



Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Türkiye Özelinde Nitel Bir Araştırma*

Kendal Deniz¹ 

Fatma Taş² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 14.11.2025

Düzeltilme : 12.02.2026

Kabul : 08.03.2026

Yayın : 30.06.2026

iThenticate benzerlik
oranı: %4

JEL Kodu:

H20, K34

Anahtar Kelimeler:

Dijitalleşme Süreci,
Verginin Asli Unsurları,
Dijital Vergi, Türkiye,
Nitel Araştırma

Ö Z E T

Dijitalleşme süreciyle birlikte ekonomik yapıda köklü değişimler yaşanmış ve dijitalleşen ekonomik yapıda verginin asli unsurları yeni anlam ve özellikler kazanmıştır. Bu durum geleneksel vergi kurallarına göre dijitalleşen ekonomik yapıdaki verginin asli unsurlarının belirlenmesi ve vergilendirilmesine ilişkin çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Buna karşılık verginin asli unsurları, bir kanunun vergi kanunu niteliği kazanmasının ve/veya bir yükümlülüğün vergi olarak kabul edilmesinin zorunlu unsurları olup mutlaka kanunla düzenlenmelidir. Bu nedenle geleneksel vergi kurallarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılabilmesi için özellikle verginin asli unsurlarının dijitalleşen ekonomide kazandığı yeni anlam ve özelliklerin dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu çalışma, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişiklikleri ve bu değişikliklerin ortaya çıkardığı fırsatları, tehditleri ve sorunları tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de 10 dijital vergi uzmanı ile derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiş ve elde edilen veriler, MAXQDA nitel analiz programı ile çözümlenmiştir. Bulgulara göre dijitalleşme süreci sırasıyla en fazla mükellef, verginin konusu, matrah, vergi sorumlusu, vergi oranı ve vergiyi doğuran olay üzerinde değişime yol açmıştır. Bu değişimlerin ülkelere vergi gelirlerini artırma fırsatı sunmasına rağmen bu değişimlere uygun düzenlemeler yapılmasında; geleneksel vergi kurallarının dijital kavram ve faaliyetleri kavrayamaması, tespit ve denetim zorluğu ile kaynak teorisinin uygulanması, karşılaşılan sorunlar olarak ön plana çıkmıştır. Bu sorunların giderilememesi halinde ise vergi kayıp ve kaçakları tehdidinin artabileceği tespit edilmiştir.

Citation: Deniz, K. & Taş, F. (2026). “Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Türkiye Özelinde Nitel Bir Araştırma”. *International Journal of Public Finance*. 11(1), 195 – 226.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.1841819>

* Makale, Prof. Dr. Fatma Taş danışmanlığında Dr. Kendal Deniz tarafından tamamlanan “Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Türkiye Örneği” başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

¹ Res. Assist., PhD., Çanakkale Onsekiz Mart University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5864-6539>, kendaldeniz@comu.edu.tr

² Prof. PhD., Çanakkale Onsekiz Mart University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3179-7152>, fatmatas@comu.edu.tr

The Impact of Digitalisation on the Fundamental Elements of Taxation: A Qualitative Research Study Specific to Türkiye

ARTICLE INFO

Submitted : 14.11.2025
Revised : 12.02.2026
Accepted : 08.03.2026
Available : 30.06.2026

iThenticate similarity
score: 4%

JEL classification:
H20, K34

Keywords:

Digitalization Process,
Fundamental Elements
of Taxation, Digital Tax,
Türkiye, Qualitative
Research

ABSTRACT

The digitalization process has brought about fundamental changes in the economic structure, and the essential elements of taxation in the digitalized economic structure have acquired new meanings and characteristics. This situation has brought with it various challenges regarding the determination and taxation of the essential elements of taxation in the digitalized economic structure according to traditional tax rules. In contrast, the essential elements of taxation are mandatory elements for a law to qualify as a tax law and/or for an obligation to be considered a tax, and they must be regulated by law. Therefore, for traditional tax rules to be adapted to the digitalization process, it is necessary to re-regulate them, considering the new meanings and characteristics that the essential elements of taxation have acquired in the digital economy. This study aims to identify the changes brought about by the digitalization process in the essential elements of taxation and the opportunities, threats, and problems that these changes have created. To this end, in-depth semi-structured interviews were conducted with 10 digital tax experts in Türkiye, and the data obtained was analyzed using the MAXQDA qualitative analysis program. According to the findings, the digitalization process has led to changes in, respectively, taxpayers, the subject of taxation, the tax base, the tax liability, the tax rate, and the taxable event. Although these changes offer countries the opportunity to increase their tax revenues, the inability of traditional tax rules to grasp digital concepts and activities, the difficulty of detection and control, and the application of the source theory have emerged as prominent problems in making appropriate regulations for these changes. It has been determined that if these problems cannot be resolved, the threat of tax loss and evasion may increase.

Extended Summary

The digitalization process is causing fundamental changes in economic activities. The use of digital technologies and data in economic activities has led to the emergence of new business models. At the same time, traditional business models have been restructured around digital technology and data. Furthermore, digital goods and services have begun to replace physical goods and services. These changes in the economic structure have removed physical barriers to global trade. However, the complex structure and global nature of new business models have increased the number of transactions taking place in the digital environment. As a result, the share of digital economic activities in the overall economy is increasing day by day, and the economy itself is becoming digitalized.

As the economy becomes increasingly digital, traditional tax laws are beginning to lose their relevance in the face of digitalizing economic activities. Indeed, traditional tax laws were designed with traditional economic activities based on physical assets within specific physical boundaries in mind. The fundamental elements of taxation, namely what is taxed, by whom, how and at what rate, have been defined in tax laws with traditional economic activities in mind.

However, with the digitalization of the economy, the disappearance of the brick-and-mortar economy based on physical boundaries and physical assets, and the replacement of physical goods and services by digital assets, it has become difficult to determine and tax what, by whom, how and where according to traditional tax laws. Consequently, many businesses have used new business models, cloud-based services and cryptocurrencies to transfer their profits to regions where they pay very little or no tax. Some taxpayers have also begun to take advantage of tax loopholes in the digital environment by moving their activities online to avoid their tax obligations. This has led to significant tax losses for countries, prevented them from taking advantage of the opportunities offered by digitalization, and created an unequal competitive environment between taxpayers operating in traditional and digital economies. For this reason, it is important to consider the new meaning and characteristics that the fundamental elements of taxation have acquired in the digitalized economic structure in tax laws. This is because the fundamental elements of taxation are the elements that make a law a tax law. Therefore, without defining or explaining the fundamental elements of taxation, it is not possible to move on to other provisions, and the relationship between the purpose of the law and its other provisions cannot be interpreted correctly. In this context, while tax laws are being adapted to the digitalization process, it is also necessary to determine ‘who’ will be taxed, ‘on what basis’, ‘how’ and ‘at what rate’ in relation to digitalized economic activities.

The purpose of this study is to identify the changes brought about by the digitalization process in the fundamental elements of taxation and the opportunities, threats and problems that these changes present. To this end, in-depth semi-structured interviews were conducted with 10 digital tax experts in Türkiye, and the data obtained was analyzed using the MAXQDA qualitative analysis programmed. The analysis results show that the digitalization process affects the fundamental elements of taxation at different levels. According to the findings, the digitalization process has led to changes in the following order: taxpayers, the subject of taxation, the tax base, the tax liability, the tax rate, and the taxable event. Although these changes offer countries the opportunity to increase their tax revenues, the inability of traditional tax laws to comprehend digital concepts and activities, the difficulty of detection and control, and the application of the source theory have emerged as prominent problems in making appropriate regulations for these changes. It has been determined that if these problems cannot be resolved, the threat of tax loss and evasion may increase.

1. Giriş

Ekonominin dijitalleşmesi, küresel ticarete fiziksel sınırları ve fiziki varlıklara dayalı tuğla harç ekonomisini ortadan kaldırarak iş yapma biçimlerinde ve ticaretin doğasında köklü dönüşümleri beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda fiziki malların yerini giderek dijital ürünler almaya başlamış, dijital ürünleri tedarik etme ve tüketme şekilleri değişikliğe uğrayarak geleneksel ekonomide mal ve hizmetlere yönelik “sahiplik” anlayışı yerini “erişim” temelli bir ekonomik anlayışa bırakmıştır. Bu durum dijital ekonomik faaliyetlere geleneksel vergi kurallarının uygulanmasını ve uyumunu zorlaştırmıştır.

Geleneksel vergi kuralları, belli fiziksel sınırlar içerisindeki fiziki varlıklara dayanan ekonomik faaliyetler üzerine inşa edilmiştir. Bu ekonomik faaliyetler dikkate alınarak

vergi kanunlarında ne üzerinden, kimin, nasıl ve ne oranda vergilendirileceği yani verginin asli unsurları tanımlanmıştır. Ancak dijitalleşen ekonomide sınır ötesi işlemlerin kolaylaşması ve fiziki varlıkların yerini dijital varlıkların alması vergiye tabi değerin ne üzerinden, kim tarafından, nasıl ve nerede yaratıldığının tespit edilmesini ve vergilendirilmesini zorlaştırmıştır. Bu durum ülkelerin önemli miktarda vergi kaybı yaşamasına ve dijitalleşmenin sunduğu fırsatlardan yararlanamamasına neden olurken geleneksel ekonomi ile dijitalleşen ekonomide faaliyet gösteren aktörler arasında rekabet eşitsizliğini beraberinde getirmiştir. Bu nedenle vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılması ve dijitalleşen ekonomik faaliyetlere ilişkin “ne üzerinden” “kimin” “nasıl” ve “hangi oranda” vergilendirileceği yani verginin asli unsurlarının dijital ekonomik faaliyetlerde kazandıkları anlam ve özellikler dikkate alınarak yeniden belirlenmesi zorunlu bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında genellikle dijitalleşme sürecinin dolaylı ve dolaysız vergiler açısından ortaya çıkardığı sorunlara odaklanıldığı; buna karşılık dijitalleşmenin verginin asli unsurları üzerindeki etkilerini bütüncül bir yaklaşımla ele alan çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Var olan çalışmalarda genellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Avrupa Birliği (AB)’nin yayımladığı raporlar doğrultusunda literatür taraması ve/veya doküman analizi şeklinde gerçekleştirilmiştir. Yapılan literatür taraması kapsamında verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik nitel bir araştırmaya da ulaşılamamıştır.

Bu çalışmada, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişiklikler ve bu değişikliklerin mevcut vergi kanunları açısından ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz yönlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Türkiye’de dijital vergileme alanında uzman 10 katılımcıyla derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimlere ve bu değişimlerin ortaya çıkardığı sorunlara, fırsatlara ve tehditlere yönelik algıları incelenmiş ve verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik yapılması gerekenlere ilişkin düşünceleri analiz edilmiştir. Bu sayede elde edilen bulguların somut öneriler geliştirmeye katkı sağlaması amaçlanmıştır.

Çalışmada, ilk olarak dijitalleşme süreci ve verginin asli unsurlarına ilişkin kavramsal çerçeveye yer verilmiş, dijitalleşme süreci ile verginin asli unsurları arasındaki ilişki ele alınmıştır. Ardından çalışmanın yöntemi ve araştırma bulguları açıklanmıştır. Araştırma bulguları kapsamında çalışmanın genel bir değerlendirmesine ve önerilere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

2. Dijitalleşme Sürecine İlişkin Kavramsal Çerçeve

Dijitalleşme kavramı, literatürde son yıllarda çok fazla tartışılmakla birlikte kavrama ilişkin üzerinde uzlaşılan ortak bir tanımının henüz geliştirilemediği

görülmektedir. Ortak bir tanımının geliştirilememesi literatürde çeşitli nedenlere bağlanmıştır. Birincisi, dijitalleşme sürecine ilişkin yeterli anlayış ve netlik bulunmadığı için ilgili literatürde dijitalleşme kavramının bazen dar yorumlanarak sayısallaşma kavramıyla bazen de geniş yorumlanarak dijital dönüşüm kavramıyla aynı anlamda kullanılmasıdır (Schallmo vd., 2017: 3; Goble 2018: 56). Bu durum dijitalleşme kavramının neyi ifade ettiğine ilişkin bir kavram karmaşasına neden olmaktadır. İkincisi, teknolojideki gelişmelerin yüksek hızı, dijitalleşme ve ilişkili kavramlara sürekli olarak farklı anlamlar ve özellikler kazandırmaktadır. Bu durum literatürde yapılan ve/veya yapılacak tanımların standart bir tanım olarak kabul edilmesini zorlaştırmaktadır (UNCTAD, 2019: 3-4). Üçüncüsü ise dijitalleşme kavramının başta sosyal bilimler ve mühendislik alanlarında olmak üzere farklı disiplinlerde farklı şekillerde anlamlandırılması da dijitalleşme kavramının farklı bakış açılarıyla yorumlanmasına neden olmasıdır (Bican & Breem, 2020). Fakat sorunların doğru bir şekilde tespit edilerek analiz edilmesi ve sorunlara ilişkin politikalar üretilebilmesi adına kullanılacak terminoloji konusunda ortak bir anlayışa sahip olmak gerekmektedir (UNCTAD, 2019: 3-4). Bu bağlamda dijitalleşme sürecinin anlaşılabilmesi ve kavram karmaşasının ortadan kaldırılabilmesi için çalışmada sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları birbirinden farklı ancak birbiriyle ilişkili kavramlar olarak dijitalleşme sürecinin birer parçası şeklinde ele alınmaktadır.

- Sayısallaşma: Dijitalleşme sürecinin ilk aşamasını oluşturan sayısallaşma kavramı teknik olarak, analog bilginin 0 ve 1’le ifade edilen ikili sayı sistemleriyle kodlanarak dijital forma dönüştürülmesidir (Vogelsang, 2010: 3). Sayısallaşmanın temel amacı, analog bilginin dijital ortama kopya edilmesidir. Böylece sayısallaşma, verilerin daha hızlı, daha kolay ve daha ucuz bir şekilde işlenmesini, düzenlenmesini, iletilmesini ve depolanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla sayısallaşma olmadan dijitalleşme aşamasına geçilmesi mümkün değildir.
- Dijitalleşme: Dijitalleşme kavramıyla ilgili literatürde üzerinde uzlaşılan ortak bir tanım bulunmamakla birlikte yapılan tanımlar ya geniş anlamda dijitalleşmenin etkilerine odaklanmakta ya da dar anlamda dijitalleşmenin kurumlar, işletmeler, sosyal ve ekonomik yaşam vb. üzerindeki etkilerini dikkate almaktadır (Brennen & Kreiss, 2014; Eling & Lehmann, 2018: 363; Ritter & Pedersen, 2020: 182). Bu kapsamda OECD (2019: 18) tarafından geniş anlamda dijitalleşme, *“dijital teknolojilerin ve dijital verilerin kullanılması ile mevcut faaliyetlerde yenilik ve değişiklik sonucunu doğuran ara bağlantılardır”* şeklinde tanımlanmıştır. Sayısallaştırma aşamasında dijital ortama aktarılan veri, dijitalleşme aşamasında mevcut herhangi bir faaliyette kullanılmakta ve bu faaliyette yenilik ve değişiklik meydana getirmektedir. Dijitalleşmenin toplumsal ve ekonomik yaşamda meydana getirdiği değişiklik ve yeniliklerin belli bir noktadan sonra ekonomik ve toplumsal yaşamı dönüştürmesi, sosyo-ekonomik hayatı dijitalleşme sürecinin son aşaması olan dijital dönüşüm aşamasına taşımaktadır.

- Dijital Dönüşüm: Dijital dönüşüm kavramına ilişkin literatürde çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tanımların bazıları dijital dönüşümü belli bir sektör, işletme veya kurum düzeyinde dar anlamda ele alırken bazıları makro düzeyde geniş anlamda ele almaktadır (Hess vd., 2016: 123-139; Verhoef vd., 2021: 889). Dijital dönüşüm geniş anlamda “sayısallaşma ve dijitalleşmenin ekonomik ve toplumsal etkileri” olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2019a: 18). Dijitalleşme aşamasında dijital teknoloji ve veriler, mevcut faaliyetlerde etkinlik meydana getirirken dijital dönüşüm, ekonomik ve toplumsal yaşamda köklü değişiklikler meydana getirmekte ve ekonomik ve toplumsal yaşamı yeniden yapılandırmaktadır.

3. Verginin Asli Unsurlarına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Verginin asli unsurları, bir kanunu vergi kanunu haline getiren ve bir yükümlülüğün vergi olarak sayılmasını sağlayan, kişilerin haklarının korunabilmesi amacıyla kanunda düzenlenmesi zorunlu unsurları ifade etmektedir (Güneş, 2011: 133). Bu unsurların verginin konusu, mükellef, vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah ve vergi oranından oluştuğu konusunda literatürde görüş birliği bulunmaktadır (Güneş, 2011: 133; Şenyüz vd, 2025: 92-103; Öncel vd., 2009: 14; Karakoç, 2014: 1266; Kaneti, 1989: 37; Gülgeç, 2016). Verginin asli unsurlarından birinin bile eksik olması o kanunu vergi kanunu ya da o yükümlülüğün vergi olmasını engellemektedir. Çünkü verginin asli unsurları, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak mutlaka kanunda düzenlenmeli ve belirli olmalıdır³ (Güneş, 2011: 133).

Verginin asli unsurları, aynı zamanda verginin temel kavramlarını ifade etmektedir. Genellikle bir kanun yürürlüğe konulurken o kanunla ilgili temel kavramlar açıklanmadan kanunun diğer maddelerine geçilmemektedir. Kanunun ilgili hükümleriyle ne kastedildiğinin anlaşılması ya da kanun hükümlerinin doğru yorumlanabilmesi için öncelikle verginin asli unsurlarını oluşturan kavramların neler olduğunun açıklanması ve bu unsurların diğer maddelerle olan ilişkisinin ortaya konulması gerekmektedir. Nitekim verginin temel kavramları anlaşılmadan kanun koyucunun diğer hükümlerdeki amacının doğru şekilde anlaşılması mümkün değildir (Uşaklıoğlu, 2020: 13-14).

4. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurları ile İlişkisi

Dijitalleşme sürecinin toplumsal ve ekonomik yapıda köklü değişimlere neden olması, vergi kurallarının dijital teknolojiler ile dijitalleşen ekonomik yapıya ne ölçüde

³ Verginin asli unsurlarının kanunda düzenlenmesi, verginin tahsili için yeterli değildir. Bu unsurlara ilişkin kuralların fiilen uygulanabilmesi için bazı ödev ve yöntemlerin de kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Verginin asli unsurlarını tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemler olarak tanımlanan bu unsurlar; verginin tarhi, tebliği ve tahakkuku, vergi borcunun sona ermesi, değerlendirme, mükellefin ödevleri ve denetimi ile vergi uyumsuzlukları ve cezai yaptırımlardır (Güneş, 2011: 144-150; Karakoç, 2014: 1266; Kaneti, 1989: 37).

uygulanabilir olduğunun incelenmesini zorunlu kılmaktadır (Vishnevsky & Chekina, 2018: 8; Hilgendorf, 2018). Diğer bir deyişle dijital teknolojilerin ekonomik yapıda meydana getirdiği değişikliklerin veya sorunların mevcut vergi kanunları ile çözümlenmesi ya da vergi kanunlarının amaç ve hükümlerinin bu sorunlara çözüm sunacak şekilde yeniden tasarlanması veya geliştirilmesi gerekmektedir (Hizel, 2019: 47). Çünkü geleneksel vergi kuralları, fiziksel sınırların belirgin olduğu fiziki varlıklara dayalı geleneksel ekonomik faaliyetler üzerine inşa edilmiştir. Geleneksel vergi kuralları sadece bu sınırlar içerisindeki fiziki varlıklara dayalı ekonomik faaliyetlerdeki vergiyi doğuran olaylara uygulanmakta (Strauss, 2019: 43) ve ekonomik faaliyetler üzerinden kimin, hangi esasa göre ve ne oranda vergilendirileceğini dikkate alarak verginin asli unsurlarını tanımlamaktadır (Uhdre, 2025: 119). Ancak fiziki sınırlar ve fiziki varlıklara dayalı ekonomik anlayışın yerini sınırların bulanıklaştığı, yeni dijital iş modellerinin ve yeni değer yaratma biçimlerinin ortaya çıktığı, iş yapma şekillerinin değiştiği dijitalleşen ekonomik bir yapı almaktadır.

Geleneksel vergi kuralları, dijitalleşen ekonomik yapıdaki bu değişikliklere aynı hızda uyum sağlayamadığı için güncelliğini yitirmektedir. Bu nedenle geleneksel vergi kurallarına göre dijital ekonomik faaliyetler içerisinde ne üzerinden, kimin, hangi esasa göre ve ne oranda vergilendirileceğinin yani verginin asli unsurlarının tespit edilmesi zorlaşmaktadır (Uhdre, 2025: 119). Bu durum geleneksel vergi kurallarının somut olaylara uygulanmasını zorlaştırdığı için birçok ülkenin adil ve etkin vergilendirme gerçekleştirememesi ile dijital ekonomik faaliyetlerin vergi dışı kalmasıyla önemli miktarda vergi kaybına uğrayacağı yönündeki endişelerini artırmaktadır. Aynı zamanda geleneksel ve dijital ekonomik faaliyetler arasında rekabeti bozarak vergiye uyumu da güçleştirmektedir (Harpaz, 2021: 65; EC, 2017: 6). Dolayısıyla vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyum sağlayabilmesi ya da vergi kanunlarında dijitalleşme sürecine uygun değişikliklerin yapılabilmesi için öncelikle mükellef, vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu, matrah ve oranın dijitalleşme sürecinde kazandıkları yeni anlam ve özelliklerin ortaya konulması gerekmektedir (Yılmaz & Değer, 2020).

4.1. Dijitalleşme Süreci ve Verginin Konusu ile İlişkisi

Dijitalleşme süreciyle ticaretin yapılış şekli değişikliğe uğramış, dijital platformlar aracılığıyla fiziki bir varlık bulundurmadan sınır ötesindeki pazarlara erişim kolaylaşmış ve fiziksel ürünlerin ticareti azalırken dijital ürünlerin ticareti artış göstermiştir. Küçük ölçekli bir işletme bile küresel piyasalardaki tüketicilere mal ve hizmet tedarik etme ya da bir birey oturduğu yerden ürettiği bir içeriği dünyanın öteki ucundaki bir kullanıcıya sunma imkânına kavuşmuştur. Bununla birlikte dijital platformların giriş maliyetlerinin düşük olması ve esnek çalışma imkânı sunması, bireylerin ek gelir elde etmek amacıyla varlıklarını dijital platformlar aracılığıyla değerlendirmelerine olanak sağlamıştır. Ayrıca blok zincir teknolojisi de önemli bir kripto varlık eko sisteminin oluşmasını sağlamış ve

bu sayede yeni iktisadi faaliyet türleri ortaya çıkmıştır. Dijital teknoloji ve verilerin aynı anda birden fazla faaliyetin yürütülmesine imkân tanınması ise iktisadi faaliyetler arasındaki sınırların giderek bulanıklaşmasına yol açmıştır. Dolayısıyla mevcut iktisadi faaliyetlerin dijital teknolojilerle etkinleştirilmesi, dijital iktisadi faaliyet türlerinin oluşması ve iktisadi faaliyetler arasındaki sınırların bulanıklaşması ülkelerin gelir vergisi, katma değer vergisi (KDV) ile veraset ve intikal vergisi (VİV) açısından çeşitli zorluklarla karşılaşmasına neden olmuştur⁴. Gelir vergisi açısından dijital teknolojilerle etkinleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin özellikle kaynak teorisini uygulayan ülkeler açısından hangi gelir unsurunun kapsamına girdiği ve mevcut kanunların etkinleştirilen iktisadi faaliyetleri vergilendirmede yeterli olup olmadığı noktasında tereddütleri beraberinde getirmiştir. Yeni iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirler açısından bu yeni faaliyetlerin ve kavramların vergi kanunlarında tanımlanması ve iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ya da mevcut vergi kanunlarında düzenlenmesi konusunda çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır (Strauss, 2019).

KDV açısından fiziki mallara kıyasla özellikle dijital ürünlerin vergilendirilmesinde zorluklarla karşılaşmıştır. Çünkü fiziki mallara ilişkin KDV, gümrükten geçiş sırasında gümrük idareleri tarafından tahsil edilebilirken dijital ürünlerin doğaları gereği gümrük kontrollerine tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle dijital ürünlerin sunumunda vergilendirme yerinin belirlenmesi, tedarikçi ve müşteri statüsünün⁵ tespiti ile KDV'nin etkin ve verimli tahsilatını sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi temel zorluklar olarak ifade edilmektedir (OECD, 2017a; OECD, 2017b; OECD, 2021a: 13). VİV açısından dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan dijital varlıkların, veraset veya intikale konu olabilecek birer servet unsuru sayılıp sayılmayacağı, bu varlıkların hangi esaslara göre değerlemeye tabi tutulacağı ve VİV açısından kanunda nasıl düzenleneceği hususları çeşitli zorlukları gündeme getirmiştir. Verginin konusunu oluşturan; gelir, tüketim ve servetin elde edilmesine yönelik iktisadi faaliyetlerdeki bu değişiklikler ve/veya yeni iktisadi faaliyetlerdeki değişim, mevcut vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri dikkate alacak şekilde yeniden düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

⁴ Dijitalleşme süreciyle iktisadi faaliyetlerde meydana gelen dönüşüm sadece gelir vergisi, KDV ve veraset ve intikal vergisi açısından zorluklar ortaya çıkarmamıştır. Ekonomideki bu dönüşüm süreci neredeyse tüm vergi sisteminde yer alan vergiler açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Ancak çalışmada, bu zorluklar sadece gelir vergisi, KDV ve veraset ve intikal vergisi kısıtı altında ele alınmıştır.

⁵ Müşterinin statüsü, müşterinin işletme mi yoksa nihai tüketici mi olduğunu ifade etmektedir. Sınır ötesi dijital ürün sunumlarında KDV kuralları ve tahsilat mekanizmaları, müşterinin statüsüne bağlı olarak farklılık göstermektedir. Nitekim OECD, müşterinin bir işletme olması durumunda işletmeden işletmeye (B2B) tedarik kurallarının uygulanmasını ve KDV tahsilat sorumluluğunun tedarikçiden müşteriye geçmesini; müşterinin nihai tüketici olması durumunda ise işletmeden tüketiciye (B2C) tedarik kurallarının uygulanmasını ve tahsilat sorumluluğunun tedarikçiye ait olmasını önermektedir (OECD, 2017b: 20, 23).

4.2. Dijitalleşme Süreci ve Mükellef İlişkisi

Dijitalleşme süreci, mükellef kavramını dönüştürerek bir yandan yeni hukuki kişiliklerin mükellef olarak değerlendirilmesi tartışmalarını gündeme getirmekte, diğer yandan mükelleflerin fiziki varlık olmaksızın sınır ötesi ekonomik faaliyette bulunabilmesini mümkün kılmaktadır. Kendi kendine düşünebilen, hareket edebilen, karar verebilen, insanlarla ve birbirleriyle etkileşim kurabilen yapay zekalı robotların gelişmesi, literatürde yapay zekalı robotların hukuki düzenlemelere konu edilerek gerçek ve tüzel kişilerin dışında “yeni bir vergisel kişilik” olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalarına neden olmuştur. Özellikle yapay zekalı robotların ekonomik ve toplumsal yaşamda insana benzer özellikler göstermesi ve insan istihdamının yerini almaya başlaması, yapay zekalı robotlara “vergisel kişilik” tanınarak “yeni bir vergi süjesi” olarak kabul edilmesine ilişkin tartışmaların boyutunu artırmış ve ülkeler nezdinde çeşitli çalışmaların yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Oberson, 2017: 247-249; Chand vd, 2020: 729; Kovacev, 2020: 183-185; Bogenscheider, 2020: 3-8).

Uluslararası vergilendirme kuralları uyarınca mükellefler, ikamet ve kaynak ülkeleriyle kurdukları vergisel bağın kapsamına göre tam mükellef ve dar mükellef olarak sınıflandırılmaktadır. Uluslararası vergilendirme kuralları açısından kaynak ülkelerin dar mükellefler üzerindeki vergilendirme yetkilerini kullanabilmesi, dar mükelleflerin kaynak ülkede işyeri ya da daimî temsilci bulundurmalarına bağlıdır. Ancak dijitalleşmeyle birlikte gelişen dijital iş modelleri sayesinde teşebbüsler sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunurken kaynak ülkelerde işyeri veya daimî temsilci bulundurmaksızın faaliyette bulunma imkânına kavuşmuştur (Faulhaber, 2022: 145). Mükelleflerin bu imkânâ sahip olması nedeniyle uluslararası vergilendirme kuralları, kaynak ülkelerde fiziki varlık göstermeksizin ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır.

Benzer bir durum, ücret gelirlerinin elde edilmesine ilişkin gerçek kişi çalışanlar açısından da ortaya çıkmaktadır. Uluslararası vergilendirme kuralları çerçevesinde kaynak devletlerin dar mükellefler üzerindeki vergilendirme yetkisini kullanabilmesi, gelirin elde edildiği ülkeyle kurulan fiziki bağa bağlıdır. Mükelleflerin evrensel gelirlerinin vergilendirilmesinde ise mukimlik statüsü belirleyici olmaktadır (Bozdoğanoglu, 2024: 120-123). OECD Model Vergi Anlaşması’nın 4. maddesine göre mukimlik, ikametgâh, yerleşim yeri ve yönetim yeri gibi ikametgâh temelli kriterler çerçevesinde belirlenmektedir. Buna karşılık, bir kişinin birden fazla devlette mukim sayılması hâlinde, mukimliğin hangi devlete atfedileceği, daimî konutun bulunduğu yer, kişisel ve ekonomik ilişkilerin merkezi, olağan ikametgâh ve vatandaşlık gibi eşitlik bozucu kurallara göre tespit edilmektedir (OECD, 2019c). Ancak dijitalleşmeyle birlikte ortaya çıkan dijital göçebeler, faaliyetlerini sınır ötesindeki bir işverene bağlı olarak dijital ortamda ve mekândan bağımsız şekilde yürütebilmektedir (Pignatari, 2023: 384–385). Bu nedenle ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin ikametgâh ve fiziki varlık temelli geleneksel

vergilendirme kuralları, sık sık ülke değiştirerek dijital ortamda faaliyette bulunan dijital göçebelerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır (Pignatari, 2023: 395–396; Bozdoğanoglu, 2024: 123; İnneci, 2023: 239). Dolayısıyla uluslararası vergi kurallarının mükelleflerin değişen niteliklerini ve dijital iş yapma biçimlerini dikkate alacak şekilde yeniden değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

4.3. Dijitalleşme Süreci ve Vergi Sorumlusu İlişkisi

Dijitalleşme süreci, kullanıcıları ve pazarın iki tarafını bir araya getiren “aracılara” geleneksel vergi sorumluluğunun ötesinde yeni birtakım roller yükleyerek vergi sorumlusu kavramını yeniden şekillendirmektedir. Geleneksel ekonomide aracılık faaliyeti yürüten platformlar, yerlerini dijital teknolojileri ve verileri etkin bir şekilde kullanan dijital platformlara bırakmıştır. Dijital platformlar, kullanıcıların mekân sınırlaması olmaksızın daha düşük maliyetle ve daha hızlı biçimde birbirleriyle etkileşim kurarak değer üretmelerini kolaylaştırmaktadır. Bu doğrultuda birçok şirket, küçük girişimci ya da girişimci olmayan bir kullanıcı, dijital platformlar aracılığıyla mal veya hizmet tedarik etme, varlıklarını kiralama ya da içerik üretme gibi çeşitli faaliyetlerde bulunma fırsatı bulmaktadır (OECD, 2019b: 16-17).

Bu kapsamda her gün çok sayıda kullanıcı tarafından dijital platformlar aracılığıyla milyonlarca işlem yapılmakta ve ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümü dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık vergi idarelerinin platformlarda gerçekleşen milyonlarca işlemi takip etmesi, işlemlerin tutarını veya değerini izlemesi önemli mali ve idari yükler getirmektedir. Özellikle vergi idarelerinin mükellef olmayan bireysel mal ve hizmet satıcıları ile bireysel tüketiciler (P2P) arasında gerçekleşen işlemleri takip etmesi daha da zorlaşmaktadır. Ayrıca bu faaliyetler, vergi idareleri tarafından takip edilemediği için geleneksel ekonomide kayıt dışı olarak gerçekleştirilmektedir. Ancak dijital platformlar, platformda gerçekleşen her bir işleme ilişkin verileri detaylı bir şekilde kayıt altında tutmaktadır. Dolayısıyla mükellef olmayan bireysel mal ve hizmet satıcıları ile bireysel tüketiciler arasındaki işlemler de dahil olmak üzere daha önce kayıt dışı olan işlemler, artık dijital platformlar aracılığıyla kaydedildiği için vergi makamlarının daha önce bildirilmemiş vergi matrahlarını izlemesi ve değerlendirmesi için yeni bir fırsat ortaya çıkarmaktadır. Bu fırsat, dijital platformların, platform üzerinde gerçekleşen faaliyetleri vergi dairelerine tam ve doğru biçimde raporlaması halinde söz konusu faaliyetlerin kayıtlı ekonomiye entegre edilmesini mümkün kılmaktadır (OECD, 2018: 194).

Dijital platformlar yapıları gereği gelişmiş teknoloji ve veri analiz sistemlerine sahip oldukları için platformlarda gerçekleşen her bir işleme ya da faaliyete ilişkin verileri, vergi idarelerine göre daha düşük idari maliyet ve uyum yüküyle etkili ve verimli bir şekilde toplama potansiyeline sahiptir. Bu avantajları nedeniyle birçok ülke, dijital

platformlara aracılık ettikleri işlemlere ilişkin bildirim ve tevkifat yapma gibi çeşitli sorumluluklar yüklemektedir. Aynı zamanda bazı ülkeler, geleneksel vergi sorumluluğunun ötesinde dijital platformlara mükelleflerin eğitilmesi ve platformdaki işlemlerin raporlanması sorumluluğunu vermektedir (Scarcella, 2020: 2-4; Janssen, 2021: 234-235; Deschatres, 2023). Ayrıca dijitalleşme sürecinin yaygınlaşmasına bağlı olarak sonraki süreçte dijital platformlara yeni sorumluluklar yükleneceği öngörülmektedir. Nitekim OECD (2020: 12-13)'nin bir raporunda *“...halihazırda işletmeler tarafından yürütülen vergi idaresi görevlerine ek olarak birçok dijital platform da vergi idaresi süreçlerini kendi sistemleri içinde yürüten vergi idaresinin ‘aracıları’ haline gelecektir”* denilerek dijital platformların vergi sorumlusu olarak tanınmasına ve bu yeni sorumluluk rollerine vurgu yapılmaktadır.

4.4. Dijitalleşme Süreci ve Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi

Dijitalleşme süreci, vergiyi doğuran olay şekillerini dönüştürerek vergiyi doğuran olayın tespiti ile nerede ve ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesine ilişkin çeşitli zorluklara neden olmaktadır. Mükelleflerin fiziki bir varlığa sahip olmadan birden fazla ülkede faaliyet göstermesi, vergiyi doğuran olayın hangi ülkede gerçekleştiğinin tespit edilmesini güçleştirmektedir. Fiziki malların dijital biçimlerinin ortaya çıkması ve bu ürünlerin dijital ortamda teslim edilmesi, bu teslimlerin geleneksel vergi kuralları kapsamında “fiziki teslim” sayılıp sayılmayacağı tartışmalarını gündeme getirmiştir. Nitekim dijital ürünlerin mülkiyeti bazı durumlarda müşteriye geçerken bazı durumlarda müşteri sadece “geçici kullanım” hakkı elde etmektedir (OECD, 2021a: 13). Bu geçici ve uzaktan erişim sayesinde tüketici, tedarikçiyle bir araya gelmeden, seyahat hâlindeyken dahi söz konusu dijital üründen yararlanabilme imkânına kavuşmaktadır. Bu durum dijital ürün veya hizmetlerde tüketim yeri ile ifa yerinin farklılaşmasına neden olarak tüketim yerinin tespitini zorlaştırmaktadır. Bu zorluk, mevcut uluslararası KDV kuralları açısından tüketim yerinin belirlenmesinde tedarikçinin bulunduğu yer veya hizmetin sunulduğu yeri esas alan geleneksel tedarik yeri yaklaşımdan nihai tüketicinin ikametgâhını esas alan bir paradigma değişimini gerekli kılmaktadır (Azam & Mazur, 2019: 517-520).

Bununla birlikte fiziki mal ve/veya dijital ürünlerin ticaretinin dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmesiyle bağlantılı olarak fiziki malların ve/veya dijital ürünlerin teslimi gerçekleştirilmeden çok daha önce ödeme yapılabilir. Bu durum vergiyi doğuran olayın, ödemenin yapıldığı tarihte mi yoksa ödeme onayının alındığı tarihte mi yoksa ödemenin tedarikçinin hesabına geçtiği tarihte mi gerçekleştiğinin tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır (Papis-Almansa, 2019: 215). Ayrıca kripto varlıklar gibi dijital teknolojilere özgü dijital varlıkların ortaya çıkması, bu varlıkların elde edilmesi, alım satımına veya verasete konu edilmesi halinde hangi durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

4.5. Dijitalleşme Süreci ve Vergi Matrahı İlişkisi

Vergi matrahı, genellikle parasal bir değer üzerinden ya da çeşitli ölçüler dikkate alınarak belirlenmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan varlıkların vergilendirilmesinde vergi matrahı olarak bu varlıkların parasal değeri mi yoksa doğrudan bu varlıklara ait çeşitli ölçülerin mi esas alınacağını incelenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda dijital faaliyetlerden elde edilen kazançların tespit edilme zorluğu nedeniyle vergi matrahını belirleme ölçüleri açısından daha adil bir yöntem olan beyan usulünden, uygulanması daha kolay yöntemlere geçilip geçilmediğinin belirlenmesi vergilemede adalet açısından önem arz etmektedir (Yavaşlar, 2020: 16-17; Rençber, 2020: 12-13; Geringer, 2020: 2). Ayrıca dijitalleşme süreciyle ortaya çıkan iktisadi faaliyetlerin vergi kapsamına alınması veya alınamaması halinde ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının nasıl etkileneceğinin de dikkate alınması zorunludur (OECD, 2025; Ahmed, 2018: 704). Aksi halde yapılacak düzenlemelerden beklenen vergi gelirlerinin elde edilememesi yanında mükellef ve vergi idarelerinin gereksiz uyum maliyetleriyle karşılaşmaları söz konusu olacaktır.

4.6. Dijitalleşme Süreci ve Vergi Oranı İlişkisi

Dijitalleşme süreci, ülkelerin vergi oranlarını belirleme konusunda sahip oldukları mutlak haklarının efektif vergi oranı yönünden yumuşamasına yol açmıştır. Küreselleşme süreciyle birçok ülke yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla çeşitli indirim, istisna, muafiyet ve benzeri vergi teşvikleri sağlayarak efektif vergi oranlarını düşürme yoluna gitmiştir (Dilibal vd., 2020: 190). Bu durum ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için efektif vergi oranlarını giderek düşürdükleri “dibe doğru yarış” olarak adlandırılan küresel vergi rekabeti sürecine dönüşmüştür (Arıkan & İnneci, 2023: 13-20).

Dijitalleşme süreciyle fiziksel sınırların ve fiziki varlıklara dayalı ekonomik anlayışın önemini yitirmesi, Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) farklı ülkelerdeki düşük vergi oranlarından yararlanarak kendilerini hiç ya da çok düşük vergi ödeyecek şekilde konumlandırma fırsatlarını artırmıştır. Bu durum ülkeler için “dibe doğru yarış” sürecini sürdürülemez hale getirmiş ve sonuçta bu yarıştan tüm ülkeler zararlı çıkmıştır. Dibe doğru yarışın yol açtığı olumsuz sonuçların giderilmesi amacıyla ülkeler, uluslararası kuruluşlarla iş birliği içerisinde hareket ederek birbirlerine karşı rekabet etmek yerine birlikte hareket etme konusunda uzlaşmaya varmıştır. Bu çerçevede efektif vergi oranlarının belirli bir çekim noktasının altına düşmesini engelleyecek şekilde vergi kurallarının yeniden düzenlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır (Yavan, 2023: 116). OECD bünyesinde 2013 yılında başlatılan ve 2015 yılında nihai raporları yayımlanan BEPS Eylem Planı kapsamında, dibe doğru yarışın neden olduğu olumsuz sonuçların ele alınmasına yönelik kapsamlı çalışmalar yürütülmüştür. Söz konusu sürecin devamında,

2016 yılında 100'ün üzerinde ülkenin destek verdiği küresel iş birliğine dayalı bir Kapsayıcı Çerçeve oluşturulmuştur (OECD, 2018: 211-213).

Kapsayıcı Çerçeve kapsamında 2021 yılında 136 ülke, vergi alanında uluslararası iş birliğini güçlendirmek amacıyla Sütun 1 ve Sütun 2 olmak üzere iki ayaklı bir çözüm üzerinde anlaşmıştır. Bu çözümün ikinci kısmını oluşturan Sütun 2 küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, ÇUŞ'ların kârlarını vergisiz ya da düşük vergili ülkelere aktarmalarını önlemeyi amaçlamaktadır (OECD, 2021b). Sütun 2 kapsamında, ÇUŞ'ların küreselleşen faaliyetlerinden elde ettikleri kârların, dünya genelinde %15 oranında efektif vergiye tabi tutulması öngörülmektedir. Kaynak ülkede uygulanan efektif vergi oranının %15'in altında kalması hâlinde, bu oran ile %15 arasındaki fark kadar vergilendirme hakkı, mukim ülkeye geçmektedir. Bu yönüyle küresel asgari kurumlar vergisi, kaynak ülkelerin vergilendirme haklarını koruyabilmeleri amacıyla efektif vergi oranlarını artırmalarını fiilen zorunlu kılmaktadır. Böylece dünya genelinde dibe doğru yarış nedeniyle gerileyen efektif vergi oranlarının %15 seviyesinde yakınlaşması hedeflenmektedir (Perry, 2022: 8).

5. Yöntem

Bu çalışmada “dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi ve bu etkinin mevcut vergi kanunları açısından olumlu ve olumsuz yönlerinin neler olduğu” konusu incelenmektedir. Araştırmanın konusu doğrultusunda araştırma problemi ise “dijitalleşme süreci verginin asli unsurlarını nasıl etkilemiştir” şeklinde belirlenmiştir. Araştırma konusu ve problemi doğrultusunda katılımcılarla doğrudan etkileşimde bulunarak öznel ve yorumlayıcı bir süreç sonucunda araştırma problemine ilişkin daha detaylı ve derin bilgiler edinilmesi, araştırma problemine ilişkin algıların tanımlanması ve bu probleme ilişkin çözümlerin gerçekçi bir şekilde ele alınmasını sağladığı için nitel araştırma yöntemi seçilmiştir (Creswell, 2013: 48; Karataş, 2015: 62). Yöntemin seçilmesinin bir başka gerekçesi ise hipotezleri test edecek literatür ve örneklemin henüz gelişmemiş olmasıdır.

5.1. Araştırma Deseni

Bu çalışmada, araştırma deseni olarak örnek olay araştırması seçilmiştir. Örnek olay araştırması, güncel bir olguyu, bir olayı veya bir problemi derinlemesine inceleyebilmek amacıyla söz konusu olay ya da problemle ilgili olarak “ne”, “nasıl” ve “neden” sorularına cevap aramaktır. Araştırmada, söz konusu olay veya problemi ortaya çıkaran sebeplerin neler olduğunu saptayabilmek ve bu sebeplerin çözümüne katkı sağlayacak farklı bakış açılarını öğrenebilmek desenin seçilmesinde belirleyici olmuştur (Tutar, 2023: 342-344).

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vergi politikalarının geliştirilmesi sürecinde danışmanlık görevi yürüten vergi konseyi bünyesinde faaliyet gösteren çalışma grupları oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise araştırma konusuyla bağlantılı olarak Vergi Konseyi İcra Kurulu Üyeleri, Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu ve Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi Çalışma Grubu üyelerinden meydana gelmektedir. Bu çalışma gruplarının örneklem olarak seçilmesinin nedeni, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları açısından ortaya çıkardığı sorunların küresel ve teknolojik bir nitelik taşıması ve bu bağlamda uluslararası vergileme ile dijital teknolojiler hakkında teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmesidir.

İlgili çalışma gruplarında yer alan uzmanlar, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları üzerindeki etkileri konusunda yetkinliğe ve konuya ilişkin rapor hazırlama deneyimine sahip kişilerden oluşmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada amaçlı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme kapsamında akademisyen, yeminli mali müşavir, vergi direktörü ve vergi müfettişi gibi farklı meslek gruplarından uzmanlar seçilmiştir. Farklı mesleki bakış açılarına sahip uzmanların araştırmaya dâhil edilmesiyle, elde edilen bulguların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları üzerindeki etkilerini benzer hukuki bağlamlar çerçevesinde açıklamaya yönelik analitik bir genelleme sunması amaçlanmıştır (Güler vd., 2015: 381-384; Yıldırım ve Şimşek, 2018: 299-300).

5.3. Veri Toplama ve Analiz Süreci

Araştırmada veri toplama aşamasına geçilmeden önce Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Komisyonundan izin alınmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem, görüşmeler esnasında araştırma konusuyla ilgili olabilecek birtakım gelişmelere göre araştırmacıya görüşme sorularını değiştirme ve/veya yeni sorular ekleme imkânı veren esnek bir yapıya sahiptir (Güler vd., 2015: 115-116). Dijital vergileme alanındaki düzenlemeler oldukça dinamik ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu için görüşmeler süresince bu alanda yeni gelişmeler yaşanabileceği ve dijital vergi uzmanlarının fikirlerinin yeni bakış açılarına yol açabileceği göz önünde bulundurularak çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi tercih edilmiştir.

Çalışmada başlangıçta toplam 10-15 arasında katılımcıyla görüşme yapılması planlanmıştır. Ancak 10. katılımcıyla yapılan görüşme sonucunda temaların tekrar etmeye başlaması ve yeni kavramsal bulguların ortaya çıkmaması, veri doygunluğuna ulaşıldığını göstermesi nedeniyle görüşmeler sonlandırılmıştır. Görüşme yapılan katılımcıların 2'si akademisyen, 1'i vergi müfettişi ve kalan 7'si ise mükellef temsilcisi olup Yeminli Mali Müşavir veya Vergi Direktörü olarak görev yapmaktadır. Araştırmada

katılımcılara toplam 9 soru yöneltilmiştir. Görüşmede kullanılan sorular, literatürde bu alandaki araştırmacıların çalışmalarından yararlanılarak özellikle OECD ve AB'nin ilgili alandaki dokümanları incelenerek ve dokümanlardaki anahtar kelimeler dikkate alınarak oluşturulmuştur. Araştırmayla ilgili veriler toplandıktan sonra verilerin analiz edilmesi sürecine geçilmiştir. Verilerin analizi, nitel verilerin sistematik bir şekilde değerlendirilmesi ve yorumlanmasını sağlayan MAXQDA Analytics Pro 2024 bilgisayar yazılım programı kullanılarak yapılmıştır. Verilerin analiz sürecinde öncelikle ses kaydedici cihazla kaydedilen görüşme kayıtları deşifre edilerek bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Ardından kodlamalar yapılarak veriler, anlamlı bilgiler haline dönüştürülmüş ve temalar belirlenmiştir.

6. Bulgular

Örnek olay deseninin kullanıldığı bu çalışmada katılımcılara sorulan sorulardan elde edilen veriler sonucunda dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında değişimler meydana getirdiği ve bu değişimlerin mevcut vergi kanunları açısından sorunlar, tehditler ile fırsatlar oluşturduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Çalışmanın bu kısmında bulgular açıklanırken öncelikle her bir bulgunun kod sistemine ilişkin yoğunluk dağılımlarına yer verilmiştir. Kodların yoğunluk dağılımları, kodların birbirleriyle karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır. Analizler sonucu oluşan bulguların görselleştirilmesi amacıyla her bir başlık altında şekillere yer verilmiş ve bu şekiller açıklanmıştır.

6.1. Kod Sistemi ve Temaların Belirlenmesi

Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine ilişkin katılımcılarla yapılan görüşmelerde katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda 9 ana tema ve alt temalar belirlenmiştir. Tablo 1'de görüleceği üzere "mükellefte değişim", "vergi sorumlusunda değişim", "vergi konusunda değişim", "vergiyi doğuran olayda değişim", "vergi matrahında değişim", "vergi oranında değişim", "tehditler", "sorunlar" ve "fırsatlar" çalışmanın ana temalarını oluşturmaktadır. Ana tema veya alt temaların kaç kez kodlandığını göstermek amacıyla tablonun sağ tarafında kodlama sayılarına yer verilmiştir. Bununla birlikte tabloda ana temalar üzerindeki yuvarlak kutucuklar, tema ve/veya alt temaların kodlanma yoğunluğunu göstermektedir. Bu kapsamda yuvarlak kutucukların boyutunun büyük olması; ilgili temanın tüm temalar içerisindeki kodlanma oranının yüksek olduğu, yuvarlak kutucukların boyutunun küçük olması ise ilgili temanın kodlanma oranının düşük olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 1: Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisine İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
✓ Mükellefte Değişim											66
Fiziki Varlık Bulunmaksızın Faaliyet Göstermeleri											69
Kişi Olma Açısından Mükellefte Değişim											2
Mükellefin Niceliğinde Artış											19
✓ Verginin Konusunda Değişim											49
Yeni Dijital Faaliyet ve Varlıkların Ortaya Çıkması											43
Meta Verse											1
Kripto Varlıklar											30
Geleneksel Faaliyetlerin Dijital Ortama Taşınması											39
Paylaşım Ekonomisi											4
Platform Ekonomisi											7
✓ Vergi Matrahında Değişim											28
Vergilendirme Usullerinde Değişiklik											17
Matraha Esas Alınan Değer veya Ölçülerde Değişim											1
Vergi Matrahının Genişlemesi											12
✓ Vergi Sorumlusunda Değişim											21
Aracılık Yapanlarda Vergi Sorumlusu Kapsamına Dahil Edildi											24
Vergi Sorumluluğunun Kapsamı Genişledi											15
✓ Vergiyi Doğuran Olayda Değişim											11
Yeni Vergiyi Doğuran Olay Şekillerinin Çıkması											10
✓ Vergi Oranında Değişim											15
Dibe Doğru Yarış yerine Belli Bir Çekim Noktasına Doğru Vergi Oranlarının Artması											9
Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelenin Etkisi											4
Vergi Gelirlerine İhtiyaçtaki Artış											5
Dijitalleşmenin Etkisi Var											5
Dolaylı											2
Doğrudan											3
Dijitalleşmenin Etkisi Yok											3
✓ Sorunlar											59
Kaynak Teorisinin Uygulanması											16
Tespit ve Denetim Zorluğu											26
Dijital Kavram ve Varlıkların Yasal Alt Yapılarının Olmaması											10
Geleneksel Vergi Kurallarının Dijital Ekonomik Faaliyetleri Kavrayamaması											32
Uluslararası Vergi Kurallarının Güncelliğini Kaybetmesi											5
Vergi Kanunlarının Güncelliğini Yitirmesi											8
Uluslararası Mevzuatta Düzenleme Yapma Gerekliliği											6
✓ Fırsatlar											26
Verilere Erişim Kolaylığı											13
Erişim Engeli Getirilmesi											1
Kontrol ve Tespit Kolaylığı											17
Vergi Tahsilatını Kolaylaştırması											1
Fiziki Malların Kayıt Altına Alınması											1
Vergi Gelirlerini Artırma Fırsatı											13
Σ TOPLAM	80	48	58	86	73	59	71	59	76	138	748

Tablo 1'in incelenmesi sonucunda, dijital vergi uzmanlarının dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarından en çok mükellef, vergi konusu ve matrah üzerinde etkili olduğu ya da olacağı; buna karşın vergi sorumlusu, vergi oranı ve vergiyi doğuran olay üzerindeki etkisinin ise daha sınırlı düzeyde kaldığı yönünde bir algıya sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 1'e göre dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi alt kodlar bazında incelendiğinde katılımcılar, dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisini mükellefin niteliğinde ve niceliğinde değişiklikler meydana getirerek mükellefte değişime yol açtığını ifade etmiştir. Katılımcılar, mükellefin niteliğinde meydana gelen değişimleri,

“mükelleflerin fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermeleri” ve “kişi” olma açısından mükellefte değişim kodları üzerinden açıklamıştır. Örneğin bir katılımcı, dijitalleşmenin sınır ötesi ticari faaliyetlerde fiziki varlık şartını ortadan kaldırdığını şu şekilde açıklamıştır:

“Mükelleflerin sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunmak için eskiden fiziki bir varlık kuruluyordu ekonomik koşullar bunu zorunlu tutuyordu. Ama artık dijitalleşme fiziki varlığı ortadan kaldırdı ve her şey uzaktan yapılabilir hâle geldi. Bir nevi mükellefin de uluslararası vergi hukuku açısından bir özelliği değişmiş oldu” (K5, Konum 14).

Kişi olma açısından mükellefte değişim ise bir katılımcı tarafından şu sözlerle dile getirilmiştir:

“Mükellef dediğimizde şimdiye kadar gerçek veya tüzel kişi diye geleneksel mükellef anlayışını benimsiyorduk. Yapay zekalarla ve kendi kendine karar veren, işlem yapan makineler ve robotlarla birlikte mükellefin şeklinde de değişiklik meydana gelecek. Mesela E- kişilik kavramı gündeme gelecek” (K1, Konum 13).

Mükellefin niceliğinde değişim ise mükellef sayısındaki artış veya vergi tabanının büyümesi üzerinden ifade edilmiştir. Bu durum bir katılımcı tarafından şu şekilde dile getirilmiştir:

“Mükellef anlamında gelişen teknolojiyle veya dijitalleşme ile mükellef sayısı ve mükellef kategorileri arttı. Şimdi bir dijital içerik üreticisi bile mükellef olarak ortaya çıktı. Vergi tabanı genişledi genel olarak” (K4, Konum 9).

Tablo 1’de mükellefte değişim temasına ilişkin alt kodların yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcıların en fazla mükelleflerin fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermesine yoğunlaştıkları görülmektedir. Bunu mükellef sayısındaki artış ve son olarak ‘kişi’ olma açısından mükellefteki değişim izlemektedir.

Dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisini değerlendiren katılımcılar, dijitalleşme sürecinde “yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması” ve “geleneksel ekonomideki faaliyetlerin dijital ortama taşınması” sonucu verginin konusunun önemli ölçüde değişimlere uğradığını ifade etmiştir. Katılımcılar, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkmasıyla geleneksel ekonomik faaliyetler içerisinde bulunmayan tamamen dijitalle özgü faaliyet ve varlıkları ifade etmekte olup bu faaliyet ve varlıkları metaverse ve kripto varlıklarla ilişkilendirmiştir. Bu durumu bir katılımcı “blok zincir teknolojisiyle birlikte kripto paralar çıktı, NFT’ler ortaya çıktı; yeni varlıklar ve yeni enstrümanlar oluştu” sözleriyle ifade etmiştir (K10, Konum 11). Bu bağlamda dijitalleşme, yalnızca mevcut faaliyetlerin biçimini dönüştürmekle kalmamakta, aynı zamanda vergi

hukukunun geleneksel kapsamının dışında kalan yeni ekonomik değer alanları da oluşturmaktadır. Katılımcılar, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla geleneksel ekonomi kapsamında da var olan ancak dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetleri vurgulamakta olup bu faaliyetleri dijital platform ekonomisi ve paylaşım ekonomisi faaliyetleri üzerinden açıklamıştır. Bu durumu bir katılımcı *“Dijital platformlar sizlere dijital tezgâh, dijital market veya dijital pazar oluşturdu. Aslında yeni icat edilen bir durum yok, ticaret devam ediyor ama ticaret dijitalle kaydı”* şeklinde açıklamıştır (K9 Konum 17).

Tablo 1’de yer alan kod yoğunlukları dikkate alındığında katılımcılar, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ile geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması alt kodlarının verginin konusunu neredeyse eşit düzeyde etkilediği görüşündedir. Katılımcılar, yeni dijital faaliyet ve varlıklar ile metaverse ve kripto varlıkları ilişkilendirmesine rağmen katılımcılar tarafından özellikle kripto varlıklar ön plana çıkarılmış ve metaverse ise çok fazla önemsenmemiştir. Geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla ilgili katılımcılar özellikle dijital platform ekonomisi faaliyetlerine dikkat çekmiştir.

Dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi, katılımcılar tarafından vergilendirme usullerindeki değişiklikler, vergi matrahının genişlemesi ve matraha esas alınan değer veya ölçülerdeki değişimler olmak üzere üç temel faktör üzerinden ele alınmıştır. Vergilendirme usullerindeki değişikliklerle katılımcılar, mükelleflerin vergilendirilmesinde safi kazanç usulünden brüt kazanç usulüne, beyan esasından ise işlem vergileri veya stopaj yöntemine doğru bir yönelimin söz konusu olduğunu belirtmiştir. Bu durum bir katılımcı tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Dijitalleşmeyle beraber sınır aşan işlemlerle ilgili şirketlerin konsolide bir kâr elde ettiği belli. Örneğin Facebook konsolide kazancını açıklıyor. Facebook’un kârı hangi ülkede elde edildi onu tespit edemiyorsun. Ama hasılatı tespit edebiliyorsun. Bu yüzden hasılat üzerinden bir vergi alalım denildi. Ancak hasılat üzerinden alınan her vergi beyan esasına aykırı” (K10, Konum 16).

Katılımcılar, vergi matrahının genişlemesini, dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınması ve geleneksel ekonomide kayıt dışı olarak yürütülen faaliyetlerin dijitalleşme yoluyla kayıt altına alınması sonucunda ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının artması şeklinde değerlendirmiştir. Bu kapsamda bir katılımcı şu ifadeleri kullanmıştır:

“Fiziki mal alımı ciddi anlamda kayda girmiş oldu. Dijital işlemlerin iz bırakması sayesinde denetim kapasitesi arttı. Platformda mal satan fatura kesmek zorunda ve KDV’yi beyan etmek zorunda. Beyan edilen matrahlar artıyor mu diye baktığınızda artıyor diye düşünüyorum” (K2 Konum 16).

Matraha esas alınan değer veya ölçülerdeki değişim açısından katılımcılar, dijital varlıkların reel değeri yerine bu varlıkların dijital ölçülerinin doğrudan matraha esas alınabileceğini ifade etmiştir. Bu durumu bir katılımcı şöyle açıklamıştır:

“Sanal dünyadaki o varlıkların realize edilmesi yani geleneksel bir değere dönüşmesi halinde getiri sağlayıp sağlamadığını dikkate alarak vergilendiriyoruz. İleriki bir aşamada belki de doğrudan doğruya bu kripto varlığın kendisi üzerinden vergilendirileceğini tahmin ediyorum” (K1, Konum 16).

Tablo 1’deki kodlama sıkları incelendiğinde katılımcıların sırasıyla vergilendirme usulünde değişiklik ve vergi matrahının genişlemesi üzerinde yoğunlaştığı, matraha esas alınan değer veya ölçülerde değişim kodunun ise bir katılımcı dışında diğer katılımcılar tarafından fazla önemsenmediği anlaşılmaktadır.

Katılımcılar, dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisini, işlemlere aracılık yapanların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi ve vergi sorumlularına verilen ödevlerin kapsamının genişlemesi olmak üzere iki temel değişim üzerinden değerlendirmiştir. Katılımcılar, vergi idarelerinin mükellefleri veya işlemleri tespit etmekte zorlandığı durumlarda dijital platformlar gibi işlemlere aracılık edenlerin vergi sorumlusu haline getirildiğini ve bu araçlara kapsamlı bilgi verme sorumluluğu yüklenildiğini belirtmiştir. Nitekim bir katılımcı bu durumu şu şekilde ifade etmiştir:

“Dijitalleşme ile ödemeler de dijitalleştiği için ödemeyi yapandan ziyade ödemeye aracılık edene de artık vergi sorumluluğu getirebiliyoruz. Devlet vergiyi en kolay nasıl tahsil edebileceğine bakar. Mükellefi tespit edemediği noktada platformlara ‘vergi topla benim adıma’ denildiğini gördük. Mesela Airbnb örneğinde olduğu gibi kim ne kadar işlem yaptı biliyorlar; onlardan kesip idareye aktarmaları isteniyor. Bunun haricinde vergi sorumlularına yeni birtakım görevler yükledi. Takip anlamında işte bildirim bilgi verme yükümlülüğü anlamında yükledi” (K10 ve K6, Konum: 13, 15).

Bu çerçevede dijitalleşmenin, vergi sorumlusu kavramının kapsamını genişlettiği ve özellikle dijital platformları, vergi sorumluluğu açısından kilit aktörler hâline getirdiği anlaşılmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin vergi oranlarına etkisini değerlendiren katılımcılar, ülkeler arasında vergi rekabetinin etkisiyle azalma eğilimi gösteren efektif vergi oranlarının belirli bir çekim seviyesine kadar artabileceği beklentisine sahiptir. Ancak katılımcılar arasında bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı katılımcılar, dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranlarındaki artış üzerinde bir etkisi olmadığını belirtmiş, bu değişimin daha çok ülkelerin artan vergi gelirine duyduğu ihtiyaç ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele çabalarıyla bağlantılı olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer katılımcılar ise dijitalleşmenin bu oranlar üzerinde etkili olduğunu düşünmektedir. Bu gruptan bazıları,

dijitalleşmenin etkisinin doğrudan olduğunu ifade ederken, diğerleri efektif vergi oranındaki artışın tek nedeninin dijitalleşme süreci olmadığını vurgulamıştır.

Dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi sorulduğunda katılımcılar, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla mevcut vergiyi doğuran olay şekillerinin dijital biçimlerinin ortaya çıktığını ve yeni dijital varlık ve faaliyetlerle birlikte geleceğe ilişkin yeni vergiyi doğuran olay şekillerinin oluşabileceğini ifade etmişlerdir. Katılımcılar, dijitalleşmeyle birlikte vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ve gerçekleşme anının değiştiğini, özellikle geleneksel “teslim” anlayışının dijital hizmetler bakımından yetersiz kaldığını belirtmektedir. Bu durumu bir katılımcı şu şekilde ifade etmektedir:

“Eskiden teslimle birlikte vergiyi doğuran olay gerçekleşirdi. Artık hizmetlere internet üzerinden ya doğrudan kaynağından bilgisayarınıza indirerek ya da bilgisayarınıza indirmeden sadece üye olarak erişim sağlayabilirsiniz. Gelir idareleri elinden geldiğince vergiyi doğuran olay meydana geldi mi ya da nerede ve ne zaman meydana geldi bunu tespit etmeye çalışıyor” (K9, Konum 19).

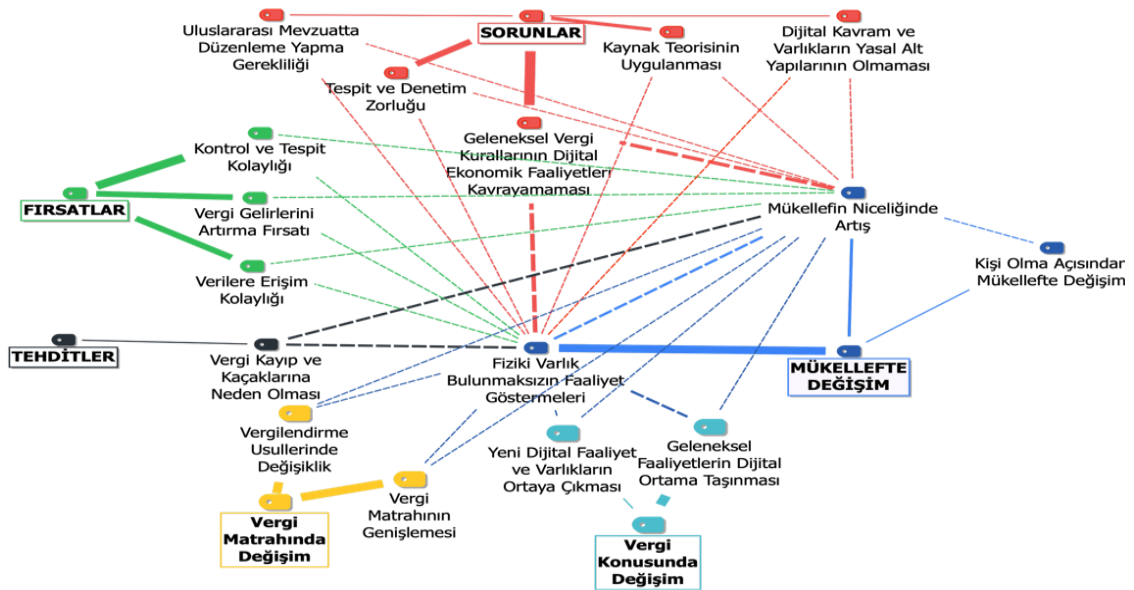
Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisini açıklayan katılımcılardan bu etkinin mevcut vergi kanunları açısından olumlu ve olumsuz yönlerinin neler olabileceğini değerlendirmeleri istenilmiştir. Katılımcıların değerlendirmeleri, “dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarındaki değişimlerin çeşitli fırsatlar yanında çeşitli sorunlar ve tehditler” barındırdığı üzerine yoğunlaşmıştır. Tablo 1 incelendiğinde katılımcıların, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimlerin mevcut vergi kanunları kapsamına alınması açısından “sorunlarla” karşılaşma beklentilerinin *en yüksek* olduğu görülmektedir. Katılımcılar bu sorunları sırasıyla en fazla geleneksel ulusal ve uluslararası vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetler karşısında güncelliğini yitirmeye başlaması, dijital faaliyetlere ilişkin mükellefin, verginin konusunun, matrahın ve vergiyi doğuran olayın mevcut kanunlar ve idari araçlarla tespit ve denetiminin zor olması, kaynak teorisinin uygulanması, dijital kavram ve varlıkların yasal altyapılarının bulunmaması ve dijital faaliyetlerin uluslararası bir nitelik arz etmesi nedeniyle sadece ulusal vergi kanunlarıyla düzenleme yapılmasının yeterli olmaması şeklinde ifade etmiştir. Katılımcılar, bu sorunların çözülmemesi halinde ülkelerin önemli miktarda vergi kaybı ve kaçacağı tehdidiyle karşı karşıya kalabileceğine dikkat çekmiştir. Buna karşılık katılımcıların “dijitalleşme sürecinin sunduğu imkânların ve bu süreçte verginin asli unsurlarının kazandıkları yeni anlamların vergi otoriteleri açısından dijitalleşme süreci öncesi dönemde vergi dışı kalan faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınmasına ve mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirme işlemlerinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine ilişkin çeşitli “fırsatlar” sunduğu ve/veya sunacağına” ilişkin güçlü bir beklentiye sahip oldukları görülmektedir. Bu fırsatlar; artan veri kaynakları sayesinde vergi idarelerinin mükellefler ve dijital faaliyetler hakkında çok sayıda veriye erişebilmesi, dijital teknolojiler aracılığıyla bu verileri etkin biçimde

işleyerek kayıt dışı faaliyetleri önlemeye yönelik dijital faaliyetleri kontrol ve tespit edebilmesi ve vergi gelirlerini artırma imkânı elde etmesinden oluşmaktadır.

6.2. Görüşmelerin Haritalandırılarak Gösterimi

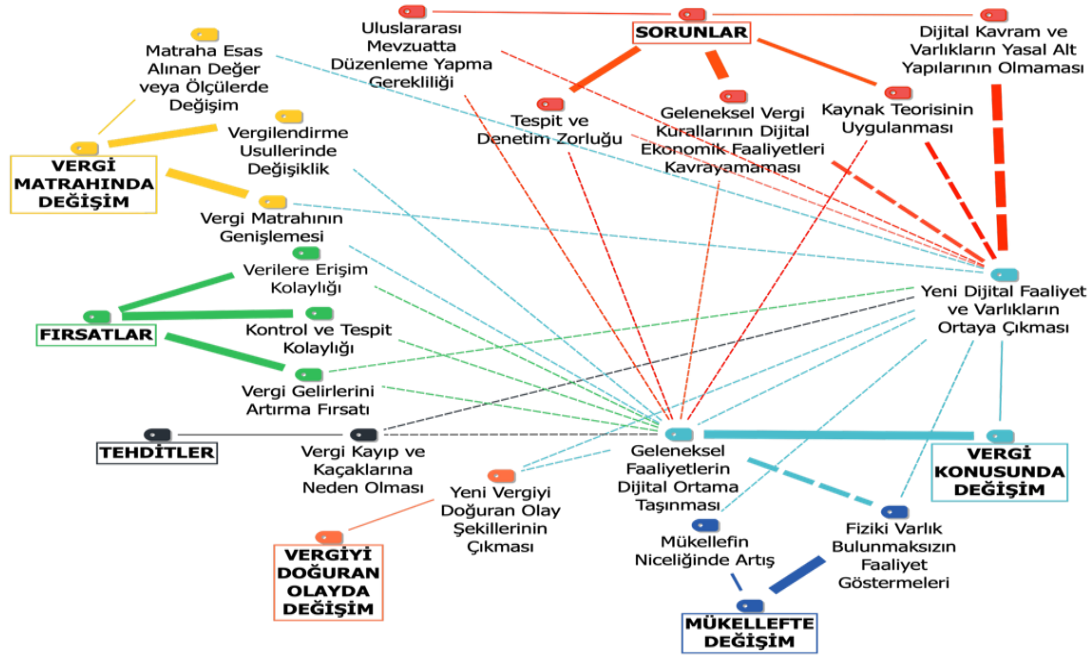
Çalışmanın bu bölümünde katılımcılarla yapılan görüşmelerden elde edilen verilerin Tek Vaka Modeli kullanılarak yapılan analizine ilişkin haritalar gösterilmektedir. Bu haritalarda katılımcıların, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları üzerindeki etkilerine ve bu etkilere ilişkin olarak mevcut vergi kanunları açısından ortaya çıkabilecek olası fırsatlar, tehditler ve sorunlara yönelik değerlendirmeleri doğrultusunda oluşturulan kodlar ve bu kodlar arasındaki ilişkiler sistematik bir biçimde sunulmuştur. Böylece dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları üzerindeki etkilerine yönelik katılımcıların algılarının/beklentilerinin değerlendirilebilmesi amacıyla zihin haritalarının genel bir fotoğrafı elde edilmiştir. Şekillerde kodlar arasındaki anlamlı ilişkiler, düz ve kesikli çizgiler ile kalın ve ince çizgiler yardımıyla gösterilmektedir. Ancak bu çizgilerin her biri birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Düz çizgiler, katılımcıların ana kodlar hakkındaki görüşleri ile ana kodlar ve alt kodlar arasındaki ilişkileri gösterirken kesikli çizgiler ana ve alt kodların birbiriyle ve diğer kodlarla olan ilişkilerini yansıtmaktadır. Çizgilerin kalın olması, ilgili kodlar arasında güçlü bir ilişki bulunduğunu göstermekte ve ilgili kodun kodlanma sıklığının yüksek olduğu anlamına gelmektedir. Çizgilerin ince olması ise ilgili kodlar arasındaki ilişki düzeyinin zayıf olduğunu ve ilgili kodun kodlanma sıklığının düşük olduğunu ifade etmektedir.

Şekil 1: Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli



Şekil 1, katılımcıların dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisine ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine ilişkin görüşlerini etkileyen kodlar ve bu kodlar arasındaki ilişkileri göstermektedir. Şekil 1 incelendiğinde fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet gösteren mükellefler ile geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi, mükelleflerin birden fazla ülkede fiziki varlık bulundurmaksızın ekonomik faaliyette bulunmaları halinde mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası vergi kurallarının “fiziki varlık” esasına dayalı olarak oluşturulmasıdır. Uluslararası alanda fiziki varlık bulundurmada ülkelerin ekonomik hayatına katılan mükellefleri vergilendirmeye yönelik çalışmalar devam etmekle birlikte henüz kesin bir sonuç alınamamıştır. Bu bağlamda katılımcılar, ülkelerin yerel mevzuatları uluslararası vergi kuralları doğrultusunda şekillendiği için yerel mevzuatların, fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan mükellefleri vergilendirmede yetersiz kaldığını vurgulamıştır.

Şekil 1’e göre mükellefin niceliğindeki artış ile geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması arasında da güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun sebebi ise ulusal ve uluslararası vergi kurallarının, geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak tasarlanmasıdır. Geleneksel ekonomik faaliyetler, dijital teknolojiler etrafında değiştikçe vergi kanunları değişen ekonomik faaliyetlerden gelir elde eden mükellefleri vergilendirmede yetersiz kalabilmektedir. Nitekim Şekil 1’de fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan mükellefler ve artan potansiyel mükellef sayısı ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşılaşma tehdidi arasında da güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte her geçen gün dijital ekonomik faaliyetlerin toplam ekonomi içerisindeki payı artış göstermektedir. Mükelleflerin gerçekleştirdiği dijital ekonomik faaliyetlerin vergi dışında kalması, ülkelerin önemli miktarda vergi gelirlerinden mahrum kalmasına neden olmaktadır. Öte yandan dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisini olumlu olarak değerlendiren katılımcılar, mükellefin değişen niteliklerine uygun vergilendirme kuralları yürürlüğe konulursa ülkelerin, artan dijital ekonomik faaliyetlerden önemli miktarda gelir elde etme fırsatı bulacağını ifade etmiştir. Ayrıca katılımcılar, artan mükellef tabanının ve fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet gösteren mükelleflerin vergilendirilmesinde dijitalleşmenin vergi idarelerine verilere erişim ve analiz imkânı sağlayarak mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini tespit ve kontrol etme fırsatı sunduğunu vurgulamıştır.

Şekil 2: Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

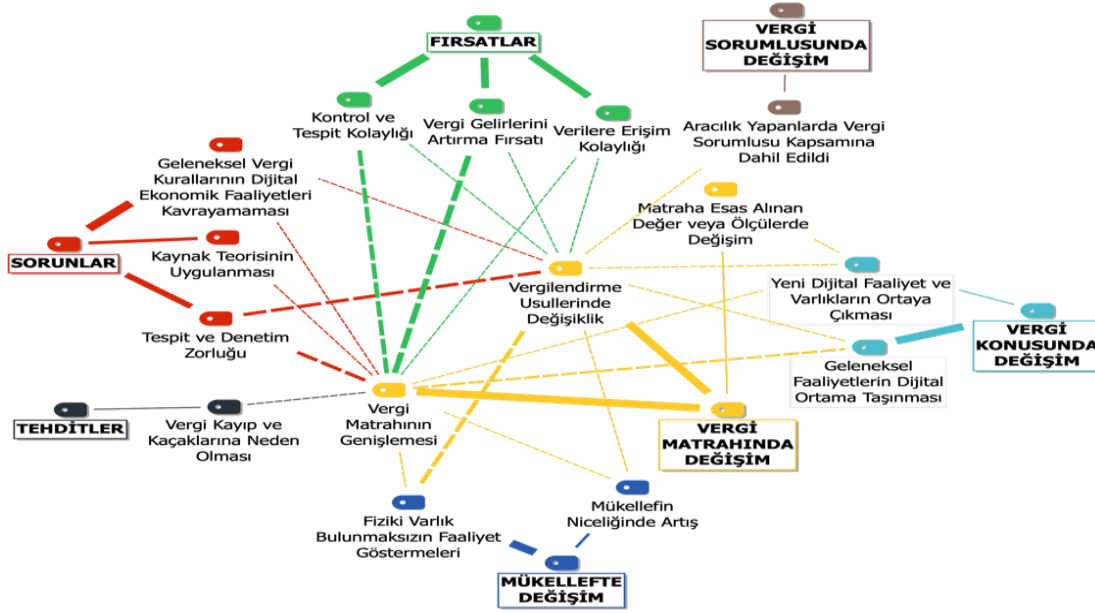
Şekil 2’de “yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması” ile “kaynak teorisinin benimsenmesi”, “dijital kavram ve varlıkların yasal alt yapılarının bulunmaması” kodları arasında güçlü bir ilişki bulunurken “tespit ve denetim zorluğu” ve “uluslararası mevzuatta düzenleme yapma gerekliliği” ile aralarında nispeten daha zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi, dijitalleşme süreciyle birlikte mevcut vergi kanunlarında tanımlanmayan birçok kavram ve faaliyetin ortaya çıkmış olmasıdır. Bu kavram ve faaliyetlerin vergilendirilebilmesi için öncelikle yasal tanım ve altyapılarının oluşturulması gerekmektedir. Bu yasal tanım ve altyapılar oluşturulduktan sonra ilgili faaliyet ve varlıkların mevcut vergi kanunlarına göre vergilendirilip vergilendirilemeyeceği değerlendirilmekte; eğer vergilendiriliyorsa, hangi gelir unsuru kapsamında vergilendirilebileceği belirlenmektedir.

Şekil 2’de katılımcılar, dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetler vergilendirme kapsamına alınırken; tespit ve denetim zorluğu, geleneksel vergi kurallarının dijital faaliyetleri kavrayamaması ve kaynak teorisinin uygulanması sorunlarıyla karşılaşabileceğini belirtmiştir. Bu sorunlarla karşılaşılmasına ise eşit düzeyde önem verdikleri görülmektedir.

Katılımcılar hem geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması hem de yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkmasıyla ilgili açıklamalarda bulunurken ülkeler veya vergi idareleri açısından birtakım fırsatların da ortaya çıktığından bahsetmişlerdir. Bu fırsatlarla ilgili olarak katılımcılar, teknolojinin gelişmesiyle vergi idarelerinin dijital ortamdaki verilere erişim imkânlarının arttığını, bu verilerin risk analizlerinde kullanılarak dijital ortama taşınan faaliyetlerin tespit ve denetimini

kolaylaştırdığını böylece ülkelerin vergi gelirlerini artırma fırsatı elde ettiğini belirtmişlerdir.

Şekil 3: Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

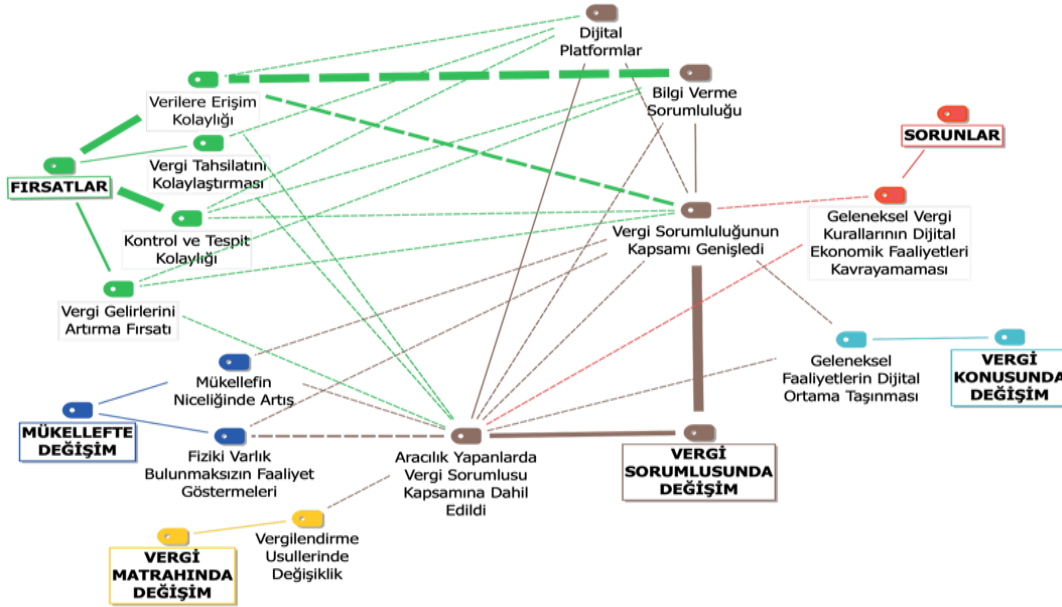


Şekil 3'e göre "vergi matrahının genişlemesi" ile "geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması" arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Yine "vergi matrahının genişlemesi" ile "tespit ve denetim zorluğu" arasında da güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Nitekim dijital ekonomik faaliyetler veya bu faaliyetlerde bulunan mükellefler ile elde ettikleri kazançlar tespit edilmeden ve denetime tabi tutulmadan potansiyel vergi matrahının tümünün vergilendirilmesi mümkün değildir. Katılımcılar, dijital faaliyetlerin tespit edilmesi ve denetlenmesinin zor olduğuna vurgu yapmaktadır. Buna karşılık katılımcılar, dijitalleşme süreciyle birlikte verilere erişim ve teknolojik imkânların artması, geleneksel ekonomide kayıt dışı olarak yürütülen bazı faaliyetler ile dijital ortamdaki bazı faaliyetlerin kontrol ve tespitini kolaylaştırdığını ifade etmektedir. Dolayısıyla katılımcılar, veri ve teknolojiye yeterince yararlanmaları koşuluyla ülkelerin potansiyel vergi matrahlarını vergilendirme imkânı elde ederek vergi gelirlerini artırma fırsatına sahip olacağı görüşüne de sahiptir.

Vergilendirme usullerindeki değişiklik ile mükellefin fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermeleri kodu arasında da güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Katılımcılara göre bu ilişki, fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet gösteren mükelleflerin safi kazançlarının tespit edilememesi nedeniyle brüt kazançları üzerinden vergilendirilmeleriyle ilgilidir. Nitekim Şekil 3'te görüleceği üzere vergilendirme usullerinde değişiklik ile tespit ve denetim zorlukları arasında da güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Ayrıca katılımcılar, safi

kazançlarının tespitinde sorun yaşanan mükelleflerin brüt kazançlarının çeşitli verilere erişim yoluyla tespit edilebildiği ve bu sayede mükellefleri brüt kazançları üzerinden vergilendirilerek ülkelerin vergi gelirlerini artırma fırsatı elde ettiklerini vurgulamıştır.

Şekil 4: Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

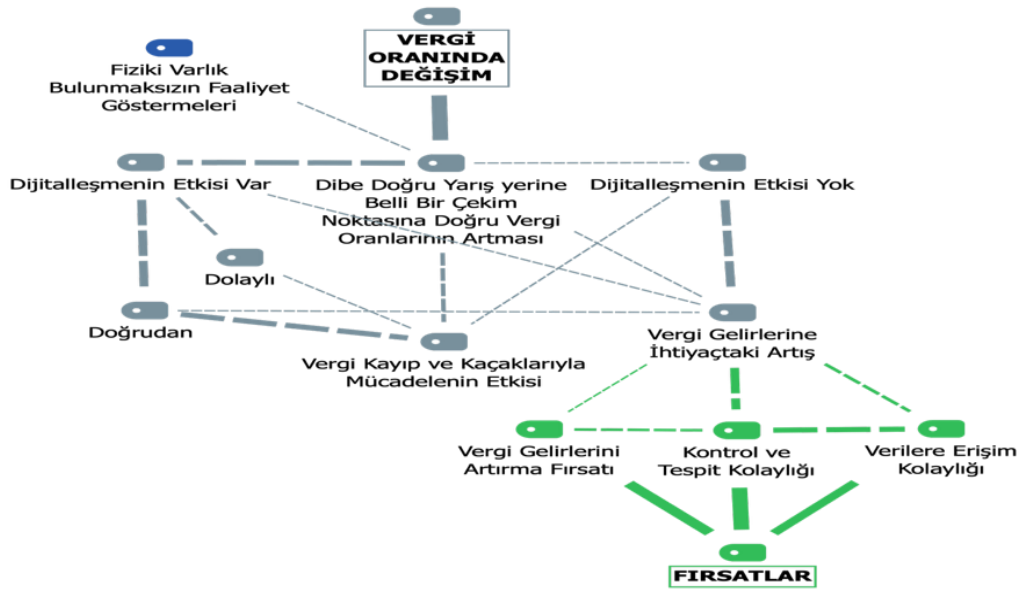


Şekil 4'e göre katılımcılar, vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesini, vergi sorumlularının bilgi verme sorumluluklarındaki artış üzerinden açıklamışlardır. Bilgi verme sorumluluklarının artması ise vergi idarelerinin verilere erişimini kolaylaştırmıştır. Elde edilen veri kümelerinin dijital teknolojilerle analiz edilmesi, dijital faaliyetlerin kontrol ve tespitini kolaylaştırmakta ve böylece vergi gelirlerini artırma fırsatı sağlamaktadır. Nitekim Şekil 4'teki bilgi verme sorumluluğundaki artış ile verilere erişim kolaylığı kodları arasındaki güçlü ilişki bunu yansıtmaktadır.

Katılımcılar, araçların vergi sorumlusu kapsamına alınmasını değerlendirirken aynı zamanda mükelleflerin fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellef sayısındaki artış ile mükelleflerin vergilendirme usullerinde değişiklik kodlarına ilişkin de yorumlarda bulunmuştur. Özellikle mükelleflerin fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile aracılık yapanların vergi sorumlusu kapsamına alınması arasında daha güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun nedeni olarak fiziki varlık bulundurmada faaliyet gösteren mükelleflerin sınır ötesiindeki müşterilere ya da kullanıcılara erişim sağlayabilmek için aracılık faaliyetlerinde bulunan dijital platformları kullanması gösterilmiştir. Mükelleflerin dijital platformlar üzerinden gerçekleştirdikleri işlemler ve bu işlemlerden elde ettikleri gelirler hakkında dijital platformların vergi idarelerine göre daha fazla bilgi sahibi oldukları ve tahsilat kolaylığı sağladıkları kabul edilmektedir. Bu

bağlamda katılımcılar, dijital platformların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesinin vergi idarelerine, verilere erişim, kontrol ve tespit kolaylığı, vergi tahsilatının kolaylaşması ve vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğunu vurgulamıştır. Bununla birlikte katılımcılar, mevcut vergi kanunlarında aracılardan sorumluluğuna yönelik düzenlemelerin bulunmamasını önemli bir sorun olarak ön plana çıkarmıştır.

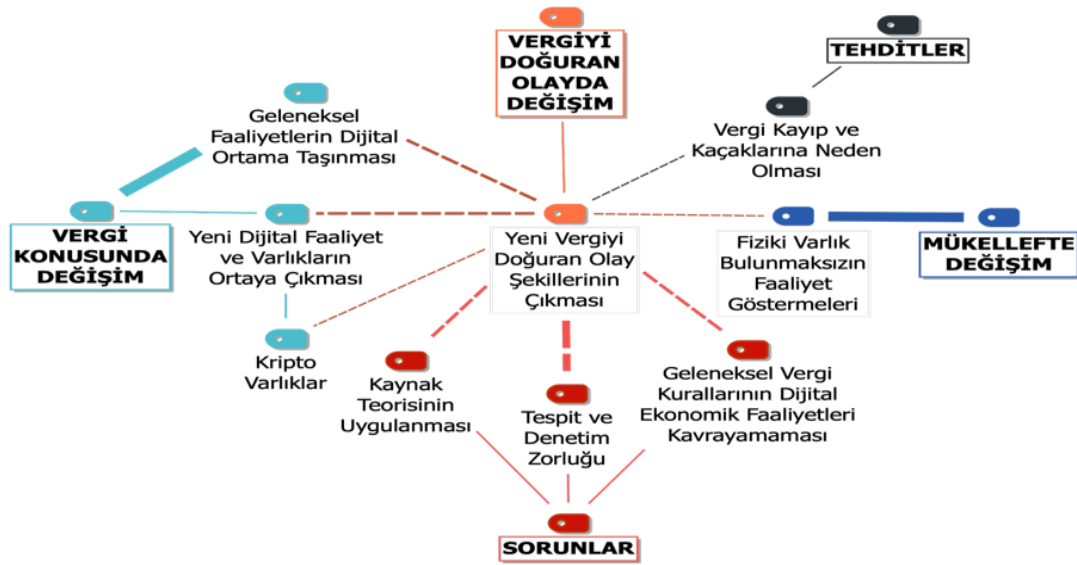
Şekil 5: Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli



Şekil 5’te dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisini değerlendiren katılımcılar, ülkeler arasında efektif vergi oranlarındaki dibe doğru yarışın azaldığı ve efektif vergi oranlarının belli bir çekim noktasına doğru yükselme eğiliminde olduğu konusunda ortak görüşe sahiptirler. Ancak katılımcılar arasında efektif vergi oranlarındaki artışın dijitalleşme sürecinin bir sonucu olup olmadığı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Şekil 5’te görüleceği üzere, efektif vergi oranlarındaki artış ile dijitalleşme süreci arasında güçlü bir ilişki gözlemlenirken, dijitalleşmenin bu artış üzerinde etkisi olmadığına yönelik görüşler arasında daha zayıf bir ilişki bulunmaktadır. Dijitalleşmenin efektif vergi oranlarındaki artış üzerinde etkili olduğunu ifade eden katılımcılar, bu etkinin doğrudan ya da dolaylı olabileceğini belirtmektedir. Dijitalleşmenin doğrudan etkisine ilişkin güçlü bir ilişki bulunurken, dolaylı etkisine ilişkin daha zayıf bir ilişki gözlemlenmektedir. Dijitalleşme sürecinin etkisi olduğunu savunan katılımcılar, bu süreçte vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin önem kazandığını bunda ise vergi gelirlerine duyulan ihtiyaçtaki artışın etkili olduğunu vurgulamışlardır. Son olarak, efektif vergi oranlarının artırılması ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele arasında güçlü bir ilişki gözlemlenirken, bu artış ile vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç arasındaki ilişki daha zayıf bir düzeyde kalmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranı üzerinde bir etkisi olmadığını dile getiren katılımcılar, efektif vergi oranlarındaki artışın sebebini vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele ve vergi gelirlerine ihtiyaçtaki artış olduğunu vurgulamaktadır. Şekil 5'e göre vergi gelirlerindeki artış ile efektif vergi oranı arasında güçlü bir ilişki kurulurken vergi kayıp ve kaçakları arasında daha zayıf bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranları üzerinde etkisi olmadığını belirten katılımcılar, dijitalleşme sürecinin verilere erişimi ve bu verilerin analiz edilmesini kolaylaştırması sayesinde dijitalleşme süreci öncesinde tespit edilemeyen mükelleflerin tespit ve kontrolünü kolaylaştırarak vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğunu ifade etmektedir. Nitekim Şekil 5 incelendiğinde vergi gelirlerine ihtiyaçtaki artış ile tespit ve kontrol kolaylığı arasında en güçlü, verilere erişim kolaylığı arasında güçlü ve vergi gelirlerini artırma fırsatı arasında zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise katılımcıların öncelikle vergilendirilemeyen faaliyetlerin veya mükelleflerin tespiti üzerine odaklanmış olmaları ve bu mükellef veya faaliyetler tespit edildikten sonra vergi gelirlerinin artmasını beklenen bir sonuç olarak kabul etmeleridir.

Şekil 6: Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli



Şekil 6'ya göre yeni vergiyi doğuran olay şekilleri ile kaynak teorisinin uygulanması, tespit ve denetim zorlukları ve geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması arasında anlamlı ilişkiler bulunmaktadır. Bu sorunlar içerisinde en güçlü ilişkinin vergiyi doğuran olayın nerede, ne zaman ve kim tarafından gerçekleştirildiğine yönelik tespit ve denetim zorluğuyla bağlantılı olduğu görülmektedir. Bu durum dijital ortamdaki faaliyetlerin çoğu zaman idarenin bilgisi

dışında gerçekleşmesi veya idare tarafından tespit edilse bile işlem sayısının fazlalığı nedeniyle işlemlerin denetlenmesinde yaşanan zorluklarla açıklanabilmektedir.

6. Sonuç

Bu çalışma, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimi ve değişimin ortaya çıkardığı fırsat, sorun ve tehditleri nitel araştırma yöntemiyle inceleyerek Türkiye’de dijital vergileme alanında uzman kişilerin değerlendirmelerini analiz etmiştir. Bulgular, dijitalleşme sürecinin özellikle mükellef, vergi konusu, matrah, vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay ve vergi oranı üzerinde belirgin değişiklikler yarattığını göstermektedir. Katılımcılar, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimlere uygun vergi düzenlemeleri yapılırken en çok mevcut vergi kanunlarının dijital faaliyetleri kavrayamaması, dijital faaliyetlerin tespit ve denetim sorunu, kaynak teorisinin uygulanması, dijital kavram ve faaliyetlerin yasal alt yapılarının olmaması ile uluslararası vergi kurallarında değişiklik yapma gerekliliğini temel sorunlar olarak belirtmiştir. Bu sorunların çözülememesi halinde vergi kayıp ve kaçaklarının artış göstereceği ifade edilmiştir. Bu değerlendirmeler, literatürde dijitalleşme sürecinin geleneksel vergi kurallarıyla uyumsuzluğuna ilişkin bulgularla paralellik göstermektedir.

Çalışma bulguları, dijitalleşmenin vergi idareleri açısından önemli fırsatlar sunduğunu da ortaya koymaktadır. Dijital ortamdaki veri çeşitliliği ve yoğunluğu, risk analizi, kontrol ve tespit süreçlerinde önemli avantajlar sağlayacaktır. Bu durum özellikle daha önce vergi dışı kalan ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesini sağlayarak vergi gelirlerini artırma fırsatı sunacaktır. Dijital teknolojilerin (yapay zeka, blokzincir, bulut bilişim vb.) vergi idaresi süreçlerine entegrasyonunun, hem etkinliği artıracığı hem de kayıt dışılıkla mücadeleyi güçlendireceği katılımcılar tarafından vurgulanmıştır.

Çalışmanın bulguları doğrultusunda dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde kaynak teorisinin mevcut formunun yetersiz kaldığı; buna karşın safi artış teorisine dayalı bir yaklaşımın dijital ortamda yaratılan değerini daha kapsayıcı şekilde vergilendirilmesine olanak sağlayacağı görülmektedir. Bununla birlikte, vergi idaresinin dijital yetkinliği ve insan kaynağı kapasitesinin güçlendirilmesi, dijitalleşme sürecinin vergi sistemine tam uyumu için kritik önem taşımaktadır. Dijitalleşmenin verginin asli unsurlarını hem kavramsal hem de uygulamaya dönük düzeyde dönüştürdüğü açıktır. Bu dönüşüme uygun etkin bir vergi sistemi inşası, yalnızca mali sürdürülebilirlik açısından değil, aynı zamanda adil ve kapsayıcı bir vergileme yapısının korunması bakımından da zorunluluk haline gelmiştir. Bu yönüyle çalışma bulguları, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarını yeniden tanımlamayı zorunlu kıldığını ve vergi kanunlarının dijital ekonomik yapıya uyumunu sağlayacak bütüncül bir reform ihtiyacını ortaya koymaktadır.

Etik Kurul Onayı: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Eğiti Komisyonu’nun 21.03.2024 tarih ve 04/08 kararı uyarınca etik kurul izni alınmıştır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Kendal Deniz ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk - Genel Katkı Düzeyi - % 50

Fatma Taş ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri / Bulguların Yorumu, Yazım ve Format, Eleştirel inceleme, Son Onay ve Sorumluluk, Literatür ve Atıf, Süpervizörlük - % 50

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi tarafından desteklenen 2024-YÖNP-0221 nolu proje kapsamında finansal destek aldıklarını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Ahmet, S. (2018). “Cryptocurrency & Robots: How to Tax and Pay Tax on Them”. *South Carolina Law Review*. 69(3), 697–740.
- Arıkan, Z., & İnneci, A. (2023). “Küresel Asgari Kurumlar Vergisi “dibe doğru yarışı” Sona Erdirebilecek Mi?”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 413, 13–20.
- Azam, R., & Mazur, O. (2019). “Cloudy with Chance of Taxation”. *Florida Tax Review*. 22(2), 500-570.
- Bogensneider, B. N. (2020). “Will Robots Agree to Pay Taxes? Further Tax Implications of Advanced AI”. *North Carolina Journal of Law & Technology*. 22(1), 1–56.
- Bozdoğanoglu, B. (2024).” Dijital Göçebeler: Ekonomik Beklentiler ve Yaratılan Değerin Uluslararası Vergi Hukuku Kuralları Çerçevesinde İncelenmesi”. *Maliye Dergisi*, 186, 113-141.
- Creswell, J. W. (2013). *Nitel Araştırma Yöntemleri* (3. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Brennen, S., & Kreiss, D. (2014, September). *Digitalization and Digitization*. Retrieved July 31, 2025, from <https://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/>
- Chand, V., Kostic, S., & Reis, A. (2020). “Taxing Artificial Intelligence and Robots: Critical Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for Alternative Approaches – Sovereign Measure: Education Taxes/Global Measure: Global Education Tax or Planetary Tax”. *World Tax Journal*. 12(4). 711–761.
- Deschatres, I. (2025). *At your service: Broadening a digital platform’s scope for VAT/GST liability*. Retrieved August 24, 2025, from <https://www.linkedin.com/pulse/your-service-broadening-digital-platforms-scope-iman-deschâtres>
- Dilibal, C., Carda, H., & Biyan, Ö. (2020). “Uluslararası Vergilendirmede Son Yıllarda Kullanılan Yeni Bir Kavramın Tanımlanması: Vergi Savaşları”. İçinde M. Akkaya, Z. Müftüoğlu, U.

- Acun, C. Yalçın, & Y. Çankaya (Eds.), *Prof. Dr. Nami Çağan anısına armağan (177–192)*. Atılım Üniversitesi Yayınları.
- EC, (2017a). A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. Retrived: 20 January 2024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>.
- Eling, M., & Lehmann, M. (2018). “The Impact of Digitalization on the Insurance Value Chain and the Insurability of Risks”. *The Geneva Papers on Risk and Insurance–Issues and Practice*, 43(3), 359–396.
- Elliffe, C. (2021). “Justifying Source Taxation in the Digital Age”. *Victoria University of Wellington Law Review*. 52(4), 743–768.
- Faulhaber, L. V. (2019). “Taxing tech: The Future of Digital Taxation”. *Virginia Tax Review*. 39(2), 145–196.
- Geringer, S. (2020). “National Digital Taxes – Lessons from Europe”. *South African Journal of Accounting Research*. 35(1), 1–19.
- Gobble, M. M. (2018). “Digitalization, Digitization, and Innovation”. *Research-Technology Management*. 61(4), 56–58.
- Güler, A., Halıcıoğlu, M. B., & Taşgın, S. (2015). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma* (2. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Gülgeç, Y. B. (2016). “Verginin Kanuniliği İlkesine Gerek Var Mı?” İçinde K. Rençber, B. Özdal, & Z. Özgenç (Eds.), *Prof. Dr. Mehmet Genç’e armağan*. Dora Yayıncılık.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. XII Levha Yayıncılık.
- Hess, T., Matt, C., Benlian, A., & Wiesböck, F. (2016). “Options for Formulating a Digital Transformation Strategy”. *MIS Quarterly Executive*. 15(2), 123–139.
- Hızel, Ç. Ç. (2019, Kasım). “Dijitalleşme Çağında Hukuk”. *Eskişehir Ticaret Odası Dergisi*. 46–48.
- Harpaz, A. (2021). “Taxation of the digital economy: adapting twentieth-century tax system to twenty-first century economy”. *Yale Journal of International Law*. 46(1), 57-102.
- Hilgendorf, E. (2018). “Introduction: Digitization and the Law – A European Perspective”. In E. Hilgendorf & J. Feldle (Eds.), *Digitization and the law*. Nomos.
- Janssen, A. (2021). “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability”. *International VAT Monitor*. 32(5), 231–239.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Karakoç, Y. (2014). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15 (Özel Sayı), 1259-1380.
- Kovacev, R. J. (2020). “A Taxing Dilemma: Robot Taxes and the Challenges of Effective Taxation of AI, Automation and Robotics in the Fourth Industrial Revolution”. *The Ohio State Technology Law Journal*. 16(1), 182–217.
- Inneci, A. (2023). “Dijital Çağın Bir Vergi Sorunu: Dijital Göçebelerin Vergilendirilmesi”. *Sayıştay Dergisi*, 34(129), 235-257. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1274266>
- OECD. (2017a). *International VAT/GST guidelines*. OECD Publishing.

- OECD. (2017b). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier is not Located in the Jurisdiction of Taxation*. OECD Publishing.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing.
- OECD. (2019a). *Going digital: Shaping Policies, Improving Lives*. OECD Publishing.
- OECD. (2019b). *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers*. OECD Publishing.
- OECD. (2019c). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- OECD. (2020a). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. OECD Publishing.
- OECD. (2021a). *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*. OECD Publishing: Paris.
- OECD. (2021b). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of The Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing.
- OECD. (2025). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Retrieved January 20 2025, <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>
- Oberson, X. (2017). “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”. *World Tax Journal*. 9(2). 247–261.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2009). *Vergi Hukuku* (17. Bası). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Papis Almansa, M. (2019). “VAT And Electronic Commerce: The New Rules as a Means for Simplification, Combatting Fraud and Creating a More Level Playing Field?”. *ERA Forum*. 20, 201–223.
- Perry, V. J. (2023). “Pillar 2: Tax Competition in Low-income Countries and Substance-Based Income Exclusion”. *Fiscal Studies*. 44(1), 23–36.
- Pignatari, L.T. (2023). “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches”. *INTERTAX*. 51 (5), 384-396.
- Rençber, A. (2020). “Dijital Hizmet Vergisi: İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 376, 27–35.
- Ritter, T., & Pedersen, C. L. (2020). “Digitization Capability and The Digitalization of Business Models in Business-to-Business Firms: Past, Present, and Future”. *Industrial Marketing Management*. 86, 180–190.
- Scarcella, L. (2020). “E-Commerce and Effective VAT/GST Enforcement: Can Online Platforms Play a Valuable Role?”. *Computer Law & Security Review*. 36, 1–15.
- Schallmo, D., Williams, A. C., & Boardman, L. (2017). “Digital Transformation of Business Models: Best Practice, Enablers, and Roadmap”. *International Journal of Innovation Management*. 21(8), 1–17.
- Strauss, H. (2019). “Digital Transformation of Taxation”. *ISACA Journal*. 5, 42–47.

- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2025). *Vergi Hukuku* (16. baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tutar, H. (2023). “Nitel Araştırma Deseni Belirleme Ölçütleri ve Gerekçelendirilmesi”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 25(1), 334–355.
- Uhdre, D. C. (2025). “Digital Reality, Indirect Taxation and International Trends: What Does – or Could – Blockchain Have to Do with It?”. *Brazilian Journal of Law, Technology and Innovation*. 3(1), 117–140.
- Uşaklıoğlu, A. Y. (2020). *Dijital Hukuk* (2. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- UNCTAD. (2019). *Digital Economy Report 2019: Value Creation and Capture – Implications for Developing Countries*. United Nations.
- Verhoef, P. C., Broekhuizen, T., Bart, Y., Bhattacharya, A., Dong, J. Q., Fabian, N., & Haenlein, M. (2021). “Digital Transformation: A Multidisciplinary Reflection and Research Agenda”. *Journal of Business Research*. 122, 889–901.
- Vishnevsky, V. P., & Chekina, V. D. (2018). “Robot vs. Tax Inspector or How the Fourth Industrial Revolution Will Change the Tax System: A review of Problems and Solutions”. *Journal of Tax Reform*. 4(1).
- Vogelsang, M. (2010). *Digitalization in Open Economies: Theory and Policy Implications*. Springer.
- Yavan, S. (2023). “Zararlı Vergi Rekabetine Karşı BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Ortak Asgari Kurumlar Vergisi: Avrupa Birliği Örneği”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 420, 99–119.
- Yavaşlar, F. B. (2020). “Dijital Hizmet Vergisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 377, 9–20.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri (11 Baskı)*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, G. H. & Değer, A. A. (2025). Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu. Retrieved August 24, 2025, <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=46286>