

## VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Adil AKINCI**

Assoc. Prof. Dr., Bilecik Şeyh Edebali University, Faculty of Economics and Administration,  
Department of Public Finance, Bilecik

**ORCID ID:0000-0002-2181-6952**

**Nazhanım CİHANTİMUR**

Master Student, Bilecik Şeyh Edebali University, Institute of Graduate Programs, Department of  
Public Finance, 11230, Bilecik

**ORCID ID:0009-0005-7169-7866**

### ÖZET

Dijital teknolojinin gelişmesiyle beraber dünya ekonomisine yön veren şirketlerin büyük kısmını dijital teknoloji şirketleri kapsamaktadır. Bu bakımdan dijital hizmetler sektörü önemli bir vergi potansiyeline sahiptir. Ancak dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalar kendi ürettikleri gelirleri kendi ülkelerine çekmeleri ve kendi ülkelerindeki kamu gelirlerine katkı sağlamamaları küresel vergi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Çağımızda teknolojinin gelişmesiyle beraber dijital hizmet sağlayan firmalar yüksek karlar elde etmeye başlamıştır. Yüksek karlar elde etmelerine rağmen ödemekle yükümlü oldukları vergileri yeterince ödememekteler ve bunun sonucunda da vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Bu sebeple OECD, AB, G7 ve G20 gibi ülkeler son birkaç yıldır bu firmaların vergilendirilmesi ile ilgili çeşitli çalışmalarda bulunmuş ancak henüz ortak bir zemin bulunamamıştır. Ülkemizde ise “Dijital Hizmet Vergisi “ 01.03.2020’de yürürlüğe girmiştir. Çalışmamızda Dijital Hizmet Vergisi ile Dünya’da ve Türkiye verileri incelenerek yorumlanmıştır. Dolayısıyla bu vergi ileride sorun yaratacaktır çünkü ülkemizde uygulanan dijital hizmet vergisi uygulanan diğer ülkelere nazaran yüksektir ve dijital hizmet sağlayan firmalar bu vergiyi ödemediği takdirde dijitalden yararlanan tüketicilere de yansyacaktır. Bu tür sebeplerde dolayı bu vergi gelecekte sorunlar oluşturabilir. Dijital hizmet vergisinin önemi ve gerekliliği açısından vergi uygulamasının mahiyetini daha iyi anlamak için bu çalışmada; Türkiye’de getirilmesi planlanan dijital hizmetler vergisi, konusu ve vergilendirme standartları, vergi oranları ve muafiyetleri; tüm yönleriyle tanıtılmış ve dünyada uygulamaya koyanlar ile karşılaştırılma yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital ekonomi, Dijital hizmetler, Vergileme

### EVALUATION OF DIGITAL SERVICES TAX IN TERMS OF TAX COMPETITION

### ABSTRACT

Today, as a result of technological developments, companies providing digital services generate very high revenues. However, despite the fact that these companies generate very high incomes, they do not pay enough of the taxes they have to pay, and they result in a loss of tax revenue.

The OECD, the EU, the G7 and the G20 countries have therefore undertaken a number of studies in recent years on the taxation of these companies, but have not yet reached a common point. In Turkey, the “Digital Service Tax” applies as of 01.03.2020. The study attempted to interpret the digital service tax by analyzing the picture in the world and in Turkey. As a result, the digital service tax rate to be applied in Turkey is much higher than in other countries and will be reflected on consumers who benefit from the digital services when digital service providers do not pay the tax. The aim of this study is to introduce and compare all aspects of the digital services tax, which is intended to be implemented in Turkey, with its subject, matrix, rate and exemptions, to be better understood in terms of the necessity/importance of the tax on digital services and how it is applied.

**Keywords:** Digital economy, Digital services, Taxation

## GİRİŞ

Teknoloji ve iş dünyasının bir araya gelmesiyle ortaya çıkan dijital ekonominin zamanla değişip gelişmesi nedeniyle, mevcut vergi sistemlerinin yeni iş ve ticaret modellerini vergilendirmede artık yeterli olmadığı bir dönemde yaşıyoruz. Çağımızda dijital hizmet sektöründen sağlanan gelirler çok yüksek seviyelere ulaştı ancak uygunsuz vergilendirme konusu ulusal hükümetlerin yanı sıra AB ve OECD gibi ülkeleri de harekete geçmeleri için zorlamaktadır. Bu doğrultuda yurt içi ve yurt dışı vergi kural ve uygulamalarının yeni iş ve ticaret modellerine uygun şekilde düzenlenmesine yönelik çalışmalar yapılıyor. Diğer taraftan “Yeni Ekonomi Planı: 2019 Yılında Yapısal Dönüşümün Aşaması” başlığıyla açıklanan yeni ekonomi planı, Türkiye’de gerekli birçok yapısal dönüşümü uygulamaya başladı. Bu dönüşüm adımlarına yönelik olarak vergi reformu alanında “Yeni Vergi Mimarisi” oluşturulmasına yönelik çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Bu değerlendirmenin bir parçası olarak Dijital Hizmetler Vergisi (DHV) adı verilen tamamen yeni bir verginin oluşturulması planlanıyor. Aslında Türk hükümetinin dijital hizmetleri vergilendirmeye yönelik bu hamlesi küresel gelişmelere paralel bir adımdır.

## 1.DİJİTAL EKONOMİ

Dijital ekonomi kavramının küresel ekonomide ön plana çıktığı günden bu yana ilgi gören ve araştırılan bir konu haline gelmiştir. Konuyla ilgili genel görüş, internet kullanımının artması ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak ekonomik sektörde dijital bir dönüşümün başlamasıdır. Ticari faaliyetlerin dijitalleşmesi bilgi ve iletişim teknolojilerinin büyümesini hızlandırırken, küreselleşen dünya ekonomisi hızlı bir dijital dönüşümünle karşı karşıyadır. Bu nedenle, dijital dönüşüm ile bilgi ve iletişim teknolojilerinin bütünleşmesiyle oluşan dijital ekonomi kavramı, ulusal ve küresel anlamda sayısız avantaj ve riskleri öne çıkararak literatürde büyük ilgi

görmüştür. 1990'lı yıllarda artan bilgisayar kullanımı ve akabinde internet kullanım oranının artması ile birlikte dijitalleşen elektronik sektör, her geçen gün büyüme trendini yükseltmektedir. ABD'de faaliyet gösteren MCI adlı telefon firmasının başkanı B. Roberts'in ifadelerinde vurguladığı gibi, "telefon kullanımında 100 yılda kat edilen noktayı internet kullanımı 5 yıl içerisinde kat edilmiştir" (Uçar ve Atasever, 2000: 109). İnternet için 50 milyon kullanıcıya ulaşmak sadece 5 yıl sürerken, bu süre televizyon için 13 yıl ve telefon için ise 75 yıla kadar uzamıştır. Bu tespitlere değinerek, bilgi teknolojilerinde meydana gelen yayılma sürecinin oldukça güçlü ve hızlı olduğu yorumu yapılabilmektedir (Kaya ve Akçay, 2017: 59). Bu dijital dönüşüm, toplumları etkilediği kadar şirketleri, piyasaları ve devletleri de etkilemiştir. Yaşanan dijital dönüşüm ile birlikte yeni iş olanakları ortaya çıkmış, mevcut iş olanakları boyut değiştirmiş, tüketici ihtiyaçları ve davranışları değişmiştir (Uzgören ve Kara, 2015: 2). Dijital dönüşüm ayrıca girişimciliğin de önemli bir kaynağı haline gelmiş durumdadır. Çünkü yaşanan dijital dönüşüm sayesinde işletmeler ve işler arasında var olan engeller daha kolay aşılmış, verimlilik artmış ve yer değiştirme maliyetleri düşmüş durumdadır (Yüce ve Akbulut, 2018: 106). Dijital dönüşümün ana faktörü teknoloji olmasına rağmen, başarılı bir dijital dönüşümün temelinde insan faktörü bulunmaktadır. Uzmanlara göre, insanların değişime karşı olan direnci, dijital dönüşümün önündeki temel engellerden birini oluşturmaktadır. Gerçek bir dijital dönüşüm, değişen bir kültür yaratmaktadır ve dijital dönüşüm aslında teknolojik gelişmelerden çok daha fazla önemlidir (Rowe, 2017: 32). Aslında dijital dönüşümün herkes için yeterli seviyelere ulaşamamış olması ve siber güvenlik, gelişmişlik farkları gibi bazı olumsuz etkilere sahip olması dolayısıyla eleştirilse de 8 ekonomilerin; oluşan yeni tüketici ihtiyaçlarını karşılamak, iş dünyasındaki değişikliklere ayak uydurabilmek gibi bazı sebeplerle dijital dönüşüme katılmaları zorunlu hale gelmiştir (Yüce ve Akbulut, 2018: 109).

### **1.1.Dijital Ekonominin Özellikleri**

Yeni iş modellerinin ve faaliyetlerinin ortaya çıkmasına da yol açan dijital ekonominin temel birtakım özellikleri vardır. Bu temel özellikler; hareketlilik, verilere ve kullanıcı katılımına olan güven, entegrasyon ve sinerjileri göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkan ağ etkisi, özellikle piyasanın iki tarafının farklı vergilendirme bölgelerinde olabileceği çok taraflı iş modelleri, monopol veya oligopole olan eğilim ve değişkenliktir (OECD, 2015: 52).

#### **1.1.1.Hareketlilik**

Hareketlilik; işletmelerin, çoğu durumda sunucularının ve diğer kaynaklarının yerini seçebilme esnekliği ile, işletmelerin yerel alanlarda istihdam ettiği ve belirli işlerini yerine getirebilen

personelini seçebilmesinin yanında personel sayısını da ayarlayabilmesi anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 64). Teknolojik ilerlemeler, gerçek zamanlı pazar bilgisi ve kullanım analitiğine erişimi artırmakla birlikte şirketler arasındaki iletişimi de geliştirmiştir. Bu gelişmeler işletmelerin küresel ilişkilerini bütüncül bir şekilde yönetebilme kapasitesini geliştirmiş ve rekabeti artırmıştır. Gelişmiş telekomünikasyon, bilgi yönetimi yazılımı ve kişisel kullanım, uzun mesafelerde karmaşıklığı organize etme ve koordine etmeyi önemli ölçüde azaltmıştır, sonucunda ise yeni ve daha verimli iş modellerinin oluşturulmasını sağlamıştır(OECD, 2015: 67).

### **1.1.2.Verilere ve Kullanıcı Katılımına Olan Güven**

Dijital ekonomide işletmelerin kullanıcılar, tedarikçiler, müşteriler ve kuruluşlar hakkında veri ve bilgi toplaması yaygındır. Veriler kişisel ve kişisel olmayan bilgileri içerebilir, farklı yollarla elde edilebilir. Kişisel veriler doğrudan müşteriden toplanabilir (örneğin bir çevrimiçi siteye kaydolurken), gözlemlenebilir (örneğin internette gezinme kayıtları, konum verileri vb.) veya diğer verilerle birlikte analiz edilip çıkarılabilir. Buna karşılık özel ve kamusal kaynaklardan elde edilen verilerin bir araya getirilmesiyle oluşturulan veriler ise, kişisel olmayan veriler kapsamında yer almaktadır (Artar, 2019: 16). Dijital ekonomide, kullanıcı ve müşterilere ait, kişisel ve genel veriler, firmanın birtakım hedeflerine ulaşabilmeleri açısından fazlasıyla gerekli verilerdir.Örnek olarak; dijital ekonominin bazı iş modellerinde şirketler genellikle müşterilerle aktif, değer yaratan işbirlikleri konusunda yatırımcılara rapor vermektedirler (Endo, 2017: 107).

### **1.1.3.Ağ Etkisi**

Ağ etkisi kavramı, bir malın ya da bir hizmetin kullanımından elde edilen faydanın, o mal ya da hizmeti kullanan kullanıcı sayısına göre değişmesi ile ilgilidir. Bu hali ile ağ etkisi; ürünün kullanımının artması ile o maldan elde edilebilecek bireysel faydanın ve tüketici açısından kullanım değerinin artmasıdır (Çelebi, 2016: 1). Örneğin, bir faks makinesinin kendine ait bir işlevi yoktur, ancak bir kullanıcının faks makinesi satın alma kararı, daha önce faks makinesi satın alan diğer kullanıcıların kararlarından etkilenir. Bu yeni teknoloji ancak her iki kullanıcının da aynı cihaza sahip olması ve cihazın kullanıcıyla aynı görevleri yerine getirmesi durumunda faydalıdır (Coyle, 2017: 11). Dolayısıyla, bu ağ etkileri dijital ekonomide faaliyet gösteren birçok işletmenin önemli bir özelliğidir. Bu şirketlerin müşterilerinin veya kullanıcılarının kararlarını ve bu kararlar hakkında bilgisi olan diğer potansiyel müşterilerin veya kullanıcıların kararlarını doğrudan etkiler (Deniz, 2016: 99).

#### 1.1.4.Çok Taraflı İş Modeli

Çok taraflı iş modelinde bir tarafın faaliyetleri, diğer bir taraf için olumlu bir dışsallık yaratabilir. Bu duruma bir örnek: bir web sitesine reklam veren bir firmanın reklam ücretinin, kişilerin o web sitesini kullandığı tıklama sayısına göre belirlenmesi durumudur (Deniz, 2016: 99). Bazı durumlarda da piyasanın farklı tarafları için olumlu dışsallıklar içeren çok taraflı iş modelleri vardır. Buna örnek olarak da kartlı ödeme sistemi gösterilebilmektedir. Bu sistemde ne kadar çok sayıda tüketici kart kullanırsa ve de ne kadar fazla işletme kart ile ödemeyi kabul ederse, sistemin kullanımından iki farklı taraf da fayda sağlamış olacak ve oluşturulan modelin değeri artacaktır (OECD, 2015: 72).

#### 1.1.5.Monopol veya Oligopole Yönelik Eğilim

Dijital ekonomide belli alanlarda faaliyette bulunan şirketler, başka şirketlere nazaran uzun vadede daha çok gelişim göstermekte ve o alanlara hâkim konumuna gelebilmektedirler. Şirketlerin olgunlaşmamış pazarlarda düşük artırımlı maliyetlerle birleştirilmiş ağ etkileri, şirketin çok kısa bir vadede pazara hâkim konuma gelebilmesini sağlayabilmektedir. Bu ağ etkileri sebebiyle, pazardaki kullanıcılar, sadece tek bir tedarikçi kullanmayı tercih etme eğilimindedirler. Pazarın, bu kullanıcılara tek erişim aracı haline gelmesi sonucunda kullanıcılara yönelik fiyat yükselmektedir. Dolayısıyla şirketin pazardaki payının bu denli yüksek ve hakimiyetli olabilmesinin nedeni, ağ etkileri ile birleştirilen kullanıcı seçimleridir (OECD, 2015: 73).

#### 1.1.6.Değişkenlik

Teknolojik gelişme ile birlikte, minyatürleşmede ilerlemeye ve işlem gücü maliyetinde azalma eğilimine geçilmiş durumdadır. Bunun yanında interneti son kullanan birimle, servis sağlayıcı firmanın şebekeyi kullanmak için marjinal bir fiyat ödemesine gerek yoktur. Söz konusu bu hususlar, artan performans ve sermaye harcaması ile birleştiğinde, internet tabanlı yeni işletmelerin piyasaya girişi oldukça kolay hale gelmiştir. Yine bu olumlu hususlar, yenilikçiliği ve yeni iş modellerinin sürekli gelişimini destekler nitelikte bir ortam oluşturmaktadır. Sonuç olarak, kısa sürede pazarın önemli bir bölümünü kontrol eden ve kısa süreliğine pazara hâkim pozisyonda olan şirketler, söz konusu üstünlüklerini ve hakimiyetlerini, daha güçlü bir teknolojiyi elde eden yeni işletmelere karşı hızla kaybetmektedirler (OECD, 2015: 72).

## 2.VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE İLGİLİ OECD VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Günümüz koşullarında dijital ekonominin hiç de azımsanamayacak boyutlara ulaşmış olması, beraberinde getirdiği birtakım vergisel güçlülükler için çözüm arayışlarına neden olmuştur.

Ülkelerin bahsi geçen vergisel güçlüklerle yönelik kendi vergi mevzuatlarını göz önüne alarak birtakım ulusal bazlı önlemler almaya çalışmaları, durumu çözmeye yetmeyeceği gibi birtakım karışıklıklara da sebebiyet verebilecektir. Bu nedenle küresel boyutlarda önlemlere duyulan ihtiyacın ve gerekliliğin artmasıyla, OECD ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların olaya müdahale etmesi kaçınılmaz bir hal almıştır. OECD, dijital ekonomideki vergi sorunlarına çözüm bulmak amacıyla Matrah Erozyonu ve Kâr Aktarımı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesini başlattı. Bu projenin amacı dijital hizmet vergisinin vergilendirilmesine yönelik kapsamlı bir çözüm oluşturmaktır. BEPS projesinin 15. eylem planı, dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili belirli endişelerin giderilmesini amaçlıyor. 2021'de OECD, 137 ülke dijital ekonomiye yönelik küresel bir vergi reformu yapılacağını açıkladı. Anlaşma, dijital devlerin kârlarının belirli bölümünü tüketici ülkelerde vergilendirilmesi ve küresel asgari kurumlar vergisinin getirilmesini bildirir. Bu anlaşma dijital hizmetlere uygulanan vergilerin yerine geçecek daha kapsamlı çözüm olarak değerlendiriliyor.

### **2.1.Vergi Rekabeti**

Bir ülkenin yurtdışı yatırımcılarını ve işletmeleri kendi ülke pazarlarına yatırım yapmaları için vergi oranlarını düşürmesi veya başka vergi teşvikleri sunması anlamına gelir. Sermayenin ve işletmelerin daha fazla hareketliliği, ülkelerin vergi politikalarını yatırımcılar için daha çekici hale getirmesi gerektiği anlamına geldiğinden, bu kavram küreselleşmeyle birlikte daha da önemli hale geliyor. Vergi rekabetinin unsurları; Vergi indirimleri, vergi indirimleri ve muafiyetleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak ifade edilebilir. Çifte vergilendirilmeye değinecek olursak ülkeler kendi aralarında yapmış oldukları anlaşmaları hem kendi ülkelerinde hem de hizmet sundukları ülkelerde vergilendirilmemeleri açısından önlem almalarıdır. Bu konu OECD ülkeleri arasında önemli bir yere sahiptir. Dijital hizmet sunucularının yapmış oldukları hizmetler sonucu elde ettikleri gelirin bulunmuş oldukları ülkelerin kamu harcamaların destek amaçlı vergilendirilmesi konusunu gündeme gelmiştir. Bu vergilendirme bütün ülkelerde bir ilk olacağı için birçok eksiklikler ve boşluklar bulunmaktadır. Vergilendirme için oluşan boşluklar ve eksikler çoğu ülkenin kendi vergi taslaklarını oluşturmasına ve uygulamaya başlamasına sebep olmuştur. Böylece büyük çaplı teknoloji şirketlerinin gelirleri vergilendirilerek ülkelere katkı sağlanması sağlanmıştır.

### **2.2.OECD Çalışmaları**

Dijital ekonominin kendisi de her geçen gün geleneksel bir ekonomi haline geldiği için dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayırmamak gerekiyor (OECD, 2014: 84). Geline noktaya baktığımızda günümüzde geleneksel olarak yapılan birçok ekonomik olay ve faaliyetler dijital

ekonominin alanına girmektedir. Bu sınıra doğru ilerlemesi beklenen dijital ekonominin eninde sonunda yarattığı veya yaratacağı vergi sorunlarının çözülmesi gerekecek ve bunların önemi de her geçen gün artacak gibi görünüyor. Dijital ekonomiyi vergilendirmenin ilk amacı: Çevrimiçi mal ve hizmet satışına yönelik kitlesel pazarın faaliyetlerini vergilendirmemiz gerekmesine ek olarak, arama motorlarındaki arama tabanlı reklamcılık pazarını da vergilendirmemiz gerekiyor.

Başka bir amaç. Buradaki fikir, elektronik ticaret (e-ticaret) veya çevrimiçi hizmetlerle ilgili tüm faaliyetlerin vergilendirilmesidir (Boccia, 2016: 3). Diğer bir amacı da internet aracılığıyla elde edilen gelirin uygun şekilde vergilendirilmesini sağlamak ve başta işçiler olmak suretiyle üretim faktörleri üstündeki vergi yükünü azaltmaktır.(Uricchio, 2016: 92). Dünyanın birçok yerinde çok uluslu şirketler, bu şirketler ve işyerleri aracılığıyla faaliyet göstermekte ve uluslararası ticaretin önemli kısımlarını yönlendirmektedir. (Kara ve Öz, 2016: 173). Bu çok uluslu şirketler, uzmanlaştıkları uluslararası vergi düzenlemelerinden yararlanarak, daha fazla kar elde etmek ve daha az vergi ödemek amacıyla, özellikle yabancı yatırımcılara yönelik vergilerin olmadığı veya çok düşük olduğu ülkelerde faaliyet göstermeye oralara yönelmeye başlamışlardır (Kobetsky, 2011: 69). Yukarıda adı geçen çok uluslu şirketler, ulusal vergi yasalarındaki ülkeden ülkeye farklılık gösteren boşlukların farkındadır ve uluslararası mal, hizmet, fon ve diğer mali araç ve işlemlerini vergi yüklerini azaltmak ve ayarlamak için bilinçli eylemlerde bulunmaktadır. Bu arada ülkeler, vergilendirme yetkileri arasındaki boşluğu uzun vadede kapatmak amacıyla bağlayıcı olmayan yasal standartlar üzerinde OECD aracılığıyla fikir birliğine varmak için ciddi çaba harcıyor. OECD'nin bu konuya yaklaşımı, Matrah Erozyonu ve Kâr Aktarma Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting) adı verilen ve bu çalışmada sıklıkla BEPS olarak anılan uluslararası bir vergi önleme karşıtı çalışmadır (Budak, 2018: 95). Ulusal ve uluslararası konulardaki anlaşmazlıklar ve çözüm arayışları nedeniyle G20 ülkeleri BEPS Eylem Planını kabul etmiş ve temel önceliklerinden biri olarak benimsemiştir. OECD tarafından geliştirilen BEPS Eylem Planı, Eylül 2013'te St. Petersburg'da düzenlenen Konferans Zirvesi'nde kabul edildi (Kara ve Öz, 2016: 174). Bahsi geçen BEPS Eylem Planı, 15 eylemden oluşmasının yanı sıra OECD'ye üye olmayan G20 ülkelerini de vergileme konusunda kapsamına almıştır ve böylece bu ülkeler OECD ile eş zamanlı adım atmış olacaklardır (Turunç, 2013: 3). Ülkelerin kendi hukukî mevzuatlarını göz önünde bulundurarak yapacakları düzenlemelerin ya da alınacak önlemlerin küresel boyutta vergi mimarisini ve vergi kanunlarını zedeleyebileceği düşüncesi beraberinde ülkelerin kendileri arasındaki iş birliğinin bozulması problemini de getirebilmektedir. OECD uluslararası boyutta adım atarak hazırladığı

BEPS Eylem Planı sayesinde, durumun gerek daha fazla karmaşıklaşmasını önlemek gerekse küresel rekabetin bozulmasının önüne geçmek amacıyla hareket ederek hukukî açıdan bağlayıcılığı olmayan bu rapor ile mücadeleye katılan her ülkenin uymayı taahhüt ettiği standartları belirtmektedir.

### **2.3.Avrupa Birliği Çalışmaları**

Dijitalleşmenin güncellenmesi, yenilenmesi ve gelişmesi ile birlikte dünya genelinde dijital ekonominin kullanımı her geçen gün artmakta ve boyut değiştirmektedir. Gerek kişiler gerekse kurum ve kuruluşlar için yaygınlaşan bu ekonomiye uyum sağlayabilmek kolaylaşmaktadır. Avrupa Birliği (AB) dahil pek çok kurum ve kuruluş, dijital ekonominin kapsamı genişledikçe küresel dijital ekonomik aktivitenin önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik çeşitli eylemler düzenlendi. AB, Lizbon Stratejisini ilk olarak 2000 yılında, tüm dünyanın dijital bir pazara dönüştüğü bir dönemde yayınladı. Bu süreç devam etti ve zamanla kamuoyuna sunulan Avrupa Stratejisi 2020 ile güncel tutuldu. Bu stratejilerin AB'nin ekonomik büyüme, istihdam ve inovasyon alanlarında BİT'in sunduğu fırsatlardan nasıl yararlanabileceğine dair bir yol haritası sunduğu ve 2020 Avrupa Stratejisi'nin AB'yi bir bilgi toplumuna dönüştürmeyi amaçladığı vurgulandı (Akses, 2015: 1). Avrupa Komisyonu'nun dijital ekonomide vergilendirme konularına ilişkin oluşturduğu Uzmanlar Komisyonu'nun raporunda, dijital ekonominin Avrupa için birçok fırsat sunduğu vurgulanıyor. Uzman Komitesi üyelerine göre, "Dijital Tek Pazar" kavramı ile "Avrupa Tek Pazarı" kavramı arasındaki ilişkinin anlaşılması, Avrupa'da büyüme ve iş büyümesi fırsatlarının önünü açıyor. Uzmanlar Komitesi ayrıca dijital ekonominin idari yükleri azaltırken vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla etkili bir şekilde mücadele etme fırsatının olduğunu da savunuyor. Dolayısıyla her iki vergi geliri türü de etkin bir şekilde toplanarak girişimciliği teşvik eden bir vergi sisteminin oluşturulması mümkün olabilecektir (Gülhan ve Turunç, 2015: 172). "Dijital Tek Pazar" konseptine geçilmesi ile birlikte, ticari pazarın dijital platformlara taşınması, Telekom, içerik ve hizmetler için tek bir pazarın oluşturulması, e-ticaretin geliştirilmesi ve tüketici güveninin kazanılmasına ilişkin hem yasal hem de fiili alt yapının oluşturulması hedeflenmektedir. Fransa, AB'de dijital hizmet vergisini uygulamaya koyan öncü ülkedir. Fransa'da bu vergi, çevrimiçi reklam satışlarına, elektronik verilere ve kullanıcıları ürün ve hizmetlere bağlayan platformlar tarafından sağlanan aracı hizmetlere ilişkin vergilerden oluşur. Fransa, ABD'nin verginin niteliğine ilişkin ihlaller konusunda soruşturma başlatmasına rağmen vergiyi halen uygulamaktadır. AB'nin iki ana ülkesi olan Fransa ve İtalya'nın vergi oranı %3 iken, İngiltere'nin vergi oranı %2'dir. Aşağıdaki Tablo 1'de listelenen ülkelerde dijital hizmet vergileri getirilmiş veya teklif edilmiştir, ancak

Mısır, Slovenya, Kuzey Kore, Slovakya, Rusya ve Polonya bir dijital hizmetler vergisi taslağı geliştirmemiştir (Asen,2019).

**Tablo 1:** Dünya’da Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Örnekleri

ÜLKE	VERGİ ORANI	UYGULAMA DURUMU
Avusturya	%5	2020 başından beri
Brezilya	%1-%3-%5	Önerge aşamasında
Belçika	%3	Önerge sunuldu
Kanada	%3	Tasarı aşamasında
Çek Cumhuriyeti	%5	Önerge sunuldu
Fransa	%3	2020 başından beri
Macaristan	%7.5 iken oran 31 Aralık 2022’de %0’a düşürüldü	1 Temmuz 2019’dan itibaren
Hindistan	%2	2020 nisan itibariyle
Endonezya	-	Duyuruldu
İtalya	%3	2020 başından beri
Kenya	%1,50	2021 başından beri
Letonya	%3	Tasarı aşamasında
Norveç	-	Tasarı aşamasında
Polonya	%1,5	Temmuz 2020’de
Slovenya	-	Duyuruldu
İspanya	%3	Ocak 2021’den beri
Türkiye	%7,50	2020 Marttan beri
İngiltere	%2	2020 1 Nisandan beri

**Kaynak:** Bloomberg, 2021.

### 3.TÜRKİYE’DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türkiye’de, 19 Aralık 2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca, internet üzerinden verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren “gelir/kurum” bölümüne tabi olacak (Ülkü, 2020, s.108). Bu vergiye ek olarak Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun Tasarısı ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi sistemine “Dijital Hizmet Vergisi” (DHV) adı verilen yeni bir vergi getirildi. Vergi kayıplarının yeni sektörlerin gelirleri üzerinden vergilendirilmesinin önlenmesi amacıyla Türk vergi sistemine entegre dijital hizmetler vergisi getirildi. Türkiye de bu vergi oranı %7,5’tir. Bu vergi, diğer ülkelerin vergi faturalarında tanımlanandan daha yüksektir. Türkiye’de değeri 20 milyon liranın üzerinde, dünya çapında ise 750 milyon euronun üzerinde olan şirketler için dijital hizmetlere ilişkin muafiyet mevcuttur (Korukoğlu, 2020). Böylelikle dijital hizmet vergisinin Türkiye’de bu sektördeki yatırımları negatif etkilemesi söz konusudur. Kanun, dijital hizmet vergisinin mükelleflerinin dijital hizmet sağlayıcılar olduğunu; İkinci fıkrada, mükellefin Türkiye’de

ikametgahı, işyeri, hukuk veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi işlemlerinin taraflarını ve araçlarını belirleyebileceği açıklanmaktadır. Yönetmelik, gelir veya kurumlar vergisinin tam veya sınırlı vergi yükümlülüğüne tabi olduğunu veya dijital hizmet vergisinin ödenmesine etkisinin bulunmadığını belirtmektedir (TYRMOB, 2019).

**Tablo 2:** Türkiye’de Yıllara Göre Dijital Hizmet Vergisi Gelirleri(Bin TL)

Vergi/Yıl	Ocak-Mart	Nisan-Haziran	Temmuz-Eylül	Ekim-Aralık	Toplam
Dijital Hizmet Vergisi 2020	₺0	₺310.274	₺345.371	₺405.287	₺1.060.932
Dijital Hizmet Vergisi 2021	₺599.573	₺586.481	₺768.711	₺874.858	₺2.829.623
Dijital Hizmet Vergisi 2022	₺1.060.073	₺1.050.926	₺1.596.389		₺3.707.388
Dijital Hizmet Vergisi 2023	₺1.677.379	₺1.658.892	₺3.370.205	₺3.603.954	₺10.310.430
Dijital Hizmet Vergisi 2024	₺3.833.957				

**Kaynak:** T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. “Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri”

Yukarıdaki Tablo 2, Türkiye'nin DHV'den elde ettiği vergi gelirini göstermektedir. 1 Mart 2020 itibarıyla yürürlüğe giren verginin çeyrek döneme ait verileri yukarıda yer verilmiştir. Dolayısıyla çeyreklik büyüme gösteren DHV, hızla büyüme göstermiş ve 2022 yılının son çeyreğine henüz karar verilmemiş olmasına rağmen yaklaşık 4 milyar TL gelir elde edilmiştir. Vergi mükellefleri, yasal olarak Google, Facebook, Instagram, Twitter, Netflix gibi küresel çapta faaliyet gösteren sosyal medya ve dijital platformlar aracılığıyla Türkiye'de gelir elde eden şirketler olarak kabul ediliyor. Fakat bu şirketlerin bir kısmının Türkiye'de gerçek bir iş yerinin bulunmadığı göz önüne alındığında, toplanan verginin, vergi işlemlerinin tarafları ile ticari ve ödeme araçlarının ödeme sorumluluğuna sahip olacağı şekilde uygulanması mümkün olabilecektir. Bu durum, stopaj vergilerinin, Türkiye'de ilgili geliri sağlayan ve asıl vergiye tabii olan dijital hizmet sağlayıcılardan değil, verilen hizmeti alan kullanıcılardan tahsil edilmesine yol açmaktadır (TÜRMOB, 2019). Fazla vergi yükümlülüklerinin yapılmaması durumunda hizmetlere ulaşamama problemlere yol açacak ve Türkiye'yi dijital dünyadan soyutlayacaktır. Bu vergi, Google, Youtube, Facebook, Whatsapp, Twitter vb. başta olmak üzere ülkemizde sunulan hizmetler için geçerlidir. Dijital hizmet sağlayıcılar dijital hizmet vergisini olabildiğince son kullanıcıya bildirmektedir. Böylece sunulan hizmetten yararlanan kullanıcılar

bu hizmetlere %7,5 oranında fazla ücret ödemektedir. Türkiye, OECD'nin uluslararası dijital ekonomiye ilişkin düzenlemelerini beklemeden Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu'nu çıkardı ve yayımladı. Dünya çapında pek çok ülke dijital hizmetler vergisi yasa tasarılarını onayladı ancak çok az ülke uygulamaya koydu. Türkiye'de dijital hizmetler vergisi 1 Mart 2020'de uygulamaya konuldu. ABD ve AB liderliğindeki Fransa, dijital hizmetler vergisine karşı olduğunu açıkladı; Pozitif ayrımcılık, uluslararası vergilendirme ve çifte vergilendirme ihlalleri nedeniyle dijital şirketlere karşı çıktı. Dijital hizmetler vergisi kanunu Fransa'dan alınmıştır.

2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda dijital hizmet vergisine yönelik bir bütçe tahmini yer almasa da, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan bilgilere göre 2020 yılının Nisan-Kasım döneminde dijital hizmet vergisi gelirleri 951 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu rakam, dijital hizmet vergisi mükelleflerinin ilgili dönemde Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri hasılatın 12.6 milyar TL'nin üzerinde olduğunu göstermektedir. Aralık-2020 dönemine ilişkin bütçe gerçekleştirmeleri henüz açıklanmasa da, dijital hizmet vergisinden 2020 yılında elde edilen vergi gelirlerinin 1 milyar TL'yi aşacağı anlaşılmaktadır. 2021 yılı bütçesinde ise 1.424.746.000 TL'lik dijital hizmet vergisi gelir tahmini yer almaktadır. Dijital ortamda sunulan hizmetlere talebin arttığı değerlendirildiğinde, bu hedefe ulaşılmasının zor olmayacağı düşünülmektedir.

#### 4.SONUÇ

Dijitalleşme inanılması güç bir hızla ilerleyerek sosyal, hukukî, psikolojik ve ekonomik anlamda birçok yönden modern yaşamı etkileyebilen bir olgu yaratmaya devam etmektedir. Dijitalleşme insan yaşamına getirdikleri birtakım yeniliklerin anahtarını oluşturmakta ve ülke ekonomilerine bazı olumsuzlukları olsa dahi ortaya çıkan yeni tüketici ihtiyaçlarını gidermek ve yeni iş modellerine uyum sağlayabilmek gibi nedenlerle ülkeler dijitalleşmeye ayak uydurmak zorunda kalabilmektedirler. Son derece dinamik bir yapıya sahip olan dijitalleşme, kendine ekonomik anlamda bir eksen yaratarak dijital ekonomi kavramı ile günümüz ekonomi gündeminin başlıca konularından birisi haline gelmiştir. Dijital hizmet sağlayan firmaların vergilendirilmesine ilişkin mevzuat günümüzde henüz verimlilik sağlayacak şekilde geliştirilmemiştir. Bu nedenlerden dolayı G7, G5, OECD ve AB gibi ülkeler bu gelirlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği üzerinde çalışmalar sürdürmektedir. Fakat çoğu ülke kendi kararları doğrultusunda taslaklar hazırlayarak vergilendirmeye başlamıştır. Bu ülkelerden ilki Fransa ve AB tasarımı yapıp uygulayan ülkelerdendir. Türkiye'de ise "Dijital Hizmet Vergisi" 7 Aralık 2019 da çıkarılmış fakat düzenlemelerden sonrasında 01.03.2020'de tamamen yürürlüğe girmiştir. Bu yasaya göre Türkiye'de Twitter, Youtube, Whatsapp, Facebook, Tiktok gibi dijital

hizmet sağlayan platformların vergilendirilmesi ülkemizde olumlu karşılanmalıdır. Fakat söz konusu vergiler diğer ülkelere nazaran oldukça yüksektir. Bu şirketlerin Türkiye'de herhangi bir vergi yükümlülüğü veya iş yeri yoksa, vergileri ödemekle yükümlü olup, toplanan vergiler, vergiyi doğuran işlemin tarafları ve işlem ile ödemeye aracılık eden kişiler tarafından gerçekleştirilip vergi ödenmektedir. Bu sebeple tüketim vergisinin tüketicilere yansımaları olağan olacaktır. Vergiye tabii olan şirketler bu vergi yükümlülüklerini yerine getirmezlerse web sayfalarına erişimi kısıtlanacaktır. Zira yönetmelik kapsamındaki vergi yükümlülüklerinin yerine getirmemesi durumunda dijital hizmet sağlayıcıların vermiş oldukları hizmetlere erişim Maliye Bakanlığı tarafından engellenebilecek. Birçok ülkenin bağımsız olarak çıkardığı yasalar geçici bir çözüm olduğu muhtemeldir. Uzun vadede dijital hizmet sağlayıcılara yönelik ortak çözümler üretmesi gerekiyor. Bu ortak çözümün OECD tarafından geliştirilmesi beklenmektedir. Birçok ülke bunu tek başına yaptı ve dijital hizmetleri vergilendirmeye başladı. Pek çok AB ülkesi arasında Fransa ön planda olup, mevzuat teklifleri sunulmuş veya uygulanmaktadır. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Kanununu 7Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı KHK’da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile çıkarılmış ve 01.03.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasaya göre Türkiye’de Facebook, Twitter, WhatsApp, Youtube, Tiktok gibi dijital hizmet sağlayıcıların ve internet sitelerinin vergilendirilmesi önemli ve olumlu karşılanmalıdır. Fakat bu ülkedeki vergi oranı diğer ülke uygulamalarına göre oldukça yüksektir. Bu şirketlerin Türkiye’de vergi mükellefiyeti veya işyeri bulunmaması halinde vergiden sorumlu olacaklar ve toplanması amaçlanan vergi, vergiyi doğuran işlemlerin tarafları ile işlem ve ödemeye aracılık edenleri sorumlu tutarak verginin ödenmesi gerçekleştirilebilecektir. Bu senaryoda verginin tüketicilere aktarılması kuvvetle muhtemeldir. Endişelerden biri, yasanın Maliye Bakanlığına, vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu uluslararası dijital hizmet sağlayıcıların web sitelerine erişimi kısıtlama yetkisi vermesidir.

### **KAYNAKÇA**

Akses, Selen (2015). “AB’de Dijital Tek Pazar’ın Oluşturulmasına Doğru”. İktisadi Kalkınma Vakfı, 1-10.

Armađan, .D., & İçmen, Ö. (2012). VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE’YE YANSIMASI. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), 145-172.

Artar, Yusuf (2019). Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri. Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Asen, Elke, “Announced, Proposed, and Implemented Dijital Services Taxes in Europe”, [www.taxfoundation.org/dijital-taxes-europea-2019](http://www.taxfoundation.org/dijital-taxes-europea-2019), Erişim Tarihi: 10 Ocak 2020
- Bloomberg (2021). “Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor? (06.01.2021), <https://www.bloomberght.com/dst-2272056>, ET: 19.11.2021.
- Boccia, Francesco (2016). “Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce”. The Challenge of the Digital Economy. Ed. Francesco Boccia ve Robert Leonardi. İsveç: Springer International Publishing, 1-17.
- Budak, Tamer (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi. 1.Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Coyle, Diane (2017). “Precarious and Productive Work in the Digital Economy”. National Institute Economic Review, 240, 11-12.
- Çelebi, Atahan (2016). “Ağ Etkisi ve Teknoloji Şirketlerinin Yaşam Döngüsü Üzerindeki Etkisi”. II. Üretim Ekonomisi Kongresi (11-12 Nisan 2016). İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi.
- Demirhan, H. (2020). DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN DÜNYADAKİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ. The Journal of Social Science, 4(7), 73-86.
- Deniz, Ceyhun (2016). “Dijital Ekonomide Transfer Fiyatlandırması”. Yaklaşım Dergisi, 280, 95-105.
- Endo, Tsutomu (2017). Modification of Taxable Nexus To Address The Tax Challenges of The Digital Economy. Vienna: Linde Verlag GmbH Publishing.
- Gülhan, Nadir ve Turunç, Sencer (2015). “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alnında Yaşanan Gelişmeler”. Vergi Dünyası Dergisi, 409, 166-176.
- Kara, Mustafa C. ve Öz, Ersan (2016). “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, Vergi Dünyası Dergisi, 414, 172-181.
- Kaya, Mustafa G. ve Akçay, Ersin (2017). “Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplikasyonların (İş Yeri Oluşması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü Vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 139, 57-67.
- Kobetsky, Michael (2011). International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press.
- Mert, H., & Bayar, E. (2020). DİJİTAL EKONOMİ, VERGİLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR. PressAcademia Procedia, 11(1), 28-33. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1234>
- OECD (2014). “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Base Erosion and Profit Shifting Project”, [https://read.oecdilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-ec-nomy\\_9789264218789-en#page1](https://read.oecdilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-ec-nomy_9789264218789-en#page1). Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2019.
- OECD (2015). “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Erişim Tarihi: 18 Aralık 2018.
- OECD (2015a). “OECD Digital Economy Outlook 2015”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>. Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018.
- OECD (2015b). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing.
- Oğuz, N. S., & Yıldız, H. E. (2023). Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi. Anadolu University Journal of Faculty of Economics, 5(2), 83-97.

Rowe, Sam Del (2017). “Digital Transformation Needs to Happen”. Customer Relationship Management, 10(21), 31-34.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. “Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasibat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>, (Erişim Tarihi: 22.02.2023)

Turunç, Sencer (2013). “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı, BEPS”. T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Özel Gündem, 1-16.

TÜRMOB (2019) “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ile İlgili ( Görüş ve Öneriler)”,s.1- 107.

Uçar, Mustafa ve Atasever, Mesut (2000). “Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe”, Vergi Sorunları Dergisi, 141, 109-115.

Uricchio, Antonio (2016). “A Few Ideas for Reforming Internet Taxation”. The Challenge of the Digital Economy. Ed. Francesco Boccia ve Robert Leonardi. İsveç: Springer International Publishing, 83-96.

Uzgören, Ergin ve Kara, Oğuz (2015). “Yeni Ekonomi’nin Üretim, Tüketim ve Piyasa Yapısı Çerçevesinde Olası Mikro Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8(8), 1-25.

Ülkü, Y. E. (2020). Türkiye’deki Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin İncelenmesi Vergi Sorunları Dergisi, 377, 106–125.

Yüce, Mehmet ve Akbulut, Nilay (2018). “Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler”, Akademik Bakış Dergisi, 68, 105- 123.