

Tarih: 23/03/2020

Sayı : 2020/39

## DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLARIN AÇIKLANDIĞI TEBLİĞ YAYINLANDI

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 20.03.2020 tarihli ve 31074 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ ile **7194** sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”un 1 ila 7 nci maddeleriyle ihdas edilen **dijital hizmet vergisinin uygulamasına ilişkin usul ve esaslara** aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

### Dijital Hizmet Vergisinin Konusu Olan Hizmetler Nelerdir?

1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri,
2. Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler,
3. Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri,
4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri

Dijital hizmet vergisinin konusuna giren hizmetlerin mahiyetinin anlaşılması ile ilgili Tebliğde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

### 1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

**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.

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

### 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 abonelikle 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.

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

### 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.

## 4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri

Yukarıda ilk üç sırada yer verilen 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, Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında dijital hizmet vergisine tabidir. (B) işletmesinin elde ettiği hasılatın ise Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında vergiye tabi olduğu tabiidir.

### **Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefi Kimlerdir?**

Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Dijital hizmet sağlayıcıları ise yukarıda yer verilen verginin konusuna giren hizmetleri sunan kişilerdir.

Dijital hizmet sağlayıcılarının, Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etkisi yoktur.

Dijital hizmet sağlayıcılarının aşağıda yer verilecek muafiyet şartlarını taşımamaları ya da var olan muafiyetlerinin sona ermesi halinde, **mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmekte olup**, 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](http://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.

### **Dijital Hizmet Vergisinden Muaf Olanlar Kimlerdir?**

İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, dijital hizmet vergisine konu 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 olanları **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.

**2019 hesap döneminde** dijital hizmet vergisine konu 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, **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** 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla bu vergiden muaf olacaklardır. Bunların müteakip (aylık) vergilendirme dönemleri bakımından 7194 sayılı 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.

7194 sayılı 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 aşılp aşılmadığının 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, 7194 sayılı 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.

7194 sayılı 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.

### **Muafiyete İlişkin Belgelendirme ve Bildirim Yükümlülüğü Nasıl Olacaktır?**

7194 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin beşinci fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki kapsamında, dijital hizmet vergisinin konusu 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 20 Milyon Türk lirasını 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.

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](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresine 30 Haziran tarihine kadar elektronik olarak yüklenir.

Yukarıda belirtilen tutarın üzerinde hâsılat 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 (varsa Türkiye'deki yetkili temsilcisine) internet sayfalarındaki iletişim

araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 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 7194 sayılı 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.

### **Dijital Hizmet Vergisinin İstisnaları Nelerdir?**

7194 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasına göre;

- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetler,
- 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,
- 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, 7194 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki hadlerin tespitinde dikkate alınmaz.

7194 sayılı 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.

7194 sayılı 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.

### **Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı**

7194 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın döviz ile hesaplanması halinde döviz, hasılatın elde edildiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari kur esas alınır.

Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın 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 hasılatı, 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 hasılatı konu tutardan, 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 hasılat, 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 işlem den bağımsız olarak ifa edilebilen verginin konusuna girmeyen hizmetlerin birlikte sunulması durumunda, hizmetlerin bedellerinin emsallere uygun olarak tespit edilmesi suretiyle hizmetlerden elde edilen hasılatın ayrıştırılması kaydıyla, matraha, sadece verginin konusuna giren dijital hizmetlere isabet eden hasılatın 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 hasılatın belirtilen şekilde ayrıştırılamaması durumunda, hasılatın 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 hasılatın tamamı matraha dâhil iken, satıcılara verdiği depolama hizmetleri dolayısıyla elde ettiği hasılat, emsallere uygun olarak tespit edilmesi kaydıyla, matraha dâhil edilmeyecektir.

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

Sunulan hizmete ilişkin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontoların matrahının tespitinde dikkate alınması mümkündür. Hasılatın 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.

7194 sayılı 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.

7194 sayılı Kanununun 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
<b>Mart 2020 Vergilendirme Dönemi Toplam Hasılat/Matrah</b>			<b>3.660.000 TL</b>

**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.

### **Dijital Hizmet Vergisinin Oranı, Vergilendirme Dönemi, Tarihi ve Ödenmesi**

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. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz.

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

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.

Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. 7194 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Dijital hizmet vergisi mükellefleri ile 7194 sayılı 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, 7194 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi sorumluluğu yüklenenlerin, vergi kesintisine tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

Dijital hizmet vergisi beyannamelerinin tamamının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://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.

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, dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olması uygun bulunmuştur.

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.

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](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

## **Yükümlülüklerini Yerine Getirmeyen Dijital Hizmet Sağlayıcıları İçin Öngörülen Vergi Güvenlik Tedbirleri**

7194 sayılı 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 ihtarda 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 ihtarda bulunulur,

- Söz konusu ihtarda, 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 ihtarda 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.

- Yüklümlüklerin 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.

Saygılarımızla...

**VİZYON YMM A.Ş.**

**EK:**

- **Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği**