

Dijitalleşme, Vergi ve Egemenlik Sorunu
Digitalization, Tax and The Sovereignty Problem

Fatih Kaplanhan

Dr. Öğr. Üyesi Fatih Kaplanhan / fatih.kaplanhan@izu.edu.tr

Dr. Fatih Kaplanhan, İstanbul Zaim Üniversitesi (İZÜ), İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü'nde öğretim üyesi olarak görev yapmaktadır. Ayrıca Erişim Sağlayıcıları Birliği'nde (ESB) Genel Sekreter Yardımcısı olarak çalışmaktadır. Lisansını, Marmara Üniversitesi, İktisat bölümünde tamamlamıştır. 2002-2011 yılları arasında bazı kamu kurumlarında ve özel sektörde ERP danışmanlığı, Mali Müşavirlik, Bağımsız Denetçilik yapmıştır. Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümünde başladığı doktora çalışmasını 2013 yılında "Belediyelerin Finansman Sorununa Alternatif Çözüm Önerileri" konusundaki tezi ile tamamlamıştır. 2011 yılında Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi'nde başladığı akademik görevine 2014 yılında İZÜ'de devam etmektedir. Mali hukuk, kripto para, internet ve sosyal medya gibi konularda yayımlanmış ulusal ve uluslararası makaleleri bulunan Kaplanhan, aynı zamanda Ankara Düşünce ve Araştırma Merkezi (ADAM) Vakfı Yönetim Kurulu ve TÜBA Bilişim Teknolojileri ve İletişim Çalışma Grubu üyesidir.

Fatih Kaplanhan Phd. / fatih.kaplanhan@izu.edu.tr

Dr. Fatih Kaplanhan works as a faculty member at Istanbul Zaim University (IZU), Faculty of Business and Management Sciences, Department of International Trade and Finance. He also works as the Deputy Secretary General in the Access Providers Association (ESB). He completed his undergraduate degree at Marmara University, Department of Economics. Between 2002 and 2011, he worked as an ERP consultant, Financial Consultant and Independent Auditor in some public institutions and private sector. He completed his doctorate study in 2013 with his thesis on "Alternative Solution Proposals for the Financing Problem of Municipalities". He started his academic career at Ankara Yıldırım Beyazıt University in 2011 and continues at İZÜ until 2014. Having published national and international articles on financial law, crypto money, internet and social media, Kaplanhan is also a member of the Ankara Thought and Research Center (ADAM) Foundation Board of Directors and TÜBA Information Technologies and Communication Working Group.

Özet

Küreselleşme ile sosyal, kültürel, teknolojik, ekonomik, beşerî ve dijital dünyada yaşanan gelişmeler devletleri bir birine daha bağımlı hale getirmektedir. Endüstri 4.0, bilişim teknolojisinin geleneksel endüstriyel süreçlere uygulanması endüstriyel süreçleri tamamen değiştirmektedir. Bilgi ekonomisinde ilerleme için bilgi teknolojilerinin her alanda kullanılması gerekmektedir. Bu yeni teknolojilerin üretilmesinde ve bu teknolojilere hakimiyette devlet ve toplumun ortak hareket etmesi, çalışmaların oluşturulan plan çerçevesinde uygulanması büyük önem arz etmektedir.

Küreselleşme ulus-devletin üstünde bir hukuk düzenine güç vererek egemenlik kavramının kapsamını da daraltmaktadır. Küreselleşme hızını devam ettirirken, bölgeselleşme de ciddi bir eğilim olarak ortaya çıkmaktadır. Aslında küreselleşmenin ortaya çıkardığı yoğun uluslararası rekabet ortamında bölgesel iş birliği ve güç birliği olmadan egemenliği korumak kolay görünmemektedir. Küreselleşme bir taraftan yerel kültürleri ön plana çıkarırken bir taraftan da ulus devletlerin dünyadan tecrit olmuş bir hâlde kendi sınırları içinde istedikleri gibi hareket etme imkânını ortadan kaldırmaktadır.

Bütün devletlerin uyacağı kurallar koyacak küresel bir otorite mevcut değildir. Devletler arasında anlaşmalar zor sağlanmakta, küreselleşmenin negatif dışsal maliyetini güçlü devletler ulus üstü şirketlere veya güçsüz devletlere ödetmektedir. Giderek hacmi büyüyen az sayıda firmanın hâkim hale geldiği oligopol piyasaları bu anlamda serbest piyasanın hâkimiyetini temsil etmemektedirler. Artık devletlerin piyasaları kontrol etme amacıyla değil piyasaların düzgün işleyebileceği bir rekabet ortamı oluşturmak amacıyla hareket etmeleri gerekmektedir. Rekabet ortamı sağlanmadığında piyasanın hâkimiyeti bir takım oligopol / tekellerin ortaya çıkmasına ve toplumsal kaynakların etkinlikten uzak bir şekilde tahsis edilmesine yol açmaktadır. Zaman geçtikçe ulus üstü firmalar ile yerli, milli firmalar arasındaki teknolojik ve finansal uçurum büyümektedir. Bu haksız rekabeti engellemek için alınacak tedbirlerin gecikmesi tedbirlerin pozitif etkisini azaltmaktadır. Haksız rekabeti engellemek için yerli milli şirketlere pozitif ayrımcılık yapmak için “ulus üstü firmalar ile yerli, milli firmalar arasındaki teknolojik ve finansal uçurum” yeterli bir gerekçedir.

Bu bağlamda endüstri, sanayi dijitalleşme ve bu alandaki oligopolleşmelere karşı yapılan mevzuat çalışmaları ve yapısı gerekenler değerlendirilecektir.

Abstract

Globalization and developments in the social, cultural, technological, economic, human and digital world make states more dependent on each other. Industry 4.0, the application of information technology to traditional industrial processes completely changes industrial processes. Information technologies should be used in every field in order to progress in the information economy. In the production of these new technologies and the domination of these technologies, it is of great importance that the state and society act jointly and the studies are implemented within the framework of the plan.

Globalization shrinks the scope of the concept of sovereignty by giving power to a legal order above the nation-state. While globalization continues, regionalization also emerges as a serious trend. In fact, it does not seem easy to preserve sovereignty without regional cooperation and cooperation in the intense international competition environment created by globalization. Globalization brings local cultures to the fore, on the one hand, and eliminates the possibility of nation-states to act as they wish within their own borders, in isolation from the world.

There is no global authority to set rules to be followed by all states. Agreements between states are difficult to achieve, and strong states make supranational corporations or weak states pay the negative external cost of globalization. In this sense, oligopoly markets, in which a small number of firms with an increasing volume become dominant, do not represent the dominance of the free market. States now need to act not to control the markets, but to create a competitive environment in which markets can function properly. When the competitive environment is not provided, the dominance of the market leads to the emergence of a number of oligopolies/monopolies and the allocation of social resources without efficiency. As time passes, the technological and financial gap between supranational companies and domestic and national companies grows. The delay in the measures to be taken to prevent this unfair competition reduces the positive effect of the measures. “The technological and financial gap between supranational firms and domestic and national firms” is a sufficient justification to make positive discrimination against domestic national companies in order to prevent unfair competition.

In this context, the legislative work and what can be done against the industry, industrial digitization and oligopolizations in this field will be evaluated.

Dijitalleşme, Vergi ve Egemenlik Sorunu

Fatih Kaplanhan

İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi

Giriş

Buhar makinesinin James Watt tarafından icat edilmesiyle başlayan, Buhar Çağı olarak isimlendirilen endüstrileştirmenin ilk sürümü (Endüstri 1.0), 1750- 1890 tarihleri aralığında dokuma sanayinin gelişmesini sağlayarak, metalürjide varyasyonlar gerçekleştirerek ve gemicilikle demiryollarında atılımlar sağlayarak kendini göstermiştir (Ayvaz, Kırbaslar, & Güneş, 2010, s. 2). Tarihi açıdan bu süreç, sermaye sektöründe insan gücüyle gerçekleştirilen çok sayıda işin makinalar aracılığı ile gerçekleştirilmeye başlandığı bir dönem şeklinde addedilmiştir. Ulaşımında yaşanan gelişmelerin hammadde teminini kolay duruma getirmesi ve üretilen ürünlerin yeni ve uzak pazarlara hızlıca ulaştırılmasının sağlanmasıyla 1870 yıllarında başlayan ve Sosyalizmin çöküş yılı olan 1989'a kadar devam eden süreç ise Endüstri 2.0 olarak kabul görmektedir (Görçüm, 2016, s. 51). Yaşanan diğer önemli gelişmeler ise petrol türevli içten yanmalı motorların kullanımı ve elektriğin üretim sektöründe kullanılmaya başlanmasıdır. Bu yenilikçi ve üstün düzeyli teknoloji, buhar gücünden daha güçlü olması sebebiyle işletmelerin kapasitesini artırmış ve çok daha verimli hale gelmesini sağlamış böylelikle dünyayı seri üretim konseptiyle tanıştırmıştır (EBSO, 2015). Fordizm ile ilk temelleri atılan üretim bandı teknolojisi, farklı sektörlerde de örnek teşkil etmiş, Endüstri 2.0 ile üretimde geniş kapsamlı bir verimlilik sağlanmıştır. Endüstri 3.0 ise 1970 yılından 2010'a kadar süre gelen dönemde hâkimiyet göstermiştir. İkinci Dünya Savaşı'nın hemen akabinde elektronik, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesinin ardından üretim otomasyonu sağlanmıştır. Fabrika işletmelerinin üretim bantları ya da makinelerin denetlenmesi gibi işlevlerinin kontrolünde kullanılan özel bilgisayar sistemlerinin gelişmesi neticesinde üretimde otomasyon çok daha ileri safhalara gelmiştir. Bu süreçte bilgisayar, mikro elektronik, fiber optik, lazer gibi teknoloji ürünlerinin, telekomünikasyon, nükleer, biyotaram ve biyogenetik gibi bilim alanlarının gelişimi, üretimin yönünü ve şeklini değiştirmiştir. İletişim ve ulaşım sektöründeki gelişmeler ile uluslararası mal, sermaye ve emek akışının hızlanması neticesinde ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin artması ve ülkelerin birbirlerine yaklaşması sağlanmıştır. Bu dönemde yaşanan en önemli hadiselerden biri de dünyadaki enerji ve hammadde kaynaklarının hızlı

bir biçimde tüketilmesi ve sürdürülebilirlik kavramının gündem konusu olmasıdır. Birinci versiyonda kömür, su ve buhar gücü; ikinci versiyonda ise petrol ve elektrik, enerjinin kaynağı olarak ön planda tutulurken üçüncü versiyonda yenilenemeyen kaynaklardaki problemler ve çevresel sorunlar zaman içerisinde yenilenebilir kaynaklardan enerji elde etmeyi önemli hale getirmiştir (Dursun, Ektik, & Tutcu, 2019: 252).

Buhar makinesinin icadıyla başlayan endüstrinin ilk versiyonu, zamanla teknolojinin ilerlemesi ve etkileriyle yerini siber fiziksel sistem yapılarına bırakmıştır. Günümüz çağında yükselen teknoloji trendiyle robotik yoğun otomasyon, nesnelerin interneti ve akıllı sistemler, birçok işletme ve kurumlar tarafından kullanılır duruma gelmiştir. Dijital devrim şeklinde literatürde onaylanan ve Endüstri 4.0 olarak isimlendirilen bu yenilikler, en küçük bireyden en büyük devletlere kadar bütün kurumların fonksiyonlarının yeniden tasarlanmasını gerekli kılmıştır.

Endüstri 4.0 bireyden kurumlara ve devletlere kadar her yapı ve organizasyonun daha çok dijitalleşmesine neden olmaktadır. Eğitimden savunmaya, ticaretten istihbarata, reklamdan sağlık hizmetlerine kadar birçok alanda yaşanan bu dijitalleşme, ülkelerin sınırlarının fonksiyonlarını azaltmaktadır. Sınır fonksiyonları azalan devletlerin egemenlik güçleri zafiyete uğramaktadır. Birbirleri ile içi içe geçmiş olan dijitalleşme, egemenlik ve egemenliğin bir göstergesi olan vergileme yetkisi kavramları detaylıca incelenecektir.

Dijitalleşme

Hızla gelişmekte olan bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı olanaklar ve değişim gösteren sosyal gereksinimler bireylerin ve kurumların daha efektif ve proaktif olmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda dijitalleşme yani dijital dönüşüm, verimliliği ve kullanıcı memnuniyetini artırmak üzere üretim faktörlerindeki bütüncül dönüşümdür (Dijital Dönüşüm, 2017). Dijital dönüşüm; ekonomik etkileri ve küreselleşme ile ilişkisi ayrı başlıklar altında incelenecektir.

Dijital Dönüşüm

Bilimsel ve teknolojik gelişmeler, pek çok alanda değişimi zorunlu hale getirmektedir. Yıllar boyunca çeşitli dönemlerde ortaya çıkan gelişmeler, paralelinde yeni imkânlar ve dönüşüm süreçlerini ortaya çıkarmıştır. Örneğin matbaanın bulunması ile bilgi kaynaklarının hızla basılarak çoğaltılması, Ortaçağ Avrupası'nda insanların okur-yazarlık oranını arttırmış; fikir ve düşünce özgürlüğünün yaşanmasını sağlamıştır. Bu gelişmelerin ardından Rönesans ve Reform hareketleri ortaya çıkmış ve böylece Avrupa da yeni bir aydınlanma dönemi başlamıştır. Yine sanayi devrimi öncesinde buharlı makinaların bulunması ile yeni bir üretim devri başlamış ve bununla birlikte günümüzdeki ekonomik yapının ve endüstriyel üretimin temelleri atılmıştır. 90'lı yıllara gelindiğinde ise bilgisayar teknolojilerinin yaygınlaşmaya başlaması ve internet kullanımı, ekonomik ve sosyal birçok alanda büyük değişiklikler yaratmıştır.

Günümüzde internet hız ve teknolojisinin ilerlemesi, endüstri araçlarının her geçen zaman daha işlevsel olması; bulut teknolojileri, yeni nesil yazıcılar, yapay zekâ, nesnelerin interneti, artırılmış ve sanal gerçeklik gibi kavramları doğurmuştur. Bu yeni teknoloji unsurlarının kullanılarak; internet, bilgisayar ve otomasyonu üretim süreçlerinin lokomotifi haline getirilmesi sürecine Endüstri 4.0 denilmektedir. Endüstri 4.0 ile başlayan bu bütüncül dönüşüm süreci, dijital dönüşüm olarak ifade edilmektedir.

Ortak paydası internet olan Endüstri 4.0 ve dijital dönüşümün temel girdisi ve nihai ürünü “bilgi”dir. Bu sebeple bu dönüşüm sürecinde “bilgi” ve “bilişim” kavramları sıkça karşımıza çıkmaktadır. Günümüz çağındaki “bilgi”nin önceki dönemlerden farkı ise dijital formatta olmasıdır. (Taymaz, 2018: 12). Dijital formatta kodlanan bu büyük bilginin analiz düzeyi; ekonomi, bilim ve sanayi alanlarında artan oranlı bir katma değer yaratmaktadır.

Dijitalleşme ve Ekonomik Etkileri

Ekonomik büyüme, ulusal gelir etkisi ile belli bir dönem içerisinde mal ve hizmet üretim miktarında yaşanan artış ile ölçülebilir olsa da günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomileri arasındaki temel farkın teknoloji temelli yaşandığı görülmektedir. Dünya ekonomisindeki teknoloji odaklı gelişmeler, ekonomide yeni kavramlar ve süreçleri ortaya çıkarmıştır. Özellikle İnternet’in gelişimi ile ortaya çıkan yeni ekonomik yapı; bilgi - bilişim teknolojileri odaklı yeni ekonomi kavramı olan bilgi ekonomisi, dolaylı olarak sermayesiz kapitalizm olgusunu da bir biçimde ifade etmektedir. Bugün geldiğimiz nokta, maddi olmayan yatırımlar (temelde bilgi yaratma ve organizasyon), makineler, binalar ve taşıtlar gibi maddi yatırımları geride bırakmıştır. Bu nedenle bugünkü üretim modeli, “sermayesiz kapitalizm” olarak yorumlanmaktadır. Tom Goodwin bu dönüşümü “Dünyanın en büyük taksi şirketinin (Uber) tek bir taksisi bile yok; dünyanın en popüler medya şirketi (Facebook) tek bir içerik bile üretmiyor; dünyanın en önemli perakendecisinin (Aliexpress) hiç stoğu bulunmuyor; dünyanın en büyük konaklama sağlayıcısının (Airbnb) tek bir gayrimenkulü yok. İlginç şeyler oluyor.” diyerek özetlemiştir. Bu bağlamda Brad Keywell (2017) gibi bazıların 4. Endüstriyel Devrim olarak nitelendirdiği bu dönüşüm, “makinenin yükselişini değil, insanları güçlendirmekle ilgili” olduğunu ifade etmektedir. Ona göre, milyarlarca insan ve sayısız makine birbirine bağlıdır. Çığır açan teknoloji ile benzeri görülmemiş işlem gücü, hızı ve büyük depolama kapasitesi sayesinde veriler, daha önce hiç olmadığı gibi toplanmakta ve kullanılmaktadır. Otomasyon, makine öğrenmesi, mobil bilgi işlem ve yapay zekâ gibi kavramlar, fütüristik kavramlar değil, günümüzün gerçekliğidir. Önceki sanayi devrimlerinde şirketler ve sanayiler yeni teknolojiye uyum sağlamadıklarında yıllar boyunca bununla mücadele etmek zorunda kalmışlar, daha kötüsü başarısızlığa uğramışlardır. Önceki sanayi devrimleri gibi Dördüncü Sanayi Devriminin getirdiği değişiklik de isteğe bağlı değil, kaçınılmazdır. Bu açıdan Endüstri 4.0 devrimi, aslında bir dijital ekonomi gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Endüstri 4.0 devriminin olası avantajları ise şaşırtıcı biçimde yükselen yaşam standartları, artan koruyuculuk, güvenlik ve büyük ölçüde artan insan kapasitesidir.

Ekonomik büyümenin temel kaynağı, teknoloji odaklı yenilik olgusudur. Nitekim ortaya çıkan endüstriyel yeniliğin kapitalist bir ekonomide teknolojik değişimi nasıl yönlendirdiğini anlamak için faktörlerin çeşitliliği, tutarlılığı, istikrarı önemlidir.

Dijitalleşme ve Küreselleşme

Endüstri 3.0 ile ivme kazanan bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişim, Doğu Bloğunun yıkılışı, soğuk savaşın bitişi gibi sebepler, hep birlikte dünyayı tek bir pazar haline getirmiştir. Tek bir pazar haline gelen dünyada üretim, tüketim, tasarruf ve yatırım anlayışı tamamen değişmiştir. Bu değişim, seri üretim yerine kişiye özel üretim, müşteri memnuniyeti, tüketici hakları anlayışlarını getirmiştir. Dijitalleşme ve internetin yaygınlaşmasının ilk aşamalarında “ölçek ekonomisi” yerini “kapsam ekonomisine” bırakmış, her alanda rekabet dolayısıyla etkinlik artmıştır. Hem tüketicilerin hem de üreticilerin hinterlandı genişlediği için her iki kesiminde hedefi, kalite ve düşük maliyet olmuştur. Rekabetin artması, bütün firmaların pazar sınırlarını genişletmelerini gerektirmiş; ulusal firmalar, global firma olmak istemiş, global firmalar ise marka değerini daha da artırmak istemiştir.

Marka olma hedefinde kaliteyi artırıp, maliyeti azaltmak için sanayiler uzmanlaşarak verimliliği artırmak durumunda kalmıştır. Sanayiler, kalite noktasında maliyetlerini hesaplarken ana ürünlerine odaklanıp ara mamulleri dışarıdan tedarik (fason, *outsourcing*) yolu ile temin etmişlerdir. Bu süreçte başarılı olan firma, sanayi ve devletler, başarılarını bilişim ve iletişim alanındaki gelişmelere hızlı adapte olmalarına borçludur. Bilgisayar, internet, mikroçip, cep telefonu, otomasyon, yapay zekâ, büyük veri gibi dijitalleşmenin unsurları dünyayı büyük bir köy haline getirmiş (Chase-Dunn, 2002: 14), zaman ve mekân kavramları yeni anlamlar kazanmış, üretim kalıpları değişmiş, tedarik zincirleri genişlemiş, kitlesel üretim değerini yitirmiş, tüketiciye özel ürün/hizmet ön plana çıkmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki bu gelişmeler, üreticileri zorlamıştır. Sadece verimliliği artırmak, küresel rekabette şirketleri ön plana çıkarmaya yetmemiştir. Blockchain, yapay zekâ ve makine öğrenimi, dijital platformlar üzerinden ticaret, üç boyutlu baskı, mobil ödemeler gibi teknolojiler, 3. Sanayi Devrimi'ndeki uzmanlaşma, ucuz kaliteli üretim (Siemens, 2016) gibi amaçların ötesinde bu farklı teknolojilerin uygun terkip organizasyonu yapmaları gerekmiştir. Büyük bir köy haline gelen dünyadaki evrensel pazarın yapı taşları ulusal pazarlar değil (Thompson, 2013: 149) haberleşme ve bilgi teknolojisindeki dijitalleşmedir. Özetle; bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve bu gelişmelerin endüstride doğrudan kullanılabilir hale gelmesi şeklinde ifade edilebilecek Endüstri 3.0 (Özsoylu, 2017: 43), artık dijitalleşmedeki baş döndürücü gelişmelere önce lojistik olmak üzere diğer sektörlerin de uyumu ile yerini Endüstri 4.0'a bırakmıştır.

Dijitalleşme, küreselleşme ve dördüncü sanayi devrimi (Endüstri 4.0) kavramlarını ayrı ayrı ele almak mümkün değildir. Dijitalleşme ve küreselleşmeyi birbirinden ayırmaz yapan, dördüncü sanayi devrimidir. Dijitalleşme ve Endüstri

4.0 ile birlikte; organizasyonların, kurumların, üreticilerin, tedarikçilerin, tüketicilerin hatta nesnelere ve sistemlerin birbirleriyle iletişimi/etkileşimi gerçekleşmektedir.

Endüstri 4.0'ın bütün araçlarının, dijitalleşmenin ve küreselleşmenin ortak paydası internettir, ortak yapı taşı ise bilgidir. İnternet paydasında; bireyler, kurumlar, şirketler ve hatta devletlerin dahi birbirine bağımlılığı hızla artmaktadır. Bu teknolojilerle sağlanan yüksek derecedeki etkileşim, katma değer oluşturma sürecindeki aktör ve unsurlara olumlu katkı yapmaktadır. Özellikle üreticilerin kendilerine müşteri memnuniyeti bağlamında daha aktif olmalarına imkân tanımaktadır. (Kaufmann, 2017: 97). Teknolojide olduğu gibi “bilgi” unsuru, hegemonyasını ekonomik alanda da göstermiştir. Dijitalleşme ile birlikte artık; (kodlanmış ve analiz edilen) bilgi ve buna dayalı analiz ve teknolojiler tüm dünyaya yön vermektedir.

Endüstri 4.0 ve dijitalleşme pazarı, tedarik zincirlerini, bilgiyi, kültürü küreselleştirdiği gibi kapitalizmi de küreselleştirmiştir. Küresel kapitalizmin giderek daha çok hâkim olması, ulus devletlerdeki aidiyet duygusunu azaltmış (Özüdoğru, 2018: 87), dünya vatandaşlığı kavramını güçlendirmiş, ortak kimlik haline evirilen “tüketici kimliğini” doğurmuştur.

Egemenlik

Egemenlik kavramı; bir toprak parçası ya da mekân üzerindeki kural koyma gücü ve hukuk yaratma kudretidir. Bir devletin sınırlarının içinde ve vatandaşlarının üzerinde hakkı olan yetkilerinin tümünü kapsar. Dar kapsamda devletlerin bireysel özgürlüğü (Koskeniemi, 2009: 16) manasına gelse de devletin düzeni sağlamak için koyduğu kurallar, bu kuralların/hukukun etkinliği, devletin çizdiği hukuki sınırların faydası ve maliyeti “Devlet Egemenliği” kavramının kapsamındadır.

Egemenlik kavramı, ulus devletlerinin ortaya çıkmasında önemli rol oynamıştır. Fakat küreselleşme ile sanayilerin, ülke ekonomilerinin yani devletlerin çıkarları çatışmaya başlamıştır. Küreselleşme ile birlikte bir devletin iç işlerine müdahalenin yasaklanması (Öğüt, 2013: 157) manasındaki “Egemen Eşitlik İlkesi” doğmuştur. Egemenlik doğrudan küreselleşme değişiminden etkilenmektedir ve bu, devletin vergilendirme yetkisine yansımaktadır. Teknoloji gelişiminin azalmayacağı, küreselleşmenin hızını kesmeyeceği varsayıldığında devletler; özellikle vergi politikalarında küreselleşmeye uyum sağlayamazlarsa çok ciddi gelir kayıpları ile karşı karşıya kalacaklardır.

Küreselleşme Egemenlik İlişkisi

Endüstri 3.0 ile sık kullanılmaya başlanan “küreselleşme” kavramı; dijitalleşmeyle birlikte devletlerin ekonomik, siyasi ve kültürel olarak yakınlaşması ve bütünleşmesi anlamına gelmiştir. Çok farklı tanımlamaları olan küreselleşme (uluslararasılaşma, liberalleşme, evrenselleşme, batılılaşma, yurtsuzlaşma gibi) farklı şekillerde yorumlanabilir (Altan, 2013: 150). Küreselleşmenin etkenlerinden genelde dijitalleşme, özelde ise internet; zaman ve mekân kavramlarını de-

ğiştirmiş, dünyanın “herkesin her şeyden anında haberdar olduğu, küresel bir köye” dönüştürdüğü yorumlarına sebep olmuştur.

Endüstri 3.0 ile filizlenen ve 2000’li yıllarda etkileri her alana yayılan küreselleşmenin etkileri, kamu yönetimi anlayışına da yansımıştır. Uluslararası sistemde devletlerin hiçbiri ekonomik, sosyolojik, jeopolitik, popülasyon, askeri alanlarda eşit olmasa da bütün devletlerin kendi üzerinde buldukları toprak üzerinde evrensel kabul edilen bir mutlak egemenliğe sahip olduğu bilinmektedir. Bu noktada tüm devletler, Birleşmiş Milletlerin (BM) ortaya koyduğu ülke, nüfus, yasal unsurlarını sağladıkları koşullarda egemen ve eşit olarak kabul edilmektedir. BM sözleşmesinin 2. maddesi birçok devlet için, ulusal özgürlük, kendi kimliğinin korunması, kendi kaderini tayin etme ve düzenleme güvencesi gibi haklarını korunmasını güvence altına almaktadır. Ancak uluslararası hukukun en temel sorunu olan bir yaptırım mekanizmasının olmaması ve devletlerin ikili ilişkilerde daha siyasi amaçlar peşinde koşması sebebiyle adaletin tesisi ve emredici normlar konusunda bir boşluk meydana gelmektedir.

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu (BMGK) ve tüm teşkilâtının etkili bir şekilde çalışması, veto hakkına sahip beş büyük devletin objektif olarak tam bir iş birliğinde bulunmalarına bağlıdır. İkinci Dünya Savaşı sonrası güç dengesini yansıtan bu sistem, egemen eşitlik ilkesinin uygulaması aşamasında dönemin güçlü devletlerinin askeri ve diğer güç etkenlerinin de etkisiyle sistemi kendi lehlerine kullanmaları sonucunu doğurmuştur. ABD, SSCB, İngiltere, Fransa gibi devletler, İkinci Dünya Savaşı sonrası küresel sistemi tasarlarken egemen eşitlik ilkesinin varlığına istisna bir sistem oluşturmuşlardır (Anand, 2008: 94). Bu sistem de uluslararası hukuka ve adalete dayalı değil egemen güçlerin çıkarlarına dayalı olmuştur. Uluslararası sistemde baskın devletlerin güç kapasitelerinin diğer devletlere göre fazla olması, uluslararası hukukun uygulaması ve yaptırım gücüne olan etkisini sınırlandırmaktadır (Krisch, 2005: 373). Küresel dünyada; bir kişinin, organizasyonun, olayın, yönetimin, politikanın veya devletin legal veya illegal olduğuna hukuk, delil değil; BMGK’de veto hakkına sahip beş büyük devlet karar vermektedir. Bu daimî üyelerin güç ve çıkar mücadeleleri nedeniyle birçok örnekte görüldüğü gibi veto müessesesi nedeniyle küresel bir adaletten ve hukuktan söz etmek pek mümkün değildir. Dolayısıyla (BM’ye üye) devletlerin egemenlikleri de Güvenlik Konseyi üyelerinin kendi aralarındaki güç dengesi ve pazarlıklar sonucu zarar görmektedir (Dunoff, 2013: 119).

Küreselleşme; egemenlik kavramının da (örneğin ulusal egemenlik ile ekonomik egemenlik arasında bir ayrım gibi (MCGowan, 2003W) yeniden tanımlanmasını / tasarımını gerekli kılmaktadır (Goodhart, 2001: 242). Egemenlik kavramının küreselleşme öncesine nazaran içinin boşaldığı ve egemenlik sonrası (*postsovereignty*) dünyasına geçiş yaşandığı (Sindjoun, 2001: 226), (postmodern dönem ile birlikte) egemenliğin sona erdiği iddia edilmektedir (Jackson, 1999: 428). Küreselleşmenin egemenlik üzerinde etkileri olduğu çok açıktır. Uygulamada etkinliği azalmış, geleneksel anlamını kaybetmiş olsa da egemenlik hala retorik bir araç, politik bir silahtır (Fowler & Bunck, 2010: 34).

Her devletin kendine özgü bir sistemi vardır. Küreselleşme sebebi ile özellikle vergi hukukunda uluslararası hukuktan kaynaklanan bazı usullerin sistem içerisine dâhil edilmesi mecburiyeti olmaktadır. Bu sebeple devletlerin vergi sistemleri, uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların giderek artması ile birbirine benzemektedir (Ay & Talaşlı, 2008: 137). Uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonlar, uluslararası / ulus üstü kurumlar ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Hegemonyacı istikrar teorisine göre egemen güç, diğer ülkelere ve uluslararası sistem üzerinde hâkimiyet kurar ve uluslararası ekonomi politik konularında bir kural seti oluşturur. Oluşturulan sistemi sürdürmenin maliyetini üstlenen bu ülke, sistemdeki hâkim durumu dolayısıyla da bundan büyük fayda elde eder (Altan, 2013: 47). Küreselleşme; dolaylı olarak ulus egemenliklerini zayıflatan egemen güçlerin daha hızlı güçlenmesine sebep olmaktadır. Küreselleşmenin sonuçlarından biri olan (bireylerin, kurumların, organizasyonların ve devletlerin) “karşılıklı bağımlılığının” artması; hegemonik güç olmanın ön şartlarından biridir.

Retorik olarak ve hukuken egemenlik olsa da küresel güçlerin vesayetinde sınırlı ve güvencesiz egemenlikler sistemi dayatılmaktadır. Olağanüstü hale kim karar verirse egemen; o devlet, şirket, kişi veya organizasyondur (Kalyvas, 2000: 374). Egemen, fiilî durumda gücünü kabul ettirebilendir. Fiilî açıdan güçlü olmak ise artık Endüstri 4.0 araçlarına sahip olmak ve bu araçları verimli kullanmak ile doğru orantılıdır. Hatta Endüstri 4.0 araçlarına sahip olmak, kullanmak yeterli olmayıp bu araçların/teknolojilerin üreticisi olmak gerekmektedir. Örneğin 5G teknolojisini üretenler; teknoloji, savunma, istihbarat gibi alanlarda bu teknolojiyi kullananlardan üstün olacaktır.

Küreselleşme süreci ile birlikte iç egemenlikteki dönüşümü iki ayrı boyutta incelemek gerekmektedir. Birincisi ideolojik boyut diğeri ise nesnel boyuttur. Küreselleşme olarak ifade edilen süreçte; finans, savunma, sağlık, bilim, teknoloji alanlarında ve bu alanlardaki bütün faktörlerde önemli dönüşümler yaşanmaktadır. İşgücünün dolaşımında, mallarda sınırların geçilebilmesi, üretilen ve satılan hizmet çeşitlerindeki artış gibi unsurlar bilişim ve iletişim teknolojisindeki büyük gelişmeyle de desteklenmesi nesnel boyutudur (Sancar, 2003). Küreselleşmenin ideolojik boyutu ise küreselleşmenin nesnelere hakimiyet kurarak başkalarının egemenliklerinin kısıtlanması olarak özetlenebilir. Küreselleşme sürecinde başkalaşan egemenlik hegemonyaya dönüşmektedir. Bu hegemon güçler ise artık devletlerden ziyade internet ve Endüstri 4.0 teknolojisini üreten devletin kontrolündeki az sayıda şirketlerdedir.

Görünürde hegemonik üstünlüğü olan güçler denilince ilk olarak akla ABD, Çin ve Avrupa Birliği devletleri gelmektedir. İkinci Dünya Savaşı sonrası oluşan ve ABD tarafından kurulan hegemonya, yine ABD tarafından zayıflatılmıştır. IMF'nin azalan etkinliği ve Dünya Ticaret Örgütü'nün ticaret savaşları döneminde gösterdiği silik performans, uluslararası liberal sistemin güç kaybettiğine dair en bariz işaretlerdir. ABD, içerideki siyasi kargaşaların ve kötü uluslararası deneyimlerin bir yansıması olarak küresel meselelerin çözümüne destek olma konusunda artık 20. yüzyılın ikinci yarısında olduğu kadar gerçekçi değildir.

Çin tarafına bakıldığında ise diplomatik kapasitenin henüz küresel liderlik için tam anlamıyla yeterli görülmemesi ve şeffaflıkla ilgili şaibelerin olması, Pekin'in uluslararası ağırlığını azaltmaktadır. Büyük oranda Almanya'nın nüfuzu altında hareket eden AB kurumlarının son yıllarda yaşanan küresel finansal ve pandemi krizinden sonra üye ülkelerine beklenen faydayı sağlayamamış olması, AB projesine olan inancın sarsılmasına neden olmuştur. Birçok Avrupa ülkesinde AB kurumlarına olan güven azalırken AB karşıtı olan popülist ve milliyetçi partilerin oy oranları kayda değer oranlarda artış göstermiştir (Algan, Guriev, Papaioannou, & Passari, 2017). BREXIT dalgasının büyümesi sorununa henüz kapsamlı çözümler üretilmemesi ve AB ülkeleri arasında yaşanan anlaşmazlıklar dikkate alındığında AB projesi temellerinin sarsıldığı söylenebilir (Varoufakis, 2020: 7).

Gerek nesnel gerekse ideolojik boyutuyla küreselleşme, ulus üstü güçlerin doğmasına ve ulus devlet anlayışının bozulmasına neden olmaktadır. Küreselleşme; egemenlik manasında ulus devlet anlayışını da değiştirdiği için aslında hegemonik üstünlük savaşı devletler arasında değil, ulus üstü güçler arasında olmaktadır. Küreselleşmenin sonuçlarından biri olan bu ulus üstü güçler; sağlıktan, savunmaya, üretimden tüketime, teknolojiden bilime, Endüstri 4.0'ın araçlarını üreten, bu araçlara hâkim olan şirketler veya bu şirketlerin hâkim olduğu organizasyonlardır. Ulus üstü şirketlerin/lobilerin egemen olduğu yeni dünya düzeninde Endüstri 4.0'ın araçları, yeni mal ve hizmet çeşitleri oligopolleşmiş bir piyasa tarafından arz edilmektedir. 2, 3 veya 4 aktörün (üretici, aracı veya satıcı) hakimiyetinde şekillenen (oligopol) piyasada ticareti yapılan emtiyanın genel itibarı ile bilgi temelli hizmet olduğu için mekân ve sınır kavramı önemini yitirmiştir. Böylece vergi sorunları, uluslar üstü bir sorun haline gelerek farklı bir boyut kazanmıştır (Ay & Uçar, 2015: 203). Alışverişe konu ürünün hizmet olması, hizmetin internet ortamında ülkeler arasında transferinin kolay olması, internet ortamında yapılan ticaret hacminin artması, ulus üstü şirketlerin / lobilerin rasyonel olarak vergi ödememe arzularına rağmen yasal düzenleme ihtiyacını daha da önemli hale getirmektedir. Yasal düzenlemelerin sadece vergi boyutu ile yapılması veya ulusal düzeyde düzenlemeler içermesi ihtiyacı karşılamamaktadır.

Retorik olarak egemen eşitlik ilkesi olsa da küreselleşen/ tek pazar haline gelen dünyada ulus devletlerin çıkarları, özellikle ekonomik ve siyasi alanlarda sürekli çatışmakta ve bu alanlarda güçlü olan devletler güçlerini korumak veya artırmak için diğer devletlerin ulusal yetki alanlarına giren konulara müdahil olmaktadır. Küreselleşen dünyada küresel hukuk kurallarına ihtiyaç vardır. Küresel hukuk yaratma kudreti olan güç ise küresel egemenliğini sağlamış olacaktır. Küresel hukuk kuralları; ulus devletlerin egemenliklerini sınırlandıracak ve ulus devletlerin bireysel özgürlüğü manasına gelen ulus egemenlik kavramı ile küresel egemenlik kavramının çatışmasına neden olacaktır.

Egemenlik ve Vergilendirme Yetkisi

Vergi; gelir, harcama, servet veya belirlenmiş işlemlerden belirli tutar veya oranlarda, siyasi cebir altında karşılıksız olarak devlete kaynak aktarılmasıdır. Vergi;

devletin, kamu ihtiyaçlarını karşılamak için ihtiyaç duyduğu en önemli finansal kaynaktır. Devletlerin en önemli egemenlik göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi, aynı zamanda devletlerin en önemli gelir kaynağıdır (Palamut, 2017: 221). Vergi toplamayan veya toplayamayan bir devletin yaşamını sürdürmesi mümkün değildir. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma konuları verginin kendisi kadar eskidir.

Küreselleşmeyle artan uluslararası entegrasyonların devletlerin vergilendirme yetkisi ve kapasiteleri üzerinde olumsuz etkileri olmuştur. Devletlerin vergi politikalarını uluslar arasında rekabet aracı olarak kullanılmaya başlanması, klasik yöntemler dışında yeni politika ve çözüm arayışlarına itmiştir. Üretim ve tüketim biçimini değiştiren küreselleşme ve dijitalleşme; vergi gelirlerindeki kaynakları, tipleri, miktarı ve cinsi de değiştirmiştir.

Vergi adaleti, hukuk, eğitim seviyesi, gelişmişlik düzeyi, devletin resmî ideolojisi ile milletin ideolojisinin örtüşmesi, mükellefin aidiyet duygusu gibi birçok etken, vergi toplama gücünü etkilemektedir. Ancak en büyük etken idarenin ve hukukun gücüdür. Egemenlik; kural koyma gücü ve hukuk yaratma kudreti olduğundan egemenlik, vergi toplama gücü ve vergi gelirleri arasında paralel, doğrudan ve doğrusal bir ilişki vardır. Küreselleşmeyi hızlandıran dijitalleşme; gelişmişlik düzeyini de artırmaktadır. Teknoloji gelişimi, gelişmişlik düzeyini artırdığı gibi ekonomik gelişimi de artırmaktadır. Ekonomik seviyenin gelişmesi, kısıtlı matrahları artıracak ve vergi konularını genişletecektir. Netice itibarıyla ekonomik büyüme arttıkça vergi geliri ve düzeyi artacaktır (Yanpar, 2007: 52). Ancak para hareketlerinin sınır tanımayışı, vergilendirme yetkisi kullanımını zora sokmaktadır. Küreselleşme süreci, devletlerin egemenliğini küreselleştirdiği gibi endüstrileri de küreselleştirmiş ve pazarları oligopolleştirmiştir. Özellikle internet tabanlı hizmet ticaretinde internetin yapısı gereği ülkenin fiziki sınırları söz konusu olamamaktadır. Örneğin Katma Değer Vergisinin doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasıdır. İnternet ortamında milyarlarca dolar tutarında hizmet ifası yapıldığında bu hizmetlerin bedelleri Türkiye’de mukim mükelleflerce ödenmekte milyarlarca dolar hasılat elde eden yurtdışı merkezli şirketler, tek bir beyanname dahi vermemektedirler. Stopaj yolu ile vergilendirme çabası, sadece Türkiye’de mukim hizmet alan mükelleflerin maliyetini artırmaktadır.

Anayasal ilkeler, vergi adaletinin sağlanmasını, malî güce göre vergilendirilmeyi esas alırken uygulamada tam tersi söz konusu olmaktadır. Küreselleşme ile ulus üstü şirketler vergilendirilemezken ulusal şirketlerin vergi maliyetiyle küresel şirketler ile rekabet edebilmesi mümkün değildir. Ekonomik ve malî politikaların dağıtıcı ve denkleştirici adalet ilkesi, yatay ve dikey eşitlik ilkesi, kanunların mülkiliği ilkesi gibi anayasal ilkeler çerçevesinde adil ve dengeli olması gereklidir. Ulus üstü şirketlerin vergilendirilmesiyle hem mükellef tabanı genişleyecek hem de yurtiçindeki mükelleflerin gönüllü vergi uyumlarını artarak vergi gelirlerinde ciddi artış meydana gelecektir.

Vergi Sorunu

Verginin meşruiyeti, vergi adaleti, gönüllü vergi uyumu, vergi kaçırma, vergiden kaçınma konuları, vergi kavramı kadar eskiye dayanmaktadır. Bu konulardaki bütün tartışmaların ortak noktası, verginin meşru olup olmadığıdır. Bütün devletlerin, devlet olmanın gereğini yerine getirmek için vergi toplayarak gelir elde etme ihtiyacı vardır. Devletler, egemenliklerinden kaynaklanan kaynak ilkesi ve vergi kanunlarının mülkiliği ilkesine göre kendi sınırları içindeki gelir, harcama, servet veya işlemlerden vergi alma hakkına, yetkisine sahiptir. Vergiyi doğuran olayın ülke sınırları içerisinde olması yeterlidir. Vergiye konu işlemi yapan kişi veya şirketin o devletin vatandaşı olup olmaması önemli değildir.

Küreselleşmenin ekonomik boyutundaki işgücü ve sermaye hareketliliği, vergilendirme konusunda devletler arasında çıkar ve yetki çakışmasına neden olmaktadır (Deak, 2000: 112). Her ne kadar vergilendirme yetkisi devletlerin mutlak hakkı olsa da küreselleşme ile birlikte daha da önemli hale gelen uluslararası vergi hukuku, uluslararası anlaşmalar devletlerin vergilendirme yetkilerini kısıtlamaktadır (Çağan, 1982: 9; Gencer, 2009: 61). Her devlet, egemenlik sınırları içinde ayrımcılık yapmama ve karşılıklı anlaşmaların bir sonucu olan yabancı diplomatları vergiden muaf tutmak gibi temel bazı sınırlamalar hariç engel olmaksızın istediği şekilde bir vergi düzeni kurma yetkisine sahip olması, egemenlik hakkının bir gereğidir (Balci, 2003: 5). Ancak sorun devletlerin ulus üstü şirketleri vergilendirmemesinde olduğu için çözüm sadece vergi hukuku, vergilendirme yetkisi ile çözülememektedir. Çünkü ulus üstü şirketlerin merkezleri yurtdışında olduğundan merkezlerinin olduğu ülke haricindeki devletlerin kanunlarını veya idarelerini muhatap almamaktadırlar. Bunun bir nedeninin de en hafif tabir ile vergiden kaçınmak olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Uluslararası Vergi Hukuku

Küreselleşme süreci, devletler arasındaki vergi rekabetini de küresel boyuta taşımıştır. Devletler arasındaki bu vergi rekabetinin sebebi; mal, hizmet ve sermaye hareketlerinden daha fazla pay alma iştiağıdır. Devletlerin vergilendirme yolu ile mal, hizmet ve sermaye hareketlerinden daha fazla pay alma arzusu gerek devletler arasında gerekse devlet ile ulus üstü şirketler arasında çıkar çatışmalarına neden olmaktadır. Bu çıkar çatışmaları uluslararası adil işbirlikleri ve uluslararası vergi hukuku ihtiyacını doğurmaktadır.

Küreselleşme, devletlerin egemenliklerini tek başına kullanamamasına sebep olmaktadır. Bu da gönüllü uluslararası iş birliğini zorunlu kılarak “uzlaşmacı egemenlik” anlayışı doğurmuştur (Koçak, 2006: 265). “Uzlaşmacı Egemenlik” bağlamındaki mücadele; iki devlet arasında gibi görünse de aslında devlet ile ulus üstü organizasyonlar ve ulus üstü şirketler arasındadır. Devletler, küreselleşme sürecinde dış ilişkilerden kaynaklanan ihtilafları sadece kendi kanunları ile çözememektedirler. İhtilafların çözümünde, egemenlik haklarından taviz vermemeye güçleri nispetinde önem gösterse de (Gündüz, 2000: 7) ulus üstü şirketler ile vergi konusunda başa çıkamamaktadırlar. Küreselleşmenin aktif bir unsuru haline gelebilmek için uluslararası alanda, ulus üstü kurumlarda daha (pro) aktif ve denetleyen konumunda olmak gerekmektedir.

Uluslararası vergi hukuku; vergiyi doğuran olayın veya mükellefin iki veya daha fazla devlet ile ilişkili olmasından kaynaklanan vergi ihtilaflarını çözümleyen kural bütünü olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile idareler arası işbirliği, uluslararası vergi hukuku konusuna girmektedir. Bu alandaki düzenlemeler genelde uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile yapılmaktadır. OECD gibi ulus üstü kurumların hazırlamış oldukları, karşılıklı müzakere ve mutabakatı ile gelişen taslaklar, ulus üstü şirketlerin vergiden kaçınmalarına ve vergi kaçırma ve vergi kaçırma zemin hazırlar niteliktedir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını sıfır toplamlı oyun (zero-sum game) teorisi ile açıklamak yanlış olmaz. Yani bu anlaşmada bir devletin kazanç ya da kayıpları diğer tarafın (devlet ya da uluslararası şirket) kazanç ve kayıpları toplamına eşit olduğu bir yeni düzen oluşmaktadır. Bu noktada anlaşma yapılan devlet ile olan ekonomik ilişkinin niceliği kadar kapsamı ve niteliği de önem arz etmektedir.

Uluslararası Anlaşmalar (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları)

Uluslararası anlaşmalar; devletler arasında çıkan veya çıkabilecek muhtemel ihtilafların çözümünü içeren paylaşım ve kaideler bütünüdür. Anayasanın 90. maddesinin son fıkrasına göre; uluslararası anlaşmalar TBMM’de onaylanarak yürürlüğe girer ve usulünce onaylanmış ve yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar için anayasaya aykırılık iddiası ile dava açılmaz. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) ise her iki tarafı da ilgilendiren vergi konularında ülkelerin vergilendirme yetkilerinin ve kurallarının çerçevesini belirler. Uluslararası hukuk kuralının bağlayıcılığı, bu kurallara uyulması zorunluluğunu doğurmaktadır. Uluslararası anlaşmalar yasa üstü hükmünde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla uluslararası anlaşmalar ile ulusal vergi kanunlarının aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda ortaya yetki çakışması çıkar. Böylesine bir uyumsuzluk durumunda milletlerarası anlaşmalar esas alınmaktadır (Kaplanhan, 2016: 11). Teorik olarak; uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından biri olan bu anlaşmalar, devletlerin çakışan vergilendirme yetkilerini çakıştıkları nokta itibariyle ayırmaya çalışır.

ÇVÖA ile mükellef, her iki tarafta da mükerrer vergi ödeme külfetinden kurtulur. Bu anlaşmaların vergi mükellefleri lehine sonuç doğurduğu kesindir. Ancak milli gelire etkisi bağlamında anlaşma yapılan devlet ile anlaşma kapsamındaki vergiyi doğuran olayların fayda maliyet analizlerinin yapılması gerekmektedir. Yapılmış veya yapılacak anlaşmaların milli gelir bağlamındaki fayda maliyet analizleri uyarınca anlaşmaların devamı, revize edilmesi, iptal edilmesi seçenekleri değerlendirilmelidir. Örneğin bir milyardan fazla kullanıcısı olan sosyal medya platformları (Facebook, YouTube, Twitter, WhatsApp, LinkedIn, Messenger, Instagram gibi), Türkiye sınırları içerisinde verdikleri hizmetten dolayı milyarlarca dolar kazanırken vergi ödememektedirler (Kaplanhan, 2016: 52; Kaplanhan & Korkut, 2016). Bu platformların vergi ödemek istememesi gayet rasyoneldir. İrrasyonel olan durum ise devletin kendi iradesi ile bu platformların vergi ödememesi için uluslararası anlaşmalar ile uygun ortam hazırlamasıdır. Bu platformların vergilendirilememesinin bir başka sebebi ise bu platformların / inter-

net ortamındaki aktörlerinin tanımlarının net olamamasıdır. Vergi ödemeyen bu ulus üstü dijital platformlar, vergi ödememek için bazen yer sağlayıcı bazen içerik sağlayıcı bazen sadece platform bazen hepsi bazen hiç birisi olabilmektedirler. Bu da Facebook'un içerik üretmiyor, Uber'in taksim yok, Airbnb'nin gayrimenkulüm, Aliexpress'in stoğum yok demesi gibi bir durumdur.

Ulus üstü internet ortamındaki dijital platformlar, vergi ödememe gayreti içinde olsalar da güçlü ülkeler güçleri nispetinde bu şirketlere yaptırım uygulayarak, ceza veya vergi tarhiyatı, tahakkuku ve tahsilatı yapmaktadırlar. Bu tarhiyatların konusu bazen haksız rekabet bazen yurtiçindeki hizmet teslimi gibi farklılık arz etmektedir. Devletlerin yaptırım talepleri ise sunucuların (server) kendi ülkelere gelmesi olabilmekte bu talep, hem kendi ülkelerinde istihdam, yatırım hem de vergiyi doğuran olay olacağı için dolaylı olarak vergi tahsilatı yapma imkânı doğurmaktadır. Türkiye de özellikle merkezi yurtdışında olan ve vergilendiremediği ulus üstü dijital platformları vergilendirmek için "Dijital Hizmet Vergisi" uygulamasını yürürlüğe sokmuştur. 5 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi ayrı bir başlık altında aşağıda incelenmektedir.

Dijital Hizmet Vergisi

Dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Bu düzenleme ile (madde 1);

Dijital ortamlarda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat; Bilgisayar programları, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar vb. 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 (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

Elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Verginin mükellefi dijital hizmet sağlayanlardır. Bu hizmet sağlayıcılarının 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyeceği kanunda ifade edilmiştir (madde 3). Kanunda ayrıca Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf tutulmuştur (madde 4).

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Dijital hizmet vergisi, tüm dünya genelinde yeni bir vergisel düzenlemedir. Türkiye'de dijital hizmet vergisinin oranı İngiltere, Fransa, İtalya gibi ülkelerden fazladır. Ayrıca mükellefiyet konusu gerek ÇVÖA'ları açısından gerekse diğer ülkelerin vergi kanunları açısından ihtilafa sebep olacak niteliktedir. Örneğin Fransa'da elde edilecek gelirin Fransa'da elde edildiğine yönelik düzenlemeler var iken ve Fransa merkezli şirketin gelirleri kendi ülkesinde vergilendiriliyor-ken Türkiye'de ödediği vergi mükerrerlik arz edecektir. Beyan usulüne dayalı bu vergide merkezi yurtdışında olan şirketlerin beyanname vermemesi durumundaki yaptırımlar ve bu yaptırımların etkinliği tahmin edilebilir.

Dijital ekonomi, uzun süredir dünya genelinde vergilemeye tabi tutulmamış bir alandır. Vergi adaleti çerçevesinde dijital alandaki faaliyetlerin vergilendirilmesi bir gerekliliktir. Söz konusu alanda ciddi bir gelir kaynağı mevcuttur ve bu alandan elde edilen gelirin vergilendirilmesi kaçınılmaz olacaktır. Vergilemenin uluslararası vergileme ve çifte vergileme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilerek vergilemeye konu olması gerekmektedir. Türkiye'de dijital hizmet vergisi düzenlemesi dünya genelindeki muadillerinin üzerinde tespit edilmiştir. Bu durum, söz konusu faaliyetleri yürüten ve Türkiye'de yerleşik olan kişiler için ciddi maliyetler ortaya çıkaracak ve haksız rekabete neden olacaktır. Oranın yüksek olması, vergi tahsilatının artması açısından iyi gözükse de ileriki zamanlarda vergiden kaçınma için farklı yolların bulunmasına sebebiyet verebilir. Bunun dışında böylesi büyük bir orandan dolayı da Türkiye'ye yatırım yapacak olan uluslararası şirketlerin önünü de tıkayabilecektir. Bu çerçevede oranın diğer ülke uygulamalarında olduğu üzere makul seviyelere çekilmesi (Demirhan, 2020: 84), yaptırımların artırılması, yaptırımların tahsil edilemeyecek para cezaları ile sınırlı olmaması, ülke içinde faaliyet gösteren her şirketin vergi vermesi sağlanarak uygun rekabet ortamının sağlanması gerekmektedir.

Dijital Hizmet Vergi ve Uluslararası (Vergi) Anlaşmalarının Anayasal İlkeler Açısından İncelenmesi

Anayasa'da genel vergilendirme ilkeleri belirtilmektedir. Normlar hiyerarşisi gereği; vergilemeyle ilgili olarak çıkarılacak kanun, kararname ve diğer düzenlemeler yapılırken Anayasa'da yer alan hüküm ve ilkeler göz önünde bulundurulmak zorundadır. Bu ilkeler; Anayasanın 73. maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenirlik ilkeleridir (Gerek & Aydın, 2005: 149). Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım için vergi mevzuatında da bu evrensel ve anayasal ilkelere uyulmalıdır.

Adalet ilkesi: Herkese mutlak olarak eşit davranılmasını ifade eden denkleştirici adalet ve aynı konumdakilere aynı ancak farklı konumdakilere farklı şekilde davranmayı ifade eden dağıtıcı adalet olarak ikiye ayrılabilir. Dağıtıcı ve denkleştirici adalet aynı zamanda zayıfları güçlüler karşısında korumayı gerektiren sosyal devlet ilkesinin koşuludur.

Vergi hukukunda; “dağıtıcı adalet” esas alınmaktadır. Anayasa’nın 73/1. maddesindeki “herkes... mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi, dağıtıcı adaleti işaret etmektedir. Dağıtıcı adalet ilkesi; mali gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi gereğini vurgulamaktadır. “Denkleştirici adalet” ise vergi kanunları karşısında eşitliği ifade etmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA); denkleştirici adalet bakımından adaletsizliğe zemin oluşturmaktadır. Vergileme bakımından herkese mutlak olarak eşit davranılması gerekirken merkezi yurtdışında olan ile merkezi (anlaşma yapılan) yabancı ülkelerde bulunan şirketler, farklı vergi maliyetlerine katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Örneğin; merkezi yurtdışında bulunan bir ajans/reklam şirketi yapmış olduğu her türlü mal ve hizmet tesliminden %20 Kurumlar Vergisi, %18 Katma Değer Vergisi ve dolaylı olarak bu şirket ortaklarına kar dağıtımında %15’ten başlayan artan oranlı Gelir Vergisi Stopajı öderken merkezi yurtdışında olan ve Türkiye’de (reklam) hizmeti satan şirket bu vergi maliyetleri ile muhatap olmamaktadır. Yazılı, görsel medyadan ziyade reklamın büyük ölçüde internete kaydığı, mobil reklam pazarının (Şit, 2013) %70’inin sadece iki firmada (Google, Facebook) olduğu düşünüldüğünde; yerli firmaların bir de bu vergi maliyetine katlanmaları ulus üste şirketler ile rekabet etmelerini imkânsız hale getirmektedir. Bu örnekte de net bir şekilde görüldüğü üzere ÇVÖA’ları Anayasa’nın Adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Dijital Vergi uygulaması ile merkezi, şubesi, daimî temsilcileri Türkiye’de olsun olmasın internet dijital ortamındaki vergiyi doğuran olaylar vergilendirilecektir. Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasından az olanların dijital hizmet vergisinden muaf olacağı zikredilmiştir. Belirtilen hasılatın altındakiler vergilendirilemese de Türkiye’de mükellef olanlar daha yüksek vergi oranları maliyetine katlanmak zorunda olsa da Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan fazla olanlar aleyhine, yerli firmalar lehine bir adaletin tesisi için önemli bir adımdır. Önce denkleştirici sonra dağıtıcı adaletin tesisinin uzun zaman alacağı görülmektedir. Dijital vergi tahsilatı ile önemli bir tutarda vergi toplanacağı düşünülse de bu durum, Türkiye’de vergi ödeyen mükellefler aleyhine haksız rekabet ortamının devam ettiğini göstermektedir.

Eşitlik ilkesi: Mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınmasını ifade eden yatay eşitlik ve mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması manasındaki dikey eşitlik olarak iki ayrı biçimde incelenebilir. Bu şekilde; hukuk karşısında eşitlik kavramına da erişilmiş olunacaktır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, aynı durumda

olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tâbi tutulması, vergi adaletinin sağlanması yönünden gereklidir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA), eşitlik ilkesi bakımından da adaletsizliğe zemin oluşturmaktadır. Ulus üstü şirketler yurtiçinde faaliyet yaparak milyarlarca dolarlık ciro/mal veya hizmet teslimi yaparak servetlerine servet katmaktadırlar. Türkiye'nin milli geliri ile kıyaslanacak kadar hasılatı olan bu şirketlerin yurt içindeki şirketler ile mali gücü kıyas bile edilemez. Anayasa, mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması demek olan dikey eşitliği ilke olarak ortaya koymuşken ÇVÖA'ları ile merkezi yurtdışında olan bu ulus üstü şirketlerden vergi almayarak tersine dikey eşitlik örneği sergilenmektedir. Ulus üstü bu şirketler ile yerli şirketler arasında dikey eşitliğin söz konusu olamadığı gibi mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması olan yatay eşitlik dahi söz konusu değildir.

Dijital Vergi uygulaması ile merkezi, şubesi, daimi temsilcileri Türkiye'de olsun olmasın belirlenmiş hasılatın üstünde olan, internet dijital ortamındaki vergiyi doğuran olaylar %7,5 oranında vergilendirilecektir. Türkiye'de mükellef olanlar %35'ten daha fazla vergi oranları maliyetine katlanmak zorunda olduğundan yatay veya dikey eşitlikten söz etmek mümkün değildir.

Kanunların mülkiliği ilkesi: Herhangi bir devlet, siyasi sınırları içinde bulunan veya sınırları içerisinde vergiyi doğuran olayı meydana getiren bütün birey ve şirketlere uyruk olup olmadığına bakmaksızın kendi kanunlarını uygulayabilmesidir (Özpençe & Özpençe, 2007: 7). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA); ile oluşturulan zeminde ulus üstü şirketler tarafından yapılan milyarlarca dolar tutarındaki mal teslimi veya (reklam gibi) hizmet ifasında vergiyi doğuran olay Türkiye'de olduğu halde bu şirketler, Türkiye'de merkezi, şubesi veya kanuni temsilcisi olmadığı için vergilendirilememektedir. Bu da açık bir şekilde Kanunların mülkiliği ilkesi ile çelişmektedir.

Dijital Vergi uygulaması ile merkezi, şubesi, daimî temsilcileri Türkiye'de olsun olmasın internet dijital ortamındaki vergiyi doğuran olaylar vergilendirilecektir. Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar bağlamında Kanunların mülkiliği bağlamındaki Anayasa ilkesi ihlal edilmektedir.

Sonuç

Türkiye, bilgi ekonomisini hazırlayan süreçte gelişmelere uyum sağlamak amacıyla politikalar geliştirmek suretiyle hızlı rekabetin yaşandığı küreselleşen dünyada kendi ekonomik seviyesini gelişmiş ulusların seviyesine ulaştırma çabası içerisinde. Küreselleşme ile sosyal, kültürel, teknolojik, ekonomik, beşerî ve dijital dünyada yaşanan gelişmeler, devletleri bir birine daha bağımlı hale ge-

tirmektedir. Endüstri 4.0, bilişim teknolojisinin geleneksel endüstriyel süreçlere uygulanmasıyla süreçleri tamamen değiştirmektedir (Kılıç & Alkan, 2018). Makinelerin birbirleriyle internet üzerinden iletişim kurduğu ve insanlardan bağımsız kararlar aldığı üretim sistemi, dördüncü sanayi devrimi ile Asya'ya kaydırılan üretimi Batı'ya aktarmayı hedeflemektedir (Demirci, 2019: 77). Türkiye'nin, Asya ve Avrupa arasında köprü olması küresel rekabette öne geçmek için Türkiye'ye avantajlar sağlamaktadır.

Dijital dönüşümün olduğu gibi ekonominin de yapı taşı bilgidir. Bilgi ekonomisinde ilerleme için bilgi teknolojilerinin her alanda kullanılması gerekmektedir. Hatta kullanıcının tüketici konumundan üretici konumuna geçirilmesi gerekir. Bu yeni teknolojilerin üretilmesinde ve bu teknolojilere hâkimiyette devlet ve toplumun ortak hareket etmesi, çalışmaların oluşturulan plan çerçevesinde uygulanması, büyük önem arz etmektedir. Türkiye'nin bilgi ekonomisi hedefine ulaşabilmesinde sahip olduğu gelişime açık genç nüfusu değerlendirilmelidir. Doğru politika ve yerinde teşviklerin yanında eğitim düzeyinin artırılması ve doğru yönlendirme sonucunda beklentileri karşılayan dinamik bir insan gücü oluşturulabilir ve Türkiye, bilgi ekonomisinde üst sıralara yükselme potansiyelini kullanabilir.

Küreselleşme, ulus-devletin üstünde bir hukuk düzenine güç vererek egemenlik kavramının kapsamını da daraltmaktadır. Küreselleşme, hızını devam ettirirken bölgeselleşme de ciddi bir eğilim olarak ortaya çıkmaktadır. Aslında küreselleşmenin ortaya çıkardığı yoğun uluslararası rekabet ortamında bölgesel iş birliği ve güç birliği olmadan egemenliği korumak kolay görünmemektedir. Küreselleşme, bir taraftan yerel kültürleri ön plana çıkarırken bir taraftan da ulus devletlerin dünyadan tecrit olmuş bir hâlde kendi sınırları içinde istedikleri gibi hareket etme imkânını ortadan kaldırmaktadır.

Bütün devletlerin uyacağı kurallar koyacak küresel bir otorite mevcut değildir. Devletler arasında anlaşmalar zor sağlanmakta küreselleşmenin negatif dışsal maliyetini güçlü devletler, ulus üstü şirketlere veya güçsüz devletlere ödetmektedirler. Küreselleşmeyle birlikte ulus devletler, hükümranlık haklarının bir kısmından vazgeçmek zorunda kalmaktadırlar. Giderek hacmi büyüyen az sayıda firmanın hâkim hale geldiği oligopol piyasaları, bu anlamda serbest piyasanın hâkimiyetini temsil etmemektedirler. Buna karşılık devletler de masa başında aldıkları kararlarla piyasaları yönlendirememektedirler. Fakat serbest piyasaların oluşması ve düzgün işlemesi için gerekli olan rekabetçi düzenin sağlanması için devletin düzenleyici gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Artık devletlerin piyasaları kontrol etme amacıyla değil piyasaların düzgün işleyebileceği bir rekabet ortamı oluşturmak amacıyla hareket etmeleri gerekmektedir. Rekabet ortamı sağlanmadığında piyasanın hâkimiyeti bir takım oligopol / tekellerin ortaya çıkmasına ve toplumsal kaynakların etkinlikten uzak bir şekilde tahsis edilmesine yol açmaktadır.

Türkiye, küreselleşen dünyada nesne değil özne olmak için Endüstri 4.0'ın her türlü aracının ve dijital ortamdaki her türlü hizmetinin tüketicisi değil üreticisi olmak zorundadır. Dijital vergi uygulaması; yerli ve milli şirketler ile uluslar üstü şirketler arasındaki haksız rekabeti engelleme yolunda atılan doğru ve yerinde bir adımdır. Ancak vergi oranı, vergi konusu, vergi matrahı, mükellefiyet konularında tabanın genişletilerek kurumlar vergisi ve KDV maliyetlerine eşdeğer yeni vergi uygulamaları ile ulus üstü şirketlerle yerli, milli şirketler arasındaki haksız rekabetin önlenmesi için uygun bir adım gibi görülmemektedir. Ulus üstü şirketlerinde en az yerli şirketlerin katlandığı kadar vergi maliyetlerine katlanması gerekmektedir. Aksi halde adalet ilkesi, dağıtıcı adalet, denkleştirici adalet, eşitlik ilkesi, yatay eşitlik, dikey eşitlik, kanunların mülkiliği ilkesi gibi vergi ile ilgili bütün anayasal ilkeler göz ardı edilmiş olmaktadır.

Zaman geçtikçe ulus üstü firmalar ile yerli, milli firmalar arasındaki teknolojik ve finansal uçurum büyümektedir. Bu haksız rekabeti engellemek için alınacak tedbirlerin gecikmesi tedbirlerin pozitif etkisini azaltmaktadır. Haksız rekabeti engellemek ve yerli milli şirketlere pozitif ayrımcılık yapmak için “ulus üstü firmalar ile yerli, milli firmalar arasındaki teknolojik ve finansal uçurum” yeterli bir gerektir. Bu pozitif ayrımcılığa önce kamu kendi (örneğin: yazılım, donanım) tedariklerini yerli ve milli firmalardan yaparak başlamalıdır. Vergi adaletinin sağlanması, malî güce göre vergilendirilme, dağıtıcı adalet ilkesi, denkleştirici adalet ilkesi, yatay eşitlik ilkesi, dikey eşitlik ilkesi, kanunların mülkiliği ilkesi gibi anayasal ilkelerden uzak vergi politikaları, yerli firmaları güçsüzeleştirirken ulus üstü şirketleri her geçen gün daha da güçlü hale getirmektedir. Vergi politikalarındaki mevcut adaletsizliği ve eşitsizliği yerli ve milli firmalar lehine pozitif ayrımcılık yapmadan değiştirmek mümkün görülmemektedir. Ayrıca; küreselleşmenin aktif bir unsuru haline gelebilmek için uluslararası alanda ulus üstü kurumlarda daha (pro) aktif, belirleyici ve denetleyen konumunda olmak gerekmektedir. Karşılıklı müzakere ve mutabakat ile gelişerek imzalanan uluslararası anlaşmalar, sadece vergi geliri açısından değil yerli sanayinin gelişmesi gibi kriterler de dikkate alınarak imzalanmalıdır. Yapılacak anlaşmalar ve atılacak adımların ise kamuoyunun yanlış yönlendirilmesi önlenerek yapılması sağlıklı olacaktır. Bunun için sürecin tüm paydaşların katılımıyla ve mevcut sorunların yol açtığı tahribatın şeffaf olarak paylaşılarak gerçekleştirilmesi, kamuoyu desteğinin alınması anlamında önemlidir.

Kaynakça / References

- Algan, Y., Guriev, S., Papaioannou, E., & Passari, E. (2017). The European trust crisis and the rise of populism. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2, 309-400.
- Altan, M. (2013). *Uluslararası Ekonomi Politik*. Anadolu Üniversitesi.
- Anand, R. P. (2008). *Sovereign equality of states in international law*. Hope India Publications.
- Ay, H., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, (154), 135-155.

- Ay, H., & Uçar, Ö. (2015). Devletin Gelişim Süreci. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 16(2), 195-206.
- Ayvaz, Z. R., Kırbaşlar, F. G., & Güneş, Z. Ö. (2010). Fen Bilgisi Öğretmen Adaylarının Kimya Öğretiminde BDE Materyali Kullanımına İlişkin Düşünceleri. *Hasan Ali Yücel Eğitim Fakültesi Dergisi*, 14(1), 1-18.
- Balci, A. B. (2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I. *Vergi Dünyası Dergisi* (263), 4-15
- Barış, M. F. (2013). *Bilgi Toplumu ve Yenilikçilik.* Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Trakya Kalkınma Ajansı.
- Chase-Dunn, C. (2002). *Globalization: A World-Systems Perspective*, (Eds.), Gerhard Preyer & Mathias Bös. *Borderlines in a Globalized World: New Perspectives in a Sociology of the World-System*. Dordrecht: Kluwer Academic.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Deak, D. (2000). Right To Right Tax Laws. *Intertax*, 28(3), 110.
- Demirci, E. (2019). Endüstri 4.0 sürecinde dijital dönüşüm ve sosyoekonomik yansımalar bağlamında insan kaynaklarının dönüşümü: disiplinlerarası bir yaklaşım. *Yayınlanmamış Y.L. Tezi*.
- Demirhan, H. (2020). Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları Ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi. *The Journal Of Social Science*, 4(7), 73-86. DOI:10.30520/tjsosci.66539
- Dijital Dönüşüm*. (2017). <https://www.dijitaldonusum.gov.tr/dijital-donusum-nedir/> [15.12.2019]
- Dunoff, J. L. (2013, 6 24). Is sovereign equality obsolete? Understanding twenty-first century international organizations. *Netherlands Yearbook of International Law*, 43, 99-127. DOI:10.1007/978-90-6704-915-3_5
- Dursun, G. D., Ektik, D., & Tutcu, B. (2019). Mesleğin Dijitalleşmesi: Muhasebe 4.0. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 263-271.
- EBSO. (2015). *Sanayi 4.0*. Ege Bölgesi Sanayi Odası Araştırma Müdürlüğü: http://www.ebo.org.tr/ebsomedia/documents/sanayi-40_88510761.pdf [03.03.2020].
- Fowler, M. R., & Bunck, J. M. (2010). *Law, power, and the sovereign state: the evolution and application of the concept of sovereignty*. Penn State Press.
- Gencer, Ç. A. (2009). Uluslararası Çifte Vergilendirme Yaşanan Sorunlar. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 61.
- Gerek, Ş., & Aydın, A. R. (2005). *Anayasa ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Gıray, F. (2005). Küreselleşme sürecinde vergi rekabeti ve boyutlar. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 9, 93-122.
- Goodhart, M. (2001). Review Essay: Sovereignty: Reckoning What is Real Polity. 34(2), 241-242.
- Görçün, Ö. F. (2016). *Dördüncü Endüstri Devrimi Endüstri 4.0*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Gündüz, A. (2000). *Milleterarası Hukuk (Temel Belgeler- Örnek Kararlar)*. İstanbul : Beta Yayınevi.
- İnce, M. (2009). Küreselleşme ve Yerelleşme: Bir Çelişki mi? *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1), 259-275.
- Jackson, R. (1999). Introduction: Sovereignty at the Millennium. *Political Studies*, 47(3), 423-430. DOI: 10.1111/1467-9248.00210
- Kalyvas, A. (2000). Hegemonic sovereignty: Carl Schmitt, Antonio Gramsci and the constituent prince. *Journal of Political Ideologies*, 5(3), 343-376.
- Kaplanhan, F. (2016). Türkiye’de Sosyal Medyanın Vergilendiril(eme)mesi ve Çözüm Önerileri: Google, Facebook, Twitter Örneği. *Turkish Journal Of Police Studies/Polis Bilimleri Dergisi*, 18(3), 31-67.

- Kaplanhan, F. & Korkut, C. (2016). Untaxed Social-Media Problem And Potential Solutions. *Inquiry - Sarajevo Journal of Social Sciences*, 2(2), 135-152.
- Kaufmann, H. R. (2017). *Socio-economic Perspectives on Consumer Engagement and Buying Behavior*. IGI Global.
- Kılıç, S., & Alkan, R. M. (2018). Dördüncü sanayi devrimi Endüstri 4.0: Dünya ve Türkiye değerlendirmeleri. *Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 2(3), 29-49.
- Koçak, M. (2006). *Bati'da ve Türkiye'de Egemenlik Anlayışının Değişimi Devlet ve Egemenlik*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Koskeniemi, M. (2009). The Politics of International Law-20 yeras later. *European Journal of International Law*, 20(1), 7-19.
- Krisch, N. (2005, 5). International Law in Times of Hegemony: Unequal Power and the Shaping of the International Legal Order. *European Journal of International Law*, 16(3), 369-408. DOI: 10.1093/ejil/chi123
- MCGowan, F. (2003). Globalisation, regional integration and the state. *Politics and Globalisation* (ss. 65-80). Routledge.
- Öğüt, S. (2013). Egemen Eşitlik Prensibine Modern Uluslararası Hukuk Açısından Bir İstisna Hali Olarak Yaklaşma. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(3), 147-162.
- Özpençe, A. İ., & Özpençe, Ö. (2007). Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 4(1), 1-21.
- Özsoylu, A. F. (2017). Endüstri 4.0. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 41-64.
- Özüdoğru, A. G. (2018). How industry 4.0 changes business: A commercial perspective. *International Journal of Commerce and Finance*, 4(1), 84-95.
- Palamut, M. E. (2017). Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergileme Yetkisi Ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu. *Maliye Sempozyumu*.
- Sancar, M. (2003). Değişen Egemenlik Sürecinde Meşruiyet Sorunu ve Anayasal Düzen. *Anayasa Yargısı*, 19(1).
- Siemens. (2016). *Endüstri 4.0 Yolunda*. http://cdn.endustri40.com: http://cdn.endustri40.com/file/ab05aaa7695b45c5a6477b6fc06f3645/End%C3%BCstri_4_0_Yolunda.pdf [15.12.2019].
- Sindjoun, L. (2001). Transformation of International Relations—Between Change and Continuity: Introduction. *International political science review*, 22(3), 219-228.
- Sıpañoğlu, M. (2016). *Bilgi Ekonomisine Dönüşüm Süreci: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. İstanbul Aydın Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi.
- Şit, A. C. (2013). *webrazzi.com Mobil Reklam Pazarı*: <https://webrazzi.com/2013/06/14/google-ve-face-book-mobil-reklam-pazarinin-yuzde-70sine-sahip/> [15.05.2020].
- Taymaz, E. (2018). *Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme Raporu*. İstanbul: TUSİAD. <https://www.tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/10130-dijital-teknolojiler-ve-ekonomik-buyume-raporu> [15.12.2019].
- Thompson, J. B. (2013). *The Media and Modernity: A Social Theory of the Media*. Cambridge: John Wiley & Sons.
- Varoufakis, Y. (2020, Mart 18). Europe is Unprepared for the COVID-19 Recession. *Project Syndicate*. <https://www.project-syndicate.org/commentary/eurogroup-finance-ministers-misunderstand-covid19-crisis-by-yanis-varoufakis-2020-03> [20.05.2020].
- Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.
- Yaltı, B. (2003). Elektronik ticarete vergilendirme. *Der Yayınları*.
- Yanpar, A. (2007). Gelişmekte olan ülkelerde büyüme yönelimli vergi politikası. Ankara Üniversitesi, SBE - Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.