

DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ HAKKINDA BİLGİ NOTU

Bilindiği üzere, 7 Aralık 2019'da Resmi Gazete'de yayımlanan **7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** ("7194 sayılı Kanun") ile dijital hizmet vergisi ihdas edilmiş ve bu vergiye ilişkin düzenlemeler 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu verginin uygulanmasına ilişkin önemli açıklamalar getiren **Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği**¹ ("Tebliğ") ise 20 Mart 2020'de Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1 Mart 2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

1. VERGİNİN KONUSU

Dijital hizmet vergisine konu olacak hizmetlere ilişkin genel çerçeve 7194 sayılı Kanun'un ilk maddesinde çizilmekte ve **Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılatın** bu vergiye tabi olduğu belirtilmektedir:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- 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,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri.

Tebliğ ise yukarıdaki hizmetlerin detaylı açıklamasını içermekle birlikte vergiye tabi olacak bu hizmetler özelinde örnekler sunmaktadır:

a) Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Tebliğ dijital ortamda yayımlanan "**arama motoru reklamları**", "**bant reklamlar (banner)**", "**video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayınlanan her türlü işitsel, görsel veya yazılı reklamlar**", "**yazılımlar vasıtasıyla çevrim içi iletilen reklamlar**" ve "**açılır pencere reklamları (pop-up vb.)**" gibi hizmetlerin sunulmasından elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisinin konusu kapsamında olacağını belirtmektedir. Benzer şekilde gazete, dergilerin ve yalnızca dijital ortamda yayıncılık yapan kuruluşların internet sitelerinde yayımlanan ya da bunların yayın akışı sırasında yayımlanan reklamlardan elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.

Yayıncı kuruluş tarafından, karasal, uydu ya da kablo ortamları üzerinden yapılan yayınların eş zamanlı olarak dijital ortamda yayınlanması halinde, yayın akışının içeriğine dâhil olmayan reklam hizmetleri dolayısıyla elde edilen hasılat da verginin konusuna girmektedir.

¹ Tebliğ'e [buradan](#) ulaşabilirsiniz

b) Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler

Tebliğ bu hizmetlerin kapsamını belirlemiş ve “**elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamalarının**”, “**sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin**”, “**her türlü dijital oyunların, ek oyun paketlerinin**” (ve benzeri diğer içeriklerin) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerden yararlandırmaya (içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına) yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılatın vergiye tabi olacağını belirtmiştir.

c) Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri

Tebliğ bu kapsamda aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabi olacağını belirtmiştir:

- kullanıcılar tarafından içerik paylaşılabilen, paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanması veya işletilmesi,
- dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına; ödemenin, teslimatın veya iadenin garanti edilmesi ya da bunlara aracılık edilmesi gibi fonksiyonlar üstlenilmek suretiyle aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilan edilmesi veya bu ilana erişilebilmesi gibi hizmetler.

Ancak belirtmek gerekir ki, malı satan veya hizmet ifa edenlerin elde ettiği hasılat verginin konusuna girmeyecektir.

d) Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri

Tebliğ'e göre, dijital ortamda sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir.

2. MÜKELLEF

7194 sayılı Kanun'da da ifade edildiği üzere dijital hizmet vergisinin mükellefi dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Sağlayıcının tam mükellef olup olmaması ile dar mükellef olmaları halinde söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesinin dijital hizmet vergisi **mükellefiyetine etkisi bulunmamaktadır**.

Tebliğ'e göre sağlayıcıların, ilk kez verecekleri dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Bu formun doldurulup onaylanması sonrası dijital hizmet sağlayıcısı adına “**Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti**” tesis edilecektir. Bunun üzerine, İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir, ancak “**Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti**” bulunanlar **mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yapabilecektir**.

3. MUAFİYET VE İSTİSNALAR

2019 hesap döneminde 7194 sayılı Kanun'un ilk maddesinde sayılan hizmetlere ilişkin (verginin konusu başlığında belirtilen hizmetler) Türkiye'de elde edilen geliri 20 milyon Türk lirasından

ve dünya genelinde elde edilen geliri 750 milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından fazla olanlar 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla dijital hizmet vergisinin mükellefidir. Belirtilen miktarlardan birinin altında hasılatı sahip sağlayıcılar bu vergiden muaftır. Ayrıca, Türkiye’de elde edilen hasılat, dünya genelinde elde edilen hasılatı dahil edilecektir. Cumhurbaşkanı, bu miktarların ikisini birlikte veya ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca elde edilen gelirin bu miktarlardan herhangi birinin altına düşmesi halinde ise izleyen hesap döneminden itibaren vergi muafiyeti başlayacaktır.

Hesap dönemi içerisinde bu miktarların **her ikisinin de** aşılması halinde ise, 7194 sayılı Kanun’un 4/2 maddesine göre muafiyet sona erecektir ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren mükellefiyet başlayacaktır.

Türkiye’de elde ettiği hasılat 20 milyon Türk lirasını geçmekle birlikte mükellefiyet tesis ettirmeyen **Türkiye’de yerleşik dijital hizmet sağlayıcıları** bakımından Gelir İdaresi Başkanlığı veya Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bu sağlayıcıların vergiden muaf olduklarını tevsik etmelerini yazılı olarak isteyebilir. Bu durumda, söz konusu talebin tebliğ edildiği tarihten itibaren **30 gün içinde tevsike yönelik bilgi ve belgelerin yazılı olarak sunulması** gerekmektedir.

Tebliğ, istisnalar kapsamında 7194 sayılı Kanun’un 4. maddesine atıf yapmış, ancak bazı hususlarda detaylara yer vermiştir. Örneğin, Tebliğ’de istisna olarak düzenlenen Bankacılık Kanununun 4. maddesi kapsamındaki hizmetlere ilişkin olarak bankalar veya diğer finansal kuruluşlar tarafından dijital ortamda sunulan aşağıdaki hizmetlerin vergiden istisna tutulduğu belirtilmiştir:

- vadeli işlem sözleşmelerinin, opsiyon sözleşmelerinin, birden fazla türev aracı içeren basit veya karmaşık yapıdaki finansal araçların alım satımına aracılık işlemleri,
- sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına aracılık işlemleri,
- daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık maksadıyla alım satımının yürütülmesi işlemleri,
- sigorta acenteliği ve bireysel emeklilik aracılık hizmetleri.

4. VERGİNİN MATRAHI, ORANI VE HESABI

Tebliğ **her ne ad altında olursa olsun elde edilen gelirlerin tamamının matraha dâhil olduğunu belirtmiş**, bu kapsamda; satış, işlem veya hizmet bedeli, komisyon ücreti, abonelik bedeli, üyelik bedeli, aracılık bedeli ve benzer adlar altında alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamının gelire yani ortaya çıkacak vergi matrahına dahil olduğunu düzenlemiştir.

Vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiş olup Cumhurbaşkanı bu oranı hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1’e kadar indirmeye, iki katına kadar çıkarmaya yetkilidir. Hesaplama, vergi oranının matraha uygulanması ile yapılacaktır.

5. VERGİLENDİRME DÖNEMİ, VERGİNİN BEYANI, ÖDENMESİ, GİDER OLARAK İNDİRİLEBİLMESİ VE VERGİNİN DÜZELTİLMESİ

Vergilendirme dönemi **takvim yılının birer aylık dönemleri** olarak belirlenmiş olup Hazine ve Maliye Bakanlığı birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir, ancak henüz böyle bir belirleme yapılmamıştır. **Dijital hizmet vergisi mükellefin beyanı üzerine tarh olunacaktır.**

Mükellefler ile vergi sorumluları **vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar** dijital hizmet vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Tebliğ, mükelleflerin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi hasılat elde etmeseler dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorunda olduklarını belirtmiştir.

Dijital hizmet vergisi beyannamelerinin tamamının www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden elektronik ortamda gönderilecektir.

Dijital hizmet vergisi, mükellefler tarafından **gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.**

Sunulan dijital hizmetin iadesi mümkün bulunmadığından ve hasılat üzerinden alınan bir vergi söz konusu olduğundan dijital hizmetlere ilişkin hesaplanan verginin düzeltilmesi ve iadesi söz konusu değildir.

6. VERGİ GÜVENLİĞİ

Beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen sağlayıcılara bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için vergi dairesi tarafından Vergi Usul Kanunu'nda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabilecek ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde ilan edilecektir.

İlandan itibaren 30 gün içinde bu yükümlülükler yerine getirilmezse, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar sunulan hizmetlere **erişimin engellenmesine** Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilecek, bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilecek ve engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde yerine getirilecektir.

* * * * *

Herhangi bir sorunuz olması halinde bizlere her zaman danışabilirsiniz.

Güner Hukuk Bürosu 1996 yılında kurulmuştur. Kuruluşundan bu yana; şirketler hukuku, birleşme ve devralmalar, banka-finans, enerji, teknoloji, medya-telekomünikasyon ve uyuşmazlık çözümü alanlarında Türkiye'nin önde gelen ofislerinden biri haline gelmiştir.

İletişim

Ece Güner Toprak
Yönetici Ortak
eg@guner.av.tr

Burçak Kurt Biçer
Ortak
bkb@guner.av.tr

Güner Hukuk Bürosu
Levent Caddesi, Alt Zeren Sokak No.7
Levent 34330, İstanbul
T +90 212 282 4385
F +90 212 282 4305
info@guner.av.tr
www.guner.av.tr