

BÖLÜM 5

SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİNDE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ VE VERGİ PLANLAMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gizem KALYONCU YIKILMAZ¹

Özet

Teknolojinin gelişmesiyle fiziksel olmayan varlıkların hayatımızdaki yeri ve rolü artmıştır. Teknolojideki bu hızlı gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin dijital platformlar üzerinden gerçekleştiği yeni bir dijital ekonomi yapısının oluşmasına zemin hazırlamıştır. Oluşan yeni ekonomik düzenle birlikte yeni kazanç unsurları oluşmaya başlamış ve gelir elde etme yöntemlerindeki bu gelişmeler kazançların vergilendirilmesinde aksaklıkların oluşmasına neden olmuştur. Dijital ekonomide elde edilen kazançların vergilendirilmesinde karşılaşılan temel sorunlardan biri, mal ve hizmet sunumunda fiziksel bir varlığın veya sabit bir işyerinin bulunmamasıdır. Dijital hizmetlerden elde edilen kazançların vergilendirilememesi, küresel ölçekte matrah aşındırması ve vergi kayıpları gibi sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu durum, ekonomik sistemlerin sürdürülebilirliğini tehdit eden küresel bir problem haline gelmeye başlamıştır. Matrah aşındırması, kar transferi ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla, birçok OECD ülkesinde Dijital Hizmet Vergisi yürürlüğe girmiştir. Dijital Hizmet Vergisinin uygulanması ardından, çok uluslu teknoloji şirketlerinin vergi yükleri artış gerçekleşmiştir. Bu durum

¹ Arş. Gör., Maliye Bölümü, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay, Türkiye. E-posta: gizem.kalyoncu@mku.edu.tr | ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-9447-0530>

şirketlerin agresif vergi planlamalarını etkilemiş ve şirketlerin vergi planlamalarında değişikliklere neden olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet Vergisi, Vergi Planlaması, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS), OECD.

EVALUATION OF DIGITAL SERVICES TAX AND TAX PLANNING IN SELECTED OECD COUNTRIES

Abstract

With the advancement of technology, the place and role of intangible assets in our lives have increased. These rapid technological developments have paved the way for the emergence of a new digital economy structure in which economic activities are conducted through digital platforms. With this new economic order, new elements of earnings have begun to emerge, and these developments in income generation methods have caused disruptions in the taxation of profits. One of the fundamental problems encountered in the taxation of profits generated in the digital economy is the absence of a physical presence or a permanent establishment in the provision of goods and services. The inability to tax profits derived from digital services has led to the emergence of problems such as base erosion and tax losses on a global scale. This situation has begun to become a global problem threatening the sustainability of economic systems. In order to prevent base erosion, profit shifting, and tax losses, the Digital Services Tax has been enacted in many OECD countries. Following the implementation of the Digital Services Tax, the tax burdens of multinational technology companies have increased. This situation has affected the aggressive tax planning of companies and caused changes in their tax planning strategies.

Keywords: Digital Economy, Digital Services Tax, Tax Planning, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), OECD.

1. GİRİŞ

Vergi planlaması, makro vergi planlaması ve mikro vergi planlaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Makro vergi planlaması, devletlerin uygun kaynakları kullanarak vergi gelirlerini artırma çabalarıdır (Kabakçı Karadeniz, 2020). Mikro vergi planlaması ise mükelleflerin muafiyet, istisna, indirim gibi kendilerine tanınmış hakları çerçevesinde vergi yüklerini hafifletmek için yaptıkları planlamaları kapsamaktadır (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022). Burada devletin amacı, rasyonel vergi sistemi oluşturmak ve vergi gelirlerini artırmak iken mükelleflerin amacı vergi yüklerini olabildiğince en aza indirmektir. Konumuz gereğince mikro vergi planlaması, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması açısından değerlendirilecektir.

Küreselleşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte işletmeler, rekabet güçlerini artırmak için uluslararası pazarlara yönelmeye başlamıştır. Küreselleşme sonrası oluşan çok uluslu şirketler birden fazla ülkenin vergi mevzuatı ile karşı karşıya kalmıştır. Bu nedenle çok uluslu şirketler vergi planlamalarını birden fazla ülkenin vergi mevzuatını baz alarak oluşturmakta ve minimum vergi yükü ile maksimum fırsatı elde etmeyi amaçlamaktadırlar. Çok uluslu şirketler ülkelerin vergi boşluklarından yararlanarak oluşturdukları vergi planlamaları sonucunda bilinçli veya bilinçsiz olarak matrah aşınması ve kar aktarımı sorunlarına yol açmaktadır.

Dijitalleşmenin yaygınlaşmasıyla ortaya çıkan yeni ürün ve hizmetler zaman ve mekân sınırını ortadan kaldırmıştır. Fiziksel varlığa sahip olmayan bu ürün ve hizmetler aracılığıyla yüksek miktarda kazanç elde edilmeye başlamış fakat dijital ürün ve hizmetlerden elde edilen bu kazançların vergilendirilmesinde geleneksel vergilendirme yöntemleri yetersiz kalmıştır. Fiziksel bir varlığa sahip olmayan dijital ürün ve hizmetler uluslararası çapta vergi sorunlarının oluşmasına neden olmuştur (Coşkun, 2005). Bu süreçte oluşan yeni kazanç unsurunun vergilendirilebilmesi için ulusal ve uluslararası çözüm yöntemleri oluşturulmaya başlamıştır. Bu çözüm yöntemlerinden biri de Dijital Hizmet Vergisidir. Dijital mal ve hizmet sunan çok uluslu teknoloji şirketlerinin neredeyse her ülkede kullanıcısı bulunmaktadır. Dijital hizmet vergisinde ülkelerin amacı, dijital ekonominin yol açtığı vergi kayıplarının önüne geçmektir (Karabulut, 2020). Şirketler ise dijital hizmet vergisi karşısında artan vergi yüklerine karşı tepki göstermekte

ve vergi yüklerini hafifletmek için vergi planlamalarında değişiklikler yapmaktadır.

2. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ: KAVRAM VE KAPSAM

2.1. Dijital Ekonominin Yükselişi

1900'li yılların sonunda internetin hayatımıza girmesiyle başlayan ve her gün daha da gelişen teknolojiyle dijitalleşme süreci başlamıştır. 2000'lerden itibaren bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak iş modelleri giderek çeşitlenmekte ve ekonomik faaliyetlerin doğasını dönüştürmektedir. Elektronik ticaret platformları, bulut tabanlı veri saklama, yazılım hizmetleri, sosyal medya platformları, online reklam hizmetleri, online ödeme işlemleri, yapay zekâ platformları, kripto para ve blockchain gibi birçok dijital hizmet, ürün ve uygulamalar gündeme gelmiştir (Sezen ve Kutbay, 2024:16; Mert ve Bayar, 2020: 29). Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimiyle günümüze uzanan çeşitli ürün ve hizmet yelpazesıyla dijitalleşme süreci eğitim, sağlık, ekonomi gibi birçok alanı kapsamı içerisine almıştır (Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2016; Sezen ve Kutbay, 2024:15).

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), dijital ekonomiyi ayrı bir ekonomik yapı olarak görmekten ziyade, dijital teknolojilerin yaygınlaşması nedeniyle giderek ekonominin kendisi haline geldiğini vurgulamaktadır (OECD, 2015, s.11).

Gelişen ve değişen iş modelleriyle birlikte fiziksel olmayan varlıklar üzerinden değer elde edilmeye başlamış ve yaygınlaşan dijital hizmetler zaman ve mekân sınırlarını ortadan kaldırmıştır. Yeni değer elde etme yöntemlerinin gelişmesi ve daimî iş yerinin mevcut olmaması alışlagelmiş ekonomik yapının dışında bir yapının oluşmasına neden olmuştur.

Dijital ekonomide sınır ötesi ağın oluşumu, yoğun veri kullanımına dayalı çok taraflı iş modellerinin oluşması ve fiziksel olmayan varlıklarla yaratılan ekonomik değerlerin kazanılmasıyla birlikte vergilendirme konusunda zorluklarla karşılaşmıştır (OECD, 2014). Dijitalleşmenin meydana getirdiği bu ekonomik yapı, elde edilen değerlerin vergilendirilmesinde belirsizliğin oluşmasına neden olmuştur. Dijital

ekonomiyle birlikte hayatımıza giren, fiziksel olmayan ürün ve hizmetlerin sunumu ve bu faaliyetlerden bir değer elde edilmesi alışlagelmiş ulusal ve uluslararası vergileme kurallarının ötesinde yer almaktadır.

2.2. Dijital Hizmet Vergisinin Ortaya Çıkışı

Dijitalleşmenin yaygınlaşması, farklı iş kollarının ortaya çıkmasına ve çeşitli gelir unsurlarının oluşmasına neden olmuştur. Dijital ekonominin gelişmesiyle mevcut vergi sistemlerinin dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kaldığı gözlemlenmiştir. Oluşan yeni ekonomik yapının temel özelliklerinden bazıları matrah aşındırması ve kar kaydırma risklerinin artmasına neden olmaktadır.

OECD, dijital ekonomide gayri maddi varlıklar üzerinden değer elde edilmesi, yoğun veri kullanımlı, çok taraflı iş modellerinin sınır ötesi değerler yaratması ve bu değerlerin vergilendirilememesi üzerinde durmuştur. Dijital ekonomi içerisinde faaliyette bulunan şirketlerin vergilendirilmesi konusunda OECD üç temel sorun üzerinden durmaktadır. Bunlar; vergi yükümlülüğü bağının oluşturulması, kullanıcı verisinden doğan değer nasıl vergilendirileceği ve elde edilen değer hangi nitelik kapsamında vergilendirileceğidir (OECD, 2015b).

Uluslararası vergi kuralları içerisinde yer alan daimî iş yeri kavramı, *bir işletmenin başka bir ülkede gelir elde ettiği sabit bir iş yerinin bulunması* durumunu ifade eder. Dijital ekonomi içerisinde yer alan şirketlerin fiziksel olarak bir ülkede bulunmadan gelir elde edebiliyor olması, uluslararası vergi kurallarında belirtilen kazancın vergilendirilmesinde ‘*daimî iş yeri*’ (Permanent Establishment) kavramı dijital ekonomi içerisinde ürün veya hizmet sunan faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmıştır (OECD, 2014).

Dijital ekonominin gelişmesiyle uluslararası vergi kuralları içerisinde oluşan boşluk, dijital hizmet sunan şirketlerin vergi planlamalarına dahil edilmiştir. Uluslararası vergi kurallarında oluşan bu boşluk ve eksikliklerden dolayı şirketler, vergi oranlarının düşük olduğu veya elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmeyeceği ülkeleri tercih eder ve karlarını bu ülkelere kaydırarak vergi erozyonuna neden olmaktadır. Genellikle kar kaydırma işlemlerinde çok uluslu şirketlerin tercih ettiği gelişmekte olan ülkelere, kar kaydırma sonucunda oluşan vergi kaybı ile yıllık GSYH arasında ters orantılı bir

ilişkinin oluştuğu tespit edilmiştir (Tax Justice Network, Public Services International, & Global Alliance for Tax Justice, 2024; Crivelli, de Mooij, & Keen, 2015). Kar kaydırma sonucunda vergi tabanında en büyük daralmanın düşük gelirli ülkelerde gerçekleştiği dikkat çekmektedir (Tax Justice Network, 2015).

OECD ve G20 ülkeleri tarafından 2013 yılında, dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla vergilendirme sürecindeki eksikliklerin giderilmesi, zorlukların ortadan kaldırılması ve vergi erozyonunu önlemek için Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi (Base Erosion and Profit Shifting Project) kapsamında 15 eylem planı yayımlanmıştır (OECD, 2013).

OECD ve G20 ülkeleri tarafından yayımlanan eylem planlarında, dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla daimî iş yeri olmadan ekonomik değer elde edilmesi ve vergi yetkisindeki eksiklikler nedeniyle elde edilen ekonomik değerlerin vergilendirilmesindeki zorluklar üzerinde durulmuştur. İlerleyen süreçte, proje kapsamında yayımlanan eylem planı raporlarında, dijital ekonomik şirketlerin sunduğu gayri maddi ürün ve hizmetlerin de vergilendirilmeye tabii tutulması için daimî iş yeri kavramının ve vergi yetkisinin değiştirilmesi veya geliştirilmesi gerektiği önerilmiştir (OECD, 2014). Değişen ve gelişen teknoloji ile birlikte oluşan yeni iş kollarına ayak uyduramayan vergilendirme sistemlerinin geliştirilmesi vergiden kaçınma, matrah aşındırması ve kar aktarımı risklerinin önüne geçilerek vergilendirme sistemlerinin etki alanlarının artırılmasını sağlayacaktır. Bu sorunlarla mücadele kapsamında uluslararası vergi kurallarının oluşturulması amaçlanmıştır.

OECD, 2015 yılında yayımladığı raporda, daimî iş yeri (Permanent Establishment) kavramına ilişkin istisnaların daraltıldığını ve daraltma işlemiyle matrah aşındırması ile kar aktarım risklerini azaltmayı hedeflediğini belirtmiştir (OECD, 2015). Ayrıca, dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen ekonomik değerlerin vergilendirilmesindeki nitelik eksikliğinin giderilmesi için önemli ekonomik varlığa yönelik yeni kavram ve kuralların geliştirilebileceği de belirtilmiştir. Dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla daimî iş yeri kavramına alternatif olarak OECD tarafından önemli ekonomik varlık (significant economic presence) kavramı gündeme gelmiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi tartışmaları sonucunda gelişen önemli ekonomik varlık kavramı, bir ülkede gayri maddi dijital

varlıklarla elde edilen ekonomik değerlerin de vergilendirilmesini sağlayacaktır (EY, 2023).

2013 yılından itibaren OECD ve G20 ülkeleri tarafından başlatılan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesi, dijital ekonomide vergilendirmenin gerekliliğini ortaya koyarak dijital hizmet vergisinin oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. BEPS projesi sonrasında dijitalleşen ekonomide en çok tartışılan sorunlardan biri, çok uluslu teknoloji şirketlerinin herhangi bir fiziksel varlık bulundurmaksızın farklı ülkelerde önemli gelirler elde etmeleri ve bu gelirlerin mevcut vergi kuralları çerçevesinde etkin bir şekilde vergilendirilememesidir.

OECD yapısal sorunun kalıcı çözümü için uluslararası düzeyde müzakereler yürütürken, kısa vadede gelir kaybını önlemek amacıyla geçici bir önlem olarak dijital hizmet vergisi gündeme gelmiştir. Söz konusu vergi, özellikle dijital reklamcılık, çevrim içi platform hizmetleri ve kullanıcı verilerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesini hedeflemektedir. 2020 yılından itibaren birçok ülke tarafından tek taraflı olarak uygulanmaya başlanmıştır (OECD, 2019).

3. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Dijitalleşmenin yaygınlaşmasıyla ortaya çıkan dijital ekonomik faaliyetlerin özellikleri nedeniyle küresel vergilendirmede zorluklar meydana gelmiştir. Geleneksel uluslararası vergi kuralları içerisinde, menşei ülkeler ile mal veya hizmetin nihai olarak ulaştığı ülkeler arasında vergi geliri ve kar tahsisinde anlaşmayı sağlayan kurallar dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde etkinliğini kaybetmiştir (Kim, 2019: 143). Dijitalleşen ekonomi ve geleneksel vergilendirme arasında oluşan farklılıklar matrah aşındırmasına yol açmaktadır. Dijital mal ve hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilememesi ve bu nedenle meydana gelen matrah aşındırma ve kar aktarımı sorunlarıyla mücadele kapsamında bazı ülkeler dijital hizmet vergisini yürürlüğe koymuştur. OECD ülkeleri içerisinde Fransa, Birleşik Krallık, İtalya, Avusturya, İspanya ve Türkiye dijital hizmet vergisini uygulamaya başlayan ülkeler arasında yer almaktadır.

3.1. Türkiye

Türkiye’de 2019 yılında 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan, 7194 sayılı *‘Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’* ile 1 Mart 2020 yılında dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesi kesinleşmiştir. İlgili kanun;

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- Yukarıda bahsedilen hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabi tutulmuştur.

7194 sayılı kanun kapsamında, Türkiye’de dijital ortamda sunulan reklamcılık hizmetleri, dijital içerik satışı, dijital aracılık hizmetlerinden küresel bazda 750 milyon avro ve Türkiye’de 20 milyon Türk lirası üzerinde hasılat elde eden şirketler %7,5 oranında vergilendirilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazetesi, 2019).

Dijital hizmet vergisi, dijital şirketlerin dijital ortamda sundukları mal ve hizmetlerden elde ettikleri değerleri vergilendirmektedir. 2024 yılında ilgili vergiyle elde edilmesi tahmin edilen gelir yaklaşık 15,56 milyar TL idi (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayımladığı 2024 bütçe istatistiklerine göre ilgili yılda 20,98 milyar TL dijital hizmet vergisinden gelir elde edilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024). Dijital hizmet vergisi yıllık bütçe tahminleri üzerinde bütçeye gelir sağlamaktadır. Dijital ekonomi nedeniyle oluşan vergi kayıplarının önüne geçmek amacıyla, dijital mal ve hizmetlerden elde edilen gelirler vergiye tabi tutulmuştur. Türkiye’de ilgili yasa ile, vergisel etkinliği artırma ve hedeflenen gelir toplama amacına ulaşmada başarılı olduğu görülmektedir.

3.2. Fransa

Fransa’da dijital hizmet vergisi, 24 Temmuz 2019 tarihinde yayımlanan Loi n° 2019-759 ile yürürlüğe girmiştir. İlgili kanun kapsamında, vergiye tabi hizmetler şunları kapsamaktadır:

- Dijital arayüzler aracılığıyla kullanıcılar arasında mal teslimatı veya hizmet sunumuna olanak sağlanması durumunda, söz konusu işlemlerin Fransa’da bulunan kullanıcılar tarafından gerçekleştirilmesi;
- Dijital arayüzler mal veya hizmet sunumu sağlamasa bile, kullanıcıların Fransa’da açılmış hesapları üzerinden hizmetlere erişim sağlaması;
- Fransa’da bulunan bir kullanıcıya ilişkin verilere dayalı olarak dijital arayüzlerde reklam yerleştirilmesi veya veri satışından gelir elde edilmesi.

İlgili kanun çerçevesinde, Fransa’nın dijital hizmet vergisi uygulaması, hem kullanıcı etkileşimine dayalı hizmet sunumunu hem de veri tabanlı reklam ve veri satışını kapsayacak şekilde tasarlanmıştır (Loi n° 2019-759, 2019).

Küresel geliri 750 milyon avro ve Fransa’daki geliri 25 milyon avro üzerinde olan şirketler için vergi %3 oranında uygulanmaktadır.

Dijital ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybının önüne geçmek için uygulanan dijital hizmet vergisinden 2021 yılında 474 milyon avro, 2022 yılında 621 milyon avro, 2023 yılında 680 milyon avro ve 2024 yılında ise 756 milyon avro gelir kaydedilmiştir (Gouvernement Français, 2022; Gouvernement Français, 2023; Gouvernement Français, 2024).

3.3. Birleşik Krallık

Birleşik Krallıkta dijital hizmet vergisi hükümlerini içeren *Finance Act 2020*, 22 Temmuz 2020 tarihinde parlamento kararı ve kraliyet onayıyla yürürlüğe girmiş, 28 Temmuz 2020 tarihinde Londra Gazetesi’nde yayınlanmıştır. Geriye dönük olarak 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde uygulanmaya başlanmıştır.

Dijital hizmet vergisi hükümlerini içeren yasa metninde, Birleşik Krallık’taki bir kullanıcı işlemi tarafından kazanılan çevrimiçi pazar yeri gelirleri, Birleşik Krallıktaki belirli bir konaklama yeri veya arazi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan çevrimiçi pazar yeri gelirleri, Birleşik

Krallıktaki bir kullanıcı tarafından ödenen veya görüntülenen/tüketilen çevrimiçi reklamlardan elde edilen kazançlar vergiye konu edilmiştir (Finance Act, 2020). Ayrıca, ilgili yasanın 43. Maddesinde açıklanan, temel amaçlarından biri kullanıcılar arasında etkileşimi teşvik etmek ve kullanıcılar tarafından oluşturulan içeriklerin diğer kullanıcılara sunulması olan sosyal medya hizmetleri de çevrimiçi hizmet kapsamında görülerek elde edilen kazançlar vergiye konu edilmiştir (Finance Act, 2020).

Belirli dijital hizmetlerden sağlanan kazançlara uygulanan verginin mükellefleri, küresel ölçekte en az 500 milyon avro gelir elde eden ve Birleşik Krallık'taki kullanıcılarına sunulan dijital hizmetlerden en az 25 milyon avro gelir sağlayan işletmelerdir. Belirtilen ciro sınırları altında gelir elde eden şirketler bu vergiden muaf tutulurken, belirtilen sınırlar üzerinde gelir elde eden şirketler %2 oranında vergilendirilmiştir (Finance Act, 2020).

Birleşik Krallığın uluslararası vergilendirme kurumu (HM Revenue and Customs), 2019 yılında dijital hizmet vergisi gelirinin, 2020-2021 vergi yılı için tahmini 275 milyon sterlin olacağını açıklamıştır. 2020-2021 vergi yılında gerçekleşen dijital hizmet vergisi geliri ise beklentinin %30 üzerinde gerçekleşerek 358 milyon sterline ulaşmıştır (National Audit Office, 2022). Belirtilen vergi döneminde elde edilen vergi gelirinin yaklaşık %90'ının ABD merkezli beş şirket grubu tarafından ve tamamının ise 18 şirket tarafından ödendiği belirtilmiştir (National Audit Office, 2022).

3.4. İtalya

30 Aralık 2018 tarihinde kabul edilen, 2019 Bütçe Kanunu Dijital Hizmet Vergisinin hukuki çerçevesini oluşturmaktadır. 31 Aralık 2018 tarihinde Resmî Gazete 'de yayımlanan 145/2018 sayılı kanuna göre;

Dijital bir arayüz üzerinden hedeflenen reklamların aynı arayüz kullanıcılarına sunulmasından elde edilen gelirler; çok taraflı bir dijital arayüzün sağlanması yoluyla, kullanıcıların birbirleriyle iletişim kurmasını ve etkileşimde bulunmasını sağlayan ve ayrıca malların veya ürünlerin doğrudan tedarikini kolaylaştıran hizmetlerden elde edilen gelirler ve kullanıcıların toplanan veya üretilen verilerinin, dijital bir arayüz aracılığıyla iletilmesinden elde edilen gelirler %3 oranında vergilendirilmektedir.

İlgili kanunun 36. maddesinde dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için bir yıllık küresel kazancı en az 750 milyon avro ve İtalya'daki dijital

hizmetlerinden en az 5,5 milyon avro kazanç elde edilmesi sınırı belirlenmiştir. 2025 Bütçe Kanunu'nda yapılan değişiklik ile İtalya'da elde edilen 5,5 milyon avro kazanç elde edilmesi sınırı kaldırılmıştır. Bu değişiklikte birlikte küresel kazancı 750 milyon avroyu aşan bir işletmenin, 2025 yılında İtalya'da dijital hizmetlerden herhangi bir kazanç elde etmesi durumunda %3 oranında dijital hizmet vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Yapılan değişiklikte birlikte İtalya'da dijital hizmet vergisinin kapsamı genişletilmiştir.

İtalya hem reklam gelirleri hem de aracılık hizmetlerinden elde edilen gelirler de dahil olmak üzere en geniş faaliyet kapsamına sahip olan ülkelerden biridir. İtalya'nın dijital hizmet vergisinden elde ettiği gelirler, 2020 yılında 233 milyon avro, 2021 yılında 303 milyon avro, 2022 yılında 394 milyon avro ve 2023 yılında 434 milyon avro olarak gerçekleşmiştir. 2024 yılı için ise 485 milyon avro tutarında gelir kaydedildiği görülmektedir (ISTAT).

3.5. Avusturya

Avusturya'da Dijital Vergi Yasası, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasa, 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Yasasında değişiklik yapan federal yasa ile birlikte yürürlüğe konulmuş olup madde 1'de şu şekilde belirtilmektedir (Bundesministerium der Republik Österreich, 2019):

‘Dijital vergi, yurt içindeki çevrimiçi reklam sağlayıcıları tarafından ücret karşılığında sunulan çevrimiçi reklam hizmetlerine uygulanır. Bir çevrimiçi reklam hizmeti, yurt içindeki bir kullanıcının cihazında yurt içi IP adresiyle görüntüleniyorsa ve içeriği ve tasarımı yurt içi kullanıcılara yönelikse, yurt içinde sunulmuş sayılır.

Çevrimiçi reklam hizmeti, dijital bir arayüzde, özellikle banner reklam, arama motoru reklamı ve benzer reklam hizmetleri şeklinde yayınlanan reklamlar olarak kabul edilir.

Federal Maliye Bakanı, özellikle benzer hizmetlerin eşit muamele görmesini sağlamak ve teknik gelişmeleri dikkate almak amacıyla, benzer reklam hizmetlerini yönetmelikle belirleme yetkisine sahiptir’

Bu yasa kapsamında, 31 Aralık 2019 tarihinden sonra sağlanan online reklam hizmetleri vergiye tabi tutulmuştur. Online reklam hizmeti, Avusturya

IP adresine sahip bir kullanıcının cihazında alınır, içeriği ve tasarımı Avusturya'daki kullanıcılara yönelik olur ise yurt içinde sağlandığı kabul edilir ve elde edilen kazanç vergilendirilmektedir. Bir mali yıl içerisinde en az 750 milyon avro küresel ciroya sahip olan ve Avusturya'da online reklam hizmetinden en az 25 milyon avro kazanç elde eden şirketler dijital vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

OECD ülkeleri içerisinde, dijital hizmet vergisini uygulayan diğer ülkelerden farklı olarak Avusturya, sadece online reklam hizmetlerinden elde edilen kazançları vergiye tabi tutmuştur. Online reklam hizmetleri üzerinden elde edilen kazançlar %5 oranında vergilendirilmektedir.

Avusturya'nın dijital hizmet vergisi gelirleri, 2020 yılında 43,1 milyon avro, 2021 yılında 80,2 milyon avro ve 2022 yılında 100 milyon avro olarak gerçekleşmiş; 2023 yılı için ise 120 milyon avro düzeyinde bir gelir öngörülmüş olmasına karşın, fiili olarak 103 milyon avro elde edilmiştir (BMF, 2021; BMF, 2022). Uygulamaya konduğu dönemden itibaren dijital hizmet vergisi gelirleri sürekli bir artış göstermiş olup, bu durum verginin dijital ekonomide adil bir vergi sistemi sağlamada etkili olduğunu göstermektedir (BMF, 2024).

3.6. İspanya

İspanya, dijital ekonominin vergi zorluklarına ilişkin uluslararası eylem raporları doğrultusunda, tek taraflı bir çözüm olarak Dijital Hizmet Vergisini 2021 yılında uygulamaya koymuştur. İlgili vergi 15 Ekim 2020 tarihinde yayımlanan yasa ile oluşturulmuş ve 16 Ocak 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunda yer alan madde 5'e göre (Gobierno de España, 2020); *Bu verginin uygulandığı bölgede, bu verginin mükellefleri tarafından gerçekleştirilen dijital hizmetlerin sunumu vergiye tabidir.*

İlgili kanuna göre dijital hizmet, yalnızca çevrimiçi reklamcılık, çevrimiçi aracılık ve veri iletimi hizmetleri bu kapsamda değerlendirilecektir. Kanun kapsamında çevrimiçi reklam hizmetleri kendi veya üçüncü şahıslara ait bir dijital arayüze, söz konusu arayüzün kullanıcılarına yönelik reklamların eklenmesinden oluşan hizmetler olarak tanımlanırken; çevrimiçi aracılık hizmetleri, kullanıcılara eşzamanlı olarak etkileşim kurmaya olanak tanıyan çok yönlü bir dijital arayüz sunan ve kullanıcılar arasında doğrudan mal teslimatı veya hizmet sunumunu kolaylaştıran veya kullanıcıların diğer

kullanıcıları bulup onlarla etkileşim kurmasına olanak tanıyan hizmetler olarak tanımlanmıştır. Dijital hizmet olarak değerlendirilen bir diğer hizmet ise veri aktarım hizmetleridir. Veri aktarım hizmeti, kullanıcılar hakkında toplanan ve kullanıcıların dijital arayüzlerde gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda oluşturulan verilerin satışı veya devri dahil olmak üzere, karşılıklı bir bedel karşılığında yapılan aktarım hizmetleridir.

İlgili kanun kapsamında tanımları belirtilen dijital hizmetler İspanya’da bulunan kullanıcılarla ilişkilendirilebilen kısmı üzerinden %3 oranında vergilendirilmektedir.

Kanun, bir yıllık küresel cirosu 750 milyon avrodan fazla olan ve söz konusu dijital hizmetlerden İspanya’da elde ettiği toplam kazancı 3 milyon avroyu aşan tüzel kişilerin vergiye tabi olacağını açıkça belirtmektedir. Özellikle İspanya’daki kullanıcılar üzerinden elde edilen dijital hizmet kazançlarının vergilendirilmesini amaçlamakta ve ülkenin dijital ekonomi üzerindeki vergi gelirlerini artırma stratejisinin hukuki temelini teşkil etmektedir.

İspanya’da dijital hizmetler vergisinin uygulamaya girdiği 2021 yılında 166 milyon avro tahsilat gerçekleşmiş olup, takip eden dönemlerde bu miktar 2022 yılında 278 milyon avroya ve 2023 yılında 303 milyon avroya yükselmiştir (Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022-2024).

4. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ SONRASI ŞİRKETLERİN TEPKİLERİ VE VERGİ PLANLAMASINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Dijitalleşmeyle birlikte şirketler bir ülkede önemli düzeyde ekonomik faaliyette bulunmalarına ve yüksek miktarda kazanç elde etmelerine rağmen, fiziki varlık unsuru bulunmadığından kurumlar vergisinden kaçınabilmektedir. Vergilendirmede fiziki varlık koşuluna istinaden şirketler vergi planlamaları çerçevesinde, vergi oranlarının düşük olduğu ve vergi avantajı sağlayan ülkeleri merkezlerini konumlandırmak için tercih etmektedir. İrlanda, Lüksemburg, Hollanda ve Bermuda gibi vergi cennetlerini çok uluslu şirketler, ekonomik faaliyette bulunmamalarına rağmen karlarını kaydırmak için sıklıkla kullanmaktadır (Tørsløv, Wier ve Zucman, 2023). İrlanda’nın kurumlar vergisi oranı %12,5 olmasına rağmen

çok uluslu şirketler Single Malt, Double Irish gibi vergi planlaması hileleriyle bu oranı %0'a kadar düşürmekte, vergiden kaçınmakta ve matrah aşındırmasına neden olmaktadır. Şimdiye kadar ki en büyük uluslararası vergi kaçınma yöntemlerinden biri olarak bilinen Double Irish, çok uluslu şirketlerin özellikle fikri mülkiyet kazançlarını düşük ya da sıfır vergi uygulayan ülkelere yönlendirmek amacıyla oluşturdukları bir kâr kaydırma stratejisidir (Beebejaun, 2021). Belirtilen vergi strateji Apple, Microsoft Corporation, Google ve Amazon gibi teknoloji şirketleri tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır (Beebejaun, 2021). Double Irish stratejisine göre, çok uluslu teknoloji şirketleri tarafından İrlanda'ya iki adet şirket kurulmakta ve bu şirketlerden ikisi de hukuki olarak İrlanda'ya kayıtlı olmasına rağmen şirketlerden birinin fiili yönetim merkezi Bermuda gibi vergi cennetinde bulunmaktadır (Beebejaun, 2021). İrlanda'nın vergi sistemine göre şirketin yönetim veya kontrol merkezi İrlanda'da bulunmaması nedeniyle şirket, İrlanda'da mukim² sayılmamaktadır. Bermuda'nın vergi sisteminde ise mukimlik, şirketin kurulduğu yere bağlı olarak işlemektedir. Çok uluslu teknoloji şirketleri ülkelerin mevzuat ve uygulamadaki farklılıklarından yararlanarak vergi planlamalarını gerçekleştirmekte ve matrah aşındırmasına neden olmaktadır.

OECD tarafından yürütülen BEPS projesiyle çok uluslu teknoloji şirketleri tarafından yaygın olarak kullanılan agresif vergi planlamasıyla mücadele ederek matrah aşındırma sorununu ortadan kaldırmaya çalışmaktadır (Broisy, 2025; 2). Bu amaçla doğrultusunda OECD, Nexus³ yaklaşımı çerçevesinde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin vergi teşviklerinin, yalnızca faaliyetlerin fiilen gerçekleştirildiği ülkelerde uygulanabileceğini belirtmiştir (OECD, 2015). OECD'nin bu yaklaşımı sayesinde sadece kâğıt üzerinde hak devri yapılarak vergi planlaması yapılmasının önüne geçilmiştir (OECD, 2021). OECD ve Avrupa Birliği'nin baskıları sonucunda 2015 yılında İrlanda, Double Irish sitemini kapatma kararı almıştır.

BEPS projesi kapsamında gündeme gelen Nexus yaklaşımı ve ekonomik varlık ilkesi ve benzeri uygulamalar çok uluslu şirketlerin vergi planlama

² Bir kişinin veya kurumun, vergi sorumluluğu açısından ikamet ettiği veya yerleşik sayıldığı ülke.

³ Vergi hukukunda bir kişinin ya da kurumun bir ülkede vergiye tabi olabilmesi için o ülke ile kurduğu hukuki veya ekonomik bağ. Vergi bağı.

stratejilerini önemli ölçüde etkilemiştir. Çok uluslu şirketlerin vergi planlama stratejilerini yönlendiren bir diğer kritik araç ise, dijital hizmet vergisi olmuştur. BEPS projesi kapsamında oluşturulan kurallar ve dijital hizmet vergisi sonrasında Meta, reklam gelirlerini Dublin’de bulunan merkezine yönlendirmek yerine yerel olarak kaydetmeye başlayacağını açıklamıştır (The Guardian, 2017). Bu değişiklik Meta’nın vergi yükünde artışa neden olmuştur.

Dijital hizmet vergisinin işletmelerin kazançlarını azaltacağı ve vergi yükünü artıracığı düşünülmektedir. %3’lük bir dijital hizmet vergisinin bir şirkete yıllık 23 milyar dolar maliyet oluşturacağı tahmin edilmektedir (Wagener, Benedict, Overcash, & Greenfield-Tuthill, 2025). ABD merkezli çok uluslu şirketler, dijital hizmet vergisine karşı çeşitli tepkiler göstermiştir. Dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesinin ardından ABD merkezli çok uluslu şirketler bu düzenlemenin haksız bir şekilde kendilerini hedef aldığı gerekçesiyle itiraz etmişler ve bazı şirketler hukuki yollara başvuru yapmış, vergiye karşı tepkileri ortaya koymuşlardır. Almanya merkezli Axel Springer’in Fransa’daki iştiraki Digital Classifieds France, yasa organının vergilendirilebilir eşikleri belirlerken, objektif ve rasyonel bir kriter benimsemediğini, vergi matrahının belirlenmesinde verginin bölgeselliğine ilişkin geleneksel ölçütlere aykırı olduğu gerekçesiyle ulusal mahkemeler aracılığıyla itiraz etmiştir (Conseil constitutionnel, 2025). Mahkeme 12 Eylül 2025 tarihli kararında şirketin itirazını reddetmiştir (Conseil constitutionnel, 2025).

Çok uluslu teknoloji şirketlerinden bazıları dijital hizmet vergisi sonrası oluşacak maliyetlerini reklam verenlere, kullanıcılara veya satıcılara yansıtacaklarını açıklamıştır (Google Ads Help, t.y.; Amazon, t.y.; Amazon UK Seller Central, 2020; OECD, 2020). Yansıtılacak ücretler, konuma ve işleme göre değişiklik göstermektedir.

Google, dijital hizmet vergisinin uygulandığı bölgelerde vergi sonucu oluşacak maliyetlerin reklam verenlere yansıtacağını duyuran şirketlerden biridir. Dijital hizmet vergisinin uygulandığı bölgelerde Google tarafından reklam verenlerin faturalarına farklı oranlarda ek ücret yansıtılmaya başlamıştır. Google Ads’in kendi destek dokümanında; 1 Kasım 2020 tarihinde Birleşik Krallık’ta, 1 Mayıs 2021 itibarıyla ise Fransa, İspanya ve İtalya’da sunulan reklamlar için reklam verenlerin faturalarına %2 oranında dijital hizmet vergisi nedeniyle ek ücretlendirmenin yansıtılacağı

belirtilmiştir (Google Ads Help, t.y.). 2024 tarihinde faturalara yansıtılacak ek ücretlendirmenin oranı İtalya’da %2,5 ve İspanya’da %3’e oranına yükseltilmiştir. Avusturya’da yayınlanan reklamlar için ise 1 Kasım 2020 tarihinden itibaren faturalara %5 oranında dijital hizmet vergisi ücreti yansıtılmaya başlamıştır. Türkiye’de 1 Temmuz 2024 tarihinden itibaren düzenleyici işlem maliyeti adıyla %7 oranında ek ücret faturalara yansıtılmaya başlamıştır (Google Ads Help, t.y.).

Dijital hizmet vergisinden kaynaklanan maliyetleri kullanıcı veya satıcılara yansıtarak dengeleyeceğini duyuran kuruluşlardan bir diğeri ise Amazon’dur. Amazon, dijital hizmet vergisinin uygulanması ardından maliyetlerini dengeleyebilmek için satıcıların faturalarına dijital hizmet ücreti adıyla ek ücret yansıtacağını açıklamıştır (Amazon UK Seller Central, 2020). Amazon belirtilen ek ücret ile dijital hizmet vergisini uygulayan ülkeleri hedef aldığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle işletme, dijital hizmet vergisi uygulandığı bir ülkede kurulmuşsa veya bu ülkelerden birinde mağazadan satış yapıyorsa dijital hizmet ücreti satıcıların faturalarına yansıtılmaktadır. İşletme dijital hizmet vergisinin uygulanmadığı bir ülkede kurulmuş ve Birleşik Krallık, Fransa, İspanya ve İtalya’ya satış yapmıyor ise dijital hizmet ücretinin yansıtılmayacağı ayrıca belirtilmiştir (Amazon, t.y.). Amazon tarafından satıcıların faturalarına yansıtılan dijital hizmet ücreti, şirketin konumuna, alıcının konumuna ve depolama, lojistik gibi diğer faktörlere göre farklılık göstermektedir. Amazon satışlarında Birleşik Krallıkta %2, Fransa, İspanya ve İtalya’da %3 oranında dijital hizmet ücreti yansıtılmaktadır. Amazon, vergi yükünü satıcılara yansıtarak dijital hizmet vergisinin oluşturduğu yükünün etkisini azaltmaktadır.

5. DEĞERLENDİRME

Teknolojik gelişmelerin artışı ekonomik faaliyetlerde uluslararası sınırların ortadan kalkmasına neden olmuştur. Dijital araçlar sayesinde teknoloji şirketleri fiziksel varlık bulundurmaksızın farklı ülkelerde gelir elde edebilir hale gelmiştir. Dijitalleşmenin yaygınlaşması ile oluşan ekonomik dönüşüm karşısında geleneksel vergilendirme sistemleri yetersiz kalmıştır. Geleneksel vergileme yöntemleri ile vergilendirilemeyen dijital mal ve hizmetler küresel bir sorun haline gelmeye başlamıştır. Çok uluslu şirketlerin dijital mal ve hizmet sunumunda elde ettiği gelirler küresel çapta vergi

kaybına, matrah aşındırması ve kar aktarımı sorunlarına neden olmuştur. Bu sorunlarla mücadele kapsamında ulusal ve uluslararası mücadele yöntemleri geliştirilmeye başlamıştır.

Mücadele sürecinde oluşan yöntemlerden biri de dijital hizmet vergisi olmuştur. Dijital ekonominin oluşturduğu vergi kaybının önüne geçmek ve söz konusu gelirleri vergilendirmek için Birleşik Krallık, Fransa, İtalya, İspanya, Avusturya ve Türkiye dijital hizmet vergisini uygulamaya başlamıştır. Belirtilen ülkelerin dijital hizmet vergisi mükellefiyet eşikleri incelendiğinde, şirketlerin küresel ve ülke sınırları içerisindeki cirolarının dikkate alındığı görülmektedir. Bir yıllık küresel ciro eşığının 750 milyon ve 560 milyon avro gibi yüksek meblağlar olması ve bu meblağların altındaki şirketlerin dijital hizmet vergisinden muaf tutulması nedeniyle dijital hizmet vergisi mükellef sayısının az olmasına neden olmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri ve Amerika merkezli çok uluslu teknoloji şirketleri, ayrımcı vergileme ve haksız hedefleme gibi nedenlerden dolayı dijital hizmet vergisine tepki göstermiştir (European Commission, 2021). Amerika Birleşik Devletleri tarafından dijital hizmet vergisi uygulayan ülkelere misilleme yapılmış, bazı ülkelere dijital hizmet vergisi uygulaması ardından tüm ticari görüşmeleri iptal edeceğini belirterek tehditlerde bulunmuştur (Bunn, 2025).

Dijital hizmet vergisi, fiziksel varlık veya yerleşiklik şartını aramaksızın ciro temelli tahsil edilmesinden dolayı özellikle her ülkede kullanıcısı bulunan Amerika merkezli Google, Apple, Facebook (Meta), Amazon ve Microsoft şirketlerinin vergi yükünü doğrudan etkilemiştir. Teknoloji şirketlerinden birkaçı tepkilerini hukuki yollara başvurarak devam ettirmiştir. Dijital hizmet vergilerine karşı yöneltilen, verginin haksız hedefleme içerdiği, eşitsiz olduğu, objektif ve rasyonel bir kriter benimsemediği ve geleneksel ölçütlere aykırı olduğu yönündeki itirazlar, ilgili anayasa veya yüksek mahkemeler tarafından genellikle reddedilmekte; böylece söz konusu vergilerin anayasal çerçeve içinde olduğu kabul edilmektedir (European Commission, 2021; Conseil constitutionnel, 2025).

Dijital hizmet vergisi, mükelleflerin ilgili ülkede fiziksel varlıklarının veya yerleşikliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, belirli ciro eşiklerinin aşılması temelinde alınan bir vergidir. Bu nedenle, dijital hizmet vergisi sonrasında çok uluslu şirketler, vergiden kaçınma stratejileri kapsamında, kar aktarımını gerçekleştirdikleri ve vergi avantajı sağladıkları

bağlı ortaklık yapılarını sistematik olarak yeniden yapılandırmaya ve optimize etmeye başlamışlardır. Dijital hizmet vergisi, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması alanını önemli ölçüde daraltan bir mekanizma işlevi görmektedir. Dijital hizmet vergisi ardından vergi yükleri oldukça yükselen çok uluslu teknoloji şirketleri, maliyetlerini azaltmak ve vergi yüklerini hafifletmek için vergi nedeniyle oluşan maliyetlerini tüketicilere yansıtmaya kararı almıştır.

6. SONUÇ

21. yüzyılda teknolojinin hızla gelişmesi ve dijitalleşmenin her alanda yaygınlaşması, ekonomik yapıların işleyişini köklü biçimde değiştirmiştir. Dijitalleşmeyle birlikte gelirlerin oluşum biçimi ve dağılımı giderek daha karmaşık bir hâl almış, bu durum hem ekonomik istikrarın hem de mali sürdürülebilirliğin korunması açısından yeni politika müdahalelerini zorunlu kılmıştır. Dijitalleşmenin yaygınlaşmasıyla çok uluslu teknoloji şirketleri neredeyse her ülkede gelir elde etmeye başlamış, fakat bu gelirlerin vergilendirilememesi küresel bir sorun haline gelmiştir. Çok uluslu teknoloji şirketlerinin dijital ekonomiden elde ettikleri gelirlerin geleneksel vergi yöntemleri ile vergilendirilemiyor olması, matrah aşındırması ve kar aktarımı yoluyla küresel vergi kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle dijital hizmet vergisi, ulusal ve küresel ölçekte ekonomik istikrarın sağlanması ve mali sürdürülebilirliğin korunması açısından önem taşımaktadır.

Dijital hizmet vergisini uygulayan ülkeler, dijitalleşmenin yarattığı matrah aşındırmasını önlemeyi, çok uluslu teknoloji şirketlerinin faaliyet gösterdikleri ülkelerde adil şekilde vergilendirilmesini ve küresel ölçekte meydana gelen vergi kayıplarını azaltmayı amaçlamıştır. Dijital hizmet vergisi, kısa vadede kamu gelirlerine sınırlı da olsa katkı sağlamış ve dijital ekonomide adalet ilkesinin güçlendirilmesinde bir adım olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, çok uluslu teknoloji şirketlerinden birkaçı vergi cennetlerinde bulunan kar aktarımı amacıyla oluşturdukları bağlı ortaklıklarını sonlandırma veya yeniden düzenleme kararı almıştır. Alınan bu kararlar küresel bir sorun haline gelen matrah aşındırması ve kar aktarımı sorunuyla mücadele kapsamında dijital hizmet vergisinin etkinliğini göstermektedir.

Dijital hizmet vergisiyle birlikte çok uluslu teknoloji şirketlerinin vergi yükleri artmıştır. Bu durum karşısında şirketler hem ekonomik hem de hukuki düzlemde çeşitli tepkiler göstermişlerdir. Şirketler, dijital hizmet vergisini haksız ve hedefleyici bir uygulama olarak nitelendirerek birçok ülkede itiraz ve dava yoluna gitmiş; bazı durumlarda ise vergi yükünü fiyat mekanizması aracılığıyla doğrudan tüketicilere yansıtmışlardır.

Teorik olarak, verginin şirketler üzerinde kalması hedeflenirken, fiyat mekanizması aracılığıyla vergi yükünün fiilen kullanıcılara yansıtılması ekonomik yükün dağılımını değiştirmiştir. Bu durum dijital piyasalarda rekabet koşullarını etkileyebilir. Verginin nihai yükünün tüketicilere yansıtılması ise gelir adaleti hedefinin zedelenmesine yol açabilir.

KAYNAKÇA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2022). *Informe anual de recaudación tributaria 2021*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2021/IART21_es_es.pdf
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2023). *Informe anual de recaudación tributaria 2022*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2022/IART22_es_es.pdf
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Informe anual de recaudación tributaria 2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf
- Amazon UK Seller Central. (2020, August). Announcement to sellers: Fee increase of 2% from 1 September 2020. *Amazon Seller Forums – UK*. <https://sellercentral.amazon.co.uk/seller-forums/discussions/t/e42592bce44261937d8366fed9786f4e>
- Amazon. (n.d.). Digital services taxes and fees. *Amazon Seller Central*. Retrieved September 11, 2025, from <https://sellercentral.amazon.com/help/hub/reference/external/GMVQXVHHG8Q8KN7L>
- Beebeejaun, A. (2021). Double Irish and Dutch Sandwich strategies and tax evasion in Mauritius. *Journal of Money Laundering Control*, 24(4), 737–751. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2020-0103>
- Broisy, T. (2025). *A primer on digital service taxes and the OECD's two pillars*. Tax Policy Center. <https://taxpolicycenter.org/sites/default/files/2025-05/A-Primer-on-Digital-Service-Taxes-and-the-OECD%27s-Two-Pillars.pdf>
- Bundesministerium der Republik Österreich. (2019). *Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020)*, BGBl. I Nr. 91/2019. RIS – Rechtsinformationssystem des Bundes. <https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>
- Bundesministerium für Finanzen. (2021, October). *Budgetbericht 2022: Bericht der Bundesregierung* [Budget report 2022]. Vienna, Austria.
- Bundesministerium für Finanzen. (2022, October). *Budgetbericht 2023: Bericht der Bundesregierung* [Budget report 2023]. Vienna, Austria.

- Bundesministerium für Finanzen. (2024, January 15). Brunner: Steuereinnahmen aus Digitalsteuer stiegen 2023 auf 103 Millionen Euro [Press release]. <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2024/jaenner/digitalsteuer-2023.html>
- Bunn, D. (2025). Digital services taxes state of play. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/blog/digital-services-tax-us-trade/>
- Buyrukoğlu, S., & Şimşek, M. H. (2022). Türkiye’de vergi planlaması aracı olarak serbest bölgeler. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 9(29), 58–75.
- Conseil constitutionnel. (2025). *Décision n° 2025-1157 QPC (Société Digital Classifiés France)*. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2025/20251157QPC.htm>
- Coşkun, N. (2005). Elektronik ticarete vergilendirme sorunları ve uluslararası düzeyde çözüm arayışlarının Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(1), 153–170.
- Crivelli, E., de Mooij, R. A., & Keen, M. (2015). *Base erosion, profit shifting and developing countries* (IMF Working Paper No. WP/15/118). International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>
- Digitalsteuergesetz 2020 [Digital Services Tax Act]. (2019). *Bundesgesetzblatt I* Nr. 91/2019. Austrian Legal Information System (RIS).
- European Commission. (2021). *Commission staff working document accompanying the communication on business taxation for the 21st century*.
- EY. (2023, July 17). Pillar One: Update from co-chairs of Inclusive Framework on BEPS. *EY Global*. https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/pillar-one-update-from-co-chairs-of-inclusive-framework-on-beps
- Finance Act 2020, c. 14, pt. 2. (2020). <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2>
- Gobierno de España. (2020). *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 274 (16 de octubre de 2020), 88569–88580. <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/4/con>
- Google Ads Help. (n.d.). Jurisdiction-specific surcharges. *Google Help Center*. Retrieved June 2, 2025, from https://support.google.com/google-ads/answer/9750227?hl=en-AU&utm_source

- Gouvernement Français. (2022). *Évaluations des voies et moyens, Tome I: Les évaluations de recettes* (Annexe au projet de loi de finances pour 2023). Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique.
- Gouvernement Français. (2023). *Évaluations des voies et moyens, Tome I: Les évaluations de recettes* (Annexe au projet de loi de finances pour 2024). Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique.
- Gouvernement Français. (2024). *Évaluations des voies et moyens, Tome I: Recettes* (Annexe au projet de loi de finances pour 2025). Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique.
- Istituto Nazionale di Statistica. (n.d.). *Data Browser: UP_ACC_PUBAM/UP_DCCN_FPA* [Data set]. https://esploradati.istat.it/databrowser/#/en/dw/categories/IT1,DAT_AWAREHOUSE,1.0/UP_ACC_PUBAM/UP_DCCN_FPA/IT1,95_815_DF_DCCN_FPA_5,1.0 (Retrieved November 18, 2025)
- Kabakçı Karadeniz, H. (2020). Vergi planlaması teorisi: Tanımı, amacı ve önemi. In C. Karadağ (Ed.), *Vergi planlaması: Teori ve uygulama* (pp. 3–24). Ekin Yayınevi.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: Dijital hizmet vergisi. *Maliye Dergisi*, (178), 263–288.
- Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. (2019). *Journal officiel de la République française* (25 juillet 2019).
- Mert, H., & Bayar, E. (2020). Digital economy, taxation and problems encountered. *PressAcademia Procedia*, 11, 28–33.
- National Audit Office. (2022). *Investigation into the digital services tax*. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf> (Retrieved June 10, 2025)
- OECD. (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD. (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en.html
- OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1—2015 final report*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf

- OECD. (2019). *Policy note: Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy* (Inclusive Framework on BEPS). OECD Publishing. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- OECD. (2020). *Tax challenges arising from digitalisation—Report on Pillar One blueprint*. OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- Policy Department A: Economic and Scientific Policy. (2016). *Tax challenges in the digital economy*. European Parliament. [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU\(2016\)579002_EN](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2016)579002_EN)
- Sezen, A., & Kutbay, H. (2024). *Dijital ekonomide vergilendirme: Çeşitli ülkelerde dijital hizmet vergisi uygulamaları*. Efe Akademi Yayınları.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). *Merkezi yönetim bütçe istatistikleri: Aralık 2024*.
- Tax Justice Network, Public Services International, & Global Alliance for Tax Justice. (2024). *The state of tax justice 2024: The global tax abuse report*. Tax Justice Network. <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/>
- Tax Justice Network. (2015, January 7). Poorer countries lose more from corporate profit shifting. <https://taxjustice.net/2015/01/07/poorer-countries-lose-corporate-profit-shifting/>
- The Guardian. (2017, December 12). Facebook to stop routing ad revenue via Ireland amid pressure over taxes. <https://www.theguardian.com/technology/2017/dec/12/facebook-ad-revenue-countries-earned-ireland>
- Thomadakis, A. (2025). *Towards a European digital services tax: Renewing the momentum for a fair contribution* (CEPS In-depth Analysis). CEPS.
- Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2023). The missing profits of nations. *Review of Economic Studies*. (Cilt/sayı/sayfa/DOI verilmemiş.)
- Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazetesi. (2019, December 7). 30987 sayılı Resmî Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

Wagener, T., Benedict, J., Overcash, W., & Greenfield-Tuthill, T. (2025, January 23). *Impacts of global digital service tax contagion on the United States*. Computer & Communications Industry Association. https://ccianet.org/wp-content/uploads/2025/01/CCIA_Impacts-of-Global-Digital-Service-Tax-Contagion-on-the-United-States.pdf