

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMA
GENEL TEBLİĞİ**

5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun (bundan sonra Kanun olarak da ifade edilecektir) 1 ila 7 nci maddelerinde düzenlenen dijital hizmet vergisi, aynı Kanunun 52 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmüne göre 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu Tebliğin konusunu, dijital hizmet vergisinin uygulamasına dair açıklamalar ile usul ve esaslarının belirlenmesi oluşturmaktadır.

**I- VERGİNİN KONUSU, TANIMLAR, MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU,
MUAFİYET VE İSTİSNALAR**

A. VERGİNİN KONUSU

Kanunun 1 inci maddesine göre Türkiye’de;

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),
- 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 hizmetlerden,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da mezkûr maddeye göre dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital hizmet sağlayıcıları tarafından mezkûr maddenin farklı fıkra veya bentleri kapsamındaki hizmetlerin aynı dijital ortam üzerinden sunulması halinde her hizmet kendi hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Söz konusu hasılatın, reklam verenin kendisi, reklam alanın acentesi veya aracılık hizmeti sunan diğer üçüncü kişilerden elde edilmesinin vergilendirmeye etkisi yoktur.

Bu bakımdan, dijital ortamda yayınlanan;

- Reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi ya da reklam verenle ilgili arama sonucunun öncelikli sırada gösterilmesi gibi 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,
- Elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrim içi iletilen reklamlar,
- Açılır pencere reklamları (pop-up ve benzeri),

gibi reklam hizmetlerinin sunulmasından elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusu kapsamındadır.

Aynı şekilde, gazete veya dergilerin internet sitelerinde veya yalnızca dijital ortamda işitsel ve/veya görsel yayıncılık yapan kuruluşların internet sitelerinde ya da bunların yayın akışları sırasında yayınlanan reklamlardan elde edilen hasılat da vergiye tabidir.

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

Örnek 1: (A) işletmesi tarafından işletilen arama motoru sayfasında, kullanıcılar tarafından otelcilikle ilgili anahtar kelimelerin aratılması durumunda, (B) otelinin internet sitesi bağlantısının, sonuç sıralamasında en üst sırada gösterilmesi karşılığında (A) işletmesinin (B) otelinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Örnek 2: Kullanıcıların video ve fotoğraf paylaşımı yapabildikleri (C) işletmesi tarafından işletilen dijital ortamda, (D) işletmesine ilişkin ürün tanıtım videosunun kullanıcılarca paylaşılan videoların diğer kullanıcılar tarafından izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında gösterilmesi karşılığında elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Örnek 3: Dijital ortamda çevrim içi oyun hizmeti sunan (E) işletmesinin, oyunlarının oynandığı sırada, uygulama içinde (F) işletmesinin ürünlerinin reklamının yapılması karşılığında izlenme başına (F) işletmesinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital ortamda sunulan reklam hizmetleriyle ilişkili olarak dijital hizmet sağlayıcıları tarafından, dijital ortamdan veri çekilmesi ve/veya bu verinin ölçülmesi ya da işlenmesi ve/veya dijital reklam içeriğinin hazırlanması ve benzeri şekillerde sunulan;

- Reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri,
- Kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler,
- Reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler,

gibi diğer hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.

Buna göre, bu vergi uygulamasında, örneğin, reklama erişimin takip edilmesi suretiyle reklamın hedef kitleye ulaşım ulaşıldığının, istenilen etkiyi oluşturup oluşturmadığının veya reklamda değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığının ölçülmesi veya reklamın ulaştığı kullanıcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve benzeri özelliklerinin tespit edilerek raporlanması faaliyetleri Türkiye’de sunulan reklam hizmetleri kapsamında değerlendirilir.

2. Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler

Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, 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 hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu kapsamda;

• Bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı bileklik gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamaların,

• Sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin,

• Oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının,

• Çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi),

dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları 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 hasılat vergiye tabidir.

Buna göre, örneğin;

• (A) işletmesi tarafından sanal mağazasında abonelerine sunulan gerçek zamanlı veri akışı yoluyla ve çevrim içi bir şekilde dijital ortamda müzik dinlenmesine veya elektronik cihaza kaydedilmesine yönelik hizmetten,

• (B) işletmesi tarafından kullanıcılarına dijital ortam üzerinden abonelikte ya da izlendiği kadar ödeme yapılması usulüyle çevrim içi video, film, dizi gibi içeriklerin izlenmesine veya elektronik cihaza kaydedilmesine yönelik verilen hizmetten,

• (C) işletmesi tarafından sanal mağazasında antivirüs programı satışından,

• (D) işletmesi tarafından dijital ortamda çevrim içi oynatılan oyunun ilave özelliklerine erişim hakkı için kullanıcılara oyun içinde yapılan sanal para satışından,

elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital içeriklerin dijital ortamda satışına aracılık hizmeti, söz konusu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik olduğundan, Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındadır.

Aşağıda belirtilenler dijital içerik olarak değerlendirilmez:

• Dijital verilerin çevrim içi platformlarda depolanması,

• Dijital ortamda satılan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak biletleri gibi fiili sunuma konu bir hizmetten faydalanma hakkını temsil eden biletler,

• Türkiye’de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu ile müşterek bahse ilişkin dijital ortamda satılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponlar.

Ayrıca, satılan bir malın çalışabilmesi için zorunlu olan ve satıcı tarafından satış esnasında malın bünyesine dâhil edilerek verilen yazılımların dijital ortamda aktive edilmesi veya indirilmesi, bu işlem dolayısıyla ayrıca bir bedel alınmaması kaydıyla, dijital ortamda yapılan içerik satışı olarak değerlendirilmez.

3. Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri

Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine

tabidir. Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler de mezkûr bent uyarınca verginin konusuna girer.

Buna göre;

• Kullanıcılar tarafından yazılı, görsel veya işitsel içerik paylaşılabilen ya da paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle sair suretle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanmasından veya işletilmesinden,

• 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 hizmetlerden, elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Mal veya hizmet alım satımına aracılık edenler ile alım satımı kolaylaştıranlar tarafından bu hizmetlerin sunulduğu dijital ortamlarda, benzer veya aynı ürünleri satanların ilanlarının, listeleme/sıralama/biçim değişikliği ve benzeri yapmak suretiyle farklılaştırılması şeklinde verilen hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat da bu kapsamda vergiye tabi tutulur.

Dijital ortamda mal veya hizmet satışları dolayısıyla malı satan veya hizmeti ifa eden tarafından elde edilen hasılat verginin konusuna girmez. Şu kadar ki; işlemin mal veya hizmet satışı olarak değerlendirilmesi (mal veya hizmet satımına aracılık olarak değerlendirilmemesi) için mal veya hizmet satışından kaynaklı edimlerin bu kişiler tarafından yerine getirilmesi ile tüketici haklarının korunmasına ilişkin ilgili mevzuattan kaynaklanabilecek sorumlulukların bu kişilerde olması gerekir.

Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında yer alan dijital içeriklerin dijital ortamda satışı dolayısıyla elde edilen hasılatın mezkûr bent kapsamında vergiye tabi olduğu tabiidir.

Örneğin;

• Kullanıcıların üçüncü kişilere araç satışlarını kolaylaştırmak amacıyla dijital ortam sağlayan (A) işletmesi tarafından,

• Sanal mağazası üzerinden, firmaların ürünlerinin satışına aracılık eden (B) işletmesi tarafından,

• İnternet sitesi üzerinden çeşitli kültür, sanat, spor ve benzeri etkinlik biletleri ile ulaşım araçları biletlerinin satışına aracılık eden (C) işletmesi tarafından,

• Kişilerin mesleki kariyerleriyle ve mesleki ilgi alanlarıyla ilgili paylaşım yapabildikleri dijital ortam sağlayan (D) işletmesi tarafından,

söz konusu hizmetlerin sunumundan elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisinin konusuna girer.

Diğer taraftan, (E) işletmesinin imal ettiği tekstil ürünlerini veya (F) işletmesinin satın aldığı telefon aksesuarlarını kendi internet siteleri üzerinden satmaları dolayısıyla elde ettikleri hasılat verginin konusuna girmez.

İlgili mevzuatları çerçevesinde yetkilendirilmelerine bağlı olarak faaliyette bulunan Türkiye’de ve yurt dışında yerleşik borsaların, takas merkezlerinin ve saklama kuruluşlarının görev ve yetkileri kapsamında dijital ortamda sundukları hizmetler ile Türkiye’de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu veya müşterek bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponların sanal bayi sıfatıyla dijital ortamda satışı, Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında değerlendirilmez.

4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri

Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu kapsamda, dijital ortamda sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da fiyat, marka, model ve benzeri bazında karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusuna girer.

Örnek: (B) işletmesi sanal mağazasında, yine kendi sanal mağazasında mal satışına aracılık hizmeti sunan (A) işletmesinin satışlarına aracılık etmektedir. Bu durumda (A) işletmesinin dijital ortamda sunduğu aracılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği hasılat, Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında dijital hizmet vergisine tabidir. (B) işletmesinin elde ettiği hasılatın ise Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında vergiye tabi olduğu tabiidir.

B. TANIMLAR

Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasına göre, Kanunun uygulanmasında;

1. Dijital ortam, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortamı ifade eder.

2. Dijital hizmet sağlayıcıları, Kanununun 1 inci maddesinde sayılan hizmetleri sunanları ifade eder.

3. Hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasını ifade eder. Buna göre, sunulan hizmet karşılığında bedele hak kazanılması hasılatın elde edildiği anlamına gelmekte olup, bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin hasılatın elde edilmesine tesiri yoktur.

4. Hizmetin Türkiye’de sunulması, hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini (Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.) ifade eder. Buna göre, sayılanlardan herhangi birinin varlığı durumunda hizmet Türkiye’de sunulmuş sayılır.

Bir tarafı Türkiye’deki kişiler olan mal veya hizmet (dijital içerik dâhil) alım satım işlemlerine aracılık hizmetlerinde, hizmet bedeli Türkiye’deki kişiden değil de işlemin diğer tarafı olan yurt dışındaki kişiden alınsa veya (hizmet alımları bakımından) Türkiye’deki kişi hizmetten yurt dışında faydalansa dahi, hizmet Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirildiğinden, hizmet Türkiye’de sunulmuş sayılır. Türkiye’de bulunan kişinin gerçek veya tüzel kişi ya da satıcı veya alıcı olmasının, bu duruma tesiri yoktur.

Örneğin;

• Yurt dışında yerleşik (A) işletmesi tarafından, yine yurt dışındaki gayrimenkullerin Türkiye’de bulunan kişilere kiralanmasına yönelik sunulan aracılık hizmetleri,

• Yurt dışında yerleşik (B) sanal mağazası tarafından, Türkiye’de bulunan kişilere yönelik mal alım satımına aracılık hizmetleri, Türkiye’deki kişiden hizmet için komisyon bedeli alınıp alınmadığına bakılmaksızın Türkiye’de sunulmuş sayılır.

Hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılmasından kasıt, ödemenin Türkiye’deki hesaplardan yapılmasıdır. Ancak, ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması durumunda, ödeme Türkiye’de yapılmış sayılır. Buna göre, örneğin Türkiye’yi turistik amaçlı olarak beş günlüğüne ziyaret eden bir kişinin Türkiye’de bulunduğu süre içerisinde cep telefonuna bir oyun indirmesi durumunda, işlem bedelinin kişinin Türkiye’deki hesaplarından ödenmemesi kaydıyla, hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.

5. Finansal muhasebe açısından konsolide grup, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeleri ifade eder.

C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

1. Mükellef

Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır.

Dijital hizmet sağlayıcılarının, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmamasının, dar mükellef olmaları halinde söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesinin dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesiri bulunmaz.

Buna göre, dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etkisi yoktur.

Dijital hizmet sağlayıcılarının bu Tebliğin (I/Ç-1) bölümünde açıklanan muafiyet şartlarını taşımamaları ya da var olan muafiyetlerinin sona ermesi halinde, aynı bölümde belirtilen süre içerisinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmekte olup, Kanunun 6 ncı maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan yetkiye istinaden mükellefiyetin, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde elektronik ortamda tesis ettirilmesi uygun bulunmuştur.

Bu kapsamda, dijital hizmet sağlayıcılarının, ilk kez verecekleri dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, dijital hizmet sağlayıcısı adına “Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti” tesis ettirilir.

Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” bulunanlar mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yaparlar.

2. Vergi Sorumlusu

Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkilidir.

Ç. MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Muafiyet

Dijital hizmet vergisinden muafiyete dair düzenlemeler, Kanunun 4 üncü maddesinin (1) ila (5) numaralı fıkralarında yer almaktadır.

Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1 inci maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanların dijital hizmet vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır.

Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olup olunmadığı ile gruba dâhil olan diğer üyeler; dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinin bulunması halinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre, bu vergiler bakımından mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tespit olunur.

Muafiyet uygulaması bakımından dijital hizmet sağlayıcısının (finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde grubun) verginin konusuna giren hizmetlerden elde ettiği toplam hasılat, hasılatla ilişkin Tebliğin (II/A) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde hesaplanır.

Türkiye’de elde edilen hasılatın, dünya genelinde elde edilen hasılatla dâhil edilmesi gerektiği tabiidir.

Hesap dönemi, takvim yılını ifade eder.

2019 hesap döneminde Kanunun 1 inci maddesinde sayılan hizmetlere ilişkin Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından ve dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından fazla olanlar, Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla dijital hizmet vergisinin mükellefidirler.

2019 hesap döneminde söz konusu hizmetlerden Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından ya da dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar ise Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla bu vergiden muaf olacaklardır. Bunların müteakip (aylık) vergilendirme dönemleri bakımından Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Örnek 1: Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortam sağlayan ve işleten, aynı zamanda dijital ortamda reklam hizmeti de sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (A) işletmesi, 2019 hesap döneminde söz konusu dijital hizmetlerin sunulmasından dünya genelinde 740 milyon avro, Türkiye’de ise 28 milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre bu işletme, 2019 hesap döneminde dünya genelinde elde ettiği hasılatı 750 milyon avroyu aşmadığından, Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.

Örnek 2: (K) ülkesinde yerleşik (B) işletmesi ile (L) ülkesinde yerleşik (C) işletmesi, (M) ülkesinde yerleşik (D) işletmesinin finansal muhasebe açısından grup işletmeleri olup grubun Kanun kapsamındaki dijital hizmetlerden dünya genelinde elde ettiği hasılat 900 milyon avrodur. 2019 yılında; (B) işletmesi sunduğu dijital reklam hizmetlerinden Türkiye’de 10 milyon TL, (C) işletmesi dijital içerik satışından Türkiye’de 7 milyon TL hasılat elde etmiştir. Grubun ana işletmesi (D) ise kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması hizmeti sunmak suretiyle Türkiye’de 8 milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre grubun dijital hizmet vergisine tabi hizmetlerden Türkiye’de elde ettiği toplam hasılat 25 milyon TL’dir. Muafiyete ilişkin belirlenen hadlerin uygulanmasında, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olan bu işletmeler bakımından verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettikleri toplam hasılatın dikkate alınması gerektiğinden, muafiyet şartlarını taşımamaları nedeniyle grup işletmelerinin üçü de Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla ayrı ayrı dijital hizmet vergisinin mükellefi olacaktır.

Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, ilgili hesap dönemi içerisinde aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılmamasının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır.

Örnek 3: 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 bu vergiden muaf olacaktır.

İşletmenin, 2020 hesap döneminde aynı hizmetlerden elde ettiği hasılatla ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir:

| Kümülatif Hasılat Dönemleri | Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı | Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı |
|-----------------------------|---------------------------------------|--|
| Ocak-Mart | 12 milyon TL | 280 milyon avro |
| Ocak-Haziran | 21 milyon TL | 756 milyon avro |
| Ocak-Eylül | 38 milyon TL | 900 milyon avro |
| Ocak-Aralık | 49 milyon TL | 980 milyon avro |

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 dönemini takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020 hesap dönemi Ekim ayı başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

Kanunun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, birbirini takip eden iki hesap dönemi boyunca birinci fıkradaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlar.

Örnek 4: Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (S) işletmesi sesli içeriklerin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine ve elektronik cihazlara kaydedilmesine yönelik dijital ortamda hizmet sunmaktadır. İşletmenin bu hizmetlerden elde ettiği hasılat tutarları hesap dönemleri itibarıyla aşağıdaki gibidir:

| Hesap Dönemleri | Türkiye'de Elde Edilen Hasılat Tutarı | Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı |
|-----------------|---------------------------------------|--|
| 2019 | 25 milyon TL | 800 milyon avro |
| 2020 | 39 milyon TL | 900 milyon avro |
| 2021 | 38 milyon TL | 583 milyon avro |
| 2022 | 19 milyon TL | 785 milyon avro |

Yukarıdaki hasılat tutarlarına göre, 2021 ve 2022 hesap dönemlerinde elde edilen hasılat tutarları Kanunda belirlenen muafiyet hadlerinin en az birinin altında kaldığından, (S) işletmesi 2023 hesap döneminin başından itibaren dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.

Kanunun 4 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, Cumhurbaşkanı, aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan hadleri, verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

2. Muafiyete İlişkin Belgelendirme ve Bildirim Yükümlülüğü

Kanunun 4 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muafiyetin tespiti ve uygulanması amacıyla bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu kapsamda bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenlere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için 30 gün ek süre verilir. Verilen ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenler bu maddede yer alan muafiyetten yararlanamaz.

Bu yetki kapsamında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan hizmetleri sunan dijital hizmet sağlayıcılarının, vergiden muaf olduklarını aşağıda yapılan açıklamalar doğrultusunda tevsik etmesi uygun bulunmuştur.

Bir hesap dönemi içinde verginin konusuna giren hizmetler dolayısıyla Türkiye'de elde edilen hasılat tutarı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen haddi aşmakla birlikte dijital hizmet vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen yurt dışında yerleşik dijital hizmet sağlayıcılarının vergiden muaf olduklarını, Türkiye ile birlikte dünya genelinde en az beş ülkede faaliyette bulunan bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından, bu Tebliğde yer alan açıklamalara ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlenecek bağımsız denetim raporuyla, ilgili hesap dönemini takip eden 30 Haziran tarihine kadar tevsik etmeleri şarttır.

Bu raporun asgari, dijital hizmet sağlayıcısının;

- Unvan, iletişim (adres, telefon, e-mail ve benzeri) ve ortaklık bilgileri ile faaliyetlerine ilişkin bilgileri,
 - Dijital hizmetleri sunduğu alan adları ve IP adreslerini,
 - Varsa Türkiye'deki yetkili temsilcisine ilişkin bilgileri (unvan ve iletişim),
 - Verginin konusuna giren hizmet türleri itibarıyla Türkiye'de elde edilen hasılat tutarını,
 - Verginin konusuna giren hizmet türleri itibarıyla dünya genelinde elde edilen hasılat tutarını,
 - Kanun kapsamındaki muafiyet durumuna ilişkin değerlendirmeyi,
- içermesi gerekir.

Dijital hizmet sağlayıcısının finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması durumunda söz konusu raporun bu kapsamdaki grup işletmelerine ilişkin bilgileri (unvan ve iletişim bilgileri, verginin konusuna giren hizmetlerden Türkiye'de ve dünyada elde edilen hasılat ve benzeri) de içermesi ve raporda değerlendirmenin buna göre yapılması gerekir.

Söz konusu rapor ile raporun Türkiye'de faaliyette bulunan yeminli tercüman tarafından Türkçeye tercüme edilmiş bir örneği, dijital hizmet sağlayıcısı tarafından www.digitalservice.gib.gov.tr adresine 30 Haziran tarihine kadar elektronik olarak yüklenir.

Yukarıda belirtilen tutarın üzerinde hasılat elde edilen her hesap dönemi için aynı usul dairesinde rapor düzenlenir ve söz konusu adres üzerinden aynı şekilde yüklenir.

Söz konusu raporun belirtilen süre ve şekilde elektronik ortama yüklenmemesi halinde, dijital hizmet sağlayıcısına (varsın Türkiye'deki yetkili temsilcisine) internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sayılan tebligat yöntemleri ve/veya elektronik posta ve/veya diğer tüm iletişim araçları kullanılarak 30 günlük ek süre verilir.

Bu süre içerisinde de belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında doğru olarak yerine getirilmemesi veya bu bölümde düzenlenen belgelendirme yükümlülüğü kapsamında bulunulmadığının tevsik edilememesi halinde, muafiyetten yararlanılamaz.

Gelir İdaresi Başkanlığı veya Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, bir hesap dönemi içinde verginin konusuna giren hizmetler dolayısıyla Türkiye'de elde ettiği hasılat tutarı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında

belirtilen haddi aşmakla birlikte dijital hizmet vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen Türkiye’de yerleşik dijital hizmet sağlayıcılarından vergiden muaf olduklarını tevsik etmelerini yazılı olarak isteyebilir.

Bu durumda, tevsike yönelik bilgi ve açıklamaların, söz konusu talebin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yazılı olarak sunulması gerekir.

Bilgi ve açıklamaların yeterli bulunmaması halinde, dijital hizmet sağlayıcısının muafiyetinin tevsikinin yukarıda açıklanan çerçevede bağımsız denetim raporuyla yapılması istenebilir. Söz konusu bağımsız denetim raporunun, bu talebin dijital hizmet sağlayıcısına tebliğ edildiği tarihten itibaren 60 gün içinde ibraz edilmesi gerekir. Bu süre içinde raporun ibraz edilmemesi durumunda dijital hizmet sağlayıcısına 30 günlük ek süre verilir.

Bu süre içerisinde de belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında doğru olarak yerine getirilmemesi halinde, muafiyetten yararlanılamaz.

3. İstisnalar

Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasına göre;

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

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

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

ç) 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,

d) 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,

dolayısıyla elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden müstesnadır. Bu hizmetlerden elde edilen hasılat, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki hadlerin tespitinde dikkate alınmaz.

Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasının (c) bendine göre 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetlerden elde edilen hasılat vergiden müstesna olduğundan, gerek bankalarca gerekse ilgili mevzuat çerçevesinde yetkilendirilmelerine bağlı olarak diğer finansal kuruluşlar tarafından yapılabilen söz konusu maddede sayılan faaliyetler dolayısıyla elde edilen hasılat vergiden istisnadır. Söz konusu istisna uygulaması bakımından, hizmeti sunan banka veya finansal kuruluşun yerleşik olduğu ülkenin önemi yoktur.

Örneğin, bankalar veya ilgili mevzuat kapsamında yetkilendirilen diğer finansal kuruluşlar tarafından dijital ortamda sunulan;

- 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,

dolayısıyla elde edilen hasılat istisna kapsamındadır.

Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasının (ç) bendinde düzenlenen istisnanın uygulanabilmesi için, satışı ve/veya üzerinden yapılan hizmet sunumları verginin konusuna giren dijital içeriklerin ve dijital ortamların, 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde, aynı fıkranın (a) bendinde tanımlanan Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulması gerekir.

Bu kapsamda, aşağıda sayılan ürünler bakımından istisna uygulanmayacağı tabiidir:

- Pazarlanabilir/kullanılabilir aşamaya gelmiş veya halihazırda pazarlanan/kullanılan ancak 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde oluşturulmamış ürünlerin geliştirilmesi amacıyla Ar-Ge merkezlerinde geliştirilen ürünler,

- 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde yenilik faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünler,

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki tasarım faaliyetleri neticesinde geliştirilen/iyileştirilen/farklılaştırılan/oluşturulan ürünler,

- İlgili mevzuata göre Ar-Ge kapsamında sayılmayan faaliyetler neticesinde oluşturulan ürünler.

Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünler üzerinden sunulan dijital hizmetin, ürün sahibi tarafından aynı zamanda bu niteliği taşımayan ürünler üzerinden de sunulması halinde, istisna, münhasıran bu niteliği taşıyan ürünler üzerinden sunulan hizmet dolayısıyla elde edilen hasılatı uygulanır.

Örneğin, bir işletmenin, yukarıda belirtilen şekilde Ar-Ge merkezinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturduğu bilgisayar antivirüs programının satışından elde ettiği hasılat istisna kapsamındadır.

Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasında sayılan istisna kapsamındaki hizmetleri sunanlarca, istisna kapsamında olmayan diğer hizmetlerin de sunulması halinde, istisna kapsamında olmayan hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirileceği tabiidir.

4. İstisna ve Muafiyetlerin Sınırı

Kanunun 4 üncü maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisine ilişkin istisna veya muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri dijital hizmet vergisi bakımından geçersizdir.

Bu kapsamda, söz konusu düzenleme ile, 7194 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla, bu Kanun dışında düzenlenmek suretiyle getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların dijital hizmet vergisi açısından geçersiz olması sağlanmıştır.

Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda gelirlerinin her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun Kanunun konusuna giren hizmetleri dolayısıyla elde ettiği hasıllata dijital hizmet vergisi uygulanmasına engel teşkil etmez.

II- VERGİNİN MATRAHI, ORANI VE HESABI

A. MATRAH

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasıllattır. Hasıllatın döviz ile hesaplanması halinde döviz, hasıllatın elde edildiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankası’na Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari kur esas alınır.

Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasıllatın tamamı matraha dâhildir. 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 tamamı hasıllata, dolayısıyla matraha dâhildir.

Sunulan dijital hizmetlere ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dâhildir. Bu tür müteferri gelirlerin hizmetin sunulduğu vergilendirme dönemlerini takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilmeleri halinde, elde edildikleri vergilendirme döneminin matrahına dâhil edilirler. Tahsilat aşamasında mükellef aleyhine kur farkı oluşması halinde ise söz konusu fark, oluştuğu vergilendirme döneminin matrahının tespitinde dikkate alınabilir.

Dijital ortamda mal veya hizmet satışına aracılık dolayısıyla elde edilen hasıllata konu tutardan, 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 48 inci maddesi kapsamında alıcıların (tüketicilerin) cayma hakkını kullanması nedeniyle malların satıcılara iade edilmesi, hizmetlerin ifa edilmemesi ve mal veya hizmet bedelinin alıcılara (tüketicilere) iade edilmesine bağlı olarak mükellef tarafından muhatabına iade edilen kısmının, söz konusu iadenin yapıldığı vergilendirme döneminin matrahının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

Verginin konusuna giren dijital hizmetlerin parçası veya tamamlayıcısı niteliğinde bulunan hizmetler dolayısıyla elde edilen hasıllat, bu hizmetler dijital ortam dışında ifa edilse ya da bunlar için ayrıca bir bedel tahakkuk ettirilse veya fatura ve benzeri belge düzenlense dahi, matraha dâhildir.

Ancak, verginin konusuna giren dijital hizmetler ile dijital hizmetin parçası veya tamamlayıcısı niteliği bulunmayan ve işleme taraf olmayan üçüncü kişilerce de işlemden bağımsız olarak ifa edilebilen verginin konusuna girmeyen hizmetlerin birlikte sunulması durumunda, hizmetlerin bedellerinin emsallere uygun olarak tespit edilmesi suretiyle hizmetlerden elde edilen hasıllatın ayrıştırılması kaydıyla, matraha, sadece verginin konusuna giren dijital hizmetlere isabet eden hasıllatın dâhil edilmesi mümkündür. Bu şekilde birlikte sunulan hizmetlerde;

- Verginin konusuna giren dijital hizmetlerin bedelinin emsallere uygun olması, dijital hizmet sağlayıcısı tarafından sadece dijital hizmet sunulan (verginin konusuna girmeyen bir hizmet içermeyen) işlemlerde elde edilen bedelden düşük olmamak üzere, hizmete mütenasip tespit edilen bedeli,

- Verginin konusuna girmeyen hizmetlerin bedelinin emsallere uygun olması ise hizmete ilişkin piyasada oluşan bedeller, mükellef ve sunduğu hizmetin ölçüğü, katlanılan maliyetler, üstlenilen riskler, hizmetin niteliğindeki farklılıklar ve benzeri hususlar dikkate alınmak suretiyle bu hizmetin benzer ölçütler dâhilinde aynı/benzer hizmetleri sunan herhangi bir üçüncü kişi tarafından sunulması durumunda talep edilebilecek bedelden yüksek olmamak üzere, hizmete mütenasip tespit edilen bedeli,

ifade eder. Birlikte sunulan söz konusu hizmetlerden elde edilen hasıllatın belirtilen şekilde ayrıştırılmaması durumunda, hasıllatın tamamının matraha dâhil edilmesi gerekir.

Bu kapsamda, örneğin, dijital ortamda mal alım satımına aracılık eden ve satıcılarla yaptığı sözleşmeler çerçevesinde satıcılara ait malların depolanması, satılan malların teslimatı ve mallara ilişkin çağrı merkezi hizmetlerini de sunabilen bir mükellefin, mal teslimatı ve çağrı merkezi hizmetleri aracılık hizmetinin parçası ve tamamlayıcısı niteliğinde olduğundan bu hizmetler dolayısıyla elde ettiği hasıllatın tamamı matraha dâhil iken, satıcılara verdiği depolama hizmetleri dolayısıyla elde ettiği hasıllat, emsallere uygun olarak tespit edilmesi kaydıyla, matraha dâhil edilmeyecektir.

Dijital hizmet sağlayıcıları tarafından ödenen katma değer vergisi hasıllata dâhil değildir.

Sunulan hizmete ilişkin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontoların matrahının tespitinde dikkate alınması mümkündür. Hasıllatın elde edildiği vergilendirme döneminden sonra yapılan iskontoların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

Hasılatın mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerlerle elde edilmesi halinde matrah, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi hükümlerine göre tespit olunur.

Kanunun 5 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Buna göre, bir dijital hizmet vergisi mükellefinin verginin konusuna giren hizmetleri sunabilmesi için dijital hizmet vergisi mükelleflerinden ya da bu verginin mükellefi olmayanlardan yaptığı, verginin konusuna girsin girmesin, alımlar dolayısıyla katlandığı gider veya maliyetleri veya bunlara ilişkin ödediği vergileri dijital hizmet vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir.

Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez.

Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki dijital içeriklerin aracı platformlar vasıtasıyla satışında, içeriği satanın açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmelere yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde dijital içeriği satana ait bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde dijital içerik satışına ilişkin hasılatın tamamı söz konusu içeriğin satışına aracılık eden mükellefin matrahına dâhil edilir.

Örnek 1: Mükellef (A) işletmesinin, dijital ortamda sunmuş olduğu reklam hizmetlerinden dolayı Mart 2020 vergilendirme döneminde elde ettiği döviz cinsinden hasılatla ilişkin matrah aşağıdaki gibidir.

| Hasılatın Elde Edildiği Tarih | Hasılat Tutarı | Hasılatın Elde Edildiği Tarihte Geçerli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Döviz Alış Kuru | Hasılatın TL Karşılığı |
|---|--------------------|---|------------------------|
| 7/3/2020 | 500.000 ABD doları | 1 ABD doları=6,00 TL | 3.000.000 TL |
| 9/3/2020 | 100.000 avro | 1 avro=6,60 TL | 660.000 TL |
| Mart 2020 Vergilendirme Dönemi Toplam Hasılat/Matrah | | | 3.660.000 TL |

Örnek 2: Mükellef (B) işletmesi, Nisan 2020 vergilendirme döneminde dijital ortamda sunduğu reklam hizmeti dolayısıyla (C) işletmesinden 10 milyon TL hasılat elde etmiştir. Mükellef (B) işletmesi bu hizmetin bir kısmını aynı dönemde mükellef (D) işletmesinin oyun uygulamasında reklamın yayınlanması suretiyle sunmuş ve bunun karşılığında mükellef (D) işletmesine 4 milyon TL ödemiştir.

Buna göre, Nisan 2020 vergilendirme döneminde söz konusu reklam hizmetleri dolayısıyla mükellef (B)'nin matrahı 10 milyon TL, mükellef (D)'nin matrahı ise 4 milyon TL olacaktır.

Örnek 3: Mükellef (E) işletmesi, Mayıs 2020 vergilendirme döneminde sanal mağazasında kendisine ait dijital oyuna erişim hakkını kullanıcı (K)'ye 10 TL karşılığında satmıştır. (E) işletmesi aynı dönemde oyuna erişim hakkını ayrıca mükellef (F) işletmesinin sanal mağazası aracılığıyla kullanıcı (L)'ye de 13 TL'ye satmıştır. (E) işletmesi (L)'ye yapılan satış dolayısıyla (F) işletmesine 3 TL komisyon ödemiştir.

Buna göre, Mayıs 2020 vergilendirme döneminde (E) işletmesinin dijital oyun satışlarından elde edilen hasılat dolayısıyla matrahı (10 TL + 13 TL=) 23 TL, (F) işletmesinin dijital oyun satışına aracılıktan elde edilen hasılat dolayısıyla matrahı 3 TL olacaktır.

Örnek 4: Sosyal medya platformu işleten mükellef (G), Haziran 2020 vergilendirme döneminde kullanıcılardan ayrıcalıklı abonelik hizmeti kapsamında 15 milyon TL hasılat elde etmiştir. Aynı dönemde, ayrıca, söz konusu platform üzerinden sunduğu reklam hizmetleri dolayısıyla reklam verenlerden 25 milyon TL hasılat elde etmiştir.

Buna göre, Haziran 2020 vergilendirme döneminde (G) işletmesinin matrahı (15 milyon TL + 25 milyon TL=) 40 milyon TL olacaktır.

B. VERGİNİN ORANI VE HESABI

Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin oranı %7,5'tir.

Dijital hizmet vergisi, verginin kapsamına giren hizmetlere ilişkin geçerli vergi oranının matraha uygulanması suretiyle hesaplanır.

Verginin konusuna giren birden fazla hizmetin tek bedel karşılığında birlikte sunulması halinde, matraha uygulanacak vergi oranı olarak bu hizmetlerden geçerli en yüksek vergi oranına tabi olan dikkate alınır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz.

Aynı maddenin beşinci fıkrasına göre, Cumhurbaşkanı, dijital hizmet vergisi oranını, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

III- VERGİLENDİRME DÖNEMİ, VERGİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ İLE VERGİ GÜVENLİĞİ

A. VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasına göre, dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

B. VERGİNİN BEYANI

1. Beyan Esası ve Beyannamenin Verilme Zamanı

Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur.

Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Dijital hizmet vergisi mükellefleri ile Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler.

Mükellefler, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi hasılat elde etmeseler dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadır.

Ancak, Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi sorumluluğu yüklenenlerin, vergi kesintisine tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

2. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

Kanunun 6 ncı maddesinin sekizinci fıkrası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan yetkilere istinaden, dijital hizmet vergisi beyannamelerinin tamamının www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi uygun bulunmuştur.

Dijital hizmet vergisi mükellefiyeti tesis ettirilenlerden, Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükellefiyeti bulunmayanların herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluklarının olmaması uygun bulunmuştur.

İlgili vergilendirme döneminde vergiye tabi hasılat elde edilmemesi halinde, beyannamede yer alan “Beyannamede beyan edilecek matrahım bulunmamaktadır.” kutucuğu işaretlenmek suretiyle ilgili döneme ait beyanname verilir.

Her bir hizmet türü itibarıyla elde edilen hasılatın, beyannamenin matrah bölümünde yer alan ilgili hizmet türüne ilişkin satırda ayrı ayrı gösterilmesi gerekir.

Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde, Gelir İdaresi Başkanlığı ve vergi dairesi kayıtları esas alınır.

C. TARH İŞLEMLERİ

1. Tarh Yeri

Kanunun 6 ncı maddesinin dördüncü fıkrasına göre, dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan dijital hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunur.

Ancak, aynı maddenin sekizinci fıkrasında yer alan yetki kapsamında, dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olması uygun bulunmuştur.

2. Tarhiyatın Muhatabı

Kanunun 6 ncı maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisi, bu vergiye mükellef olan veya vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur.

Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat yapılır.

Ç. VERGİNİN ÖDENMESİ

Kanunun 6 ncı maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisini beyanname verme süresi içinde öderler.

Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

D. VERGİNİN GİDER OLARAK İNDİRİLEBİLMESİ

Kanunun 6 ncı maddesinin yedinci fıkrasına göre, dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

E. YETKİ

Kanunun 6 ncı maddesinin sekizinci fıkrasına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, mükellef veya vergi sorumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyanname verdirmeye, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bu yetki kapsamında bazı hususlar bakımından aşağıdaki şekilde işlem tesis edilmesi uygun bulunmuştur.

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükellefiyeti bulunmayan dijital hizmet vergisi mükelleflerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, vergi kapsamındaki hizmetlerin sunulmasından elde edilen hasılatla ilişkin tevsik edici tüm bilgi, belge ve elektronik kayıtlar, gerektiğinde ibraz edilmek üzere mezkûr Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir.

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükellefiyeti bulunanlar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak işlem tesis eder.

F. DÜZELTME

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hatası kapsamındaki düzeltme talepleri, mezkûr Kanun hükümlerine göre değerlendirilir.

G. VERGİ GÜVENLİĞİ

Kanunun 7 nci maddesinde;

• 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarında bulunulabileceği ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edileceği,

• İlan tarihinden itibaren 30 gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verileceği, bu kararın erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderileceği ve engelleme kararlarının gereğinin bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirileceği,

• Vergi güvenliği uygulamasına ilişkin usul ve esasların, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

• Bu maddede yer alan yetki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergiler bakımından beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini tam, zamanında ve doğru olarak yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına yöneliktir.

• Hazine ve Maliye Bakanlığınca engelleme kararı verilmeden önce;

- Yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiği hususu, dijital hizmet vergisini tarha yetkili olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, dijital hizmet sağlayıcısının internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri ve/veya elektronik posta ve/veya diğer tüm iletişim araçları ile dijital hizmet sağlayıcısına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine ihtarında bulunulur,

- Söz konusu ihtarında, hangi yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiği belirtilir ve dijital hizmet sağlayıcısından bu yükümlülüklerin, durumun taraflarına iletildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yerine getirilmesi istenir,

- Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde, dijital hizmet sağlayıcısına ilişkin bilgilere yer verilmek suretiyle Kanunun 7 nci maddesi kapsamında ihtarında bulunulduğu, ihtar gereğinin yapılmaması halinde mezkûr maddeden kaynaklı tüm yetkilerin kullanılacağı ilan edilir.

• İlandan itibaren 30 gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine karar verilir.

• Bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir ve engelleme kararlarının gereği, bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.

• Yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde;

- Henüz erişimin engellenmesi kararı verilmemişse bu yönde karar verilmez, bu yönde karar verilmiş ancak Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilmemiş ise işlemlere devam edilmez,

- Karar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilmiş ancak henüz erişim sağlayıcıları tarafından kararın gereği yerine getirilmemişse Hazine ve Maliye Bakanlığınca işlemlere devam edilmemesi gerektiği hususu Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna bildirilir,

- Erişim sağlayıcıları tarafından erişim engellenmişse, Hazine ve Maliye Bakanlığınca erişimin engellenmesinin kaldırılması hususu Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna iletilir, bu hususun bildiriminden itibaren yirmi dört saat içerisinde erişim sağlayıcıları tarafından dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişim açılır.

YÜRÜRLÜK

Bu Tebliğ, 1 Mart 2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.