup düzeyinde yer alan kişi ve kurumlar tarafından ödenmektedir. Dijital hizmet sunucusunun brüt küresel geliri 750 milyon avroyu aşması ve ulusal ölçekte elde edilen gelirin ise 5,5 milyon avroyu hasılat elde edilmesi durumunda dijital hizmet vergisi söz konusu olacaktır. Elde edilen hasılat belirtilen iki şartında aynı dönem içerisinde gerçekleşmiş olması hâlinde vergiye tabi tutulacaktır (Ey, 2020). İtalya'da dijital hizmetlerden bu verginin alınabilmesi için hizmeti alan kullanıcının İtalya'da bulunma zorunluluğu bulunmaktadır. Belirtilen şartların sağlanması durumunda elde edilen brüt gelir üzerinden %3 oranında DHV hesaplanacaktır. Bunların yanı sıra, dijital hizmet sunucusunun İtalya'da vergi mükellefi olmaması herhangi bir sonuç doğurmamakta ve vergi yıllık olarak uygulanmaktadır. İtalya OECD düzeyinde ortak bir çözüm önerisi getirilmesi neticesinde uygulamaya almış olduğu vergiyi kaldırabileceği de öngörülmektedir (Deloitte, 2021).

İtalya'da uygulanan DHV, web vergisi olarak da adlandırılmaktadır. İtalya ulusal politika arayışları sonucu uygulamaya aldığı DHV'yi, OECD bünyesinde ortak bir vergi anlayışının benimsenmesi hâlinde uygulamadan kaldırabileceğini açıklamıştır. İtalya'nın bu tutumu, OECD tarafından ortak bir karar alınıncaya kadar dijital ekonomi alanında vergi geliri kaybı oluşmasını engellemek üzerinedir. Ayrıca İtalya'nın bu tutumu, uygulamaya alınan DHV'nin geçici bir vergi niteliğine sahip olduğunu göstermektedir.

9.3. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık, dijital işletmelerin vergilendirilmesi noktasında uluslararası ölçekte bir çözümün üretilmediği belirtmiş ve bu çözüm önerisinin geliştirileceği süreç boyunca geçici bir önlemin alınması gerektiğini belirtmiştir. Bu sebeple Nisan 2020'den itibaren dijital hizmet sonucu elde edilen hasılat üzerinden DHV tahsil edileceği bilgisi kamuoyuyla paylaşılmıştır (House of Common Library, 2023, s. 5-7).

Birleşik Krallık dijital hizmet vergisi kapsamında kâr elde eden işletmeleri vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu kapsamda küresel ölçekte 500 milyon Sterlin gelir eden şirketler vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir (House of Common Library, 2023, s. 30). Ulusal ölçekte ise 25 milyon sterlinden daha fazla gelir elde eden dijital hizmet işletmeleri %2 oranında vergiye tabi tutulacağı ifade edilmiştir (Kpmg, 2022, s.15). Bu durum göstermektedir ki ilk 25 milyon sterlini elde edecek dijital işletmeler vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu muafiyetin yerel ölçekte hizmet sunumunda bulunan işletmeleri desteklemek amacıyla uygulandığı düşünülebilir (HM Treasury, 2018a, s. 2).

Birleşik krallık dijital hizmet kapsamında elde edilecek hasılatın vergilendirilmesi noktasında kurumlar vergisi çerçevesinde AB, G20 ve OECD üye ülkelerle yapılacak çalışmalarda öncülük edebileceğini ve bir çözüm üretilmesi noktasında aktif rol alacağını, çözümün üretilmesi noktasında ise dijital hizmet vergisini uygulamadan kaldırabileceğini belirtmiştir (HM Treasury, 2018a, s. 1).

9.4. İspanya

İspanya, 2018 yılında küresel ölçekte 750 milyon avro ve İspanya da bulunan kullanılacak sunulacak hizmetler sonucunda elde edilecek hasılatın 3 milyon avroyu aşması hâlinde %3 oranında dijital hizmet vergisi uygulayacağını duyurmuştur (Congressional Research Service, 2019, s. 7). İspanya'da uygulanan dijital hizmet vergisi için, hizmetlerin sunulduğu yer önem arz etmektedir. Bir kullanıcının bölgesel alan içinde bulunması, sunulacak olan hizmetin verginin uygulandığı bölgede yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Bölgesel alan, İspanya sınırları içerisinde yer alan kısmı ifade etmektedir. Örneğin çevrimiçi reklamın görüntülenmesi esnasında cihazın o bölge içerisinde yer alması dijital hizmet vergisini gündeme getireceği belirtilmiştir. Bu uygulama nezdinde herhangi bir karışıklığa izin vermemek adına, kullanıcılara ait bir cihazın farklı bir cihaz

olduğu sonucuna varılmadığı sürece, IP adrese göre belirlenen yerde bulunduğu kabul edileceği ifade edilmiştir (Spain Official State Gazette, 2020).

Dijital hizmet vergisine yönelik taslak 2019 yılında yayınlanmış ve 2020 yılında tekrardan yayınlanarak kabul edilmiştir. Taslağın kabul edilmesiyle birlikte 16 Ocak 2021 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur. Ancak vergilendirme noktasında ortaya çıkan karmaşık konular ve vergi idaresinin bu konudaki eksikliği verginin uygulanma tarihini 1 Temmuz 2021 tarihine ertelenmesine sebebiyet vermiştir (Enache, 2021). Diğer ülkelerden farklı olarak İspanya, vergisel ödevlerini yerine getirmeyen ve vergisini ödemeyen mükellefler para cezası uygulaması getirmiştir. Buna göre; en az 15.000 avro ve en fazla toplamda 400.000 avroyu aşmamak üzere bir önceki takvim döneminde elde edilen net cironun %0,5 (binde beşi) kadar para cezasının tatbik edileceği açıklanmıştır (Spain Official State Gazette, 2020).

İspanya DHV uygulamasında, bölgesel alan sınırı belirlemiştir. Ayrıca vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere caydırıcı nitelikteki para cezası uygulamasını gündeme alması, DHV uygulamalarında İspanya'yı farklılaştırmaktadır. Zira DHV'nin daha etkin sonuçlar vermesi açısından, bu gelişmeler olumlu görülebilir. Nitekim ülkelerin DHV konusunda ortaya koydukları tutum ve davranışlar ve yürürlüğe geçirdikleri uygulamalar, henüz bu vergiyi uygulamaya başlamamış ve taslak hâlinde çalışmalarına devam eden ülkeleri açısından yol gösterici nitelik taşıyabilmektedir.

10. Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi

Dijital hizmet vergisini uygulayan seçilmiş ülkeler genelinde bir karşılaştırma yapıldığında Türkiye'de uygulamaya geçirilen DHV'nin kapsamının daha geniş olduğu görülmektedir. Birleşik Krallık, İtalya ve Fransa, vergiyi yıllık olarak uygularken, İspanya üçer aylık dönemler şeklinde uygulamaktadır. Türkiye bu ülkelerin aksine hizmet sunumunda bulunan dijital işletmelerin hasılatları üzerinden aylık olarak bir vergilendirme yapmaktadır. Bu durum tahakkuk eden vergilerin kısa süre içerisinde hazineye kazandırılması açısından olumlu görülebilecek iken, dijital işletmeleri için olumsuz bir durum olarak değerlendirilebilecektir. Sonuçta bu işletmeler Türkiye sınırları içerisinde yer almayan, uluslararası ölçekte hizmet sunan dijital hizmet şirketleridir.

Dijital hizmet vergisinin oranına bakıldığında ise Türkiye'nin yine seçilmiş ülkelerle bir ayrışma içerisinde olduğu görülmektedir. Avrupa genelinde ortalama olarak DHV'nin oranı %3 iken Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tur. Türkiye'de bu verginin yüksek olması tüketicilerin aleyhine bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Zira dijital hizmet vergisi dolaylı bir vergidir ve dijital hizmet şirketleri bu vergiyi kullanıcılarına yansıtabilecektir (Bingöl, 2019). Verginin nihai kullanıcılara yansıtılmasına bağlı olarak, kullanıcılar daha yüksek fiyat ödeyerek dijital hizmetlerden faydalanabileceklerdir. Bu nedenle DHV açısından iktisadi bir etkinlik sağlanmak isteniyorsa vergi oranının optimize edilmesi diğer bir ifadeyle AB ve OECD ortalamasına yakınlaştırılması gerekmektedir. Türkiye'de uygulanan DHV oranının optimize edilmemesi durumunda ise sunucuların hizmetlerini Türkiye açısından kısıtlayabilmesi ve sonlandırabilmesi gibi birtakım olumsuz sonuçların meydana gelmesi muhtemeldir (Yoruldu, 2023, s. 43). Zira bu sonuçların ortaya çıkması halinde, DHV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmeyeceğinden (veya vergi kapasitesinin aşınmasına bağlı olarak) vergi kayıp ve kaçığı oluşabilecektir.

Sonuç itibarıyla Türkiye, dijital hizmet sunumuna bağlı olarak ortaya çıkan kazançtan vergi almayı amaçlayan dijital hizmet vergisini, çeşitli ülke uygulamalarını esas alarak düzenlemiş ve uygulamaya almıştır. Ancak 1 Mart 2020 tarihinde Türkiye'de uygulamaya alınan bu vergi oran ve vergilendirme dönemi gibi çeşitli unsurlarının farklı olması kaynaklı diğer ülkelerden ayrılmaktadır.

Sonuç

Dijitalleşme, bilgilerin sayılar kullanılarak dijital araçlara aktarılmasını ifade eden bir kavramdır. Bu kavram her ne kadar basit bir tanıma indirgenmişse de insan yaşamının gelişimi açısından çok önemli bir role sahip olmaktadır.

Çevrimiçi reklamcılık, bulut bilişim, katılımcı ağa bağlı platformlar, çevrimiçi ödeme hizmetleri ve e-ticaret, dijital ekonomi içerisinde yer alan dijital hizmetler olarak kabul edilmektedir. Bu dijital hizmetlerin sunumunda fiziksel bir mekâna gerek duyulmaması, geleneksel anlamda fiziki bir mekân olmadan sunulamayan hizmetlerden ayrılmaktadır. Bu sebeple herhangi bir mekâna gerek duymaksızın hizmet sunan işletmelerin konumu sorgulanmaya başlanmıştır. Zira bu sunucular sadece buldukları ülke sınırları içerisinde değil, sınır dışında yer alan çeşitli ülkelere de hizmet sunabilmektedir. Bu durum zamanla hizmetlerin internet ortamında sunulmasına ve beraberinde sanal işyeri kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Öncesinde fiziki olarak teslim edilmesi gereken bir mal ve hizmetin gümrük sürecinden geçmesi ve bu sayede kayıt altına alınması mümkün iken sanal işyerleri sayesinde bu süreç ortadan kalkmıştır. Bu durum insanların hayatları açısından hızı ve çeşitli kolaylıkları beraberinde getirirse dâhi kamusal ölçekte çeşitli sorunların doğmasına da neden olmuştur.

DHV, Türk vergi sistemi içerisinde klasik vergi sınıflandırmalarından salt herhangi birine dâhil etmek zordur. Zira DHV, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan diğer vergilerin dinamiklerini tam olarak yansıtmamaktadır. Dijital hizmet vergisi farklı açılardan kimi zaman dolaylı vergilere kimi zamanda dolaysız vergilere benzemektedir. Nitekim yine aynı şekilde ne tam olarak harcama vergisi ne de tam olarak gelir vergisi olarak tanımlanmaktadır. Verginin uygulanması hususunda belirlenen sınırların yüksek seviye de olması birçok yerel işletmeyi bu verginin dışında bırakmıştır. Bu durum yerel dijital işletmeleri teşvik etmesi açısından olumlu bir tutum olarak değerlendirilebilecektir. Kısa sürede uygulamaya konulan bu vergiden elde edilen tahsilatlara bakıldığında ise eski olarak kabul edilebilecek birkaç vergiden elde edilen gelirlere yakın bir tahsilat yapıldığı görülmektedir. Türkiye’de uygulanan dijital hizmet vergisi oranının %7,5 olması ve aylık olarak beyan edilmesi diğer ülkelere nazaran dijital işletmeleri daha zorlayıcı bir konumda yer almaktadır. Bu durum hâliyle zaman içerisinde Türkiye’de dijital hizmet sunumunda bulunan dijital işletmelerin vergisel ödevlerini yerine getirdiği esnada zorlanmasına ve bu hizmetleri daha yüksek fiyatlamalarla kullanıcılara sunmasına neden olabilecektir.

Dijital hizmet vergisi, çeşitli ülkelerde uygulamaya konulmuş olmakla birlikte seçilmiş bazı ülkelerin uygulamaları dikkat çekmektedir. İlk dikkat çeken ülke ise Fransa’dır. Zira Fransa bu vergiyi uygulayan ilk ülke konumunda yer alması ve diğer ülkelere öncülük etmesi sebebiyle önemli bir konum elde etmesine neden olmuştur. İlgili vergiyi uygulayan ülkelerin bir kısmı, bu verginin geçici süre uygulanması gerektiği düşüncesine sahiptir ve bu ülkeler uluslararası birlikler nezdinde ortaya konulacak bir çözümün daha sağlıklı ve uzun vadeli olacağı düşüncesini taşımaktadırlar. Fakat bu ortak bir çözümün yaratılamaması ülkeleri tek taraflı çözümler üretmeye ve uygulama sevk etmiştir. Ancak bu verginin geçici süreyle uygulanması gerektiği düşüncesi hala geçerliliğini korumaktadır. Verginin uygulamaya başlanması aşamasında ABD ile Fransa arasında yaşanan sorunlar göz ardı edilemeyecektir. Zira ilgili vergi birçok ABD teknoloji şirketini vergi kapsamına almaktadır. Bu sebeple bu vergiyi sadece mali açıdan ele almak ve değerlendirmek doğru olmamakla birlikte, siyasi açıdan da etkileri değerlendirilmelidir. Tüm bu nedenlerden dolayı, dijital hizmet vergisini uygulamaya koymak isteyen ülkelerin vergi taslağı incelenmeli ve uygulamaya geçirilme noktasındaki amaçları detaylı bir şekilde analiz edilmesi gerekliliği doğmaktadır.

Türkiye’nin dijital hizmet vergisini yürürlüğe geçirmesi, kayıt dışılığın önlenmesi ve dijital ekonominin vergilendirilmesi bakımlarından yerinde olmuştur. Zira Türk vergi sistemi içerisinde yer alan geleneksel vergileme ilkeleri, dijital hizmet sunucularını vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Zira bu vergiye tabi mükelleflerin, takip edilmesi ve denetlenmesi diğer vergi mükelleflerine göre çok daha karmaşıktır. Bu sebeple, Türkiye’nin uluslararası ölçekte dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda çalışmalarda bulunan gelişmeleri takip etmesi ve küresel ölçekte kabul edilebilecek bir DHV uygulamasının içerisinde yer alması, vergilendirme maliyetlerini azaltabilir. DHV’nin çeşitli ülkeler tarafından geçici olarak uygulanması amacı yerine, ülkelerin vergi sistemlerinin, dijital ekonomiye duyarlı hale getirilmesi kalıcı bir çözüm sunabilir.

Kaynakça | References

- Akçura, A. (2021). Dijital hizmet vergisi, ülkeler nasıl uyguluyor, ABD nasıl değerlendiriyor?, Deloitte. <https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx>
- Bingöl, O. (2019). Dijital hizmet vergisi geliyor. Vergiye Dair. <https://vergiyedair.com/2019/10/24/dijital-hizmet-vergisi-geliyor/>
- Ceci, L. (2022). App stores statistics facts. Statista. <https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/#topicOverview>
- Congressional Research Service, (2019). Digital services taxes (DSTS): policy and economic analysis. Analyst in Public Finance, 1-32 <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45532>
- Çelener, B. (2019). Diğer dijital hizmet vergisi uygulamaları karşısında Türk dijital hizmet vergisi kanun teklifine ilişkin bir değerlendirme. Mali Hukuk Dergisi, 15 (178), 2223-2248.
- Çelener, B. (2019). Dijital ekonomiyi vergilendirme yolunda somut bir adım: dijital hizmet vergisinde Fransa örneği. Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16 (2019/2), 31-54.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin ekonomik analizi. International Journal of Public Finance, 6 (2), 176-192.
- Çetinkaya, M. B. ve Çelik, R. (2019). Bir dijital pazarlama stratejisi olarak etkileşimli reklamların etkinliği: deneysel bir çalışma. Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 12 (18.UİK Özel Sayısı), 484-506.
- Deloitte, (2021). International tax Italy highlights 2021. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2021.pdf>
- Demirhan, H. (2020). Dijital hizmet vergisinin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye ile karşılaştırılmalı analizi. The Journal Of Social Science, 4 (7), 73-86.
- Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (2020). <https://www.mevzuat.gov.tr>
- Ekici, Ş. (2020). B2C elektronik ticarete sanal pazar yerinin hukuki durumu. İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (8), 207-227.
- Enache, C. (2021). Spain determined to cash in on digital services tax. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/>
- Ersöz, B. ve Özmen, M. (2020). Dijitalleşme ve bilişim teknolojilerinin çalışanlar üzerindeki etkileri. Bilişim Teknolojileri Online Dergisi, 11 (42), 170-179.
- European Commission, (2017a). Tallin digital summit. Estonia. <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/node/3812/printable/pdf>
- European Commission, (2017b). Communication from the commission to the European parliament and the council. Brussels, 1-11.
- Ey, (2020). Italy's Digital services tax enters into force as of 1 january 2020. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%20january-2020
- Firat, M. (2020). Dijital hizmet vergisi üzerine bir değerlendirme. Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 3 (1), 28-33.
- Giray, F. (2020). Küresel vergi sisteminin yeni politikası olarak dijitalleşme: AB ve Türkiye'de dijital hizmet vergisi. M. Kaya ve E. Öz (Editörler), Bilişim Çağında Vergi Hukuku içinde (s. 1-22), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Güngör, M. (2020). Dijital hizmet vergisi. Danıştay Dergisi, 152, 257-294.
- Helander, F. (2010). Mobile display advertising and consumer privacy. Umea School Of Business, Master Thesis. Student Umea, Sweden.
- HM Treasury, (2018a). Digital service tax. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf
- House of Common Library, (2023). Digital service tax. Commons Library Research Briefing, 1-116. https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP_8719/CBP-8719.pdf
- İTO, (2005). İnternet reklamcılığı e-reklam. İstanbul: Bilişim Teknolojileri ve E-ticaret Şubesi.
- Journal Officiel De La République Française, (2019). LOI n 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et. République Française. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588/>
- Kara, M. C. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yeni rabata ve kar tahsisi kuralları. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (49), 291-308.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: dijital hizmet vergisi. Maliye Dergisi, 178, 263-288.
- Kaya, Ö. M. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2), 447-478.
- Kayışkan, D. (2021). Dijital iş modelleri. M. A. Çakırer (Editör), Dijital Pazarlama içinde (s. 1-14), Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2021). Dijital ekonomide vergilendirme. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kpmsg, (2022). Taxation of the digitalized economy. 1-154. <https://tax.kpmsg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized->

economy-taxation-developments-summary.pdf

- Kurtulmuş, N. (1995). Post-endüstriyel ekonomilerde kitle üretimine bir alternatif: esnek uzmanlaşma. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, (40), 161-173.
- Lowry, S. (2019). Digital service taxes (DSTs): policy and economic analysis. Congressional Research Service, 1-31.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2025). 2025 Merkezi Yönetim Konsolide Bütçe İstatistikleri. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2025/02/Merkezi-Yonetim-Butce-Gelirleri-Ay-Ici-Tahsilatları-Detay2.xls>
- Nellen, A. 2012. Internet taxation and principles of good tax policy. Policy and Internet, 4 (1), 1-21.
- OECD, (2011). OECD guide to measuring the information society 2011, OECD Publishing Paris, 1-206.
- OECD, (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy – action: 1 2015 final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD Publishing Paris, 1-285.
- OECD, (2018). Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018, inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD Publishing Paris, 1-213.
- Oğuz, H. (2014). Elektronik ortamda kişisel verilerin korunması, bazı ülke uygulamaları ve ülkemizdeki durum. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 1 (3), 1-38.
- Oğuz, N. S. ve Yıldız, H. E. (2023). Türkiye’de dijital hizmet vergisinin değerlendirilmesi. Anadolu Economics, 5 (2), 83-97.
- Ormanlı, O. (2012). Dijitalleşme ve Türk sineması. The Turkish Online Journal of Design, Art And Communication, 2 (2), 32-38.
- Pehlivan, O. (2008). Kamu maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Spain Official State Gazette, (2020). The tax on certain digital services. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/sede/tema/normativa/otros_impuestos/law_4_2020-tax_on_certain_digital_services.pdf
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). Türk vergi sistemi. Bursa: Ekin Yayınevi.
- T.C. Ticaret Bakanlığı, (2022). Elektronik ticaret bilgi sistemi 2021 yılı verileri. <https://www.eticaret.gov.tr/dnnqthgzvawtdxraybsaacxtymawm/content/filemanagerdosyalar/2021%20yılı%20e-ticaret%20bülteni.pdf>
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016). Vergi usul hukuku. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Wade, M. (2015). Digital business transformation a conceptual framework. Global Center For Digital Business Transformation, 15, 1-15.
- Yavaşlar, F. (2020). Dijital hizmet vergisi. Vergi Sorunları Dergisi, 377, 9-20.
- Yoruldu, M. (2019). Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkinliği: İzmir ili örneği, İstanbul: Hiper Yayınevi.
- Yoruldu, M. (2020). Dijital vergilendirme ve dijital vergilendirme araçlarının Türkiye açısından incelenmesi. Ş. Karabulut (Editör), Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta’dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler içinde (s.225-239), İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Yoruldu, M. (2023). Türkiye’de dijital hizmet vergisi uygulaması ve vergilemede etkinlik açısından değerlendirilmesi. Vergi Dünyası, 42 (497), 31-45.