

**TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN
KÜRESELLEŞME OLGUSU VE
YENİ TEKNOLOJİLER AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**
Semih BİLGE
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir 2001

**TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN KÜRESELLEŞME OLGUSU VE YENİ
TEKNOLOJİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Semih BİLGE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Recai DÖNMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2001

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN KÜRESELLEŞME OLGUSU ve YENİ
TEKNOLOJİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Semih BİLGE

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2001

Danışman: Doç. Dr. Recai Dönmez

21. yüzyılı yaşarken, dünya, tarihin hiçbir döneminde görülmedik bir hızla değişim göstermektedir. Bu değişim, pek çok alanda olduğu gibi, Türk vergi yönetimi alanında da olumlu ve/veya olumsuz bir çok etkiye neden olmuştur.

Küreselleşmenin ve yeni teknolojin sağladığı olanakların etkisi ile vergi yönetimlerinin “yükümlüyü, vergisel olay ve işlemleri, vergiyi doğuran olayı” “inceleme, belirleme ve delillendirme” olanakları giderek azalmıştır. Dolayısıyla vergi yönetimleri, bilgi toplama, bilgiye ulaşma ve bu bilgiyi kullanma meselesi ile karşı karşıyadır. Gelecekte, vergi yönetimlerinin bir kontrol sistemi oluşturmak ve bilgi toplamak bakımından yeni teknolojik olanaklardan giderek daha fazla yararlanmak zorunda kalacaklardır.

Türk vergi yönetiminin, küreselleşmenin ve yeni teknolojilerin ortaya çıkardığı olumsuz sonuçlardan etkilenmemesi ve sağlayacağı olanaklardan daha fazla yararlanması için gerekli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmalıdır.

ABSTRACT

Living 21. century, world is changing so rapidly which can not be compared to any other period of the time. This change, like many other areas, has resulted in many negative and/or positive effects on Turkish tax administration, as well.

By the effects of possibilities provided by the globalization and new technology, it is getting less as less possible for tax administration "to examine, determine and prove" "the taxpayer, the taxable event and transactions and the event which causes the tax". For this reason, tax administrations have faced the problem of collecting, reaching and using the knowledge. In the future, tax administrations will have to benefit more and more from the new technological possibilities for making a control system and collecting knowledge.

It is essential to make necessary regulations and works so as to make it possible for the Turkish tax administration not to be affected from the negative results of the globalization and new technology, and benefit more from the possibilities provided by these.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Semih BİLGE'nin "Türk Vergi Yönetiminin Küreselleşme Olgusu ve Yeni Teknolojiler Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 12.11.2021... tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Recai DÖNMEZ
Üye : Prof. Dr. Fethi HEPER
Üye : Doç. Dr. Esol KURU

Prof. Dr. Mehmet ZULKUFER TAN

Atatürk Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
KISALTMALAR	xi
TABLolar ve ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ KAVRAMI, TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI, İŞLEYİŞİ ve SORUNLARI

1. Vergi Yönetimi Konusunda Genel Bilgiler	3
1.1. Vergi Yönetiminin Çeşitli Tanımları	3
1.2. Vergi Yönetiminin Amaçları	4
1.2.1. Vergi Gelirlerini En Çok Kılma	5
1.2.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması	5
1.2.3. Optimum Eşitlik Sağlama	5
1.3. Vergi Yönetiminin İşlevleri	6
1.3.1. Tarh ve Tahakkuk İşlevi	6
1.3.2. Tahsil İşlevi	7
1.3.3. Denetim İşlevi	8
1.4. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri	10
1.4.1. Kamu Yönetiminin Çeşitli Yönleri	11
1.4.2. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yerinin Belirlenmesi	12
1.5. Vergi Yönetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi	13

2. Türk Vergi Yönetiminin Örgütsel Yapısı	18
2.1. Cumhuriyet Öncesi (Osmanlı) Maliye Örgütü	18
2.2. Cumhuriyet Dönemi Maliye Örgütünün Yapısı	22
2.2.1. 1923-1950 Dönemi	22
2.2.2. 1950-1993 Dönemi	26
2.3. 1993'den Günümüze Maliye Örgütünün Yapısı	28
2.3.1. Merkez Örgütü	30
2.3.1.1. Gelirler Genel Müdürlüğü	31
2.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu	34
2.3.1.3. Maliye Teftiş Kurulu	35
2.3.1.4. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı	36
2.3.1.5. Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü.....	36
2.3.1.6. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	36
2.3.1.7. Muhasebat Genel Müdürlüğü	37
2.3.1.8. Milli Emlak Genel Müdürlüğü	38
2.3.1.9. Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü.....	38
2.3.1.10. Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı ..	39
2.3.1.11. Mali Suçları Araştırma Kurulu	39
2.3.2. Taşra Örgütü	40
2.3.2.1. İl Örgütü	40
2.3.2.2. İlçe Örgütü	41
2.3.3. Diğer Örgütler	41
3. Türk Vergi Yönetiminin Sorunları	43
3.1. Personel İle İlgili Sorunlar	44
3.1.1. Eğitim	44
3.1.2. Ücret	45
3.2. Fiziki-Teknik Sorunlar	47
3.2.1. Modern Donanım ve Teknoloji	47

3.2.1. Çalışma Koşulları	49
3.3. Denetim Sorunları	50
3.3.1. Vergi Denetimindeki Sayısal Yetersizlik	50
3.3.2. Vergi Denetim Örgütlerindeki Planlama Yetersizliği	51
3.3.3. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliği	52
3.3.4. Özel Araştırma Biriminin Yokluğu	53
3.4. Vergi Yönetiminin Bağımsızlık Sorunu ve Siyasi İçerikli Sorunları	54
3.5. Vergi Daireleriyle İlgili Sorunlar	55
3.5.1. Vergi Dairesi Sayısı ve Personel Yetersizliği	56
3.5.2. Yetki Sorunu	58
3.5.3. Çalışma Düzenlerinde Yetersizlik	59

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞME OLGUSU VE YENİ TEKNOLOJİLER KARŞISINDA TÜRK VERGİ YÖNETİMİ

1. Küreselleşme ve Vergi Yönetimi	60
1.1. Küreselleşme Kavramı, Ortaya Çıkışı ve Gelişimi	60
1.2. Küreselleşme ve Vergi Politikaları	63
1.3. Küreselleşmenin Vergi Yönetimi Üzerine Etkileri	66
2. Yeni Teknolojiler ve Vergi Yönetimi	68
2.1. Yeni Teknoloji Kavramı	68
2.2. İnternet, Intranet, Elektronik Ticaret ve Vergi Yönetimi	69
2.2.1. İnternet Kavramı ve İnternet'in İşleyişi	69
2.2.1.1. Web Sayfaları ve Web Sitelerinin Genel Özellikleri	71
2.2.1.2. Türkiye'de İnternet ve İnternet'in Vergi Yönetiminde Kullanımı	73
2.2.1.2.1. Türkiye'de İnternet'in Tarihçesi ve Mevcut Durum	73

2.2.1.2.2. İnternet Vergi Dairesi Uygulaması.....	76
2.2.1.2.3. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sitesi Analizi.....	78
2.2.2. İnternet Kavramı ve Türk Vergi Yönetiminde İnternet Uygulamaları	87
2.2.2.1. İnternet Kavramı.....	87
2.2.2.2. Türk Vergi Yönetiminde İnternet Uygulamaları.....	89
2.2.2.2.1. VEDOP ve MOTOP Projeleri.....	90
2.2.2.2.2. Say2000i ve MEOP	94
2.2.3. Elektronik Ticaretin Tanımı, Kapsamı ve Araçları	96
2.2.3.1. Elektronik Ticaretin ya da İnternet'in Vergilendirilmesi Sorunu.....	100
2.2.3.2. Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu.....	104
2.2.4. Elektronik Ticaretin ya da İnternet'in Vergi Yönetimi Üzerine Etkileri.....	106
2.2.4.1. Elektronik Ticaretin ve İnternet'in Vergi Yönetimi Üzerine Olumsuz Etkileri	107
2.2.4.2. Elektronik Ticaretin ve İnternet'in Vergi Yönetimi Üzerine Olumlu Etkileri.....	111
2.3. Elektronik Vergi Yönetimi Kavramı ve Amerikan Vergi Yönetimi Uygulaması	114
2.3.1. Elektronik Vergi Yönetimi Kavramı ve Ana Stratejileri.....	114
2.3.2. Amerikan Vergi Yönetimi Uygulaması.....	117
2.3.2.1. Elektronik Vergi Yönetimi Şube Müdürlüğü	117
2.3.2.2. Elektronik Dosyalama Sistemi Nasıl Çalışmaktadır?... ..	118
2.3.2.2.1. Vergi Uzmanları Yoluyla Dosyalama Sistemi	119
2.3.2.2.2. Bilgisayar Yoluyla Dosyalama Sistemi	119
2.3.2.2.3. Telefon (Telefile) Yoluyla Dosyalama Sistemi	120
2.3.2.3. Diğer Ülkelerde Elektronik Dosyalama Uygulamaları ..	121
3. Vergi Yönetimi Alanındaki Diğer Gelişmeler.....	122
3.1. Vergi Yönetimi Alanında Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları.....	123
3.1.1. Toplam Kalite Yönetimi Kavramı ve Özellikleri.....	123

3.1.2. Kamu Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi.....	125
3.1.3. Vergi Yönetimi Alanında Toplam Kalite Yönetimi	
Uygulama Örnekleri	126
3.1.4. Maliye Bakanlığı ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması	130
3.2. Vergi Yönetimi Alanında Özelleştirme.....	137
3.2.1. Özelleştirme İçin Muhtemel Alanlar.....	137
3.2.1.1. Basım, Depolama vb. Hizmetler	138
3.2.1.2. Bilgisayar Sistemleri	139
3.2.1.3. Eğitim	140
3.2.1.4. Vergi İncelemesi ve Beyanname Tasdiki.....	140
3.3. Vergi Yönetimi ve Bankacılık Sektörü İlişkisi.....	142
3.3.1. Bankacılık Sektörünün Vergi Yönetiminin Etkinliğini	
Arttırıcı Özellikleri	142
3.3.1.1. Kayıt Düzeninin Yerleştirilmesi Açısından	143
3.3.1.2. Bilgi Kaynağı Olması Açısından	143
3.3.2. Bankacılık Sektörünün Vergi Yönetiminin Yükünü	
Azaltıcı Özellikleri.....	146
3.3.2.1. Vergi Tahsilatı Açısından	146
3.3.2.2. Bazı Vergilerde Otomatik Ödeme Sistemleri	
Açısından	148
SONUÇ	150
KAYNAKÇA	157

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AOC	: İskoçya Cumbernauld Muhasebe Ofisi
BM	: Birleşmiş Milletler
CCRA	: Kanada Gümrük ve Gelir Ajansı
CSFB	: Credit Suisse First Boston
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ELSTER	: Elektronik Vergi Beyan sistemi
ETA	: Elektronik Vergi Yönetimi
ETAAC	: Elektronik Vergi Yönetimi Tavsiye Komitesi
IMF	: Uluslar arası Para Fonu
IRS	: Amerika İç Gelirler İdaresi
KDV	: Katma Değer Beyannamesi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MASAK	: Mali Suçlar Araştırma Kurulu
MOTOP	: Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırmalar Kurumu
TÜVAKA	: Türkiye Üniversiteler ve Araştırmalar Ağı
ODTÜ	: Orta Doğu Teknik Üniversitesi
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

TABLOLAR ve ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Vergi Masrafları ve Vergi Gelirleri Eğrileri	14
Şekil 2. Vergi Geliri ve İdari Maliyetler Arasındaki İlişki.....	16
Şekil 3. Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Vergi Yönetimi	23
Şekil 4. 1929 Yılında Türk Vergi Yönetimi.....	24
Şekil 5. 1936 Tarihli Örgüt Yasasına Göre Türk Vergi Yönetimi	25
Şekil 6. Hesap Uzmanları Kurulu İdari Yapısı	35
Şekil 7. Vergi Yönetiminin Bugünkü Örgüt Yapısı	43
Şekil 8. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sitesi Ana Sayfası	79
Tablo 1. Türkiye Genelinde Vergi Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayıları	57
Tablo 2. http://www.gelirler.gov.tr İçin Yükleme Süresi Sonuçları	85
Tablo 3. Tam Otomasyona Geçen Vergi Dairelerinin Bulunduğu İllerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payları	92
Tablo 4. Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyonu	94

GİRİŞ

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin en büyük sorunlarından birisi, topluma sunulan kamu hizmetlerinin finansmanında güçlükler yaşanmasıdır. Bu sorunun nedenlerinden biri; mevcut vergi mevzuatının gerektiği şekilde işletilmemesinin yarattığı yönetim zafiyetidir. Yönetimdeki yetersizliklerin farkına varılamaması sonucunda, vergi mevzuatının sürekli olarak reformlar ile tadil edilmesi, vergi sistemini sistemsizliğe iterken, ekonomik ve toplumsal hayatın istikrara ulaşmasını da sürekli olarak engellemektedir. Bu noktada yapılması gereken, vergi sistemi ile oynamadan önce vergi yönetiminin işlerliğini ve etkinliğini sağlamak olmalıdır. Yönetimde yaşanan zafiyetler ve yetersizlikler çözümlenmeden yapılacak vergi reformlarının, başarıya ulaşması çok zordur.

Vergi yönetiminin görevi, yürürlükteki vergi mevzuatını başarıyla tatbik etmektir. Vergi toplanmasında vergi sisteminin kendisi kadar, bu vergi sistemini uygulayan vergi idaresinin de önemli fonksiyonları vardır. En iyi vergi sistemi bile, kötü bir vergi idaresinin yönetiminde istenilen sonuçların elde edilmesini önleyecektir. Vergi sisteminin etkili bir şekilde işlememesi, yasal vergi sistemi ile gerçekleşen durum arasında farkların doğmasına yol açacaktır. Bu durum gelişmekte olan ülkelere devletin finansman ihtiyacının, idari açıdan toplanması kolay vergiler aracılığıyla giderilmesine yol açacak ve devletin vergi yönetimi alanındaki hareket kabiliyetini azaltacaktır.

Vergi idaresi, yönetim ile ilgili kararları alırken vergilendirme olayına sadece idari açıdan değil mükellef açısından da bakmalı ve sadece idari maliyetleri değil, vergi yükümlülerinin ve bütün olarak ekonominin yüklendiği maliyetleri de minimum düzeylere indirmeye gayret göstermelidir.

Toplumsal organizasyonların tümünde olduğu gibi, vergi yönetiminin de belirlenen amaçları gerçekleştirmeye yönelik örgütlenme ve eylem stratejisi vardır. Bu stratejiler oluşturulurken ve vergi yönetiminde etkinlik sağlanmaya çalışılırken çağdaş vergi yönetimi tekniklerinden faydalanılması gerekmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde ilk olarak, vergi yönetimi kavramının çeşitli tanımları verildikten sonra, vergi yönetiminin amaçları ve işlevleri anlatılarak, vergi yönetimi konusunda genel bilgiler verilmiştir. Daha sonra, cumhuriyet öncesi maliye örgütünden başlayarak, günümüze kadar olan Türk vergi yönetiminin örgütsel yapısı ortaya konulmuş ve son olarak da beş ana başlık altında Türk vergi yönetiminin çeşitli sorunları irdelenmiştir.

İkinci bölümün ilk kısmında, küreselleşme olgusu, ortaya çıkışı ve gelişimi belirtildikten sonra, küreselleşme ve vergi politikaları ilişkileri incelenmiş ve küreselleşmenin vergi yönetimi üzerine etkileri araştırılmıştır. İkinci kısımda, yeni teknoloji kavramı tanımlandıktan sonra, İnternet, İntranet ve elektronik ticaret gibi yeni teknolojilerin vergi yönetimi ile olan ilişkileri anlatılmış, bu teknolojilerin Türk vergi yönetimi açısından bir değerlendirmesi yapılmıştır. Teknolojik gelişmelerin vergi yönetimi alanında kullanılmasına güzel bir örnek teşkil eden, ABD, IRS Elektronik Vergi Yönetimi sistemi ana hatları ile anlatılmış, Türk vergi sistemine uygunluğu tartışılmıştır. Son kısımda ise, vergi yönetimi alanındaki diğer gelişmeler, üç ana başlık altında özetlenmiştir. Yeni bir yönetim anlayışı olan Toplam Kalite Yönetimi'nin vergi yönetimi alanında uygulanabilirliği incelenmiştir. Son olarak da, vergi yönetimi hizmetlerinin özelleştirilmesi konusu ve vergi yönetimi ile bankacılık sektörü ilişkisi ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ KAVRAMI, TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI, İŞLEYİŞİ ve SORUNLARI

1. Vergi Yönetimi Konusunda Genel Bilgiler

1.1. Vergi Yönetiminin Çeşitli Tanımları

Sanatların en eskisi, bilimlerin en yenisi olarak ifade edilen yönetimin genel kabul görmüş bir tanımını vermek oldukça güçtür. Yönetimi evrensel bir süreç, toplumsal hayat kadar eski bir sanat ve gelişmekte olan bir bilim olarak görenler vardır. Süreç olarak yönetim; çeşitli faaliyet ve görevleri, sanat olarak yönetim; bir uygulamayı, bilim olarak yönetim de; sistematik ve bilimsel bilgi topluluğunu anlatır.¹ Genel olarak yönetim; toplumsal ihtiyaçların karşılanması için kurulan örgütlerin, önceden belirlenmiş amaçları gerçekleştirecek işleri yapmak üzere bir araya getirilen insan gücünü ve diğer kaynakları organize ederek eyleme geçirme sürecidir.²

Yönetimin kesin bir tanımının yapılamadığı günümüzde kamu maliyesinin en önemli unsurlarından birisi olan fakat kamu maliyesinin üzerinde en az durulan konularından olan vergi yönetiminin tek, somut bir tanımını yapmak oldukça zordur.

Geniş anlamda vergi yönetimi, “vergilemenin uygulamasıdır” biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanım içinde vergi yönetimi bir süreç olarak yer almaktadır. Buna karşılık bu süreci yürütecek vergi örgütünün, tanımın kapsamına alınmadığı görülmektedir.³

¹ Özcan Yeniçeri, **İşletme 2** (Ankara: Tubitay Ltd., 1995), s.3.

² İbrahim Başaran, **Yönetime Giriş** (Ankara: 1984), s.44.

³ M. Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi** (Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1981), s.9.

İlhan Özer'e göre vergi yönetimi, "mevcut vergi mevzuatına göre vergileme ile ilgili bütün hizmetleri yürüten idaredir"⁴. Bu tanım doğrudan vergi örgütünün tanımıdır. Özer, vergi örgütünün görevlerini de sıralayarak daha geniş bir tanım da vermektedir. Buna göre vergi örgütü, "vergi kanunlarını mükellef gruplarından muayyen zamanlarda vergi beyannamesi alan, bu vergiyi belli ölçülerle tarh, tahakkuk ettiren, tahsil eden, itirazlı ihtilaf hizmetlerini gören, muhasebe kayıtlarını tutan, yoklama, istihbarat ve inceleme işlerini yürüten, memurlarını ve mükelleflerini eğiten, çalışma yer ve ihtiyaçlarını sağlayan ve bunlara benzer hizmetleri gören idaredir." Bu tanımı dar anlamda vergi yönetimi tanımı olarak da sayabiliriz.

Başka bir tanıma göre vergi yönetimi; devletin finansman ihtiyacını karşılama amacına yönelik olarak oluşturulan gelir idaresinin, vergiyle ilgili olarak Anayasa, yasalar, kanun hükmünde kararname, tüzükler ve yönetmelikler ile belirtilmiş hedeflere ulaşmak üzere organize edilerek eyleme geçirilmesi sürecidir.⁵

Türk Vergi Mevzuatında, vergi yönetimi tanımını içeren yasal düzenlemeyi V.U.K.'nunda ve 178 sayılı K.H.K.'nin "Gelir İdaresinin Görevleri" ile ilgili kısmında görmek mümkündür. V.U.K.'na göre, " Vergi Dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir "(md.4). Vergi dairesi, vergi örgütünün bir birimi olduğu için, bu tanımlama da eksik kalmaktadır.

Dar anlamda tanımı ile vergi hizmetlerini yürüten örgüt, geniş anlamda tanımı ile de biçimsel vergi hukukunun uygulanmasını ifade eden vergi yönetimi kavramının bu çalışmada da kullanacağımız en geniş tanımını yaparsak vergi yönetimi, "bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır" diyebiliriz. Bu tanım; vergi örgütünü, vergi yargısını, yönetsel süreci ve biçimsel vergi hukukunu kapsamaktadır.

1.2. Vergi Yönetiminin Amaçları

Vergi yönetimlerinin vergi gelirlerini en çok kılma, yükümlülüğün tam ve doğru olarak saptanması ve optimum eşitlik sağlama gibi üç temel amaçları vardır.

⁴ İlhan Özer, "Vergi İdaresi, Vergi Politikası," **Maliye Bülteni**, Sayı: 651-652, (1968), s.3.

⁵ M. Cahit Güran, "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü," **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 194, (Eylül 1997), s.97.

1.2.1. Vergi Gelirlerini En Çok Kılma

Vergi yönetimi, vergi sisteminin işlevi ile uyum halinde olmak zorundadır. Bir vergi sisteminin temel işlevi, kamu ekonomisinin finansmanını sağlamaktır. Başka bir tanımla “kamusal malların fiyatlarını toplamaktır.”⁶

Bu işlev açısından vergi yönetiminin amacı, vergi gelirlerinin korunması ve bu gelirin en üst düzeye ulaştırılmasını sağlamaktır. Geleneksel yaklaşım olarak adlandırılan bu yol, çağdaş anlayışa ters düşmektedir. Çünkü, bu amacı gerçekleştirmek için vergi yönetimi sadece gelir sağlayıcı düzenlemelere ve incelemelere yer vermektedir. Yükümlü aleyhine haksız olarak tahakkuk eden yanlışlıklar düzeltilmemekte, buna karşın, yükümlünün lehindeki yanlışlıkları düzelterek hazine lehine ek matrah farkları çıkarılmaktadır. Bu yaklaşımın başka bir sonucu ise yönetimin esas olarak mevzuat düzenlemelerine ve uygulamasına ağırlık vermesi biçiminde olmaktadır. Bunun sonucunda bir dizi yasa, tüzük, yönetmelik ve tebliğden oluşan bir vergi mevzuatının yorumlanması ve uygulanması sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözecek bir mekanizmaya öncelik verilmektedir. Bu amaç, yükümlülüğün ilk saptanma aşamasına yeterince önem verilmemesine ve hassas davranılmamasına yol açmaktadır.

1.2.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması

Yükümlülüğün tam ve doğru saptanmasında hata payını en aza indirme ve doğruluk oranını en yüksek kılma amacı giderek önem kazanmaktadır. Bununla elde edilmek istenen, hem mükellefi hem de idareyi ileride doğabilecek olumsuz durumlardan kurtarmaktır.

1.2.3. Optimum Eşitlik Sağlama

Vergide adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi amaç alınır, vergi yönetiminin de eksiksiz olması gerekir. Bunun için de vergi yükümlülüğünün koşullarına uyan herkese, vergi yasaları, tam olarak uygulanmalıdır. Yükümlüler arasında eşitliğin sağlanması özgün yükümlülüğün doğru olarak saptanması ile gerçekleşecektir. Fakat

⁶ Erdem, a.g.e., s.13.

bu çoğu kez sağlanamamaktadır. Bunun için, yükümlülerin vergi ödemelerindeki doğruluk oranını maksimize etmek gerekir. Bu da, yükümlülüklerin saptanmasında yapılan hataları eşitlemek yoluyla toplam hata payını en aza indirmekle sağlanır. Bunun somut anlamı kaçakçılıkta eşitliğin sağlanmasıdır. Bu amaca “optimum adaleti sağlama amacı” da diyebiliriz.⁷

1.3. Vergi Yönetiminin İşlevleri

Herhangi bir örgütsel yapı, temel amacı çerçevesinde biçimlenir ve fonksiyonlarda örgütün amaçlarına koşul olarak ortaya çıkar. Vergi yönetimi sisteminin her iki tarafında da insan faktörü vardır. Bu sürecin bir tarafında organik vergi yönetimi, diğer tarafında ise vergi yükümlüsü bulunur. Bu iki elemanın birbirleriyle ilişkileri özel olarak biçimsel vergi hukuku ile belirlenmiştir. Bu süreçte taraflardan herhangi biri üzerine düşen görevlerini yerine getirmediği zaman, vergi sistemi bütünüyle aksar. Bütün vergi yükümlülerinin, yükümlülüklerini zorla yerine getirmelerini sağlamak, hem çok pahalı hem de olanak dışıdır. Bu bakımdan vergi yönetiminin temel görevinin, yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayan bir ortam sağlamak olduğu ileri sürülebilir. Bu ortamın gelişmesi için yükümlülerde “ yükümlü olma bilinci”ni geliştirmek gerekir. Ancak bu alanda vergi yönetimi dışındaki etkenlerde rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi yönetimi, kendi kontrolündeki etkenlerle, vergi ahlakını ve vergi ödeme ortamını olumlu yönde etkilemekle yükümlüdür.⁸ Vergi yönetiminin yukarıda belirtilen temel görevinin ve daha önce açıkladığımız amaçlarının doğrultusunda yürüttüğu fonksiyonları; tarh ve tahakkuk, tahsil ve denetim fonksiyonu olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz. Yönetimin yürüttüğu diğer bütün hizmetler bu üç fonksiyonu destekleme niteliğindedir.

1.3.1. Tarh ve Tahakkuk İşlevi

Verginin tarh ve tahakkuku vergi yönetiminin öncelikli fonksiyonudur. Bir verginin tahakkukunun yapılması diğer safhalar için başlangıç olmaktadır. Vergi yönetimi tarh ve tahakkuk işlemini yapmaya görevli ve yetkilidir.

⁷ Erdem, a.g.e., s.14.

⁸ Erdem, a.g.e., s.14.

Beyan esasına dayalı vergilerle beyan esasına dayalı olmayan vergilerde tarh ve tahakkuk usulleri farklıdır. Beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk, vergi yükümlüsünün veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine yapılır.

Her şeyden önce vergi yükümlü ve sorumlularının beyanname verip vermediklerini belirlemek için sicil kayıtlarının kapsamlı ve sağlıklı olması gereklidir. Bunun için vergi yönetimi toplu ve münferit yoklama görevlerini yerine getirmelidir. Vergi yönetiminin etkinliği için öncelikle vergi dairelerine kayıtlı olmadan faaliyet gösteren vergi yükümlü ve sorumluları belirlenmelidir. Vergi yönetimi sicil kaydı olan yükümlü ve sorumlular üzerinde bütün fonksiyonlarını icra eder. Bu durum ise vergi yönetiminin daha başlangıçta vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu ile ilgili olayları kavrayamaması nedeniyle zaaf göstermesi sonucunu doğurur.⁹

Tarh ve tahakkuk fonksiyonunda sicile kayıtlı mükellef ve sorumluların vergilerini beyan etmeleri modern vergi sistemlerinde kabul edilmiştir. Beyanların doğru verilmesinin sağlanması önemli bir sorun olarak vergi yönetiminin karşısına çıkmaktadır. Doğru beyan verilmesini sağlamak için yükümlü ve sorumluların eğitimi, vergi verme bilincinin yerleştirilmesi, caydırıcılık etkisi bakımından eksik beyanda bulunanların karşılaşılabilecekleri cezalı durumların anlatılabilmesi ve etkin yönetimin örnek olaylarla yükümlü ve sorumlunun yakın çevresinde hissettirilmesi zorunludur.

Vergi sisteminin gittikçe karmaşık bir yapıya bürünmesi, gerek vergi yönetimini, gerekse yükümlülerin yükünü, tarh fonksiyonunun yerine getirilmesi yönünden arttırmaktadır. Ancak son inceleme ve sorumluluk, vergi yönetimine ait olduğu için, vergi yönetimi gittikçe ağırlaşan bir yükümlülük altına girmektedir. Gerek sicile kayıt olmayanların tespiti gerekse miktarı itibarıyla gerçeğe yakın tahakkukun sağlanması vergi yönetiminin başarısı için başlangıç olarak gösterge olacaktır.

1.3.2. Tahsil İşlevi

Tarh ve tahakkuk etmiş vergilerin tahsil edilebilmesi vergi yönetiminin ikinci önemli fonksiyonudur. Tahakkuk etmiş bir vergi alacağını takip ve tahsil etmeyen bir vergi yönetimi başarılı değildir.

⁹ İbrahim Aktan, "Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu," VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, (Bursa: 12-15 Mayıs 1992), s.91.

Tahsilat fonksiyonu, genel vergi ilkeleri çerçevesinde yapılması gereken bir faaliyettir. Çağdaş tahsil ilkeleri iki noktada toplanabilir:¹⁰

- a) Yükümlüye kolaylık göstermek: Bu, klasik vergileme ilkelerinden uygunluk ilkesinin anlatımıdır. Her vergi, yükümlüye en uygun gelen süre ve biçimde alınmalıdır. Ancak bu ilkedan, yönetimin yükümlünün arkasından koşması gerektiği anlamını çıkarmamak gerekir. Ana kural, yükümlülerin tahakkuk eden vergilerini kendiliklerinden ödemeleridir. Bunu sağlamak için vergi yönetimi süre ve yer kolaylığı göstermelidir.
- b) Hazine alacağını güvence altına almak: Vergi yönetimi hazinenin zarara uğramaması ve yükümlünün yasalara uygun olarak vergisini kendiliğinden vermesini sağlayacak biçimde etkin olmalıdır. Tahakkuk etmiş bir verginin süresinde ödenmemesi durumunda, yükümlüye ek parasal yükümlülükler yüklenmelidir. Bu nedenle tahsilat fonksiyonu, icrai yetkileri de gerektirir.

Etkin olmayan bir vergi yönetiminin ilk belirtisi, vergi ödemelerindeki gecikmeler ve bakayalardır. Bu durum, yükümlünün vergi yönetimine karşı saygısının eksikliğini gösterir. Vergi yönetiminin tahsilat fonksiyonuna ilişkin en önemli çabası, yükümlülerde ödeme tarihi alışkanlığı doğurmak olmalıdır. Vergi yönetimini etkin duruma getirmek için, zamanında ödeme yapmayanlara etkili yöntemlerle baskı yapmak gerekmektedir. Fakat ülkemizde vergi mükellefleri arasında bu alışkanlık oluşmamıştır. Bu da vergi kültürünün gelişmediğinin bir göstergesidir. Bunun için tahsilat işlemlerine ilişkin olayların günü gününe takip edilmesi ve vergi yönetimine yükümlüleri ödemede bulunmaya zorlayacak gerekli yaptırım gücünün verilmesi gereklidir.

1.3.3. Denetim İşlevi

Vergi yönetiminin üçüncü fonksiyonu vergi denetimidir. Aslında her türlü yönetimin başarısı için denetim fonksiyonunun da iyi çalıştırılması gerekmektedir.

Vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olması ve vergilemenin doğrudan ya da dolaylı bir şekilde denetime bağlanmasıdır.¹¹

Vergi denetiminin tanımı çeşitli şekillerde yapılabilir:

¹⁰ Erdem, **a.g.e.**, s.19.

¹¹ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çeviren: Salih Turan (İstanbul: 1976), s.97.

Vergi yönetiminin, denetim alanında uzmanlaşmış elemanları vasıtasıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini incelemek biçiminde tanımlanabilir. Vergi denetiminin tanımını, amaçlarını göz önüne alarak yapmakta fayda vardır. Vergi denetiminin amacı, bu yoldan vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğruluğunun ya da yanlışlığının saptanmasıdır.

Vergi denetimi iç ve dış denetim diye ikiye ayrılmaktadır.¹²

a) İç Denetim:

İç denetim vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatının servislerinin eski deyimiyle "teftiş" edilerek denetlenmesidir.

Vergi İdaresinin merkez ve taşra teşkilatının teftiş yoluyla periyodik olarak iç denetime tabi tutulması ve denetim sonuçlarının vergi yönetimince yerine getirilmesi vergi denetiminde etkinliği arttıracaktır.

Özellikle vergi dairelerinin vergilendirme bölümlerinin idari iç denetimi çok önem kazanmaktadır. Vergi yükümlüleri ile direkt temas eden ve vergi yönetiminin birincil fonksiyonu olan tarh ve tahakkuk fonksiyonunu yerine getiren sicil yoklama ve tahakkuk servislerinin teftişi, vergi yönetiminin etkinliğini arttırmaktadır. Bunun gibi vergi yönetiminin ikinci fonksiyonu olan tahsilat fonksiyonunun da iç denetim ile etkinliği sağlanabilir. Bu amaçla vergi dairelerinin kovuşturma bölümü servislerinin teftiş sonuçları, vergi yönetimince takip edilmelidir.

Vergi yönetimi örgütünün iç denetimi geometrik dizi şeklinde etkilerini göstermektedir. Buradaki iç denetimin etkileri diğer örgütlerin ve bakanlıkların iç denetimlerinin etkilerinden farklılık arz eder. Hatta burada iç denetimin, dış denetimin etkilerinden daha fazla olduğu söylenebilir. Özellikle tarh ve tahakkuk, sicil, yoklama servislerinin iç denetimi sonucunda yükümlülük tespitleri, tarh ve tahakkuk işlemleri çok miktarda artmaktadır.

b) Dış Denetim:

Dış denetim uygulamada üç biçimde ortaya çıkmaktadır. Bilgi isteme, yoklama, vergi incelemesi. Bunlara son zamanlarda vergi dairesinde ayrı bir bölüm olarak geliştirilen "Tarama Kontrol" bölümü de eklenebilir.¹³

¹² Aktan, **a.g.e.**, s.93.

¹³ İsmail Aktürk, "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri" (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984), s.136.

Vergi yönetiminin tek tek yükümlüler üzerinde etkinliğinin hissettirildiği denetim biçimi dış denetimdir. Burada üzerinde durulması gereken denetim türü vergi incelemeleridir. Vergi incelemesi, mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluk derecesini araştırma faaliyetleridir.¹⁴

Vergi incelemesi ile vergi yükümlü ve sorumluların defter, belge ve kağıtları üzerinde tek tek denetleme yapılmaktadır. Defter ve belgelere itibar edilmesine engel durumların varlığının tespiti halinde defter ve belgeler dışındaki delillerle idari takdir yetkisi kullanılmaktadır.

Vergi incelemesinin amacı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesinde “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak belirtilmiştir.

VUK'nun 30. Maddesinde değişiklik yapılmasıyla, idarenin Re'sen takdir yetkisi vergi inceleme elemanlarına da verilmiştir. Böylece inceleme elemanları takdir nedenlerinin varlığı halinde defter, belge dışında da bizzat takdir yetkisini kullanarak yükümlünün vergi matrahını takdir edebilmektedir.

Vergi yönetiminin etkinliğini sağlamada vergi incelemeleri önemli yer tutar. Her ne kadar vergi inceleme oranları, yükümlü adedi ve matrah tutarları itibarıyla çok az ise de sektörler, iş kolları itibarıyla iyi planlanmış nitelikli vergi incelemelerinin, caydırıcılık etkisinin göz ardı edilmemesi gerekir.

Vergi inceleme birimlerinin koordinasyonu ve incelemeye alınacak yükümlülerin isabetli seçimleri, vergi denetiminin, dolayısıyla vergi yönetiminin etkinliğini artıracaktır.¹⁵

1.4..Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri

Kamu yönetimi, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde, yürütme kuvvetinin yönetsel faaliyetlerini içerir. Geniş anlamda kamu yönetimi, düzenli toplumlarda kamu gücünün örgütlenmesini ve işleyişini içerir. Bu, her türlü devlet görevlerini ve örgütlerini içine alan bir tanımlamadır. Olağan anlamda kamu yönetimi dendiğinde, yasama,

¹⁴ Aynı, s.137.

¹⁵ Abdullah Aslan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu,” **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, (Ocak 1997), s.7.

yargılama ve belli bir ölçüde hükümet etmenin dışında kalan, tüm kamusal kuruluşları ve işleri içerir.¹⁶

Kamu yönetimi ile özel yönetimin bir çok ortak yanlarının bulunmasına karşılık, bir çok da farklı yanları vardır. Kamu yönetimi ile özel yönetim arasındaki temel ayrılıkları şu şekilde belirlemek mümkündür:

1. Kamu yönetiminin eylem sınırları yasalarla belirlenmiştir. Bu nedenle kamu yönetimi, görevlerini yerine getirirken fazla hareket serbestisine sahip değildir. Buna karşılık özel yönetim için, devlet tarafından iş hayatına ilişkin genel yasal düzenlemeler dışında herhangi bir yasal sınırlama olmadığından, daha fazla hareket serbestisi söz konusudur.
2. Halkın gözünde, kamu yönetimi bürokratik, özel yönetim ise verimlidir. Kamu yönetiminde politik ve ideolojik davranışlar etkindir, buna karşılık özel yönetimde politik ve ideolojik davranışlar fazlaca etkin değildir. Ancak bütün bu ayrılıkların her zaman için geçerli olmadığını da belirtmek gerekir.¹⁷

1.4.1. Kamu Yönetiminin Çeşitli Yönleri¹⁸

a) Etki Bakımından : Kamu yönetiminin etki bakımından iki yönü vardır:

1) Kamu Yönetiminin Müdahaleci Yönü: Kamu yönetiminin bu yönü, bireyin özgürlük ve hukuk alanına müdahale etmeyi gerektiren yönetsel faaliyetleri içerir. Örneğin, toplumun güvenliğini sağlamak için alınan önlemlerde ve vergi yükümlülüğünde olduğu gibi.

2) Kamu Yönetiminin Hizmet Yönü: Bireyler su, elektrik, yol, sağlık ve benzeri hizmetler gibi, hayati önem taşıyan bir çok hizmetlere ihtiyaç duyduğundan, bu hizmetleri sunan yönetim, toplum hayatında giderek artan bir yer işgal etmektedir.

b) Hukuki Düzenlemeye Bağlılığı Bakımından: Kamu yönetiminin hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından da iki yönü vardır.

1) Bağımlı Yönetim: Bu yönetimde yasalar ve yönetmelikler yönetsel bir organın belirli bir olay karşısında nasıl davranacağını emredici bir şekilde ortaya koyar.

¹⁶ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku** (Dokuzuncu Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 1996), s.2.

¹⁷ Osman Pehlivan, "Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri," **Vergi Dünyası**, (Kasım 1987), s.10.

¹⁸ **Aynı**, s.11.

2) Serbest Yönetim: Bağımlı yönetime oranla serbest yönetim, faaliyetlerinde oldukça geniş bir hareket serbestisine sahiptir. Bu tür yönetim, daha çok hizmet üretimi alanında göze çarpmaktadır.

1.4.2. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yerinin Belirlenmesi

Kamu Yönetimi içinde önemli bir bölüm oluşturan mali yönetim; “kamu gelirlerinin toplanması, yönetimi ve harcanması işlemlerini yürüten kamu kurumlarıdır” biçiminde tanımlanmaktadır. Kamu yönetiminin, etki ve hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından bölümlenmesi yapıldığında, vergi yönetiminin, kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci yönü, hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından ise, bağımlı yönü ile ilgili olduğu görülür.¹⁹

Günümüzdeki anlayışa uygun olarak vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamda kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, karşılıksız olarak aldıkları para tutarları” olarak tanımlanmaktadır.²⁰Bu tanımda yer alan bazı unsurlar ele alındığında, vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki yeri daha açık olarak belirlenebilir.

Verginin tanımından ele alınması gereken unsurlardan birincisi; verginin hukuki cebir altında alınmasıdır. Vergi yönetiminin, vergilemeye ilişkin görevlerini yerine getirirken rasgele davranması söz konusu olamaz. Öte yandan, yükümlüler üzerlerine düşen görevlerini yerine getirmelidirler. Yoksa devlet, alacağı olan vergiyi, yasaların kendisine verdiği yetkiler çerçevesinde zorla da olsa almak hakkına sahiptir.

Verginin tanımından ele alınacak ikinci önemli özellik, vergi borcunun karşılıksız bir ödeme oluşturmasıdır. Verginin karşılıksız olması demek, bunu ödeyenlerin ödemelerinden dolayı devletten herhangi bir somut karşılık bekleyemeyecekleri demektir. Verginin karşılıksız olmasının dayanağı ise devletin egemenliğidir.

Vergileme, kişilerle devlet arasında bir borç ilişkisi oluşturduğundan, kamu hukuku alanına girer. Kamu hukukunda, kişilerle devlet arasındaki ilişkilerde devletin üstünlüğü ilkesi geçerlidir.²¹

¹⁹ Pehlivan, a.g.e., s.12.

²⁰ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (Altıncı Baskı. İstanbul: 1985), s.260.

²¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku** (Ankara: Savaş Yayınları,1993), s.16.

Vergiye ilişkin bütün bu özellikler, vergi yönetiminin, kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci, hukuki düzenlemeye bağıllığı bakımından ise bağımlı yönetim alanına girmesine neden olmaktadır.

1.5. Vergi Yönetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi

Belli ekonomik, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergilerin miktar ve bileşiminde yapılan ayarlamalar olarak tanımlanan “vergi politikası”²², beraberinde etkin bir vergi yönetimini getirir. Maliye politikasının en önemli unsurlarından biri olan vergi politikasından başlıca şu amaçlara ulaşılmasında yararlanır: a) Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak b) Gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmak, c) Ödemeler Dengesi açığını azaltmak d) Ekonomik kalkınmayı sağlamak ve bölgesel eşitsizlikleri azaltmak amacıyla belli sektör ve bölgelerin gelişmesini teşvik etmek.²³ Başarılı politikalar dizisi, esas olarak yönetimin başarısına bağılıdır. Vergi yönetimi geliştikçe, vergi politikasına daha geniş olanaklar çıkar.

Vergi yönetiminin son derece yetersiz, güçsüz ve yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirme oranının düşük olduğu ülkelerde gerçek bir vergi politikasının varlığından söz etmek yersizdir. Zira, politika yapıcılara son derece dar bir seçenekler demeti bırakılmaktadır. Bu gibi ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki seçim, vergi politikasının gereklerinden, ilkelerinden çok vergi yönetiminin gerekleri yönünde olmalıdır.²⁴ Vergi yönetiminin görevi, vergi politikasını çizmek ve amaçlarını saptamak değildir. Yönetimin görevi, vergi politikasını yansıtan yasaları uygulamaktır. Bunun yanında, gerektiğinde vergi politikasının yürütülmesine yardım etmektir.

İzlenen politikalar çerçevesinde hazırlanan vergi kanunları tam olarak uygulanamadıkları takdirde, arzulanan amaçlara ulaşamadığı gibi, hiç istenmeyen etkiler de ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle, vergi idaresinin, vergi politikasının hedeflerine ulaşabilmesi açısından taşıdığı önemin ortaya konulması, izlenen vergi politikası çerçevesinde vergi idaresinin oluşturulması yönündeki çalışmalar için gerekli olmaktadır.²⁵

²² Müfit Akyüz ve Nesrin Ertel, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü** (Üçüncü Basım. İstanbul: Dünya Yayınları, 1990), s.402.

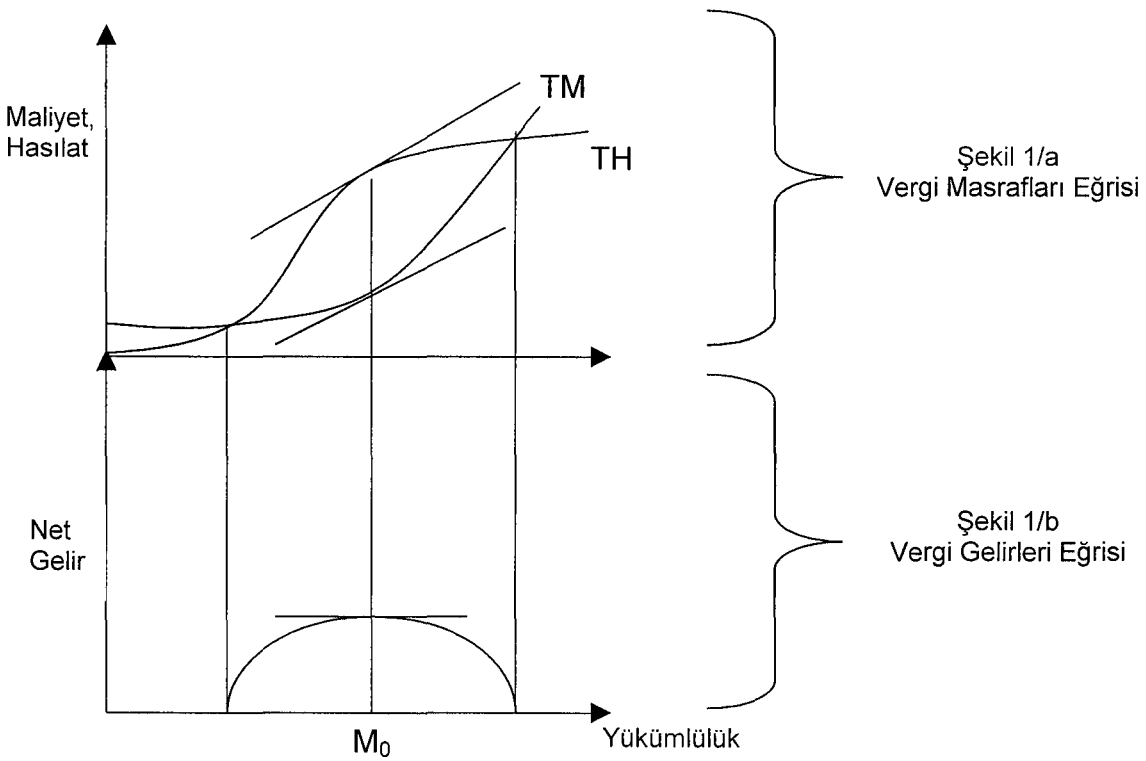
²³ **Aynı**, s.402.

²⁴ Erdem, **a.g.e.**, s.38.

²⁵ Şahin Akkaya, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi,” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 81,(Mayıs 1995), s.93.

Vergi yönetimini doğrudan etkileyen vergi politikası araçlarını: vergi oranları, vergi cezaları, vergi yönetimine ayrılan kaynaklar olarak belirleyebiliriz.

a) Vergi Oranları: Vergi oranlarının saptanması sorunu, gerçekte vergi optimumu başka bir deyişle vergilemenin sınırlarının ortaya konması sorunu ile yakından ilgilidir.²⁶ Vergilemede belirli bir düzeyi aştıktan sonra, subjektif veya objektif vergi yükümlülüğünün genişletilmesi sonucu verginin net geliri, yönetim giderlerine oranla daha yavaş yükselir (Şekil 1-a). Diğer yandan yükümlülükteki genişlemeye karşılık, vergi geliri daha az artar (Şekil 1-b). Alman maliyeci Gerloff birinci duruma, "Vergi Giderleri Yasası"; ikinci duruma ise, "Vergi Geliri Yasası" demektedir.²⁷



Şekil 1 : Vergi Masrafları ve Vergi Gelirleri Eğrileri

Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, İÜİF, İstanbul, 1962, s.16.

Yukarıda görüldüğü gibi yükümlülüğün kapsamının vergi oranlarının artırılmasıyla gereğinden fazla genişletilmesi ile bir yandan maliyetler artarken, diğer yandan gayri safi gelirden düşecektir.

²⁶ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası** (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Basımı, 1962), s.21.

²⁷ Erdem, **a.g.e.**, s.40.

Devletin iktisadi planlarını uygulayabilmesi için gerekli gelirin, vergi politikaları ile elde edilmesi hedeflenmektedir. İhtiyaç duyulan gelirin elde edilememesi halinde ya yeni gelir kaynakları aranacak ya da mevcut vergilerin oranlarında değişiklik yoluna gidilecektir. Ancak, mevcut vergilerin bazılarının başarılı bir şekilde uygulanması, gerek duyulan ilave gelirin önemli bir kısmını karşılayabilir. Böylece, akıllı bir yönetimle kamu geliri amacıyla yeni gelir kaynaklarının aranması ve dolayısıyla yeni vergilerin uygulanması veya oranlarda herhangi bir değişiklik gereksiz hale gelebilir ya da en azından bu ihtiyaç azalabilir. Netice itibariyle bu sonucun yarattığı başka olumlu etkilerde olacaktır. Oluşan gelir ihtiyacının yeni vergilerle karşılanması gerekmeyeceğinden, vergi idaresine ayrılan kaynakların daha fazla verginin uygulanmasına tahsis edilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, mevcut vergilerin etkin uygulanmamasını telafi etmek için yeni vergilerin konulmasının veya mevcut vergi oranlarının arttırılmasının neden olabileceği bir takım olumsuzluklarla karşılaşılacaktır.²⁸

b) Vergi Cezaları: Verginin tanımındaki en önemli öge zora dayanmasıdır. Vergi cezaları ise zor ögesinin odak noktasıdır. Dolayısıyla verginin, yükümlülerden son aşamada toplanmasında esas dayanak, vergi cezaları olmaktadır. Vergi yönetiminin yükümlülerin vergi yükümlülüğünü yerine getirmelerini sağlayamadığı yerde, vergi cezasının caydırıcılık niteliği önem kazanır.

Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerini zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır.²⁹

Önemli olan bir nokta da suça uygulanacak cezanın oranındadır. Ceza oranları, suçun ağırlığının bir işlevi olmalıdır. Cezaların çok ağır olması, marjinal caydırıcılık niteliğini azaltabilir. Bu nedenle en uygun ceza oranı, suçtan beklenen yarar ile cezanın uygulanması sonucu yüklenecek maliyetin eşitlendiği noktadır. Başka bir deyişle beklenen gelirle, beklenen cezalar eşit olmalıdır.³⁰ Özellikle vergi yönetimine ayrılan kaynakların yetersiz olduğu ve dolayısıyla yönetimin etkin olmadığı

²⁸ Akkaya, **a.g.e.**, s.94.

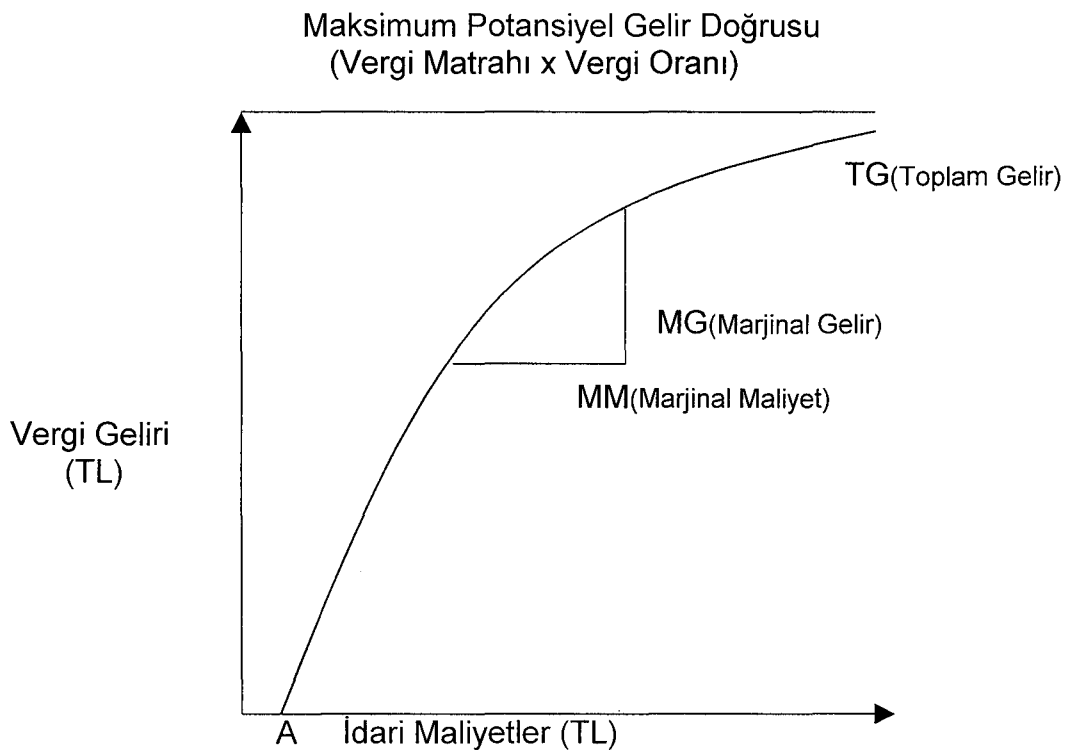
²⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku** (Altıncı Basım. Ankara:Turhan Kitabevi,1998), s.209.

³⁰ Erdem, **a.g.e.**, s.41.

durumlarda vergi cezalarının yüksek tutulması, vergi kaçakçılığının neden olduğu vergi kaybının boyutlarını küçültebilir.

c) Vergi Yönetimine Ayrılan Kaynaklar: Vergi yönetiminin etkin bir şekilde çalışabilmesi, yönetimin kullanımına ayrılan kaynakların yeterli bir düzeyde olmasına ve toplam kaynağın çeşitli vergilere ve idari faaliyetlere dağıtımının belirli kriterler göz önüne alınarak yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle, vergi yönetimine ne kadar kaynak ayrılacağına ve bu kaynağın idarenin çeşitli faaliyet alanlarına ne şekilde tahsis edileceğine ilişkin kriterlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi yönetimine ayrılacak kaynakların belirlenmesine ilişkin kriter olarak marjinal prensibinin kullanılabilmesi öne sürülmektedir. Söz konusu prensibin vergi yönetimine ayrılacak kaynakların belirlenmesi amacıyla kullanımını, bu prensibe göre saptanan denge noktasının yer almadığı şekil yardımıyla açıklayabiliriz.³¹



Şekil 2 : Vergi Geliri ve İdari Maliyetler Arasındaki İlişki

Şahin Akkaya, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi," **Vergi Sorunları**, Mayıs, 1995, s.93.

Şekilde toplam gelir ve maliyetleri gösteren eğri vergi geliri elde edilmeksizin yapılması gereken, genel harcamalar şeklindeki bazı idari masraflar dolayısıyla A

³¹ Akkaya, **a.g.e.**, s.94.

noktasından başlamaktadır. Bu çıkış noktasından itibaren yapılan ilave harcamalar önce yüksek vergi hasılatı sağlar, ancak maksimum potansiyel geliri gösteren sınıra yaklaşıldıkça marjinal vergi geliri daha az yükselmektedir. Toplam gelir eğrisi ile maksimum potansiyel gelir doğrusu arasındaki açıklık da toplanamayan vergiyi göstermektedir. Kaynakların vergi yönetimine tahsisinde marjinal maliyetin, marjinal gelire eşit olduğu nokta önemli olmaktadır. Eşitliğin sağlandığı bu noktaya kadar kaynak ayrılmasına devam edilirse, yapılan ilave harcamalardan daha fazla gelir elde edileceğinden etkinlik açısından denge noktasına ulaşmak zorunlu olacaktır. Bu denge noktasından sonra maliyetlere yapılan ilaveler artan hasılatın daha yüksek olacağından, söz konusu noktada durulması gerekecektir. Yukarıdaki şekilde bahsedilen denge noktası yer almamaktadır. Fakat, marjinal vergi prensibi vergi yönetimine ne kadar toplam kaynak ayrılmalıdır sorusuna cevap verememektedir. Bundan başka, bu prensibin amaca uygunluğu ve uygulanmasına ilişkin çeşitli sorunlar bulunmaktadır.

Öncelikle marjinal ilkesinin doğru olup olmadığı tartışılmaktadır. Çünkü vergi yönetimi kar amaçlı bir kuruluş olmadığı gibi, vergi mükellefleri de tüketici değildir. Bundan dolayı elde edilen vergi geliri, tüketilen mal ve hizmetlere yapılan gönüllü ödemeler değil, aksine zorunlu ödemelerdir. Pazarlanabilir mallarda kaynakların kullanımı tüketicilerin arzularına yönelik iken, vergi yönetimi için böyle bir düşünce anlamlı olmayacaktır. Çünkü vatandaşlar artan faaliyetlerinden dolayı elde edilen gelir miktarına, ilave kamu hizmetlerine göre daha az ya da daha çok değer verebileceklerdir.³² Anlaşılacağı gibi, marjinal prensibin vergi yönetimine kaynak tahsisine ilişkin olarak kullanımı konusunda bir soru işareti ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, vergi kaçakçılarının, diğer suçların izlendiği gibi izlenmesinin zorunlu olduğunu söylemek gerekir. Hiç kimse suçluların yakalanması için polisin yaptığı harcamaların, kendilerinden ele geçirilen çalıntı mallarla ilişkilendirilmesini iddia edemez. Eğer böyle bir mantık söz konusu olsaydı, cinayet işleyenlerin hiç takip edilmemesi gerekirdi. Sonuç olarak, marjinal gelir marjinal maliyet eşitliğini sağlayan noktanın aşılmasına neden olan ilave harcamaların gerekli olduğunu söylemek mümkündür.

Etkin bir vergi yönetimi politikası yönünden önemli olan, vergi yönetiminin maliyeti ile beklenen gelir arasındaki farkı maksimum edecek bir kaynak ayırımının

³² Richard Goode, "Some Economic Aspects of Tax Administration," **IMF Staff Papers**, Vol.28, Issue 2 (1981), s.251.

yapılmasıdır. Yönetime yapılacak kaynak ayırımı, vergi geliri arttığı sürece olumlu karşılanabilir. Başka bir deyişle, tahakkuk edecek beklenen gelir (net gelir) pozitif olduğu sürece, vergi yönetimine kaynak ayırımı sürmelidir.³³

2. Türk Vergi Yönetiminin Örgütsel Yapısı

2.1. Cumhuriyet Öncesi (Osmanlı) Maliye Örgütü

Osmanlılarda sağlam esaslar üzerine bina edilmiş bir mali sistem vardır. Ancak bu sistem, belli bir plana göre bir anda kurulmuş değildir. Küçük bir devletten büyük bir imparatorluk haline gelirken sistem de zamanla ve ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmiştir. Osmanlı maliyesinin işleyişini genel hatları ile ele alarak açıklamaya çalışırsak:

a) Defterdar : Osmanlı mali teşkilatının başında sadrazama karşı sorumlu durumda bulunan defterdar vardı. Osmanlılar, kendilerinden önce Türk ve İslam devletlerinde bulunan bu müessesenin İlhanlıların kullandıkları "*Defterdarı-i Memalik*" adını biraz değiştirerek benimsemişlerdi. XV. Yüzyılın ilk yarısında mevcut olduğu bilinen defterdarın, devletin sınırlarının genişlemesiyle sayısı da artmış; muhtemelen II. Bayezid saltanatında Anadolu'daki mali işler için *Anadolu*, XVI. Yüzyılın ilk yarısında da Rumeli ve Anadolu'daki yalılarla İstanbul'daki mukataaların mali işlerine bakmak üzere *şikk-ı sani* adıyla iki defterdarlık daha kurulmuştur. Yavuz Selim tarafından kurulan Arab ve Acem defterdarlığı ile III. Mehmet devrinde Tuna yalılarındaki haslara bakmak üzere kurulan *şikk-ı salis* defterdarlıkları ise uzun ömürlü olmamıştır.³⁴

Defterdarlar, kendi bölgeleri içindeki mali işlerin amiri olmakla birlikte, *şikk-ı evvel* veya Rumeli defterdarı adıyla da anılan *Baş defterdar*, mali işlerin birinci derecede sorumlusu idi. XVI. Yüzyıldan sonra diğer defterdarların önemi azalırken baş defterdarın ki artmıştır. Daha önceki devirlerde maliyeden yazılan ferman ve berat gibi belgelerin arkasına her üç defterdar tarafından kuyruklu imza konulurken, XVIII. Yüzyılda bu hak sadece baş defterdara tanınmıştır. Yıllık bütçenin yapılması, bunun ve ulufe telhislerinin padişaha sunulması baş defterdarın görevlerindedir.

³³ Erdem, a.g.e., s.42.

³⁴ Mübahat Kütükoğlu, "Osmanlı İktisadi Yapısı," **Osmanlı Devleti Tarihi C.2** (İstanbul: Feza Gazetecilik A.Ş.,1999), s. 514.

XVII. Yüzyıldan sonra “şikk-ı sani” adıyla anılan Anadolu defterdarı, XVI. yy.dan sonra önemini kaybederek artık sadece baş defterdarın sefer dolayısıyla İstanbul dışında bulunduğu zamanlarda “Asitane Defterdarı” adıyla İstanbul’da ona vekalet ederken divanda gerçek vazife görebilmiş; XVII. yy.dan sonra ismi, “şikk-ı salis” şeklinde değiştirilmiş olan şikk-ı sani defterdarı ise onun yardımcısı durumunda bulunmuştur.³⁵

III. Selim saltanatında, İrad-ı Cedid Hazinesinin kurulmasıyla, şikk-ı sani defterdarlığı yeni bir hüviyet kazanmıştır. Nizam-ı Cedid adıyla kurulan yeni ordunun başındaki *Talimli Asker Nazırı* aynı zamanda İrad-ı Cedid Hazinesi’nin de amiri kabul edilmiş ve bu vazifede eski şikk-ı sani defterdarlığı ile birleştirilmiş; böylece şikk-ı sani defterdarı *İrad-ı Cedid Nazırı* adıyla da anılmaya başlanmıştır. Bu düzenlemede, yeni hazineye bağlanan mukataaların idare ve iltizam işlerini yürütme salahiyeti İrad-ı Cedid Nazırına verilmiş; baş defterdar ise sadece bu hazineyi koruma ve gözetme ile vazifelendirilmiştir.

XVII. yy. ortalarından itibaren baş defterdarın önemi giderek artmış ve Anadolu defterdarı dahi, ancak baş defterdarın yokluğunda söz sahibi olmuştur. Müessese, M. 1840/ H. 1256’da Maliye Nazırlığına çevrilmiştir.³⁶

b) Maliye Kalemleri : Osmanlı maliyesi gelirlerin toplandığı ve masrafların yapıldığı çeşitli kalemlerden meydana gelmişti. 1567 yılı bütçesinin kenar notlarından öğrendiğimize göre XVI. Yüzyılda bunlardan bir kısmı hazineye, diğerleri de defterdarlara bağlıydı.³⁷

Hazine kalemlerinden *Ruznamçe-i evvel (büyük ruznamçe)* kalemi, gelir ve masrafların günlük olarak kalemlerinin tutulduğu kalem idi. Diğer kalemlerde hazırlanan ve tahvil adı verilen tezkireler her gün buraya gönderilerek işlenir ve her akşam muntazaman kontrolleri yapılırdı. *Ruznamçe-i sani (küçük ruznamçe)* kalemi ise dergah-ı ali kapıcıları, gedikli müteferrikaları gibi vazifelerin maaş işleriyle uğraşırđı.

Hazineye bağlı kalemlerin ikincisi olan *Muhasebe* kalemi başlangıçta *Rumeli (muhasebe-i evvel, baş muhasebe)* ve *Anadolu (muhasebe-i sani)* muhasebesi olarak ikiye ayrılmakta ve kendi bölgelerindeki padişah ve vezir vakıfları ile cizye defterlerinin incelenmesi bu kalemlerde yapılmaktaydı. 1691’deki vergi reformundan

³⁵ Ahmet Tabakoğlu, **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi** (Birinci Baskı. İstanbul:Dergah Yayınları, Kasım 1985), s.40.

³⁶ **Aynı**, s.41.

³⁷ Kütükoğlu, **a.g.e.**, s.516.

önce muhasebe-i evvel kalemi, bütün gelir ve giderlerin kontrolörlüğü vazifesini yüklenmiş olup, diğer maliye kalemlerinin idarecisi durumunda idi. Bu tarihte yapılan düzenlemeden sonra ise, Osmanlı tebaası gayr-i Müslimlerin baş vergisi demek olan cizyenin tezkirelerinin hazırlanışı ve verginin toplanması ile uğraşan *Cizye Muhasebesi* en büyük gelir kalemi olarak ortaya çıktı. Büyük vakıflarla hac işlerinin idaresi ve Mekke ve Medine'deki vakıflarla mukataaların hesapları da *Haremeyn* muhasebesi kalemine devredildi.

Mukabele kalemi ise kapıkulu gibi ulufe alan grupların maaş defterlerinin hazırlanması ve ana defter ile karşılaştırılarak çıkacak ulufe miktarının tespiti ile vazifeli idi. İleri ki asırlarda bu kalem, piyade, süvari, sipah ve silahdar mukabele kalemlerine ayrıldı. Önce yeniçeri, topçu, top arabacıları, mefteran-ı hayme(çadır mehterleri), matbah-ı amire ve kiler hizmetlilerinin mevacibleri Piyade mukabelesi kalemünde hazırlanırken, XVII. Yüzyıl sonlarında yeniçeri, acemi oğlanlar, saray bostancıları ve baltacıların mevaciblerinin hazırlanması Yeniçeri kalemine verildi.³⁸

Defterdarlara bağlı kalemler ise *Mukataa*, *Mevkufar*, *Varidat*, *Kıla tezkireciliği* ve *Tezkire-i ahkam*' dir.³⁹

Bunlardan mukataa kalemleri, XVI. Asırda baş defterdara bağlı *mukataa-i evvel* ve *sani* adlarıyla iki, Anadolu ve Rumeli defterdarlarına bağlı *mukataa-i evvel*, *sani* ve *salis* adlarıyla üçer taneydi. Bu kalemlerin her biri, kendilerine ait bölgelerdeki mukataaların işlerine bakar, berat ve tezkireleri verirlerdi. Ayrıca bu mukataalara bağlı *Haremeyn*, *Haslar*, *İstanbul*, *Bursa*, *Avlonya*, *Kefe*, *Maden*, *Ağnan*, *Salyane* mukataaları da ayrı kalemler olarak hizmet görmüşlerdir.

Mevkufat kalemleri, yine kendi bölgeleri içindeki beytülmal, yave, tımar, vs.den mevkuf olanlara bakmak, İstanbul'a nakil edilecek zahirenin nakil ücreti kayıtlarını tutmak, ömür boyu iltizama verilen çiftliklerden alınacak %10 kalemiyle resmini toplamakla vazifeli idi.

Baş defterdara bağlı *Tezkireci-i kıla* kalemünde bütün Arabistan, Erzurum ve Rumeli'deki kalelerdeki vazifelerin berat ve mevacibleri hazırlanırdı.

Tezkireci-i ahkam kalemlerinden her bir bağlı buldukları defterdarların idaresindeki yerlerdeki miri ahkam, şikayet, tuzcu, çeltikçi, şahincilerin tımar tezkireleri ile beratlarını hazırlardı.

³⁸ Kütükoğlu, a.g.e., s.516.

³⁹ Aynı, s.518.

Varidatçı ise tek olup baş defterdara bağlı idi. Ayrıca teslimatçı, her defterdarın birer tezkirecisi; hazineye giren altın, akçe, vs.yi yazan bir *mevcudatçı* ile sanatkarlara dikilecek veya işlenecek eşyayı teslim eden bir de *teslimatçı* bulunurdu.

Mali suçlara ait davaların görülmesi için bir Maliye mahkemesi vardı. Burada iddia makamı vazifesini gören *başbakıkulu* aynı zamanda maliyenin alacaklarının takibi ile de vazifeliydi ve gerekli takibatı emrindeki bakıkullarıyla sağlardı.

c) Bütçe : Gerçek anlamda bütçeler, gelecek mali yılda hazineye girmesi tespit edilmiş gelirleri toplamak ve masrafları yapmak üzere hükümetçe hazırlanan taslağın meclis tarafından onaylanması ile meydana gelir ve yürütülmesi de yine meclisçe hükümete verilir. Osmanlı Devleti'nde XIX. Yüzyıla kadar bu mahiyette bütçe yoktur. Her ne kadar Fatih'in, *Teşkilat Kanunnamesi*'ndeki "yilda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarlarım irad ve masrafım okuyalar" ifadesi, defterdarların her yıl bir bütçe hazırlayıp padişaha sunduklarını gösteriyorsa da bu bütçelerden günümüze ulaşanların sayıları oldukça azdır. Mevcut olanlarda, hakiki bütçe vasfına haiz olmaktan uzaktırlar.⁴⁰

Osmanlı klasik devri bütçeleri, yıl sonunda, bir önceki yılın gelir ve giderlerini göstermek üzere yapılan birer muhasebe bilançosu mahiyetindedir. Başka bir ifade ile Osmanlılar, harcamalarını, önceden tayin edilmiş bir çerçeve içinde gerçekleştirmemişlerdir. Ancak bu, masrafların tam bir başıboşluk içinde olduğu manasına gelmemelidir. Bir önceki yılın bütçesi, daima bir rehber vazifesini görmüştür.⁴¹

Osmanlı mali sisteminde önemli değişiklikler Tanzimat döneminde yaşanmıştır. Bu dönem, on dokuzuncu asırda Tanzimat ile başlayan ve mali kurumların gittikçe daha fazla Batı kurumlarına benzetilmeğe çalışıldığı, orijinal gelir düzeninin silindiği gelir düzenidir. Gerçekten Tanzimat, devlet maliyesinde toprak zilyetliği üzerinde imtiyaz veren aynı-bölgeci sistemden, merkeziyetçi ve nakdi ödeme sistemine geçme yolunda ıslahata girişmişti.⁴²

Merkezi teşkilatın artan gelir ihtiyaçları, o devir için en kötü yol olan, dış borçlanmalarla karşılanmak istenmiştir. Bu da, kısa bir zaman sonra, alınan borçların ana para ve faizlerinin ödenememesinden ötürü, Devleti 1881 yılında *Muharrem Kararnamesine* götürmüştür. Osmanlı Hükümetinin, tebaasına borçlu olduğu

⁴⁰ Tabakoğlu, a.g.e., s.108.

⁴¹ Kütükoğlu, a.g.e., s.519.

⁴² Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi* (Dördüncü Basım.İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971), s.4.

devletler, borçların idaresi ve itfası için Osmanlı Devletinin mali yetkilerini kısmen devralmış olan bir Düyunu Umumiye İdaresi kurulmasını hükümete kabul ettirmişlerdir. Böylece Osmanlı Devleti, bir kısım vergilerini toplama yetkisini yabancılara devretmek durumunda kalmıştır.⁴³

Bu idarenin kurulması ile birlikte Maliyenin yaptığı işlerde sınırlanmıştır. Maliyeye düşen başlıca işler ise; saray mensuplarının maaşlarını vermek, silah teslimatının bedelini, asker ve memur aylıklarını ödemek, nafia ile mutabık kalarak demiryollarına ait hesapları tesviye etmek ve nihayet, para tedarik etmek için yeni mali kombinezonları araştırmak ve incelemek olarak kalmıştır.⁴⁴

Osmanlı maliyesinin çöküş döneminde, sermaye birikimine destek olacak sağlam bir vergi sistemi kurulması gereken bir dönemde, dış borçlanma yolunun hesapsız bir şekilde kullanılması ve bunun sonucunda da mali egemenliğin yitirilmesi Osmanlı mali sisteminin en büyük problemlerinden biri olarak ortaya çıkmıştır.

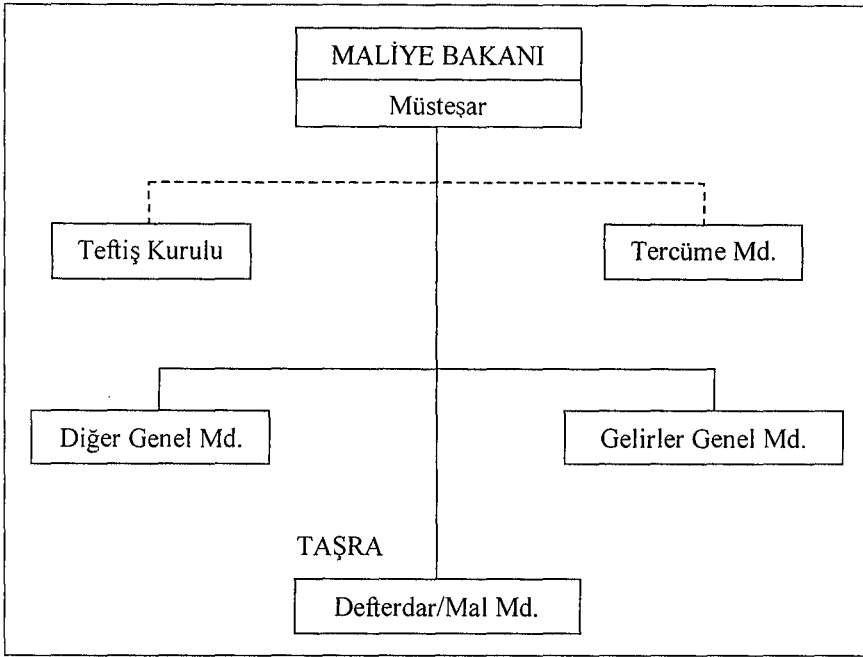
2.2. Cumhuriyet Dönemi Maliye Örgütünün Yapısı

2.2.1. 1923-1950 Dönemi

Osmanlı devletinden devir alınan örgüt sistemi ana hatlarıyla cumhuriyetin ilk yıllarında da varlığını sürdürmüştür. 1881 tarihli “Maliye Nezareti Teşkilatı ve Vazifelerini Gösterir Nizamname” , Türk mali örgütünün temelini oluşturur. Bu örgüt düzeninin vergi yönetimine ilişkin kısmı kabaca şu şekilde gösterilebilir :

⁴³ A. Du Velay, **Türkiye Maliye Tarihi** (Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1978), s.201.

⁴⁴ Charles Morawitz, **Türkiye Maliyesi** (Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1978), s.51.



Şekil 3 : Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Vergi Yönetimi

Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, 1981, s.9.

Bu örgütlenme sisteminde Maliye Bakanı, gerek vergi politikasından ve gerekse vergilerin yönetiminden sorumludur. Gümrük resimleri ve aşarın 1925'te kaldırılmasına kadar şeri kökenli vergiler Maliye Bakanlığı tarafından yönetilmekteydi.

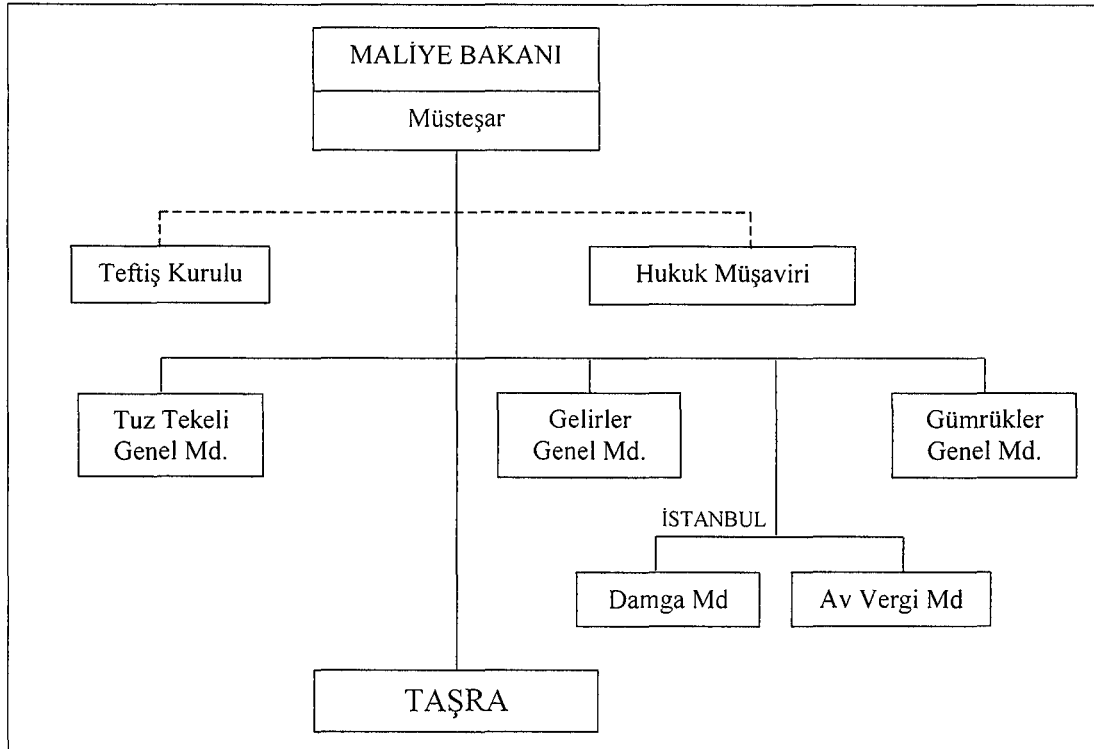
Merkezde tercüme Müdürlüğü, bugünkü Tetkik Kurulunun görevlerine benzer işler yapmaktadır. Teftiş Kurulu ise, bakan adına örgütün genel denetiminden sorumludur. Vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ile görevli örgüt, Gelirler Genel Müdürlüğü (Varidat İdare-i Umumiyesi) dür. Böylece vergi politikası ile vergi yönetimine ilişkin işlevlerden bir tek örgüt sorumlu olmaktadır.

Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez örgütün bir genel müdür ile yardımcısı ve şubeleri vardır. Buna karşılık taşrada vergi örgütü; illerde defterdar; ilçelerde mal müdürleri tarafından yönetilmektedir.

Merkezi nitelikte olan bu yapıyı Cumhuriyet döneminde düzenleyen ilk yasa 18.5.1929 tarihli ve 1452 sayılı "Devlet Memurlarının Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun"dur. Devlet memurlarının maaş rejimini düzenleyen bu yasa, aynı zamanda ilgili bakanlıkların örgüt yasaları çıkıncaya kadar örgüt yasası yerine de geçmiştir.⁴⁵

⁴⁵ **Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun** (1452 S.K.), Md.2.

1452 sayılı yasaya ekli 2 no'lu cetvelde, Maliye Bakanlığının da kadro cetveli verilmiştir. Buna göre gelirlerin yönetimi ile ilgili olarak belli başlı üç genel müdürlük görülmektedir. Bu genel müdürlükler: Gelirler Genel Müdürlüğü (Varidat Umum Müdürlüğü), Gümrükler Genel Müdürlüğü (Rüsumat Umum Müdürlüğü) ve Tuz Tekeli Genel Müdürlüğüdür (Tuz İhisarı Umum Müdürlüğü). Ayrıca İstanbul'da da Damga ve Av Vergileri müdürlükleri bulunmaktaydı. Aşağıdaki şekilde vergi örgütünün kuruluşu gösterilmektedir.



Şekil 4 : 1929 Yılında Türk Vergi Yönetimi

Erdem,1981, s.9.

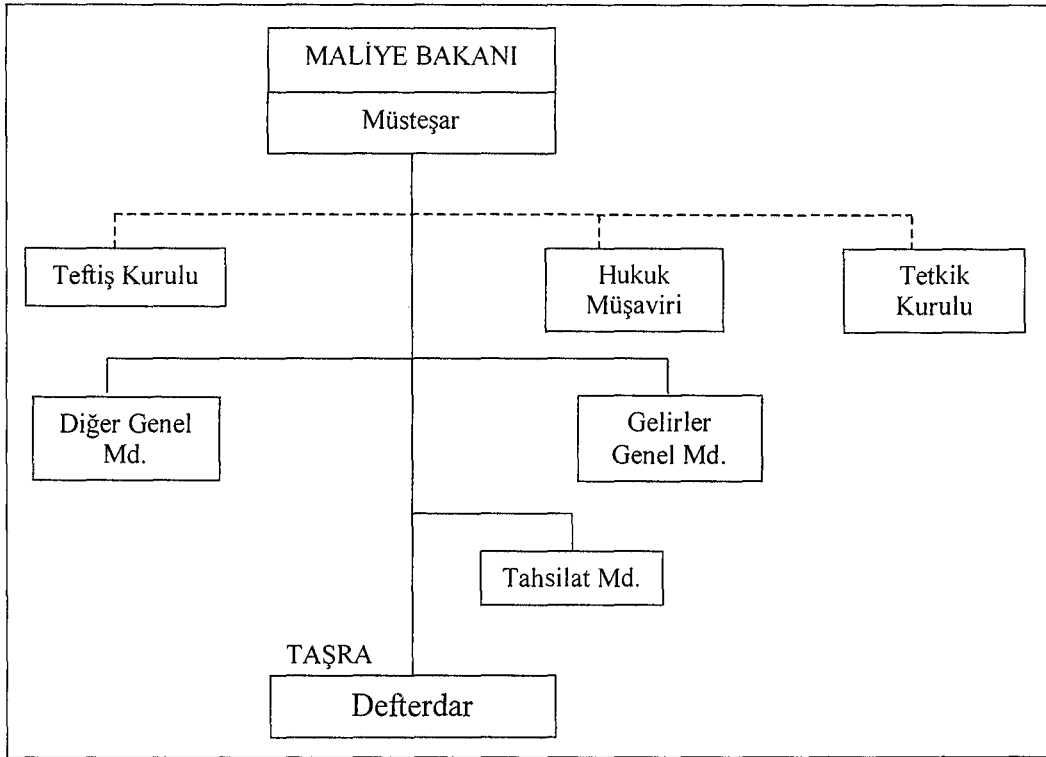
Türk Vergi yönetiminde ilk defa köklü bir düzenleme 1936 yılında yapılmıştır. Bu, Maliye Bakanlığının bugünkü örgüt yapısını belirleyen 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı "Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun"dur.⁴⁶

Bu yasanın getirdiği örgüt sistemine göre, Gelirler Genel Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü ve Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları olarak üç örgüt bulunmaktaydı.

⁴⁶ 2996 Sayılı Kanun (Resmi Gazete Tarih: 5.6.1936, Sayı: 3322).

Vergi yargısı alanına ilişkin kuruluşlar olarak kabul ettiğimiz İtiraz ve Temyiz Komisyonları bir yana bırakıldığında, Vergi Yönetimi iki örgüt çerçevesinde oluşmaktadır.

Yine 1996 sayılı yasanın getirdiği önemli bir yenilikte, merkezde Bakana bağlı bir Tetkik Kurulunun (Tetkik Heyeti) kurulmasıdır.⁴⁷ 1996 sayılı yasanın getirdiği örgüt biçimini, aşağıdaki şekilde saptayabiliriz:



Şekil 5 : 1936 Tarihli Örgüt Yasasına Göre Türk Vergi Yönetimi

Erdem,1981,s.9.

1936 sayılı yasanın getirdiği sistem ancak altı yıl sürmüştür. 3.8.1942 tarih ve 4286 sayılı bir yasa ile Maliye Bakanlığında vergilerin yönetimine ilişkin olarak yeni bir düzenlemeye gidilmiştir.⁴⁸ Bu düzenleme sonucu Gelirler Genel Müdürlüğü ikiye ayrılmıştır. Dolaysız vergilerin yönetimi için, Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü ve dolaylı vergilerin yönetimi içinde Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü biçimine gidilmiştir. Ayrıca Tahsilat Müdürlüğü de Genel Müdürlük biçimine getirilmiştir.

Bakanlık örgütü yasanın çıkışından sonra en önemli düzenleme, vergi denetiminin örgütlenmesidir. 1943 yılında başlayan vergi reformu çalışmaları

⁴⁷ Aynı, Md. 1.

⁴⁸ 4286 Sayılı Kanun (Resmi Gazete Tarih: 14.8.1942, Sayı: 5184).

sırasında temel işlevi vergi incelemesi olacak bir örgüt gereği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu da 28.3.1945 tarih ve 4709 sayılı yasa ile “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur.⁴⁹

2.2.2. 1950-1993 Dönemi

1950’den sonra vergi sistem ve tekniğinde yeni ve temel düzenlemelerin gerçekleştirildiği bir dönem başlamıştır. Bu dönem vergi örgütünün gelişmesi yönünden de yeni bir dönemdir. 1950’den önceki dönemde, örgüt, özellikle büyük şehirlerde dağınık ve yetersiz kalmıştır. Yükümlüler vergi ödemelerinde hem tahakkuk hem de tahsil vergi daireleriyle ilişkide bulunma durumunda olmuştur. Vergi örgütünün iç düzeninde de çağdaş anlamda bir iş bölümü ve çalışma yöntemi gerçekleştirilmemiş, memurların yetki ve sorumlulukları iyi belirlenememiştir. Bu ve benzeri nedenlerle 24.3.1950 tarih ve 5665 sayılı yasa ile yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Özellikle 5655 sayılı yasa ile vergi idaresinin taşra örgütü yeniden düzenlenmiş, Maliye Bakanlığı yapısındaki tahakkuk ve tahsil şube şeflikleri vergi dairelerine dönüştürülmüştür.

1950 vergi reformu, bir vergi idaresi reformu ile tamamlanamamıştır. Dolayısıyla Alman kökenli modern bir vergi sistemi ilkel bir örgüt eliyle uygulanmaya çalışılmıştır. Bu çelişki, Türk vergi uygulamasında başka çelişkileri de beraberinde getirmiştir. Örneğin teorik olarak dolaylı vergilere göre daha adaletli olması gereken dolaysız vergiler, Türkiye uygulamasında daha adaletsiz bir özellik taşımıştır.⁵⁰

Türkiye Cumhuriyetinde tarihi gelişim itibariyle iller ve bunların içindeki alt bölümler İçişleri Bakanlığı’nın ülkedeki örgütü olarak ortaya çıkmıştır. Askeri ve adli örgüt dışındaki kamu hizmetleri örgütlenmelerinde İçişleri Bakanlığı yapılanması esas alınmıştır. Bu yapı, vergi idaresinin işlevine uygun biçimde örgütlenmesini engellemiştir. Gümrük idaresi de 1931-1983 yıllarında, Gümrük ve Tekel Bakanlığı yapısı içinde yer almıştır. Vergi idaresinin taşra örgütünde ise 1950’den bu yana önemli değişiklik yapılmamıştır.

Bununla beraber, vergi idaresinin görevlerine, bütçesine ve personel sayısına uygun olarak yeniden örgütlenmesi ihtiyacı olduğuna dair 20’yi aşkın yasa

⁴⁹ **4709 Sayılı Kanun** (Resmi Gazete Tarih: 4.5.1945, Sayı: 5974).

⁵⁰ Nami Çağan, “Vergi İdaresi-Hukuki Yaklaşım,” **Dünya Gazetesi**, (31 Ocak 1991), s.4.

hazırlanmıştır. Ancak bu çalışmalar her seferinde çeşitli engellemelerle karşılaşmış ve modern bir vergi idaresinin yapılanması sağlanamamıştır.⁵¹

Bu çalışmalarda yabancı ülke vergi idaresi yapılanmalarından yararlanılmıştır. Ayrıca yabancı uzmanlarında bu konudaki görüşlerine başvurulmuştur. Vergi idaresi reformunu, genel idari reformdan ayrı değerlendirmek zordur. Bununla beraber vergi idaresinde reformu da aşan “yeniden yapılanma” ihtiyacı kendisini açık olarak hissettirmektedir. Vergi idaresinin yeniden yapılanması kavramı ilk kez Aralık 1963’te Maliye Bakanlığı’na sunulan White Raporu’nda kullanılmıştır. Bu raporda “..... ihtiyacınız bir reorganizasyon probleminden ibaret olmayıp daha çok yeniden teşkilat yaratılması ihtiyacına taalluk etmektedir. Vergi idaresi görev ve sorumluluğun kısmi bir esas içinde tevdüne müsait olmayacak kadar önemli bir konudur. Vergi idaresi, yüksek bir fonksiyon mahiyetini ihraz eylemiş ve özel bir dikkati gerektirmiş bulunmaktadır. Bu takdirde, gelir kanunları sadece bir gelir konusu olarak ele alınabilir ve sair mali işlerle karıştırılmaksızın görülebilir. Sonuç, vergi işleriyle meşgul memurlarınızın daha iyi bir nezaret ve yönetim altında bulunmaları şeklinde tecelli edecektir”⁵² denilmiştir. Bu çalışma, bu konuda yapılan araştırmaların en kapsamlısı olup bundan sonraki çalışmalara da önemli ölçüde ışık tutmuştur. Vergi idaresinde reform konusunu mali idarenin yeniden örgütlenmesi çerçevesinde ele alan çalışmalar da yapılmıştır. James W. Martin ve Frank C. Cush tarafından hazırlanan, “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmalar Hakkında Rapor”, bu çalışmalara örnek verilebilir.

Vergi idaresinin yeniden örgütlenmesi konusu bu dönemde hazırlanan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da yer almıştır. 1963 yılında hazırlanan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında; “.....Bugünkü kuruluş, esas olarak Osmanlı İmparatorluğundan devir alınan sistemde yeni şartlara uydurulmak üzere yapılan değişikliklerle ortaya çıkmıştır. Ancak bu değişiklikler belirli ilkelere dayandırılmadığından işbölümü ve koordinasyon bakımından tamamen yetersiz ve güç çalışır bir kuruluş meydana gelmiştir” denilmiştir. Ancak aradan 33 yıl geçtikten sonra 1996 yılında hazırlanan Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında daha detaya inilmek koşuluyla “...Vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatı arasında hiyerarşik bir bağlantının olmaması, mükellef denetiminin dört farklı ve birbirleriyle

⁵¹ Esin Sungur, “Gelirler İdaresi Etkin Değil,” **Cumhuriyet Gazetesi**, (10 Ağustos 1991).

⁵² B. Frank White, “Türkiye’de Vergi İdaresi Konusunda White Heyeti Raporu,” (Ankara. 2 Aralık 1963), s.2.

bağlantısız denetim birimleri tarafından yapılması..... kayıp ve kaçağın büyümesinde rol oynayan en önemli faktörler olmuşlardır.” şeklinde bir tespit yapılmıştır. Dolayısıyla, 1963 yılında Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan öneriler aynen 1996 yılında Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da yer almıştır. Aradaki 33 yıllık süreçte değişen bir şey bulunmamaktadır.

Vergi idaresinin yeniden yapılanması konusunda 1970’li yıllardan itibaren idare içinde çeşitli çalışmalar yapılmış ve taslaklar hazırlanmıştır.

1970 yılında hazırlanan taslakta kurulması düşünülen Maliye ve Ekonomi Bakanlığı yapısı içinde Gelirler Müsteşarlığı’na yer verilmiştir. Aynı yaklaşım 1980-1983 yıllarında hazırlanan taslaklarda da yer almıştır. 1970’li yıllarda hazırlanan taslakların bazılarında ise Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Maliye Bakanlığı içinde Gelirler Genel Sekreterliği biçiminde örgütlenmesi tasarlanmıştır.

1980 sonrasında vergi idaresi işlevinin yasal çerçevesinde, bu işlevi güçlendirici önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar arasında; vergi yasalarının yorumlanmasında ekonomik yaklaşımın, serbest il sisteminin kabul edilmesi, yazar kasa kullanımının başlatılması ve yaygınlaştırılması, işyeri kapatma, teşhir gibi yaptırımların vergi sistemi içine alınması, vergi tahsilinde zaman kazandırıcı tedbirlerin alınması akla gelen ilk örnekler olarak belirtilebilir. Vergi usulüne ve icrasına ilişkin bu değişikliklerin gerçekleştirilmesinde ve maddi vergi yasalarının izlenen genel iktisat politikası ile uyumun sağlanmasında, özellikle 1983 yılına kadar olan dönemde, vergi bürokrasisinin çok etkili rol oynadığını belirtmek gerekir⁵³.

Maliye Bakanlığı idari yapısındaki değişiklikler için önem arz eden bir tarihte 1983 yılıdır. Bakanlık, 13 Aralık 1983 tarih ve 174 sayılı “Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname” ile 13 Aralık 1983 tarih ve 178 sayılı KHK.ye göre Gümrük Bakanlığını da yapısına alarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı haline dönüştürülmüş ve yeniden örgütlenmiştir. Ve bu örgütlenme modeli fazla bir değişikliğe uğramadan 1993 yılına kadar sürdürmüştür.

2.3. 1993’ten Günümüze Maliye Örgütünün Yapısı

178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK. de değişiklik yapılması; 24.6.1993 tarihli ve 3911 sayılı Kanunun verdiği yetkiye

⁵³ Çağan, a.g.e., s. 4

dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 2.7.1993 tarihinde çıkarılan 484 sayılı KHK ile kararlaştırılmıştır.

Bu KHK.nın 1. Maddesi ile; 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı “Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname”nin adı, “Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname” olarak değiştirilmiş, 2. Maddesi ile 178 sayılı KHK.nın 1. Maddesi değiştirilerek, “Bu KHK.nın amacı, maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulmasına, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir”⁵⁴ denilmiştir.

Bugünkü yapısına ilk olarak 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla kavuşan ve bu yapısını 57 yıl boyunca yerli ve yabancı birçok uzmanın olumsuz eleştirilerine rağmen koruyan vergi yönetiminin mahalli örgütlenmesi ile ilgili ilk düzenleme 1993 yılında yapılmıştır. 20.08.1993 tarih ve 516 sayılı KHK ve bu Kararnamenin Anayasa Mahkemesince iptali⁵⁵üzerine yayımlanan 19.06.1994 ve 543 sayılı KHK ile 1936 yılından sonra ilk defa mahalli vergi yönetimi yeniden düzenlenmiş ve “Gelirler Bölge Müdürlükleri” oluşturulmuştur. Yeni düzenlemenin fiili uygulamasına ise 1998 yılında geçilmiştir. Bu düzenlemeden daha sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

Bir ülkede uygulanan ekonomi politikaları içinde para politikasının ön plana geçmesi ve önem kazanması bu politikayı uygulayan kurumları güçlendirir. Eğer maliye politikaları öncelik kazanırsa, bu defa da maliye politikalarını uygulayacak kurum olan Maliye Bakanlığı güçlü bir konuma sahip olur. Özellikle gelişmiş ülkeler para politikasına önem verirler. Az gelişmiş ülkelerde para politikasını sağlıklı şekilde uygulayacak kurumlar ve politikanın araçlarının kullanılacağı piyasalar gelişmediği için, söz konusu ülkeler para politikasından daha çok maliye politikasına önem vermektedirler.

Türkiye’de Maliye Bakanlığı, devletin genel teşkilatlanmasına uygun olarak, Fransız devlet modeline göre, örgütlenmiştir. Bu örgütlenme modeline göre günümüzde Maliye Bakanlığı’nın yedi adet ana hizmet birimi ve beş adet yardımcı

⁵⁴ **178 Sayılı KHK** (Resmi Gazete Tarih: 13.7.1993, Sayı: 21636 Mükerrer).

⁵⁵ **516 Sayılı KHK** (Anayasa Mahkemesinin E: 1993/47, K: 1993/49 sayılı iptal kararı 24.12.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

hizmet birimi vardır. Taşra teşkilatı ise defterdarlıklar ve mal müdürlükleri şeklinde oluşmuştur.⁵⁶

Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bakanlık Maliye Bakanlığıdır. Bu bakanlık devlet içinde çok önemli görevleri olan en eski ve köklü bakanlıklardan biridir. Bakanlık örgütü Merkez, İl ve İlçe Örgütü olarak düzenlenmektedir.

2.3.1. Merkez Örgütü

Bugün Maliye Bakanlığı merkez örgütü; Bakan, bir Müsteşar, beş Müsteşar Yardımcısı; Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Bakanlık Müşavirleri ve Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği olmak üzere “**Danışma ve Denetim Birimleri**”; Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü olmak üzere “**Ana Hizmet Birimleri**”, Personel Genel Müdürlüğü, Eğitim Dairesi Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Özel Kalem Müdürlüğü, Savunma Sekreterliği olmak üzere “**Yardımcı Birimler**”den oluşur. Ayrıca bakanlık merkez örgütüne bağlı T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, Milli Piyango idaresi Genel Müdürlüğü, Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü gibi kuruluşlar bulunmaktadır.⁵⁷

Eskiden 2996 sayılı Kanun ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına ait olan Hazine İşlemleri ile Para ve Kredi İşlemlerini yönetmek görevi 178 sayılı KHK ile bu bakanlıktan alınıp 13.12.1983 tarih ve 188 sayılı KHK ile kurulan Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına verilmiştir. Hazine Genel müdürlüğü de bu müsteşarlığa bağlanmıştır.⁵⁸

Yine eskiden Maliye ve Gümrük Bakanlığına ait olan Gümrükler Genel Müdürlüğü, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ve Kontrol Genel Müdürlüğü 24.06.1993 tarihli ve 3911 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak 2.7.1993 tarihinde Bakanlar Kurulunca Gümrük müsteşarlığı kurularak, bu kuruluşla verilmiştir(KHK/485).

⁵⁶ Özcan Sarı, “Maliye Bakanlığı'nın Maliye Politikalarının Uygulamasındaki Yeri ve Mali Denetim”, **Dünya Gazetesi**, (29.06.1995), s. 6.

⁵⁷ **178 sayılı KHK** (EK-1 Sayılı Cetvel), s.5.

⁵⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi** (Dördüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi,1998), s.227.

Maliye Bakanlığı merkez örgütü içinde vergi idaresi ile doğrudan doğruya ilgili ve en fazla görevli birim Gelirler Genel Müdürlüğüdür.

Mevcut düzenlemeye göre Maliye Bakanlığının iç gelirlerinin yönetimi ile ilgili belli başlı görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek,
- Her türlü gelir-gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak ve hazırlanmasına katılmak,
- Görevlerin uygulanmasına takip etmek, değerlendirmek, teftiş etmek ve denetlemek.

Bu belirtilen görevlerden özellikle maliye politikası ile ilgili hususlar ile görevlerin uygulanmasını takip etmek, incelemek, teftiş etmek, denetlemek görevlerinden vergi yönetiminin makamının Bakanlık makamı olduğu anlaşılmaktadır.

2.3.1.1. Gelirler Genel Müdürlüğü

Bakanlık örgütlenmesinin vergiyi ilgilendiren ana birimi Gelirler Genel Müdürlüğüdür. Ülkenin en büyük denetim birimine sahip bu kurum, verginin toplanmasında, denetiminde, yasal-yönetimsel uygulamalarda, uyumsuzluk ve uzlaşmalarda belirleyici konumdadır⁵⁹.

Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü devlet gelirlerinin toplanması görevini üstlenmiş bulunmaktadır. Kısaca gelir idaresi dediğimiz Gelirler Genel Müdürlüğü, bu işlevini, yurdun dört bir yanına dağılmış vergi daireleri aracılığı ile yerine getirir⁶⁰.

Buna göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri şöyledir:

- Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular,
- Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar,
- Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır,

⁵⁹ Mehmet Özçelik, "Vergi Yönetimi Yeniden Yapılanırken", **Cumhuriyet Gazetesi**, (23.09.1993), s. 2

⁶⁰ Faruk Güçlü, "Gelir İdaresi Yeniden Yapılanmak Zorundadır", **Hürses Gazetesi**, (26.07.1995), s. 3

- Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapar,
- Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar,
- Devlet alacaklarını süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır,
- Vergi denetimini gerçekleştirir,
- Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini gerçekleştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,
- Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,
- Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,
- Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistiklerini toplar, değerlendirir ve yayımlar.
- Uluslararası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantılara katılır ve görüş bildirir,
- Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür,
- Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar,
- Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetler.

Üstlenmiş olduğu görevlerden de anlaşılacağı gibi Maliye Bakanlığının kalbi Gelirler Genel Müdürlüğü olarak karşımıza çıkmaktadır. Merkezde; 6 Genel Müdür Yardımcısı, 19 Daire Başkanı, 333 Gelirler Kontrolörü, 53 Şube Müdürü, 11 Şube Müdür Vekili, 1 BİM Müdürü, 1253 Memur ve diğer personel olmak üzere toplam 1674 kişi, taşrada ise; 315 Vergi Dairesi Müdürü, 806 Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, 14 Vergi Müdürü, 44 Takdir Komisyonu Başkanı, 74 Gelir Müdürü, 84 Gelir Müdür Yardımcısı, 1630 Vergi Denetmeni, 175 Vergi Denetmen Yardımcısı, 45 Gelir Uzman Yardımcısı olmak üzere toplam 40.746 kişi görev yapmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nde 1674'ü merkezde, 40.746'sı da taşrada olmak üzere toplam 42.420 kişi görev yapmaktadır.⁶¹

Ana görevi kamu harcamaları karşılayacak vergileri toplamak olan, bünyesinde bakanlık personelinin %60'ını barındıran, gelir idaresi olarak da adlandırdığımız

⁶¹ Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu" (Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara,2000), s.1-3.

Gelirler Genel Müdürlüğü yukarıda ki görevlerini yurdun dört bir yanına dağılmış örgütlenmesi ile yapmaya çalışmaktadır. Vergi yönetimi dendiğinde aklımıza öncelikli olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün gelmesi herhalde yanlış olmayacaktır.

Fakat Gelirler Genel Müdürlüğü, bugünkü idari yapılanma içerisinde yeterince etkin olamamaktadır. Bu gerçek 1950'lerden beri bilinmektedir. Bu yetersizliği ilk dile getiren kişi, 1950 vergi reformundan sonra Türkiye'ye gelip, idari reform konusunda zamanın Maliye Bakanı Hasan Polatkan'a rapor veren James W. Martin ve Frank C.E. Cush'tur. Daha sonra Ali Aleybek'in başkanlığında kurulan Vergi Reform Komisyonu 1964 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yeniden yapılanması konusunda ilk kanun tasarısını hazırlamıştır. Ne yazık ki senelerden beri dile getirilen bu sorunlar günümüze kadar çözülememiştir.

Gelir idaresinin temel yaklaşımı kendi özgür iradesiyle vergi dairelerine kayıt olmuş, yine kendi özgür iradesi ile beyanname veren ve bunları ödeyen insanlar ve kurumlar ile ilgilidir. Gelir idaresinin görevleri arasında kayıt dışı ekonomiyle yani mafya ekonomisiyle mücadele de vardır. Kendi asli işleri ile boğuşan onu bile doğru dürüst yerine getirebildiği tartışmalı olan bir gelir idaresinin yeni yetki ve olanaklarla donatılması ve ayrı bir Başkanlık ya da Müsteşarlık olarak örgütlenmesi ülke ekonomisi ve vergi yönetimi açısından daha faydalı olacaktır.

Dünyanın her tarafında bilinen, ama ülkemizde bir türlü anlaşılmayan bir gerçek vardır. Salt vergi yasaları çıkartmakla vergi toplanmaz. Vergiyi toplama olayının özünde sağlıklı örgütlenme sonra da insan unsuru yatar. Bunlar betonarme bir inşaattaki demir ve çimento gibidir. Bu ikisini bir araya getirmeden binayı ayakta tutmak imkansızdır. Son yıllarda bir çok kez vergi yasalarında değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu değişiklikler yapılırken, Gelir İdaresi unutulmuştur. Bu kadar görev üstlenen bir idare, bu görevleri sağlıklı bir şekilde yerine getirebilecek midir? Örgütlenmesi sağlıklı mıdır? Vergi Daireleri, defterdarlıklar iyi çalışıyor mu? Bu ve benzeri bir çok sorular hep havada kalmıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün sorunları genel olarak Türk vergi yönetiminin sorunlarını ortaya koymaktadır. Bu sorunlara çözümlerin üretilmesinin Türk Vergi Yönetimine bir rahatlama getireceği kesindir.

2.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

Maliye Bakanlığı'nın diğer denetim birimlerinden olan Hesap Uzmanları Kurulu, maliye politikalarının gelir cephesinde olan ve vergi incelemesi ile gelir politikalarına yön verme ve denetleme görevi bulunan bir organdır.

1945 tarihli ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulması ve Kadro Değişikliği Hakkında kanunla kurulmuş ve Maliye Bakanlığı içinde yer almıştır. Kurulun görev ve yetkileri; Maliye Bakanlığı'na verilmiş bulunan vergi inceleme işlerini yapmak, yönetmek ve yürütmek, bu konuda plan ve programlar hazırlamak, her türlü vergi konularına ve bunların uygulanmasına ait bilimsel ve teknik araştırma ve etütleri, ekonomi, maliye, işletmecilik ve muhasebe konularında Maliye Bakanınca gerek gösterilecek her türlü inceleme ve araştırmaları yapmak şeklinde sıralanabilir. Sistemli bir şekilde vergi bildirimlerinin incelenmesi görevi Hesap Uzmanları Kuruluna verilmiş bulunmaktadır.

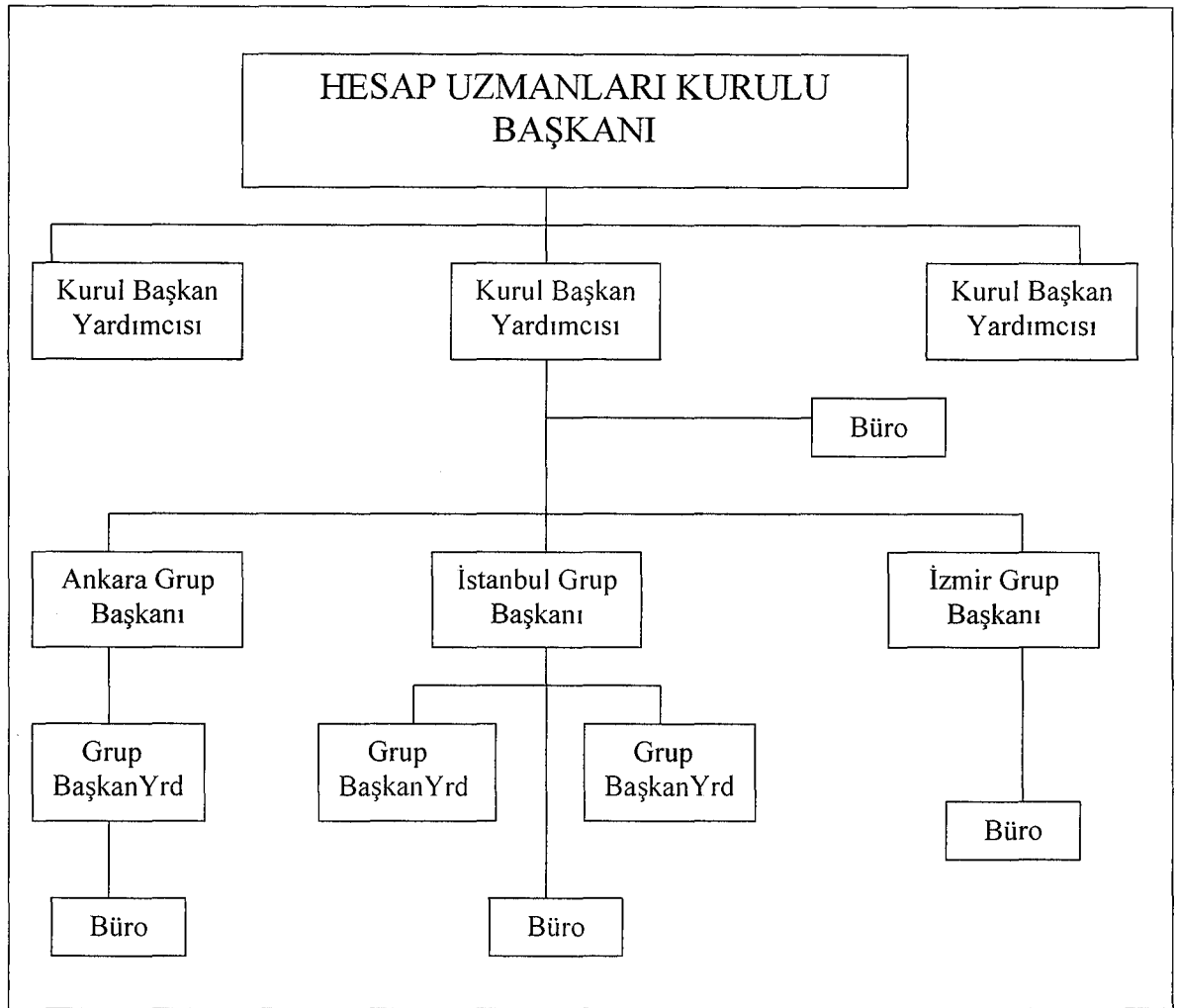
Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir Kurul Başkanı'nın yönetiminde, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları'ndan oluşur. Kurulun merkezi Ankara'dır. Hesap Uzmanlarının ülke çapındaki mesleki faaliyetleri, devamlı ve geçici inceleme yerleri esasına göre düzenlenmiştir. Hesap Uzmanları gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar.

Devamlı inceleme yerleri Ankara, İstanbul ve İzmir gruplarıdır. Grup, bir grup Başkanına bağlı olarak devamlı inceleme yerlerinde teşkil edilen çalışma ünitesidir. Grup Başkanı ve gruba dahil Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları Kurulu başkanlığınca belirlenir.

Geçici inceleme yerlerindeki faaliyetler ise turne esasına göre düzenlenir. Turne yapılacak geçici inceleme yerleri ve buralarda görevlendirilecek Hesap Uzmanları yıllık "Genel Çalışma Planı" ile belirlenmektedir.

Gruplar veya ekipler içinde veya dışında, belli bir konu üzerine inceleme ve soruşturma yapmakla görevlendirilen birden fazla Hesap Uzmanı, bir komisyon oluştururlar. Komisyon çalışmaları Hesap Uzmanları tarafından birlikte yürütülür. Komisyona kıdemli Hesap Uzmanı başkanlık eder.

HUK' un idari yapısını aşağıdaki şema ile göstermek mümkündür.



Şekil 6 : HUK İdari Yapısı

<http://www.huk.gov.tr/idariyapi.htm> (20.04.2001)

2.3.1.3. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı denetim elemanları, hem özel hem de kamusal denetim yoluyla, maliye politikalarının uygulanmasını ve bu uygulamaların sonuçlarını denetler. Maliye Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. Yaklaşık 121 yıldır devletin her türlü gelirlerini, giderlerini ve mallarını denetleyen, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, Maliye Bakanı adına teftiş ve inceleme yapan, devlet tarafından tam olarak yetkilendirilen bir birimdir.

Maliye teftiş kurulu, yaptığı objektif denetlemelerle zaman içinde devletini ve ülkesini seven ve kişisel çıkar gözetmeyen yöneticiler tarafından onurlandırılmış, bu denetimlerden rahatsız olanlar tarafından da eleştiriye uğramış ve zarar görmüştür. Özellikle 1980'li yıllarda bu kurulu pasifize etmek için her şey yapılmış ve bunda da önemli sayılacak bir başarı elde edilmiştir⁶²

2.3.1.4. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı

Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığının hizmet alanı ile ilgili olarak politikaların ve planların hazırlanmasına yardımcı olmak, kanun, tüzük ve yönetmelik tasarıları ile kanun teklifleri hakkında Bakanlığın görüşünün saptanmasına yardımcı olmak, bilimsel çalışmaları yapmak, istatistikleri toplamak ve bunları değerlendirmek gibi görevlerle donatılmıştır (KHK. md. 22).

2.3.1.5. Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü

Bu Genel Müdürlüğün görevleri, 1943 tarihli 4353 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Genelde tüm mali konularda çıkabilecek hukuksal anlaşmazlıklarda devletin hakkını koruma görevi, bu birime verilmiştir. Devletle vergi mükellefi arasındaki anlaşmazlıklar sonucu açılan çok sayıda dava nedeniyle bu genel müdürlüğe önemli görevler düşmektedir. Bu birim ayrıca hukuksal konularda Bakanlığa danışmanlık yapma görevini de yerine getirmektedir.⁶³

2.3.1.6. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Merkez kuruluşu içinde bütçe ile doğrudan doğruya ilgili ve görevli genel müdürlüktür. Bu genel müdürlük, bütçenin hazırlanmasında genel bütçe tasarısı ile ona ekli bütçe projesini ve gerekçesini hazırlamakta, bütçe onandıktan sonra da uygulanmasını sağlamaktadır. Böylece Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü uygulama sırasında; bütçe gelir kayıtlarını tutmak, bütçe gider hareketlerini izlemek, ek ve olağanüstü ödenek taleplerini inceleyerek tasarı haline getirmek, program

⁶² Sarı, **a.g.e.**, s. 6

⁶³ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar** (9. Baskı. Ankara: Siyasal Kitapevi, 1997), s. 161.

aktarma taleplerini inceleyerek tasarılaştırmak, gider taahhütlerini denetlemek, giderlere ait sözleşmeleri incelemek ve tescil etmek, taahhüt hesaplarını tutmak, bütçenin kalkınma planları ve yıllık programlarda belirlenen hedefler doğrultusunda ve izlenen ekonomi ve maliye politikaları ile uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlamak, harcamalara ilişkin kanun tasarılarını incelemek ve yasalaştığında uygulanmasını düzenlemek gibi görevleri üstlenmiştir.

Her bakanlığın ve dairenin bütçe görevlerini yerine getirmek üzere Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı Bütçe Dairesi Başkanlıkları vardır. Bütçe Dairesi Başkanları, bakanlık bütçesini hazırlamak, merkezin gerçekte gerçekleşmiş harcamalarını verile emrine bağlamak, devlet kuruluşları, şirketler ve kredi emirlerini düzenlemek, bakanlığın kesin hesabını düzenlemek, harcama taahhüt belgelerini yasal açıdan incelemek gibi görev yaparlar⁶⁴.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün bütçeyi yürütme ve denetleme görevi bir yandan merkezdeki uzmanları, öte yandan bakanlık ve dairelerdeki Bütçe Dairesi Başkanlıkları aracılığı ile yapılır.

2.3.1.7. Muhasebat Genel Müdürlüğü

Genel Müdürlük, Sayman hesaplarını birleştirerek hazine genel hesabını çıkartmak ve devlet muhasebesinin tutulmasından sorumlu olmaktadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, aylık olarak topladığı cetvel ve belgelere dayanarak tuttuğu büyük defterlerde devletin tüm gelir hesaplarını meydana getirmek ve defterlere dayanarak hazinenin aylık mizanlarını, özellikle Hazine Genel Hesabını düzenleyerek Sayıştay'ın ve TBMM'nin bütçenin uygulanmasından sonra yapacakları denetlemeler için gerekli hazırlıkları yapmaktadır.

Ayrıca, genel bütçeli daireler nezdinde ki merkez saymanlıkları, askeri ve mülki tüm nakit saymanlıkları, genel ve katma bütçeli kurum saymanlıkları, kadroları Bakanlıkta bulunan döner sermaye ve fon saymanlıkları bu Genel Müdürlüğe bağlı bulunmaktadır.

⁶⁴ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Resmi Gazete Tarih:26.5.1927), Madde: 109.

2.3.1.8. Milli Emlak Genel Müdürlüğü

Milli Emlak Genel Müdürlüğü, devletin görevlerini yerine getirmek için yapılmış binaları onarmak ve korumak; kiralama, satış ve tasfiyelerini; hazineye ilişkin kamulaştırmanın, hazine arazisinin ve mallarının tüm mali işlemlerini yürütmekle görevlidir. Başka bir deyişle, devletin gerek kamu gerekse özel emlakını korumak ve yaşatmak için gerekli bakım hizmetlerini yapmak, bunlar hakkında çıkabilecek sorunları çözmek ve bu emlağı yönetmekle yükümlüdür.

Taşınmaz malların satışı, kiraya verilmesi, trampa edilmesi, bedelli veya bedelsiz olarak gerçek veya tüzel kişilere devredilmesi, hazineye intikal eden taşınmaz ve taşınır malların intikal işlemlerinin gerçekleştirilmesi, devlete ait hizmet dışı kalan taşınır malların tasfiye edilmesi, Maliye Bakanlığı lehine yapılacak kamulaştırma işlemleri Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yürütülmektedir.

Hazinenin özel mülkiyetinde 66.334 km taşınmaz mal bulunmaktadır. Bu miktar, Türkiye yüzölçümünün % 8,5'ine tekabül etmektedir.⁶⁵

Taşra birimleri, millî emlak dairesi başkanlığı, millî emlak müdürlüğü ve millî emlak servisi olarak örgütlenmiştir. Ankara, İstanbul, İzmir ve Antalya illerinde defterdarlığa bağlı millî emlak dairesi başkanlığı, diğer 76 ilimizde millî emlak müdürlüğü bulunmaktadır. İlçelerde ise, malmüdürlüklerine bağlı millî emlak servisleri mevcuttur. 790'ı ilçelerde olmak üzere 870 adet Millî Emlak Genel Müdürlüğü taşra birimi bulunmaktadır.⁶⁶

2.3.1.9. Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü

Bu genel müdürlük, 16.5.1984 tarihli ve 3007 sayılı Kanunda belirtilen işleri yapar; 20.1.1993 tarihli ve 3864 sayılı Kanunla Bakanlığa verilen görevleri yürütür. Gümrük denetimine tabi her türlü eşya için sundurmalar, antrepolar, ambarlar, açık sahalar ve her tür depoları işletir; devlete intikal eden taşınır mallar ile genel bütçeye dahil dairelerin hizmet dışı kalan taşınır mallarından tasfiyesine karar verilenlerin satışını yapar. Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceler ve denetler. Ayrıca Bakanlıkça verilecek görevleri de yerine getirir.

⁶⁵ [http://www.maliye.gov.tr/mile. \(20.04.2001\)](http://www.maliye.gov.tr/mile. (20.04.2001))

⁶⁶ Aynı.

2.3.1.10. Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

Bakanlığın yurtdışı ve uluslararası ilişkilerini yürütür, Bakanlığın görev ve faaliyet alanına giren konularda, Avrupa Topluluğu ile ilgili hususlarda koordinasyonu sağlar; bu alanda Hükümet genel politikasını uygulamaya yönelik önlemleri alır, uyum ve uygulama çalışmaları ile ilgili işleri yürütür. Bakanlığı yurtdışında bulunan görev birimlerinin faaliyetlerini düzenler ve yönetir, Bakanlıkça verilen benzeri görevleri yapar.

2.3.1.11. Mali Suçları Araştırma Kurulu

Kurul, Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 3. Maddesinde sayılan görevler ile çeşitli kanunlarla kendisine verilen görevleri yerine getirir. 13.11.1996 tarihinde kabul edilen ve 19.11.1996 tarih ve 22822 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4208 Sayılı Kara para Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun 3. maddesinde MASAK'ın görev ve yetkileri belirlenmiştir. 17.02.1997 tarihinde çalışmalarına başlayan ve doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan MASAK'ın 11 bent halinde düzenlenen görev ve yetkileri incelendiğinde:

- Veri toplama ve değerlendirme
- İnceleme, uygulama ve denetleme
- Düzenleme ve koordinasyon

fonksiyonlarının yerine getirilmesine yönelik olarak oluşturulduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Veri toplama ve değerlendirme fonksiyonu; kara paranın aklanmasının önlenmesine yönelik olarak yapılan çalışmalarla ilgili bilgileri, yurtiçi ve yurtdışından gelecek ihbarlar ve şüpheli işlem bildirimlerine ilişkin verileri ve konu ile ilgili diğer her türlü bilgiyi toplamak ve değerlendirmek;

İnceleme, uygulama ve denetleme fonksiyonu; kara para aklama suçuna ilişkin olarak çeşitli şekillerde Başkanlığa intikal eden konularda inceleme yapmak, ihbarları değerlendirmek, suç delillerini toplamak ve kara para aklama suçunun işlendiğine dair bilgi ve belgeleri Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirmek,

Düzenleme ve koordinasyon fonksiyonu da; kara para aklanmasının önlenmesi amacıyla gerekli düzenlemelerin yapılmasının yanı sıra ulusal ve uluslararası

kuruluşlarla işbirliği yapmak ve mücadelede yer alan ulusal düzeydeki kuruluşlar arasında koordinasyonu sağlamak, hususlarını içermektedir.

2.3.2. Taşra Örgütü

Maliye Bakanlığı taşra örgütü, mali işleri merkez dışında yürütmek ve uygulamakla görevlendirilmiştir. Taşra örgütünü il ve ilçelerdeki vergi daireleri meydana getirir. Ancak İstanbul ilinde Maliye Bakanlığı örgütü bu ilin mali yönetimi bakımından taşıdığı özellikler nedeniyle değişiktir.

2.3.2.1. İl Örgütü

İllerde Maliye Bakanlığının baş yetkilisi defterdardır. İl içinde vergi kanunlarını uygulamak, vergi, resim, harç ve para cezalarını ve diğer Devlet gelirlerini tahakkuk ettirip tahsil etmek, mükellefler hakkında bilgi toplayıp bunları arşive geçirmek, mükellef ve vergi dairelerince sorulan soruları yanıtlamak ve mukteza tayin etmek, mali istatistikler tutmak, terkinin gereken vergilere ilişkin işlemleri yapmak, her türlü denetim görevlerini yerine getirmek görevi defterdara verilmiştir.⁶⁷

İllerde defterdarın idaresinde gelir müdürü, saymanlık müdürü, vergi dairesi müdürü(veya müdürleri) ve gerektiği hallerde de muhakemat ve milli emlak müdürleri bulunmaktadır. Ayrıca defterdarın emrine, onun adına soruşturma, vergi incelemesi ve yoklama yapmak üzere kontrol memurları verilmiştir.

Gelir müdürlüğü defterdar adına vergi ve resimlerin zamanında tahsilini sağlayacak önlemleri alır. Mükellef ve vergi dairelerince sorulacak soruları yanıtlar. Borçların silinmesi, istatistiklerin toplanması ve arşivin yönetimini üstlenir.⁶⁸

Vergi dairesi bir müdür başkanlığında vergilerin tarhi, tahakkuku ve tahsil işleri ile uğraşır.

İl saymanlık müdürleri ise, maaş ve ücretler ile öteki giderleri verile emrine bağlamak ve ödemek, Sayıştay'a idare hesabını vermekle görevli ve sorumludur.

⁶⁷ 2996 Sayılı Kanun, Md. 20.

⁶⁸ Aynı, Md. 19.

2.3.2.2. İlçe Örgütü

İlçelerde en büyük maliye memuru mal müdürüdür. Saymanlık görevini de üstlenmeleri nedeniyle Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlıdırlar. Mal müdürünün yönetimi altında muhasebe ve vergi dairesi ile gereken yerlerde milli emlak memurları bulunur. Mal müdürleri saymanlık servisini yönetirler ve Sayıştay'a idare hesabı verirler. İlçelerde bağımsız vergi daireleri kurulmadığı taktirde bu görevi yine mal müdürünün yönetimindeki tahakkuk servisi yapar.⁶⁹

2.3.3. Diğer Örgütler

İl özel idareleri, günümüzde çok eski hükümlere dayana ve hasılatı düşük, sürekli olmayan bir takım vergi, resim ve harçların toplanması ile görevlendirilmiştir. Bunlardan bir tanesi 1901, tarihli Taşocakları Nizamnamesi uyarınca işletme ilmhaber ve ruhsatnameleri karşılığı alınan harçlar ile işletme alanın yüzölçümü ve çıkartılan taşların değerleri üzerinden alınan vergidir. Diğeri 1929 tarihli idare "Umumiye" Vilayet Kanunu Muvakkatının 80. maddesinde il bütçesi gelirleri arasında gösterilen iskele resmidir. Bir diğeri de 3194 sayılı İmar Kanunu gereği alınan harçlardır.⁷⁰

Belediyeler, diğer yerel yönetimler göre çok daha önemli görevler üstlenmişlerdir. Belediyelerin vergi idaresine ilişkin görevleri 1930 tarihli ve 1580 sayılı Belediye Kanununda 1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunda ve özellikle 1981 tarihli ve 2464 sayılı kanuna göre, belediyeler, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigorta vergisi, çevre temizlik vergisi, işgal harcı, tatil günlerince çalışma ruhsatı harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, imar ile ilgili harçlar, iş yeri açma harcı, bina inşaat harcı, sağlık belgesi harcı ve harcamalara katılma payları adı altında azımsanmayacak ölçüde kamu gelir toplama yetkisi elde emişlerdir. Bu vergi ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri belediyelerin gelir, tahakkuk ve tahsil şubelerince yürütülmektedir. 1319 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapan 3229 sayılı Kanunla emlak vergisi belediyelere devredilmiştir. Bundan böyle bina ve

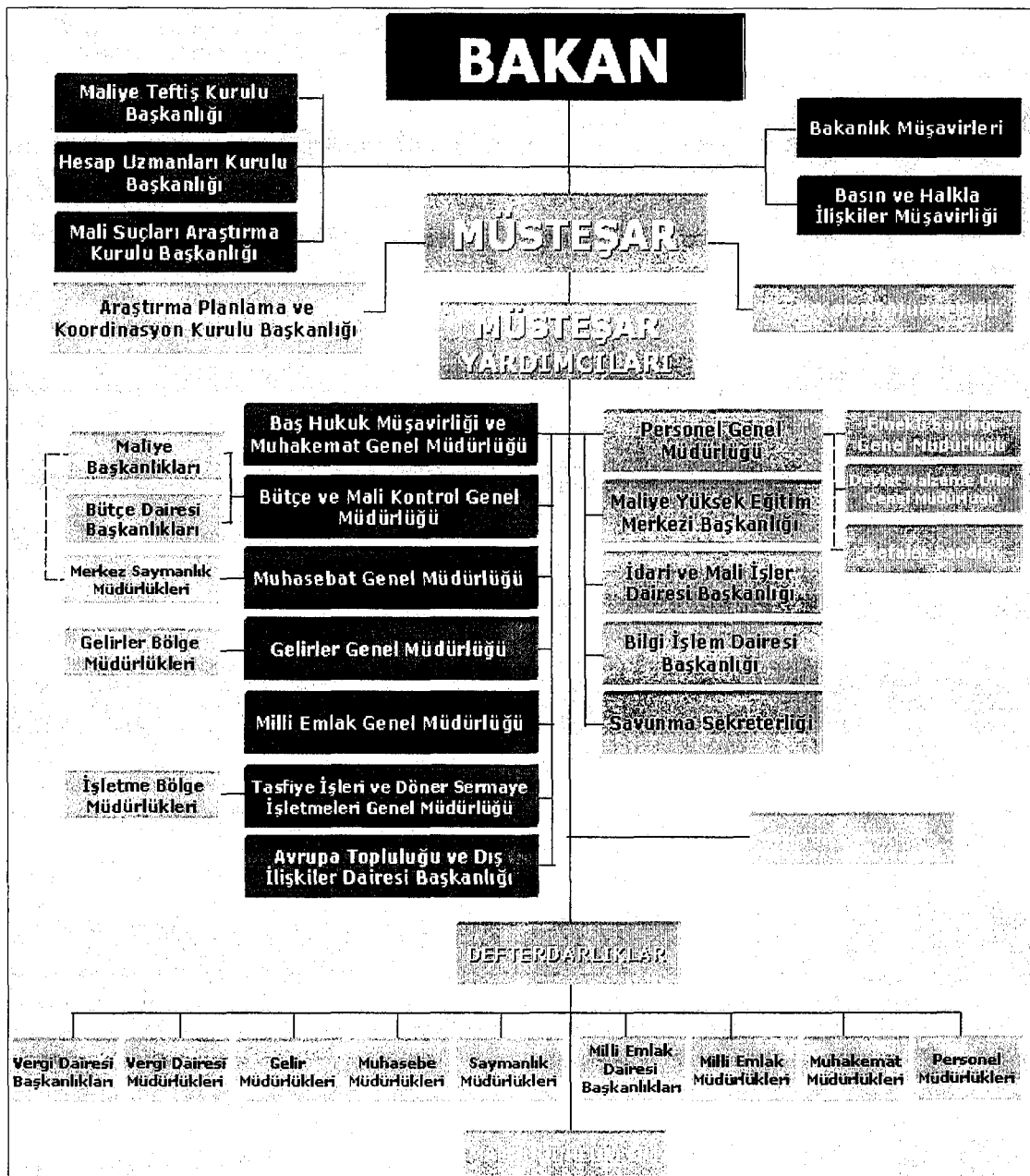
⁶⁹ 2996 Sayılı Kanun, Md. 27.

⁷⁰ Kırbaş, a.g.e., s.162.

araziye ilişkin emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri belediyelerce yapılmaya başlanmıştır.⁷¹

Köyler ise, vergi yönetimi yönünden işlevi en az olan birimdir. Sembolik nitelikte ve uygulamada pek önemli rakamlar ulaşmayan bazı vergi ve resimleri toplamaktadırlar. Bu konuda köye yetki veren en önemli kanun 1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunudur. Bu kanuna göre, köy ihtiyar meclisi kararı ile en yüksek sınırı yirmi lirayı geçmemek üzere köyde oturanlara ve köyle mali ilişkisi bulunanlara “salam” salınabilmektedir. Tevzi vergi niteliğinde olan salma, hane başına tarh edilmektedir(K.K. md. 16/9).

⁷¹ Aynı, s.163.



Şekil 7 : Vergi Yönetiminin Bugünkü Örgüt Yapısı

<http://www.maliye.gov.tr> (20.04.2001)

3. Türk Vergi Yönetiminin Sorunları

Türk vergi yönetiminde yaşanan sorunlar, personel sorunları, fiziki-teknik sorunlar, denetim sorunları, vergi daireleri ile ilgili sorunlar, vergi yönetiminin bağımsızlık sorunu ve siyasi içerikli sorunlar olarak sınıflanabilir.

3.1. Personel İle İlgili Sorunlar

Eğitim ve ücret sorunu, Türk vergi yönetiminin personel ile ilgili sorunlarının temelini oluşturmaktadır.

3.1.1. Eğitim

Vergi yönetimini diğer kamu yönetimlerinden ayrı bir yönü vardır. Vergi örgütü, halka hizmet götüren bir örgüt değildir. Aksine vatandaşa karşılıksız yükümlülük yüklemektedir. Bu durumda görevi kötüye kullanma olanağı son derece büyüktür. Bu gerçeğe karşın vergi idaresinde çalışan ve büyük mali sorumluluklar yüklenen personelin niteliğine büyük önem verilmelidir.

Bilinen bir gerçek vardır ki; ülkemizdeki vergi dairesi personelinin eğitim düzeyi oldukça düşüktür ve verilen eğitim de yetersizdir. Vergi yönetimi personelinin eğitimini sürekli hale getirmek ve her yeni konuda yeniden eğitim programlarının uygulanması zorunludur.⁷²

Vergi yönetimi personelinin eğitim açısından yetersiz olması, beraberinde pek çok sorun getirir. Vergi mükelleflerinin vergi yönetimiyle muhatap olduğu birim bilgi alma yönünden ilk başvurduğu yer vergi dairesidir. Vergi dairesi personelinin bilgi alma ve personeli izleme konusunda yetersiz olması, mükellefin idareye olan güvenini zayıflatır. Bunun yanı sıra mükellefin hatalı uygulamalar yapmasına neden olur. Personelin vergi mevzuat ve hukukuna vakıf olamamasından dolayı vergi mahkemelerine bir çok anlamsız davanın açıldığı da bilinmektedir.

Buna ek olarak, vergi dairelerinin, vergi mahkemelerinde hasım olarak gösterildiğini savunan uzmanlar, vergi dairelerinin hasım olduğu davalarda ikinci cevap dilekçelerinin hukukçu olmayan şef veya müdürler tarafından yazıldığını ve vergi dairesi adına üzücü cevaplara rastlandığını ifade etmektedirler.⁷³

Vergi idaresi yöneticileri maiyetlerinde çalışan personeli hizmet içi eğitime tâbi tutmamaktadır. Yöneticiler, yönetmelik, iç genelge, uygulama iç genelgesi değişikliklerini ve tamimleri evrak akışındaki yoğunluk ve geçirilen zaman süresinin uzunluğundan dolayı yeterince izleyememektedir. Bu nedenle hem taktir yetkilerini

⁷² Neslihan Gökdemir, "Vergi Reformu Girişimleri Sancılı Bir Dönem Başlattı," **Dünya Gazetesi**, (14 Ocak 1992), s.12.

⁷³ Aynı, s.12

kullanılmaktan, incelemede suçlu duruma düşme korkusu ile kaçınmakta, hem de alt kademelerindeki personeli yönlendirici, bilgilendirici görevlerini yapamamaktadırlar.

Tüm bu olumsuz koşullara karşın, olumlu gelişmelerde yaşanmıyor değildir. Örneğin, 01.08.1997 ve 30.09.1998 tarihleri arasında Gelirler Genel Müdürlüğü Eğitim Merkezi'nce, merkez ve taşra teşkilatında çalışan çeşitli kademe toplam 12.866 personele, Temel Meslek, Mesleki Geliştirme ve Bilgi İşlem konularında kurs düzenlenmiştir. Ayrıca Harvard Üniversitesi tarafından Türkiye'de "Vergi Analizi ve Gelir Tahmini" konulu bir eğitim programı gerçekleştirilmiş ve söz konusu eğitime Gelirler Genel Müdürlüğü üst düzey yöneticileri, Bakanlık Denetim Elemanları, DPT ve Hazine Müsteşarlığı'ndan birer yetkili olmak üzere 24 kişi katılmıştır.⁷⁴ Eğitim faaliyetleri 1999 döneminde de devam etmiş, Reorganizasyon, otomasyon, istihbarat ve tahsilat konularında ABD Gelir İdaresi'nden danışmanlık desteği sağlanmıştır.

Geçiş halindeki ülkelerin liberal ekonomiye geçişini kolaylaştırmak amacıyla OECD ve Maliye Bakanlığı'nın işbirliği ile OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi kurulmuştur. 1993 yılından bugüne kadar 28 ülkeden toplam 2153 adet katılımcıya kurs düzenlenmiştir. 1999 yılında OECD ve Bakanlıkça belirlenen program çerçevesinde 10 kurs düzenlenmiş ve kurslara çeşitli ülkelere toplam 245 kişi katılmıştır.⁷⁵

3.1.2. Ücret

Vergi idaresinde görevli personelin ücretleri, görevin önem ve ağırlığı ile orantılı olarak arttırılmalıdır. Aksi takdirde her düzeyde nitelikli personeli vergi idaresinde çalıştırma olanağı yoktur. Soruna bir çözüm getirmek üzere 3418 sayılı yasa ile VUK'na eklenen 13. madde uyarınca vergi idaresi personeline iki düzeyde maaşlarının belli oranında, (% 35, % 45) Gelir İdaresini Geliştirme Fonu'ndan ek ödeme yapılmaktadır. Bu şekildeki ek ödeme vergi idaresi personeline mali güvence sağlamadığı gibi üstlenilen görevler ve sorumluluklarla da orantılı değildir. Emeklilik ikramiyesine ve maaşına yansımamaktadır.

Vergi idaresi personeline sağlanacak görev ve sorumluluklarla orantılı mali güvence, personelin çalışma arzusu artacağından kamu gelirlerini olumlu

⁷⁴ Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu" (Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara, 1999), s.47.

⁷⁵ Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu" (Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara, 2000), s.1-3.

etkileyecektir. Devlet vergi idaresi personeline dolaylı olarak bütçe dışındaki fonlardan değil, bütçeden ve oluşturulacak hiyerarşik yapı içinde orantılı “vergi hizmetleri tazminatı” ödenmelidir.

Vergi idaresi personeline yeterli ücret ödemesi yapılmaması durumunda bir yandan nitelikli personel bulunması güçleşecek diğer yandan da vergi idaresi personeli için VUK'nun 6. ve 363. maddelerinde öngörülen mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlenmesi çok zor önlenilebilecektir⁷⁶.

Vergi idaresi personelinin özel sektöre geçişinin başında kamu kesiminde ücretlerin azlığına karşın özel sektörde sunulan cazip ücretler gelmektedir. Deneyimli vergi personelinin özel sektöre ayrılmasının en önemli sonucu, vergi idarelerinde kalifiye eleman yetersizliğinin oluşması dolayısıyla vergi idaresinin etkinliğinin azalmasıdır. İşlerin daha az bilgili ve deneyimli kadrolarla yürütülmesi zorunluluğu karşısında hem mükelleflere verilen hizmetin kalitesinde düşme olmakta, hem de etkin bir denetim olmaması nedeniyle mükellefin vergi kaçırma eğilimi artmaktadır.⁷⁷

Vergi dairesinde devamlı kadroda olan veya sözleşmeli olarak çalıştırılan iki tür personel vardır. Sözleşmeli personel sözleşme bitiminde nasıl bir olayla karşılaşacağını bilememektedir. Vergi daireleri yıl sonlarında, taksit aylarında ve beyanname sürelerinin bitimine doğru Cumartesi ve Pazar günleri de dahil olmak üzere günde 15-16 saat çalışmak zorunda kalmaktadır. Buna karşılık vergi dairelerinde çalışanlara verilen fazla mesai ücreti ile işyerine gidiş geliş masraflarını dahi karşılayamamaktadırlar. Vergi dairelerinde çalışanların mesai dışı çalışmalarının değerlendirilmesi ve özendirilmesi, yapılması gerekenlerin başında gelmektedir. Bu nedenle yapılacak düzenlemelerde, vergi dairesi personelinin çalışmalarını değerlendirecek bir sistem geliştirilmelidir.⁷⁸

Kısaca, vergi idaresinde çalışanlara sağlanan maddi olanaklar yetersizdir. Burada çalışanlarla diğer kamu kesiminde çalışanları eş tutmak büyük bir yanılgıdır. Katrilyonlarca devler alacağını hesaplanması ve tahsil edilebilmesi için çalışacak personele ek olanaklar sağlanmadığı sürece yapılacak düzenlemelerden beklenen verimin sağlanması olanağı da bulunmamaktadır.

⁷⁶ Çağan, a.g.e., s. 4

⁷⁷ Baran Demir, “OECD Ülkelerindeki Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri,” **Vergi Dünyası**, Sayı: 145, (Eylül 1993), s.44.

⁷⁸ Veysi Seviğ, “Vergi İdaresinin Reorganizasyonu ve Gelir İdaresi Personeli,” **Dünya Gazetesi**, (28 Ocak 1992), s.5.

3.2. Fiziki-Teknik Sorunlar

Fiziki-tekniik sorunlar, modern donanım ve teknoloji ile çalışma koşulları sorunları olarak sınıflandırılabilir.

3.2.1. Modern Donanım ve Teknoloji

Tüm dünya ülkeleri, 21. Yüzyılın bilgi açısından bir patlama yüzyılı olacağı konusunda fikir birliği içinde bulunmaktadırlar. Her ülke bu yönde yapmakta olduğu araştırma ve çalışmaları ile kendisini 21. Yüzyıla hazırlamaktadır. Ülkemiz açısından da, bilgi ve iletişimdeki yenilikler ve bu yeniliklere uyum sağlamak büyük bir önem taşımaktadır. Dolayısıyla söz konusu yenilik ve gelişmelerden bir kurum olarak maliye Bakanlığı'nın da etkileneceği bir gerçektir.

Maalesef, Türk vergi yönetimi bilgisayar alt yapısını tamamlayamamıştır. Halen Maliye Bakanlığı bünyesinde Bilgi İşlem Merkezi bulunmasına rağmen, bu merkezin verimli bir şekilde çalıştığı söylenemez. Ayrıca vergi dairesi bünyesindeki bilgisayarlardan da, bilgisayarların çoğunun bozuk ve teknolojisinin eski olması dolayısıyla verim alınamamaktadır. Makine ve donanım açısından yetersizliklerle karşılaşılmaktadır. Makine ve donanım yetersizliğine ek olarak kullanılan bilgisayar sistemlerinde de eksiklikler vardır.⁷⁹

Dış finansmanı Dünya Bankasınca sağlanan "Kamu Mali Yönetim Projesi"ne ilişkin anlaşmanın 28 Mart 1996 tarihinde onaylanması ve 16 Nisan 1996 gün ve 22613 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmasıyla, vergi yönetimimizin çağın gerektirdiği modern koşullara ve teknik şartlara sahip olabilmesinin yolu açılmıştır. Kamu mali yönetiminde reform yapmayı amaçlayan proje üç alt projeden oluşmaktadır:

1. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu,
2. Harcama ve personel yönetiminin modernizasyonu,
3. Gümrük idaresinin modernizasyonu.

Yukarıda belirtilen kamu idarelerinde yürütülecek olan proje, söz konusu idarelerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmaya yönelik önemli yapısal değişiklikler ile

⁷⁹ Cevat Özdan, "Vergi Dairelerinde Otomasyon ve Atlı Tahsildarlar," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 23, s. 41.

bu idarelerin iş ve işlemlerinin otomasyonla yürütülmesine yönelik ülke çapında bilgisayar yatırımı yapılmasını öngörmektedir.⁸⁰

“Kamu Mali Yönetim Projesi” nin Gelir İdaresi bölümünün amacı, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve modernizasyonudur. 1997 yılında başlayan proje çerçevesinde, merkez ve taşra teşkilatını reorganizasyonu, istihbarat sisteminin geliştirilmesi, otomasyonun modernizasyonu, tahsilat işlemlerinde bankacılık sisteminin rolünün artırılması, vergi politikasının analiz fonksiyonunun güçlendirilmesi çalışmalarına başlanmıştır. Bu konularda, ABD Gelir İdaresi'nden (IRS) danışmanlık desteği sağlanmaktadır. Ve bu kurumla bir çok konuda ortak çalışmalar yapılmaya devam edilmektedir.⁸¹

Bilindiği üzere, Gelirler Genel Müdürlüğünde otomasyon çalışmaları halen sürmektedir. Vergi dairelerinin önemli bir kısmında otomasyona geçiş sağlanmıştır. Türk vergi yönetiminin kalbi durumundaki Gelirler Genel Müdürlüğü; 119 otomasyonlu Bağımsız Vergi Dairesi ve tamamı otomasyonlu (17) Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi ile faaliyetlerine devam etmektedir. Otomasyonlu illerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki paylarının, 1997 Aralık sonu itibari ile % 86.56 olması bu konuda bayağı yol kat edildiğinin⁸² göstergesidir. Bu durum, vergi denetiminde de bilgisayar kullanımı için büyük bir alt yapının hazır duruma gelmesini sağlamıştır. Başta ABD olmak üzere gelişmiş pek çok ülkede vergi denetimlerinde bilgisayarlardan yararlanılmaktadır.

ABD'lerinde; İç gelirler idaresinin optik okuyucu bilgisayarlar ile Gelir Vergisi beyannameleri “teftiş” edilmekte ve tamamlanacak ya da incelenecek beyannameler saptanmaktadır. Ülkemizde ise “vergi incelemesi” için beyanname seçimi insan gözüyle ve el yardımıyla yapılmaktadır. Bütün bu örnekler vergi uygulamalarında “bilgisayar uygulamaları”nın önemini ortaya koymaktadır.⁸³

Ülkemizde Merkezi Denetim Elemanları'nın vergi incelemesinde bilgisayarlardan yararlanmalarının sağlanması, vergi incelemelerindeki verimliliğin büyük oranda artmasına neden olacaktır.

Bilgisayara yönelik olarak yapılan eğitim çalışmaları, Maliye Bakanlığında sürdürülmektedir. Dolayısıyla eğitim açısından da bilgisayar kullanımına ilişkin alt yapı hazır durumdadır.

⁸⁰ Adnan Yıldırım, “Gelir İdaresini Yeniden Yapılandırılması ve Modernizasyonu Projesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 179, (Temmuz 1996), s. 28.

⁸¹ Maliye Bakanlığı, “**Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu**,” 2000, s.38.

⁸² **Aynı**, s.25.

⁸³ Uçar Demirkan, “Bilgisayar ve Gelir İdaresi”, **Maliye Dergisi**, (Ocak-Nisan 1996), s. 3-9.

Merkezi Denetim Elemanları'na grup merkezlerinde kişi bazında sağlanacak olan bilgisayarlar ile grup merkezlerinin de otomasyona geçişi sağlanmış olacak, böylelikle grup merkezleri ile vergi daireleri arasında otomasyon ağı gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu durum vergi incelemesindeki etkinliğin ve verimliliğin büyük oranda artışı sağlanacaktır. Böylelikle, İstanbul Grup Merkezinde çalışmakta olan bir merkezi denetim elemanı Trabzon ilindeki bir mükellefe ilişkin bilgileri, yazışmalara gerek kalmaksızın, bilgisayar aracılığı ile elde edebilecektir. Bu durum, Merkezi Denetim Elemanları tarafından yapılan incelemelerde, zaman açısından büyük bir verimliliğe neden olacaktır.⁸⁴

Ayrıca vergi kanunlarındaki değişikliklerin Maliye Bakanlığı merkezinde aynı anda bilgisayara kayıt edilmesi halinde denetim elemanları ve tüm gelir idaresi vergi mevzuatındaki değişiklikleri anında izleme imkanına sahip olabileceklerdir. Bu düzenleme mevzuat izleme kolaylığını sağlayacak, her değişiklik esnasında yapılan söyleme ve saklama zorluklarına son verecektir.

3.2.2..Çalışma Koşulları

Türk vergi yönetimi açısından, içinde bulunulan çalışma ortamının iyileştirilmesi sorunu da önem verilmesi gereken bir sorundur. Bu sorun yasal düzenlemeden çok devlet bütçesinden kaynak aktarılmasını gerektirmektedir. Vergi idaresinin çalışma ortamının modernleştirilmesinin gerektirdiği yatırım harcamalarının mali verimi arttıracığı unutulmamalıdır.

İdare-yükümlü ilişkisinin uygar bir ortamda kurulması, yükümlülerin vergiye bakış açılarını ve çalışanların çalışma arzularını olumlu etkileyecektir. Devletin bu amaçlarla yapacağı yatırım harcamaları amacına fazlasıyla ulaşacaktır.

Vergi yönetimine yeterli kaynakların ayrılmamasına rağmen bir çok ilde hizmetlerin daha iyi verilebilmesi için hizmet binası inşaatları devam etmektedir. Ancak bunlar yeterli değildir. Örneğin, devletin trilyonlarca liralık vergisini toplayan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1991 yılı yatırım bütçesi 99 milyar liradan 1 milyar liraya düşürülmüştür. Bütçe ödeneklerinin aktarılmasında yaratılan sorunlar nedeniyle, illerdeki Vergi Kontrol Memurları ilçelerde turneye çıkamamaktadırlar.

⁸⁴ Fazıl Aydın, "Gelir İdaresi'nin Modernizasyonu Üzerine Bir Görüş", **Vergi Sorunları**, Sayı: 96, (Eylül 1996), s.48.

Vergi daireleri gerekli kırtasiye, döşeme ve demirbaş imkanlarından ödenek yetersizliği nedeniyle yararlanamamaktadırlar.⁸⁵

Bu ve benzeri sorunların bir an önce çözüme kavuşturulması, sağlıklı vergi yönetiminin kurulabilmesi için acilen gerekmektedir.

3.3. Denetim Sorunları

Vergi kanunları ne denli iyi hazırlanmış olursa olsun, uygulama etkin bir vergi yönetimince yürütülmedikçe ve denetime gereken önem verilmedikçe, vergileme ile istenen gayeye ulaşılması mümkün değildir.

Vergi denetimi, kısaca, defter, hesap ve belgelere dayanılarak ödenmesi gereken vergilerin gerçeğe uygunluğunu araştırmaktır. Fakat, bu tür incelemeler, mutlaka vergi yükümlüsünü haksız çıkarmaya yönelik kriminalistik bir soruşturma niteliği taşıdığı takdirde, vergi ahlakı için tehlikeli olmaktadır. Bu nedenle denetimin başarılı olabilmesi için, hatta vergi ahlakı üzerinde olumlu etki yapabilmesi için vergi yükümlülerinin zamanında haberdar edilmesi, inceleme dolayısıyla zaman ve işgücü açısından masrafların aşırı olmaması, incelemeyi yapan memurların akıllı ve iyi davranması şarttır. Bir devletin vergileme sanatına ne kadar hakim olduğu, yükümlülerin zihniyetini dikkate alan ve psikolojik şartları yerine getiren vergi denetim yönteminde en belirgin şekilde ortaya çıkar.⁸⁶

3.3.1. Vergi Denetimindeki Sayısal Yetersizlik

Vergi denetimi vergi incelemesiyle birlikte yoklama çalışmalarını da kapsar. Vergi incelemesinin matrahın belirlenmesine ilişkin bir işlev olmasına karşılık vergi yoklaması yükümlünün saptanmasına ilişkindir. Bu arada inceleme elemanlarıyla birlikte yoklama elemanlarının sayısı da, vergi denetimi yönünden, önem kazanmaktadır. Genel olarak yoklama memurları yerel memurlardır. Buna karşılık vergi kontrol memurları dışında, inceleme elemanları merkez memurlarıdır.

Vergi denetimi yapma yetkisine sahip bulunanların sayısı yeterli olmadığı gibi mevcut denetim elemanlarının sayısı da gün geçtikçe azalmaktadır. Denetim

⁸⁵ Kemal Kılıçdaroğlu, "Kamu Gelirlerinin Toplanmasında Karşılaşılan Sorunlar", **Bilanço Dergisi**, Sayı: 4, (Aralık 1991), s. 15.

⁸⁶ Coşkun Can Aktan, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", **Vergi Sorunları**, Sayı: 5, (Mayıs 1990), s.32.

elemanları içerisinde yer alan “vergi denetmenleri”nin çalışma koşulları her geçen gün zorlaşırken, bu kişilere tanınan haklar giderek yetersiz kalmaya başlamıştır.

1999 yılının ilk dört ayında 2407 Maliye Bakanlığı denetim elemanı tarafından 68.748 mükellef incelemeye tabi tutulmuş ve 684.770.000-838.000.000 lira matrah farkı tespit edilmiştir. Bu incelemenin 51.635’i 1666 vergi denetmeni tarafından yapılmış ve 260.580.795.000.000 matrah farkı tespit edilmiştir.⁸⁷ Sonuçlar da göstermektedir ki ülkemizde ciddi bir denetim eksikliği ile vergi kayıp ve kaçığı vardır.

Bu tabloya rağmen Maliye Bakanlığı denetim elemanı sayısı her yıl ciddi oranlarda azalmaktadır. Sadece son 7 yılda vergi denetmeni sayısı 2045’ten 1666’ya düşmüştür. Yani görevden ayrılan vergi denetmeni sayısı 400 civarındadır.⁸⁸ 2000 yılında yayımlanan faaliyet raporuna göre bu sayı 1630’a düşmüştür. Bir denetmenin ortalama bir bilgi ve deneyim düzeyine erişebilmesi için en az beş yıl bu görevi sürdürmesi gerektiği düşünülürse, bu durum Türkiye gibi toplam vergi inceleme oranı yüzde ikilerde donmuş bir ülkenin Maliye Bakanlığı için çok büyük bir kan yitimidir.

Tüm bu olumsuzluklara rağmen vergi denetmenleri kendilerine verilen tüm görevleri büyük bir sorumluluk anlayışı içerisinde yerine getirmektedirler. Ancak sayıca giderek azalan söz konusu denetim elemanlarına gerekli önemin ve hakların biran önce verilmesi zorunludur. Bu alanda yeterli bir ücret politikası görece bir çözüm getirebilir. İkinci derecedeki inceleme işlerinde çalışan elemanların sayısı ise kısa dönemde artırılabilir. Bunun için de yeni kadrolarla bu elemanların desteklenmesi gerekir.

3.3.2. Vergi Denetim Örgütlerindeki Planlama Yetersizliği

Vergi Usul Kanunu’nun “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135. maddesinin birinci fıkrasında; vergi incelemesinin, hesap uzmanları ve yardımcıları, ilin en büyük memuru, vergi denetmenleri ve yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin her hal ve taktirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları hükme bağlanmıştır. Vergi inceleme elemanları arasında yer

⁸⁷ Veysi Seviğ, “Vergi Kaçağı ve Vergi Denetmenlerinden Esirgenen Haklar”, **Dünya Gazetesi**, (16 Aralık 1999), s. 16.

⁸⁸ Faruk Yalçınar, “Vergi Denetmenleri”, **Cumhuriyet Gazetesi**, (21 Nisan 1999), s.10.

alan maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörlerinin teftiş ve soruşturma, hesap uzmanlarının ise vergi dışındaki incelemelerle de uğraştığı bilinmektedir.⁸⁹

Yukarıda belirtilen denetim elemanlarının tümünün Maliye Bakanlığı memuru olmasına karşın bu memurların bağlı olduğu kuruluşları arasında yeterli bir eşgüdüm ve işbirliği yoktur. Yani bu birimler arasında koordinasyon yoktur. Her biri kendi başına denetim yapar.

Vergi denetiminde sürekliliği ve etkinliği kurmanın ilk ve en önemli koşulu; bugün tamamen dağıntık ve eşgüdümsüz çalışan merkezi vergi denetim birimlerinin, yasal güvencelere sahip, moral gücü sağlam tek bir denetim gücü içerisinde birleştirilmesi ve bu birimlerin daha özerk bir yapıya kavuşturulmasıdır. Denetimin idari yapıya bağlı olması idare hukukunun ilkelerine de ters düşmektedir.⁹⁰

Merkez denetim birimlerinin bugün olduğu gibi (vergi gelirlerinin büyük ölçüde üç ilden sağlandığı dikkate alınarak) Ankara, İstanbul, İzmir gibi illerde çalışmalara devam etmeleri sağlanmalı, bu iller denetim gücü ile takviye edilmelidir.

Ayrıca, vergi idaresinin bölgesel örgütlenmesi ile vergi denetiminin bölgesel örgütlenmesi arasında bir bağ kurulmamalıdır. Aksi takdirde merkeze bağlı ancak sürekli olarak bölgede faaliyet gösteren merkez denetim elemanları da beşeri ilişkiler nedeniyle zamanla mahallileşecek böylece verimsizlik ve etkin olmama olgusu merkeze de yansımaktır. Bu nedenle mevcut denetim birimlerinin bugünkü sağlam çalışma ilke ve esaslarından uzaklaşmadan görevlerini yapmalarını sağlamak gerekmektedir.⁹¹

3.3.3. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliği

VUK'a göre vergi dairesi "Mükellef tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." Maddeye göre vergi dairesi, vergilemede önemli bir yetkiye sahip görünmektedir.

Gerçekte vergi inceleme yetkisi vergi dairesi müdürlerine de verilmiş durumdadır. Ancak vergi dairesi müdürünün genel idareye ve diğer işlere ilişkin görevleri, bu yetkinin uygulamada tek başına kullanılma olanağını ortadan

⁸⁹ Bülent Ak, "Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 200 (Nisan 1998), s.13.

⁹⁰ Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Denetim", **Dünya Gazetesi**, (8 Mayıs 1991), s.4.

⁹¹ **Aynı**, s.4.

kaldırmaktadır. Oysa ki vergi dairesinde müdüre bağlı olarak bir inceleme biriminin bulunması, ödenen vergilerin gerçeğe uygun olması yönünden son derece yararlıdır.

Çağdaş bir vergi yönetimi uygulamasında, vergi daireleri bir “denetim örgütü” biçimini almıştır. Vergi daireleri denetim yönünden iki aşamalı bir işlev görmektedir.

Birinci aşamada; beyannamelerdeki muhasebe hataları ve diğer biçimsel hatalar esas alınarak bunlar düzeltilmektedir. İkinci aşamada ise yükümlüler ile vergiyi doğuran işlemlere yönelik bir hizmeti gören vergi incelemeleri vardır.

Vergi daireleri kuramsal olarak vergilemede yetkili gözükmekle birlikte, uygulamada, her iki aşamada da denetim gücüne sahip olamadıklarından, son derece güçsüz bulunmaktadırlar. Vergi dairelerine en doğal olan bu yetkinin verilmemesi bu dairelerin yetkisiz kalmasına neden olmaktadır.

Türk vergi dairelerine göz atıldığında, herhangi bir vergi dairesinde ele alınacak herhangi bir dosyada çeşitli nitelikte hatalara rastlamamak imkansızdır. Ancak, vergi yasalarında yapılan son değişikliklerle vergi denetimlerinde bir inceleme biriminin kurulması olumlu sonuçlar doğuracaktır.

3.3.4. Özel Araştırma Biriminin Yokluğu

Vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellef ve sektörlerin kolayca tespit edilebilmesi, bu yolda vergi incelemesi yapan denetim elemanlarını bazen zor durumda bırakabilmektedir.

Türk vergi yönetiminde vergi denetim elemanları, hem vergi incelemesi hem de hileli vergi suçlarının izlenmesi ile görevli bulunmaktadır. Bu konuda özel olarak kurulmuş bir birimin yokluğu birkaç yönden sakıncalı olmaktadır. Bunlar;

- Hileli vergi suçu, vergi incelemesi bilgisi yanında bazı özel nitelikleri de gerektirmektedir.
- Kıt kaynak niteliğindeki vergi inceleme elemanları bu alanda önemli bir emek ve zaman harcamaktadırlar.
- İnceleme elemanlarının yükümlü üzerinde psikolojik olarak olumsuz bir izlenim bırakmalarına yol açmaktadır.

Bütün bu nedenlerle bir Mali Polis örgütünün kurulması yararlı olacağı düşünülmüş ve Emniyet Genel Müdürlüğü bünyesinde Mali Polis birimi kurulmuştur.

Ancak bu birimin Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesine dahil bir birim olarak faaliyetlerinde bulunmasının daha faydalı olacağı bir gerçektir.

3.4. Vergi Yönetiminin Bağımsızlık Sorunu ve Siyasi İçerikli Sorunları

Vergi yükünün bölüşümü söz konusu olduğunda değişik toplum kesimleri arasında çıkar çatışması olacaktır. Bu sebeptendir ki gerek vergi sistemi reformu ve gerekse vergi yönetimi reformu mutlaka konsensüsü gerektirir. Konsensüs, devletin toplumu halkın ortak beklentilerini karşılayabileceğine inandırması halinde sağlanabilir.⁹²

Türk vergi yönetimi vergilerin yönetimiyle birlikte vergi politikasına ilişkin çalışmaları da yürütmektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce yürütülen bu işlev için, özel bir birim yoktur. Asıl işi gelirlerin yönetimi olan gelir örgütü, vergi politikasına ilişkin işlevi de yürütmesinden dolayı bu konularda bir çok yetersizlikler ortaya çıkmaktadır. Vergi yönetimi örgütünün genel yönetim içinde yer almasının, vergi yönetiminin bağımsızlığını üzerine de etkileri vardır. Bu etkiler politik veya politik olmayan baskı kuruluşlarının genel yönetim üzerindeki etki güçlerine göre değişmektedir. Vergi yönetiminin bakanlık kanalıyla yapılan yöneltmelere karşı yeterince direnememesi ve belirli kesimler veya coğrafi bölgelerde etkin denetime gidilememesi olağan olmaktadır.⁹³

Politikacıların iktidarını korumak için popülaritesini sürdürmeye ihtiyacı vardır. Kendisinden evvelki iktidara nispetle, daha farklı bir siyasi tabanın desteğiyle iktidar olan siyasi güç, hemen vergi reformunu gündeme getirir. Bunda gözetilen amaç; kendisini iktidar yapan tabanından aldığı desteği devam ettirebilmektir. Bunu da, kendisini destekleyen kitlelerin vergi yükünü azaltmak suretiyle gerçekleştirebilir. Baskı gruplarının istekleri doğrultusunda ve oy kaygılarından dolayı, çok sık aralıklarla vergi mevzuatında değişikliklere gidilmekte ve bu yapılırken de kanunların uygulayıcısı olan örgütün görüşleri fazlaca dikkate alınmamakta, yönetim söyleneni sadece yerine getirmekle görevli bir örgüt pozisyonuna düşmektedir. Vergi yönetimi kısaca, büyük bir siyasi baskı altına sokulmaktadır.

⁹² Nilgün Serim, "Türk Vergi Yönetiminde Reform Kavramı", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 1996), s.24.

⁹³ Erdem, a.g.e., s. 116.

Zaten var olan personelin eğitim ve kendini yetiştirme, yenileme sorununa, çok sık değişen ve çok fazla olan mevzuat sorunu da eklenmektedir. Zamanın çoğunu bürokratik işlemlere ayıran, belge imzalamaktan gerçek görevini yerine getiremeyen vergi yönetimi personeli, bir de bu kadar sık değişen mevzuatı, yargı kararlarını ve mesleki yazı, araştırma ve görüşleri izlemeye, okumaya çalışmakta ve zaten yeterince ağır olan iş yüküne biraz daha iş yükü bindirmektedir.

Vergi yönetiminin bağımsız bir yapıya kavuşturulması ve üzerindeki siyasi baskının azaltılması sağlıklı bir yönetim ve etkin bir vergi sistemi için bir an önce yapılmalıdır.

3.5. Vergi Daireleriyle İlgili Sorunlar

Gelişmekte olan ülkelerde çeşitli eksiklikleri olan vergi idaresinin ülkelerin vergi yapısını etkilediklerini söyleyebiliriz. Vergi idaresi yasal vergi sistemleri ile gerçek vergi sistemleri arasındaki bağlantıyı sağladığından, vergi kanunları olması gerektiği şekilde uygulanamıyorsa sağlanan bu bağlantı ve arzulanan etkilerin dışında etkilerin oluşmasına neden olacaktır. İşte bu vergi idaresindeki en büyük sorun vergi dairelerinden kaynaklanmaktadır.

Bu sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Vergi dairelerinin hangi esasa göre kurulu olduğu açıkça belli değildir. Vergi dairelerindeki irtibat kopukluğu sorunu bu noktada karşımıza çıkarmaktadır.
- Öte yandan vergi dairelerinde mükellef sayısı itibarıyla yığılmalar bulunmaktadır. Bu yığılmaların çözümü yeni vergi daireleri açmak veya şubeler oluşturmak ise de bu konuda hangi kriterlere göre hareket edileceği belirsizdir.
- Vergi dairelerinin, mülki amirlerle ilişkilerinin düzenlenmemiş olması da bir çok sorunun doğmasına yol açmıştır.
- Vergi dairelerinde hiyerarşik amir konumunda bulunanlar yetkilerini kullanmaktan, özellikle kaçınılmaktadır. Bunun temel nedeni olarak mevzuata tam vakıf olamama, denetim sonucunda kusurlu bulunma ve kendisine zimmet çıkartılması gibi etmenler gösterilmektedir.
- Denetim, işlevi imkansızlaştıracak derecelere varmaktadır. Her şeyden önce vergi dairesi üzerinde denetim yetkisine haiz olanların azaltılmasında fayda görülmektedir.

– Vergi dairesinde çalışan personele gelince, bu kişilerin eğitim açısından yetersizliği ortadadır. Hatalı işlem sayısının belki de sayı ile belirlenemeyecek kadar çok olduğu görüşünde birleşilmektedir.

– Vergi dairelerinin, vergi mahkemelerinde hasım olarak gösterildiğini savunan uzmanlar, vergi dairelerinin hasım olduğu davalarda 2. cevap dilekçelerinin hukukçu olmayan şef veya müdürler tarafından yazıldığını ve vergi dairesi adına üzücü cevaplara rastlandığını ifade etmektedirler.

– Vergi dairesi personelinin eğitimini sürekli hale getirmek ve her yeni konuda yeniden eğitim programlarının uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

– Bir başka dikkat çekici nokta, vergi daireleri yöneticileri ve personeli arasında gözlenen koordinasyonsuzluktur. Uzmanların yaptıkları gözlemler, defterdarlıkların kendi ili bazında uygulamadaki farklılıkları giderici hiçbir çalışma yapmadığını ortaya koymaktadır.

– Son olarak vergi daireleri arasındaki koordinasyonsuzluk ve birbirlerini bilgisiz bırakmaları vergi dairesi ile mükellefi karşı karşıya bırakmakta ve gereksiz takdirlere, tarhiyatlara ve davalara yol açmaktadır.⁹⁴

3.5.1. Vergi Dairesi Sayısı ve Personel Yetersizliği

Türk vergi sistemi içinde devlet gelirlerinin büyük bir çoğunluğu vergi daireleri tarafından tahsil edilmektedir.

Ağustos 2000 tarihi itibariyle, Türkiye’de 1018 adet vergi dairesi bulunmaktadır. Bunların 584’ü Bağlı Vergi Dairesi(Mal Müdürlüğü), 418’ü Bağımsız Vergi Dairesi, 17 tanesi Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi, 16’sı Vergi Dairesi Başkanlığı ve 8 tanesi de Diğer Süreksiz Yükümlülükler Vergi Dairesidir. Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinin tamamı otomasyonlu, Bağımsız Vergi Dairelerinin ise 119 tanesi otomasyonlu olarak hizmet vermektedir. Aynı tarih itibariyle 1674’ü merkezde, 40.746 adet taşrada olmak üzere, Gelirler Genel Müdürlüğünde 42.420 kişi çalışmaktadır.⁹⁵

Aralık 1999 Tarihi itibariyle Türkiye genelinde vergi türleri itibariyle faal mükellef sayıları aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir :

⁹⁴ Gökdemir, a.g.e., s. 12.

⁹⁵ Maliye Bakanlığı, “Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu” ,2000, s.10.

Tablo 1. Türkiye Genelinde Vergi Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayıları

VERGİ TÜRÜ ADI	TOPLAM	GENEL TOPLAM
GELİR VERGİSİ		2.727.646
Gerçek Usul	1.988.007	
Ticari Kazanç	1.461.088	
Zirai Kazanç	45.914	
Serbest Meslek Kazancı	96.190	
Diğerleri	384.815	
Götürü Usul	739.639	
Ticaret ve Sanat Erbabı	711.175	
Hizmet Erbabı	27.563	
Serbest Meslek Kazancı	901	
KURUMLAR VERGİSİ		560.411
Sermaye Şirketleri	482.787	
Kooperatifler	48.688	
Dar Mükellefler	1.332	
Diğerleri	27.604	
KDV		2.730.891
STOPAJ		1.854.208
DİĞER VERGİLER		2.051.442

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2000, s.46.

Bu veriler çerçevesinde Aralık 1999 sonu itibariyle toplam 3.291.302 gelir ve kurumlar vergisi mükellefinin bulunduğu anlaşılmaktadır. 42.420 vergi idaresi personeli başına 77.6 mükellef düşmektedir. Ancak 77.6 mükellef içinde götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi de bulunmaktadır. Beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı Aralık 1999 itibariyle 2.548.418'dir. Bu durumda personel başına düşen beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı 60 olmaktadır.

1018 vergi dairesinde 42.420 personel çalışmaktadır. Vergi dairesine başına düşen personel sayısı ortalama 42'dir. Vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı 3.233 olduğuna göre tek bir personele düşen mükellef sayısı 77 olmaktadır.

Hesaplarımızda görüldüğü üzere bir yıl içinde bir vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı vergi idaresinin mükellefi izlemesine imkan verecek sayıdadır. Vergi sistemini boyutlarındaki gelişmeye, vergi daireleri nicelik yönünden cevap verebilecek seviyededir.

Vergi dairelerinde beyanname kabulü verginin tarh, tahakkuk ve tahsili mükelleflerin izlenmesi yukarıda yaptığımız hesaplar çerçevesinde fazlaca sorun yaratıcı gözükmemektedir. Burada öne çıkan nokta personelin vergi daireleri arasındaki dağılımı ve bu personelin niteliğidir. Personelin vergi daireleri arasındaki dağılımına ilişkin herhangi bir bilgi mevcut olmadığından tahmin ve yorumda bulunmak zorlaşmaktadır. Ancak şu gerçek vardır, vergi dairesindeki personelin vergi kanunlarını ve hükümlerini iyice anlamaları ve uygulamaları gerekmektedir. Personelin hukuk, maliye, iktisat, muhasebe, ticari hesap gibi konularda ve uygulamadaki değişiklikler hakkında hizmet içi eğitimler ve seminerlerle bilgilendirilmesi faydalı olacaktır.

Ayrıca vergi personelinin bazı vasıfları taşıması gerekmektedir ve bu vasıfları taşımayanlarında ya bu konularda yetiştirilmeli ya da başka birimlere kaydırılmalıdırlar. Bu vasıflar; süratli hareket etme, vergi adaletini gerçekleştirme, mükellef nezdinde itibar sağlam, mükelleflerle iyi ilişkiler kurabilme ve mükellef psikolojisine göre hareket etme gibi vasıflardır. Bilgi, çalışma ve dürüstlük gibi vasıflarla birlikte bütün bunlar vergi dairesinin, dolayısıyla vergi yönetiminin aktivitesini arttıracak ve devlet bütçesinin gerektirdiği gelirlerin sağlanmasına yardım edecektir.

3.5.2. Yetki Sorunu

Vergi daireleri vergilemeyle ilişkin bütün işlemlerin yapıldığı yerdir. Bu durumda, yükümlüyle en yakın ilişkide bulunan kurum vergi daireleridir. Vergi dairelerinin tahsilat, yükümlüye yardım etme, araştırma ve inceleme gibi işlevlerden en önemlisi yükümlünün denetime tabi tutulmasıdır. Oysa ki vergi daireleri, tahsilata ilişkin işlevlerin bir kısmını yerine getirebilmektedir. Bu alanda da alacakların takibi yetersizdir.

Kuşkusuz vergi inceleme yetkisi yükümlü üzerinde vergi dairelerinin etkisini büyük ölçüde arttıracaktır. Aynı zamanda yoklama memurlarının nitelik ve nicelik yönünden gelişmesi vergi dairelerinin denetim gücünü oldukça etkileyecektir. Yeni vergi dairelerinin denetim esasına göre örgütlenmesi gerçeği, bu sorunu büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır.⁹⁶

⁹⁶ Erdem, a.g.e., s. 128.

3.5.3. Çalışma Düzenlerinde Yetersizlik

Vergi dairelerinin denetim yönünden bir işlevi olmadığı gibi, en basit sorunların çözümü için bile merkeze başvurmaktadır. Vergicilik hizmetleri hizmet yerinde sonuçlandırılmamakta ve bu durum merkez yönetiminin hizmetlerini de yavaşlatmaktadır. Ayrıca daire içindeki yetki ve sorumlulukların dağılımında da tutarlılık yoktur. Yetki ve sorumlulukların hizmet gereklerine uygun düşmeyen bir biçimde birimlere dağıtılması, hizmetin gerçek yetkili ve sorumlularının belirlenememesine neden olmaktadır.

Vergi dairelerindeki servisler ile diğer daireler arasında eşgüdüm eksikliği vardır. Vergi dairesindeki her servis ana görevleri çerçevesinde iş görüp diğer servislerle eşgüdüme gitmemekte ve bu durum servislerin aynı işlemleri tekrarlamasına yol açmaktadır. Böylece zaman ve kaynak israfına yol açılmaktadır.

Vergi daireleri genel olarak özlük işlerinde ve vergicilik hizmetlerinde Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olmakla birlikte, il içindeki faaliyetleri sonucunda valiye bağlıdır. Bu durum haberleşme ağını ve hiyerarşik zinciri uzatmaktadır.

Son olarak hizmetin verimliliği için o hizmeti veren kuruluşun yeri de çok önemlidir. Aynı zamanda daire içindeki yerleşme planı ve çalışma koşulları da aynı biçimde önem arz etmektedir.

Genel olarak vergi dairelerinin büyük çoğunluğu kendi binalarında oturmakta, yapılış amacı vergi dairesi olmayan binaları kullanmaktadırlar. Dolayısıyla çalışma düzenlerindeki fiziki koşulların personele ve yükümlülere etkileri olumsuzdur. Bu alanda süratle iyileştirmeye gidilme gereksinimi ve yeni düzenlemeler, vergi dairelerinin etkinliği açısından şarttır.⁹⁷

⁹⁷ Erdem, a.g.e., s.129.

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞME OLGUSU VE YENİ TEKNOLOJİLER KARŞISINDA TÜRK VERGİ YÖNETİMİ

1. Küreselleşme ve Vergi Yönetimi

21. yüzyılı yaşarken, dünyanın, tarihin hiçbir döneminde görülmedik bir hızla değişim gösterdiğini izliyoruz. Bu süreç göz kamaştırıcı olduğu kadar ürkütücüdür de. Bu değişim, pek çok alanda olumlu ve olumsuz bir çok yapıyı etkilemekte ve değiştirmektedir. Bu değişimin en büyük meyveleri; küreselleşme, İnternet ve elektronik ticarettir, demek hiç de yanlış olmayacaktır.

1.1. Küreselleşme Kavramı, Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Küreselleşme, ekonomiden siyasete, sosyal politikadan kültüre, hemen hemen yeryüzünün her alanındaki değişimi ifade etmek için kullanılan “*sihirlî*” bir sözcük haline gelmiş; ünlü sosyolog Peter Burger’ın deyiimiyle, Alman kömür endüstrisindeki gerilemeden, Japon gençlerinin cinsel alışkanlıklarını açıklamaya kadar geniş bir alanda kullanılan “*klişe*”ye dönüşmüştür.⁹⁸

Kavram olarak “küresel” (global) sözcüğünün kökeni, 400 yıl öncesine gitse bile, “küreselleşme” oldukça yenidir. İlk olarak 1960’larda ortaya çıkan küreselleşme kavramı, 1980’lerde sıkça kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lara gelindiğinde de, bilim adamlarının önemini kabul ettiği anahtar bir sözcük haline gelmiştir.

⁹⁸ Veysel Bozkurt, “Küreselleşme Kavramı, Gelişim ve Yaklaşımlar,” **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt: 18, (Yaz 2000), s.1.

Günümüzde küreselleşme konusunda çok geniş bir literatür oluşmuştur; ancak sosyal bilimlerin bir çok alanında görüldüğü şekilde, küreselleşmeye ilişkin birbirinden tümüyle farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bir diğer ifade ile küreselleşme konusunda, gerek teorisyenler, gerekse uygulamacılar arasında uzlaşmadan bahsetmek mümkün değildir. Küreselleşmenin siyasal, kültürel ve ekonomik sonuçları yaygınlık kazandıkça, taraftarları kadar (özellikle entelektüel düzeyde) karşı çıkanların sayılarında da artışa tanık olunmaktadır. Çünkü küreselleşmeden kazananlar olduğu kadar kaybedenler de mevcuttur.⁹⁹

Her moda kavram gibi küreselleşme kavramının bu boyutu dışında bir gerçeklik içerdiği de yadsınamaz. Küreselleşmeyi, iki kutuplu dünyanın tek merkezli bir dünyaya dönüşmesinden sonra teknolojinin sağladığı kolaylıklar nedeniyle toplumların ve bireylerin daha yoğun bir etkileşim ve benzeşme içine girmesi anlamında bir gelişme olarak yadsımak olanaksızdır.¹⁰⁰

Küreselleşme, ulusal devletlerin ve ekonomik birimlerin iradelerinin dışında, kendini besleyen bir süreç haline gelmiştir. Bu nedenle ülke ekonomilerinin başarısı, küresel dinamikleri yakından takip etmelerine bağlıdır. Başka bir ifade ile, küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği acımasız rekabet ortamında, verimlilik ve kalite gücünü elinde tutan ülkeler, lider duruma geleceklerdir. Zaten rekabet gücü, üretimin ve istihdamın artması ve hayat standartlarının iyileşmesi için de gerekli olan bir önkoşuldur.¹⁰¹

Küreselleşme sürecinin ortaya çıkmasında çok sayıda faktörün etkisi olmuştur. Bu faktörleri ana başlıklarıyla üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi; teknolojik gelişmeler, ikincisi; ideolojik faktörler, üçüncüsü ise ekonomik faktörlerdir.¹⁰²

Teknolojik gelişmeler: Toplumsal süreçleri sadece teknolojiye indirgemek aşırı basitleştirme olur. Ancak teknolojik determinizme yönelik eleştirileri saklı tutarak, küreselleşme üzerinde teknolojinin etkisini inkar etmek de mümkün değildir. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren enformasyon teknolojilerinin yaygınlık kazanması, dünyada mesafe kavramının eski anlamını ortadan kaldırmıştır. Bu durum küreselleşme

⁹⁹ Bozkurt, a.g.e., s. 2.

¹⁰⁰ Meryem Koray, "Küreselleşme İlerlerken Gerileyenler: Ekonomi Karşısında Sosyal, Sermaye Karşısında Emek, Piyasa Karşısında Siyaset", *İktisat Dergisi*, Sayı:369,(Temmuz 1997), s. 369.

¹⁰¹ <http://www.f9.parsimony.net/forum12963/messages/6205.htm>, "Küreselleşme ve Devletin İş Piyasasındaki Rolü" (21.04.2001)

¹⁰² Nusret Ekin, *Küreselleşme ve Gümrük Birliği* (Yayın No: 1996-32. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 1996), s.16.

bağlamında belki de ilk etkisini finans piyasalarında hissettirmekle birlikte, bu etki günümüzde çok daha geniş bir alana yayılmıştır.

Teknoloji, küreselleşme sürecinde yeterli koşul değildir, ancak olmazsa olmaz koşuldur. Günümüzde olağanüstü bir hızla ucuzlayarak yaygınlık kazanan enformasyon teknolojileri, uluslar arasındaki değişim/etkileşim sürecinde, küresel dönüşümü hızlandırmaktadır. Nitekim 1945 yılından beri, okyanus ötesi nakliye bedelleri yüzde 50 ; hava taşımacılığı maliyetleri yüzde 80 ve okyanus aşırı telefon bedelleri de yüzde 99 oranında gerilemiştir. 1999 yılı BM İnsani Kalkınma Raporuna göre, 1990 değerleriyle, New York'tan Londra'ya üç dakikalık telefon görüşmesi bedeli, 1930 yılında 245 dolar iken, bu oran 1998 yılında 35 cent'e inmiştir.¹⁰³

İletişim ve bilgisayar gücündeki patlama, küresel mali piyasaların gelişimine ivme kazandırmıştır. Bu süreç, günümüzde de hızlanarak devam etmektedir. Bazı yazarlara göre biz hala küresel iletişim devriminin ilk aşamalarındayiz. Sürecin kendisine ait ve kendini doğrulayan bir teknoloji üretimi vardır. Özellikle İnternet küreselleşmeyi tamamlayan ve aynı zamanda ondan beslenen bir teknoloji olarak başı çekmektedir.

İdeoloji faktörü: Cüneyt Ülsever, "Kabaca küreselleşme, Sovyet bloğunun çöküşü ile ortaya çıkan, tek pazar esasına dayanan, esas itici gücünü bilgi teknolojisinde (İnternet, uydular, cep telefonu vb.) yaşanan muazzam devinimden alan, dünyayı tek pazar çerçevesinde köyleştiren tüm kültürel farklılıkların ortaya dökülmesine ön ayak olan, özellikle ABD'nin güdümünde yaşanan bir süreç, bir ideoloji , sistem değil,"¹⁰⁴ diyerek küreselleşmenin ideolojik yönünü tanımlamaktadır.

Özellikle Doğu blokunun yıkılması sonrasında liberal piyasa ekonomisine yönelik güven duygusu artmıştır. Nitekim kısa bir sürede tüm maliyetine rağmen, eski planlı/devletçi ekonomiler, piyasa mekanizması süreci içinde, serbest ticaretin ve yabancı sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir. Bir diğer ifade ile duvarların yıkılmasının ardından, küreselleşmenin önündeki en büyük engellerden birisi aşılmıştır. Her ne kadar, Asya krizi sonrasında küreselleşmeye yönelik itirazlar artmaya başlamış olsa bile, son dönemde neo-liberal ideolojinin temel ilkelerine güven anlayışı içerisinde hızlandırılarak sürdürülme çabası söz konusudur. Başta ABD olmak üzere, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Bankası ve IMF gibi

¹⁰³ Cüneyt Ülsever, **Pratik Teoriyi Daima Aşıyor, Neden Liberalizm?**, (İkinci Basım. İstanbul: Timaş Yayınları, 2000), s. 14.

¹⁰⁴ Ülsever, **a.g.e.**, s. 15.

uluslararası kuruluşların öncülüğünde sürdürülen küreselleşme süreci hızlandıkça, Hegel'in diyalektiğinden giderek ifade edersek, anti-tezini oluşturan anti-küreselci akımlar da tepkilerini ortaya koymaya başlamışlardır.¹⁰⁵

Ekonomik faktörler: Gelişmiş ülkelerde iç piyasaların doyması, özellikle 1970'lerdeki petrol krizi sonrasında dış piyasalara açılma arayışı ile iktisadi faaliyetlerin hacimlerinin artmış olması küreselleşme sürecini ortaya çıkartan ekonomik faktörlerden bazılarını oluşturmaktadır.

Ekonomik yönden bugün yeryüzündeki ülkelerin önemli bir kısmı birbiriyle bütünleşmeye başlamıştır. Örneğin, Tayland'da başlayan bir kriz, bütün Asya'yı etkilediği gibi bizi de etkileyebilmektedir. Ya da Rusya'da yaşanan bir krizin arkasından Türkiye'den bu ülkeye ihracat yapan bir çok firma kapısına kilit vurmak zorunda kalabilmektedir. Bu da doğal olarak ülkeleri kendi politikaları kadar, başka ülkelerin izlediği ekonomik ve siyasal politikalar konusunda da duyarlı olmaya zorlamaktadır. Yani artık ülkelerin iç işlerinde yaşadığı sorunlar ile dış ilişkilerindeki sorunlar arasındaki sınır giderek silikleşmeye başlamıştır.¹⁰⁶

Çok uluslu firmalar "yeni uluslararası iş bölümü" çerçevesinde, üretimi bütün yerküreye yaymışlardır. Her gün finans piyasalarında büyük miktarlarda para, bir ülkeden başka ülkeye akmaktadır.

Dünya küreselleşmede bu konumuna, bir dizi iktisadi deneyimlerden sonra gelmiştir. Ülkeler kapalı ekonomik yapıyı aşarak, öncelikle karma ekonomik modele, buradan da serbest piyasa modeline doğru hızla ilerlemektedir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında sosyal, kültürel, ticari, ekonomik ve politik değişimler olmaktadır. Küreselleşme sürecinin, ülkeler arasındaki serbest ticaret bölgeleri, ortak gümrük birliği ve ortak ekonomik birlik anlaşmalarını, buradan da ortak siyasi benzerlik de dahil kuramsal ve kurumsal yapılanmayı kapsadığı görüşü, sıklıkla vurgulanmaktadır.¹⁰⁷

1.2. Küreselleşme ve Vergi Politikaları

Ülkemizde küreselleşme olgusu daha ziyade politik ve ekonomik boyutlarıyla ele alınan bir konudur. Halbuki, küreselleşme aynı zamanda bir vergi sorunudur.

¹⁰⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁰⁶ Erol Kutlu, **Dünya Ekonomisi** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1995), s.122.

¹⁰⁷ Nazım Güvenç, **Küreselleşme ve Türkiye** (Birinci Baskı. İstanbul: BDS Yayınları, 1998), s. 109.

Uluslararası ticaretin ekonomik refahın temelini oluşturması, bir yandan yeni teknolojilerin yaygınlaşmasında çok önemli bir rol oynarken, diğer yandan dünya ekonomisinin giderek artan bir entegrasyon sürecine girmesine yol açmaktadır. Ancak bu olgu, çözümü bir hayli güç üç sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur: Bunlardan birincisi, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında sapmalara neden olmasıdır. İkincisi, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesidir. Üçüncüsü de, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşmasıdır.¹⁰⁸

Vergi sistemleri ve özellikle uluslararası vergi anlaşmaları, küreselleşmenin getirdiği gelişme ile daima karşı karşıya kalmaktadır. Günümüzde vergi düzenlemelerinin çoğu vergi yönetimlerinin kambiyo kontrollerine ve ülkeler arası işlemlerde kullanılacak bilgiler için oluşturulan sermaye piyasalarına bağlı olduğu ve teknolojik baskıların yoğun olduğu bir dönemde geliştirilmiştir. Ülkeler arası faaliyetlerine ilişkin bu engeller vergi otoritelerini, ulusal vergi sistemleri arasındaki etkileşimden soyutlamaktadır. Bu engellerin ortadan kaldırılması, şirketlerin küreselleşmesine imkan tanımış ve bunun sonucunda vergi yönetimleri, ulusal sınırlar nedeniyle zor durumda kalmışlardır. Devletler ulusal vergi sistemlerinin bu yeni ortamda işleyebileceğini göstermek zorundadırlar. Liberal finans piyasaları tarafından karakterize edilen bir dünyada devletler sermayeyi vergilendirebilecekler midir? Vergi rekabeti, ülkelerin yüksek orandaki akıcı faaliyetlerin teşvik edilmesi için komşularından daha fazla vergi teşvikleri vermesine neden olacak mıdır? Uluslararası tasarrufların geniş ölçüde vergi dışı bırakılan alanlara akması devam edecek midir? Finansal yenilikler vergi sistemlerinin üzerine inşa edildiği temel dayanak noktalarını tehdit edecek midir? Devletler geleneksel vergi sistemlerini bağlantılı dünyaya nasıl uyarlayacaklardır?¹⁰⁹

21. yüzyılın vergi sistemleri bu sorulara cevap vermek zorunda kalacaktır. Küreselleşme akımından dolayı vergi uygulayıcıları ülke içi politika oluşturmada ortaya çıkan bu küresel sınırlamaları kabul etmek zorunda kalacaklardır. Hem küçük hem de büyük ülkeler açısından vergi politikasının uluslararası boyutunun önemi artacaktır.

¹⁰⁸ Recai Dönmez, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret," **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1-2, (1998), s.417.

¹⁰⁹ Özgür Saraç, "Küresel Bir Köyde Vergileme," **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 36, (Aralık 1999), s.55.

Bugün teknolojinin getirisi olarak sermaye çok fazla akışkan bir hale gelmiştir. Dünyada bir günde milyarlarca dolar bir yerden başka bir yere transfer olabilmektedir. Küreselleşme süreci, ülkeler arasındaki ekonomik engelleri kırmış, kurumların ve ülkelerin küresel stratejiler geliştirmelerine olanak sağlamıştır. Sermayenin ve tasarrufların uluslararası dolaşımının küreselleşmeye bağlı olarak çok fazla artması, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olanaklarını arttırmış ve vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplara neden olmuştur.

Bu yeni ortamda vergi cennetleri güç bularak büyümüş ve bazı devletlerde bütün bu hareket halindeki faaliyetleri ülkelerine çekebilmek için avantajlı vergi rejimleri uygulamaya başlamışlardır. Dolayısıyla, küreselleşme bugünün temel kavramı olan "haksız vergi rekabeti" ni yaratmıştır.¹¹⁰

OECD, haksız vergi uygulamalarının sana erdirilmesi için 1998 yılının Mayıs ayında Haksız Vergi Rekabeti (Harmful Tax Competition) konusunda bir rapor yayınlamıştır. Haksız vergi uygulamasında bir forum niteliği taşıyan rapor, üye ülkelerdeki zarar verici tercihli rejimlerle mücadelede dört temel nokta belirlemiş ve haksız vergi uygulamalarını engellemede tavsiyeler serisini benimsemiştir. Belirlenen bu dört temel nokta şunlardır: Nominal ve nominal olmayan efektif vergi oranları, etkili bilgi değişiminin yetersizliği, şeffaflığın olmayışı, gereğince önemli girişimlerin bulunmayışıdır.¹¹¹

Küreselleşme, vergi oranlarının azaltılması ve vergi konularının genişletilebilmesi üzerinde yoğunlaşan, buna bağlı olarak vergilemenin neden olduğu sapmaları en aza indiren vergi reformlarının arkasındaki vergi sistemlerinin geliştirilmesi üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Ancak küreselleşme ağı içerisinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler farklı vergi politikaları uygulama stratejisi gütmektedirler. Küreselleşme olgusu çerçevesinde gelişmekte olan ekonomilerde uygulanan vergi politikasında genellikle yabancı sermayeye özel ve özenli avantajlara yer verilmektedir. Açıktır ki, yabancı sermayeye sağlanan vergi avantajı, yaratılan katma değer içindeki potansiyel kamu hakkının, sermayenin kar payına aktarılması anlamına gelmektedir. Kârın merkeze transfer edilmesi halinde, sermaye üzerindeki vergi yükü sermayenin merkezindeki vergi oranına eşitlenmiş, sermayenin

¹¹⁰ Billur Yaltı Soydan, "2000'li Yılların Vergisel Mozaïği: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına-I," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 93, (Ağustos 2000), s. 50.

¹¹¹ Saraç, **a.g.e.**, s.60.

üretimde bulunduğu ülke ise toplam vergi tutarından oldukça küçük bir pay almış olacaktır.¹¹²

Küreselleşme ile birlikte giderek daha büyük bir güce ulaşmaya çalışan sermaye, kendi arasındaki rekabeti kaldırıp, birleşme yoluna gitmeli, gelişmekte olan ülkelere, vergi politikalarını oluşturmada yol göstermelidir. Gelişmekte olan ekonomiler, makul bir ittifak ile küreselleşen merkez sermayenin manevra alanını kapatabilirse katma değerden daha yüksek payı ülke içinde bırakıp, kamusal kararlarla katma değer in ülke kalkınmasında kullanılmasını sağlayabilirler.¹¹³

1.3. Küreselleşmenin Vergi Yönetimi Üzerine Etkileri

Küreselleşme süreci ile ortaya çıkan vergisel sorunların en önemlilerinden birisi de vergi yönetimine ilişkin olanlardır.

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, tarihin çok eski dönemlerinden beri, devletlerin üstesinden gelmek için çaba harcadıkları bir sorun olmuştur. Vergi yükünü azaltmak ya da tümüyle ortadan kaldırmak için kullanılan yöntemler de tarih boyunca değişiklik göstermiştir. İçinde bulunulan tarihi, sosyolojik ve siyasi koşulların durumuna göre bu yöntemler, vergi toplamakla görevli tahsildarlara karşı direnmek, hatta zor kullanmaktan tutun da, modern çağların daha rafine ve ince muhasebe tekniklerine varıncaya değ in bir çeşitlilik arz etmiştir. Ancak, günümüzde yaşanan bazı değişimler, kişilere, vergiden kurtulmanın çok daha kolay yollarını sunmaktadır. Gümrük ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele etme konusunda uzun bir deneyime sahip olan vergi yönetimleri, elektronik yollarla ticareti yapılan gayri maddi mal ve hizmetleri konu alan kaçakçılık olayları ile mücadelede günümüzde büyük zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir.¹¹⁴

Bu teknolojik gelişme karşısında OECD'nin yaptığı şu değerlendirme ilginçtir: "İletişim devrimi vergi yönetimlerine işlemlerin verimliliğini arttırmak bakımından yeni imkanlar getirmiştir. Ancak aynı yeni teknolojiler, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma için yeni olasılıkların da kapısını açmıştır. 21. yüzyılda vergi yönetimlerinin sorunu, İ nternetin getirdiği faydaları nasıl maksimize edecekleri ve aynı zamanda

¹¹² İzzettin Önder, "Küreselleşme ve Vergi Politikaları," **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 89, (Mayıs 2000), s. 122.

¹¹³ Önder, **a.g.e.**, s.123.

¹¹⁴ Dönmez, **a.g.e.**, s. 420.

hazine gelirlerini bu yeni teknolojilerin gelişmesini önlemeden nasıl koruyacakları sorunu olacaktır.”¹¹⁵

Günümüzde uluslararası ticaretteki artışın ve teknolojinin sağladığı olanakların etkisi ile vergi yönetimlerinin “yükümlüyü, vergisel olay ve işlemleri, vergiyi doğuran olayı” “inceleme, belirleme ve delillendirme” olanakları giderek azalmıştır. Dolayısıyla vergi idareleri, bilgi toplama, bilgiye ulaşma ve bu bilgiyi kullanma meselesi ile karşı karşıyadır. Gelecekte, vergi yönetimlerinin bir kontrol sistemi oluşturmak ve bilgi toplamak bakımından yeni teknolojik olanaklardan giderek daha fazla yararlanmak zorunda kalacağını tahmin etmek güç değildir.

Ayrıca vergi idarecileri, milenyum çağında modernize olmuş bir şekilde çalışmak isteyeceklerdir. Yeni iletişim teknolojileri, mükelleflere verilen hizmetlerin geliştirilmesi açısından yeni olanaklar getirmektedir. Elektronik vergileme ve verginin bu yolla toplanması günümüzde makul tercihlerdir. Daha iyi hizmet, mükelleflerin daha iyi gönüllü uyumu için temel faktördür. Bununla birlikte kayıt dışı faaliyetlere iştirak eden mükelleflerle mücadele edilmesi ve bu mükelleflerin belirlenmesi için etkili bir stratejiye olan gereksinim devam edecektir. Ancak vergi idarecilerinin karşılaştığı en büyük sorun, toplum güveninin nasıl devam ettirileceğidir. Vergi sistemleri sadece dürüst ve etkili olarak yönetilmeye ihtiyaç göstermez aynı zamanda dürüst ve etkili olarak algılanmayı da gerektirirler. Bu durum bazı ülkelerde farklı vergi idareleri arasında tarihsel açıdan mevcut olan yapay engellerin gözden geçirilmesini ve vergi idaresinin tek bir merkezde toplanmasını gerektirebilir. Bu yeni ortamda vergi idarecileri, bilgileri daha iyi olarak kullanmaya ve işbirliğinde yoğunlaşmaya ihtiyaç duyacaktır. Uluslararası şirketlerin küresel stratejilere sahip olduğu kadar vergi idarecilerinin de vergi toplama ve değerlendirme açısından küresel yaklaşımlar geliştirmeleri gerekmektedir.¹¹⁶

¹¹⁵ Soydan, **a.g.e.**, s.50.

¹¹⁶ “Tax in Global Village”, OECD Tax Home, 12 November 1999, <http://www.oecd.org//daf/fa/misc/global.htm>. (22.04.2001)

2. Yeni Teknolojiler ve Vergi Yönetimi

2.1. Yeni Teknoloji Kavramı

Endüstri toplumunda stratejik kaynağı oluşturan “sermaye”, yerini enformasyon toplumuna geçiş sürecinde “bilgi”ye bırakmakta ve bilgiyi üreten kurumlar toplumun temel eksenini oluşturmaya başlamaktadırlar. Dolayısıyla son derece hızlı, dünyayı küçük bir elektronik köy haline getirmiş olan yeni teknolojilere dayanan ve bilgi üretiminin önem kazandığı enformasyon toplumunun taleplerine, endüstri toplumunun örgütleri yeterince cevap veremez hale gelmiştir.¹¹⁷

Yoğun madde fiziği, malzeme bilimi ve elektroniğin gelişmesi sonucu bilgisayar ve telekomünikasyon teknolojileri ortaya çıkmıştır. M.Ö.3500 yılı civarında yazının, M.Ö. 170 yılında parşömenin ve 1454'de matbaanın icadı ile gelişen yazılı iletişim, telgraf, sabit görüntülerin elektrikle iletimi, daktilo, telefon, fonograf, televizyon yayını, teleks, haberleşme uydusu, transatlantik fiber optik kablo, tele fax ile yazılı metinlerin yanında, ses ve hareketli görüntüyü de kapsayan telekomünikasyon teknolojilerine dönüşmüştür. Bu sayede bilginin işlenmesi, iletilmesi, depolanması ve enformatik, yazılım, optoelektronik ve fotonik gibi yeni bilim alanları ve bunlara dayalı yeni teknolojiler ortaya çıkmıştır.¹¹⁸

Bilgiye dayalı olarak daha önceden var olmayan bilim alanları ile ilgili ortaya çıkan teknolojilerin tümünü “yeni teknoloji” olarak tanımlayabiliriz. Bu kavramın sınırlarını çizmek çok zordur. Çünkü bu kavram, tarım alanından, sağlığa, bilgisayar teknolojilerinden, gıdaya kadar pek çok alanı kapsayabilmektedir.

Günümüzde yeni teknoloji kavramı içinde sayabileceğimiz alanlara; moleküler biyolojiyi, klonlamayı, DNA analiz sistemlerini, gen mühendisliğini, biyoinformatiki, otomatik biyosistemleri, doku bilimini, hücre biyolojisi hizmetlerini, yazılım ve donanım uygulamalarını, taşınabilir ve diz üstü bilgisayar teknolojilerini, iletişim ve çoklu ortam teknolojilerini, gıda teknolojilerini, Web tabanlı İtranet ve İnternet sistemlerini¹¹⁹ örnek verebiliriz.

¹¹⁷ Ekin, a.g.e., 41.

¹¹⁸ <http://www.araf.net/dergi/sayi01/metinler/acif951.shtml>, “Tarihsel Gelişim Sürecinde Yükseköğretim Bilim Ve Teknoloji Sistemine Bir Bakış”, Abdullah Çiftçi, (2.08.2001).

¹¹⁹ <http://www.biocompare.com/newtech.asp>, “New Technologies”, (2.08.2001).

Yeni teknoloji kavramı bilgiye dayalı olduğu için, sahip olunan bilgiler arttıkça veya arttırıldıkça bu kavram altında değerlendirilebilecek alanlarda zamana göre değişiklik gösterecek ve çeşitlenecektir.

Yeni teknolojiler, ekonominin etkinliğini arttırmaya, yeni iş imkanlarının yaratılmasına, teknik ilerlemelerin ve fikirlerin daha kolaylıkla yayılmasına, farklı ülkeler ve bölgelerde yaşayan insanlar ve kurumlar arasında eş zamanlı iletişimin kurulmasına yardımcı olacaktır. Bilimsel ilerlemeleri teşvik edecek ve insanların seçim alternatiflerini zenginleştirecektir.

Bu kısımda yeni teknoloji kavramı içerisinde anılan, İnternet'in ve elektronikleşmenin vergi yönetimine etkisi ve bu etkinin doğurduğu sonuçlar incelenecektir.

2.2. İnternet, Intranet, Elektronik Ticaret ve Vergi Yönetimi

2.2.1. İnternet Kavramı ve İnternet'in İşleyişi

İnternet, tüm dünya üzerinde yayılmış bilgisayar ağlarının birleşiminden oluşan devasa bir bilgisayar ağıdır. Telefon hatlarıyla birbirine bağlı bu ağda, kişi ve kuruluşların kullandığı farklı yapıda bilgisayarlar ve bu bilgisayarlarda kullanılan farklı işletim sistemleri bulunabilir. İnternet, bu farklı yapıda bilgisayarların ortak bir dille iletişim kurmasına imkan sağlayarak, üzerlerinde farklı programlar çalıştırılrsa bile, kişiler ekranda aynı bilgileri görür ve değerlendirirler. İnternet'in en temel işlevi, haberleşme ve iletişimdir. İnternet üzerinden dünyanın dört bir tarafıyla faks kadar hızlı, posta kadar ucuz bir şekilde iletişim kurabilir, dilediğiniz her konuda araştırma yapabilir, bu süreç içinde gerekli gördüğünüz bilgi ve dökümanları bilgisayarınıza yükleyebilirsiniz. Yerinizden hareket etmeden uçsuz, bucaksız bir alışveriş yapabilir, müze ve sergileri gezebilir, müzik arşivlerine girebilirsiniz, farklı ülkelerden olan insanlarla her konuda yazıyla ve/veya sesli olarak tartışabilir, ithalat-ihracat ile uğraşıyorsanız yurt dışındaki bağlantılarınızı en küçük zaman diliminde gerçekleştirebilir ve mesajlarınızı minimum maliyetle günün her anı dünyanın her yerine gönderebilirsiniz.

İnternet'in ortaya çıkışı Amerikan Federal Hükümeti Savunma Bakanlığı'nın araştırma ve geliştirme kolu olan 'Savunma İleri Düzey Araştırma Projeleri Kurumu'na (DARPA- Defence Advanced Research Project Agency) dayanır. 1969'da çeşitli

bilgisayar bilimleri ve askeri araştırma projelerini desteklemek için Savunma Bakanlığı ARPANET adında Paket Anahtarlamalı Ağ'ı oluşturmaya başladı. Bu ağ, ABD'deki üniversite ve araştırma kuruluşlarının değişik tipteki bilgisayarlarını da içererek büyüdü. 1983'te tüm ARPANET kullanıcıları İletim Kontrol Protokolü/İnternet Protokolü (TCP/IP-Transmission Control Protocol/İnternet Protocol) olarak bilinen yeni protokole geçiş yaptılar. O yıl TCP/IP, ARPANET'i de içeren Savunma Bakanlığı İnternet'inde kullanılmak üzere standartlaştırıldı. ARPANET 1990 Haziranında kullanımdan kaldırıldı. Yerini ABD, Avrupa, Japonya ve Pasifik ülkelerinde ticari ve hükümet tarafından kurulan omurgalar (backbone) aldı. ARPANET'in kaldırılmasına rağmen, TCP/IP protokolü kullanılmaya devam etti ve gelişti.¹²⁰

İnternet, bilgisayarların ve iletişim ağlarının birbirlerine bağlanmasından oluşan uluslararası ve açık-uçlu bir iletişim ağıdır. İnternetin tek başına bir varlığı yoktur. Kişiler İnternet'e bağlandıklarında onun bir parçası olurlar. Kullanıcılar ona bağlandıkça ya da ondan çıktıkça durmadan değişen, mükemmel denebilecek bir dinamizme sahiptir. İnternet'i oluşturan organizmalar idari açıdan birbirinden bağımsızdırlar. Dünya çapında, merkezi, teknik bir kontrol noktası mevcut değildir. Bir benzetme yapmak gerekirse, İnternet'i, eski at arabalarının tekerlek göbeğinden çıkıp çembere bağlanan çubuklardan ziyade bir örümcek ağına benzetebiliriz. Öyle ki, örümcek ağında olduğu gibi, İnternet'te de bir A noktasından bir B noktasına ulaşmanın pek çok yolu vardır. İnternet'i birbirine bağlayan ve onun oldukça değişik kısımlarının bir iletişim içinde olmalarını mümkün kılan şey, Türkçe'ye "İletim Denetim Protokolü/İnternet Protokolü" olarak çevrilebilecek TCP/IP (Transmission Control Protocol/İnternet Protocol) protokolüdür. Bu protokol, birbirinden çok farklı yazılım ve donanımlara sahip bilgisayarların birbirleriyle iletişim kurmalarına ve veri transfer etmelerine olanak sağlar. İnternet'in işleyişi "IP numaraları" denilen bir numaralandırma sistemine dayanır. Bu numaralar telefon numaralarına benzetilebilir. Bu numaralar yardımıyla İnternet'e bağlanan aygıtlar ayırt edilir. İnternet'e bağlanmış herhangi bir aygıt, bir başka aygıtta onun IP numarasını çevirmek suretiyle bağlanabilir.¹²¹

İnternet insanları birleştiriyor ve insanları kaynaştırıyor. Ancak teknoloji o kadar ilerledi ki bugün İnternete girenle, yarın giren arasındaki fark çığ gibi büyüyor. Batılı ülkelerde teknolojiyi kullanan ve kullanmayanlar arasındaki bu farklılaşma "dijital

¹²⁰ <http://www.atanet.8m.com/contact.html> (15.05.2001)

¹²¹ Dönmez, a.g.e., s.424.

bölünme” olarak tanımlanmaya başlanmıştır. Dijital bölünme, G8 ülkelerinden ABD, Japonya, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya ve Kanada tarafından çağımızın en büyük sorunlarından biri olarak tanımlanmış ve gelişmekte olan ülkelerin bu açığı kapatabilmesi için 15 milyar dolarlık yardım yapılması gündeme gelmiştir.¹²²

Bölgelere göre İnternet kullanıcılarını sayısı şöyle dağılmaktadır: Afrika; 2.77 milyon, Asya; 75.5 milyon, Avrupa; 91.82 milyon, Ortadoğu; 1.90 milyon, ABD; 147.48 milyon, Güney Amerika; 13.19 milyon kişidir. Toplamda bu rakam 332.73 milyon kişi etmektedir. Dünya nüfusunun %80'i telefondan hiç “çevir sesi” dahi duymamıştır. Dünya İnternet kullanıcılarının yarısı ABD’de yaşamaktadır. Ve İnternet kullanıcıları tüm dünya nüfusunun % 4.7’sini oluşturmaktadır.

Avrupa Komisyonu için İnra Europe tarafından yapılan araştırmaya göre Avrupa’da yaklaşık her beş haneden biri İnternet’e bağlıdır. 15 AB ülkesindeki hanelerin %18’inin İnternet bağlantısı vardır. Bu oran 1998’in son çeyreğinde yapılan benzer bir araştırmada %8, 1997’de ise %4’den biraz fazla bulunmuştur.¹²³ 1997’den beri gerçekleşen artışa bakılacak olursa, Avrupa çapında İnternet’in hane başına bağlantısının her yıl iki katına çıkarak arttığını söylemek mümkündür.

2.2.1.1. Web Sayfaları ve Web Sitelerinin Genel Özellikleri

World Wide Web (www ya da web), İnternet’in en hızlı gelişen ve büyüyen uygulamalarından biridir. Son yılların en büyük buluşu olan Web Sayfaları, insanlara tüm İnternet hizmetlerini komple bir şekilde kullanma olanağı getirmesinin yanı sıra, ortaya çıkardığı hiper doküman (*hyper-text*) ve hiper ortam (*hyper-media*) kavramları ile de en gözde İnternet servisi dir.

Hiper doküman : İçinde İnternet üzerindeki başka doküman veya bilgisayarlara bağlantılar (köprü) içeren ve buralara sadece bir fare (*mouse*) tuşuna basarak erişmeye olanak sağlayan, bilgisayardaki bir tür sayfa düzenine verilen addır. Bu sayfalarda sadece yazı değil aynı zamanda resim, ses, hatta kısa filmler yer alır. Hiper ortam : Hiper dokümanların içerdiği resim, ses, yazı ve kısa süreli filmlerin oluşturduğu bu ortama hiper ortam adı verilir. Hiper ortamlar etkileşimli ortamlardır; yani sadece okuma, görme ve incelemeye değil, o an bilgisayarınıza yaptığınız bazı

¹²² “Dijital Bölünme Başladı”, **Milliyet Gazetesi**, 22 Temmuz 2000, s. 11.

¹²³ “AB’de Her Beş Haneden Biri İnternet’e Bağlı”, **Marketing Türkiye**, Yıl: 10, Sayı: 236, (15 Şubat 2001), s.80.

bilgi girişlerini de alabilen ve bunları çeşitli amaçlar için kullanmaya imkan veren bir ortamdır.¹²⁴

Günümüzde milyonlarca insan, dünyanın her bir tarafından İnternet'e bağlanmakta olup, günün yirmi dört saati buradaki Web Sayfa Sunucularını ziyaret etmektedir (*Web Sayfa Sunucuları veya İnternet Sunucuları, İnternet'in Web ortamında servis veren bilgisayarlara verilen isim*). Herhangi bir ticari şirket, kuruluş, kişi ya da üniversiteler tarafından İnternet üzerinde, genellikle İnternet Sunucu hizmetleri veren ticari kuruluşlar tarafından açılan Web Sayfa Sunucuları, sunumu yapılan firmaya ait bir ana sayfa ve bu sayfadan, duruma göre bir ağaç gibi dallanabilen diğer sayfalardan oluşmaktadır.

İnternet'te Web, bugün için ağırlıklı olarak, tanıtım ve reklam amaçlarıyla kullanılmakta, ayrıca etkileşimli olarak sipariş ve satış amaçlı da değerlendirilmektedir. İnternet'te Web Sunucularda kendilerini tanıtan ticari ve/veya ticari olmayan şahıs, kuruluş veya organizasyonların dünya çapında geçerli, telefon numarası gibi, en az bir adresleri vardır. Bu adresler, yanyana 3'lü gruplar halinde (999.999.999.999) 4 gurup ve 12 haneli rakamlardan meydana gelir. Ancak, kullanım ve akılda kalma kolaylığı bakımından, bu numaralar genellikle kuruluşun, sunulan hizmet veya ürünün kısa adıyla İnternet'te tescil edilirler. Şüphesiz, İnternet'te tanıtım ve reklam yapmak isteyenler için kendi isimlerini İnternet üzerinde tescil etmelerine gerek yoktur ama İnternet üzerinde tescilini yaptırmış ve yayım yapan bir kuruluşa gereksinimleri vardır. Yine de, herhangi bir kuruluşa bağlı kalmadan, kendi isimleriyle bir İnternet Sunucu üzerinde tanıtım, yayın yapmak çok daha avantaj sağlamaktadır.

İnternet'te Alan (*Domain*) ismi denilen bu dünya çapındaki isim, genelde aralarında bir nokta bulunan 2 kelimededen meydana gelir. Birinci kelime, arasında boşluk ve Türkçe 'ç, ğ, ı, ö, ş, ü' harfleri bulunmayan 24 karaktere kadar, sizin seçeceğiniz bir kelime ve ikinci kelime de noktadan sonra konulan (Örnek: isim.com, isim.edu, isim.net, isim.org, isim.gov gibi) aşağıdaki kısaltmalardan biridir.

.com (Ticari kuruluşlar için kullanılan ek kelime)

.edu (Resmi bir devlet okulu veya en az 4 yıllık Yüksek Okul için)

.net (İnternet Servis Sağlayıcı hizmeti veren kuruluş için kullanılan ek kelime)

.org (Ticari kazanç beklemeyen kuruluşlar için kullanılan ek kelime)

.gov (Kamu kuruluşları, belediyeler vb. için kullanılan ek kelime)

¹²⁴ <http://www.ajans.net/tr/intnedir.htm#İNTERNET> (15.05.2001)

Yukarıdakilere ek olarak, A.B.D dışındaki ülkeler, kendi içlerinde tescil ettikleri adreslere, ülkenin tanım kodunu da (*örneğin Türkiye için .tr kısaltmasını*) 3. bir kelime olarak eklemektedirler.

Bir şirketin ya da bir bireyin belli bir düzen içinde bir araya getirilmiş web belgelerine web sitesi adı verilir. Tekdüze bir adresleme sistemi, Dünyanın dört bir yanındaki kullanıcıların herhangi bir yerdeki Web sitesine bağlanmasını mümkün kılmaktadır. Web belgesi ve sayfası biçimindeki bilgilerin yüklü bulunduğu merkezi bilgisayarlara sunucu (server) denir. Dünyanın her yanındaki kullanıcılar tarafından erişim sağlanabildiği için, sunucunun coğrafi olarak konuşlandığı yerin hiç bir önemi yoktur. Bu özellik, vergi uygulamaları bakımından da önem taşımaktadır. Öte yandan, bir web sitesini uzaktan programlamak ya da sitenin üzerinde konuşlandığı sunucunun yerini değiştirmek zor değildir. Bir başka önemli nokta da, işletmecilik açısından mantıksal bir bütünlüğü olan bir web sitesinin, fiziksel olarak, Dünyanın çeşitli ülkelerindeki bir dizi bilgisayar sunucusu arasında dağıtılmasının mümkün bulunmasıdır.¹²⁵

2.2.1.2. Türkiye’de İnternet ve İnternetin Vergi Yönetiminde Kullanımı

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan bu inanılmaz değişim ve İnternet dünyası ülkemizi de doğal olarak etkilemektedir. Var olan kalıplar, değişmeye ve yep yeni bir dünya olan İnternete göre şekil almaya başlamıştır. İnternetin vergi yönetiminde etkin kullanımı nasıl sağlanabilir? Türk vergi yönetimi bu teknolojik değişmeden nasıl faydalanabilir? Soruları da sık sık sorulan sorular olmuştur.

2.2.1.2.1. Türkiye’de İnternetin Tarihçesi ve Mevcut Durum

Ülkemizde genel amaçlı kullanım sağlayan geniş alan bilgisayar ağları, ilk olarak 1980’li yılların ortalarında üniversitelerin önderliğinde European Academic and Research Network (EARN)’ün ülkemizdeki uzantısı olarak örgütlenen, Türkiye Üniversiteler ve Araştırma Kurumları Ağı (TÜVAKA) ile kurulmuş ve geliştirilmiştir. Kurulduğu günlerde gereksinimler sonucu sadece üniversiteler ve araştırma kurumları tarafından kullanılan ve finanse edilen ağ, 1990’lı yılların başlarında çeşitli nedenlerle yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu dönemde, ODTÜ ve TÜBİTAK’ın ortak çabaları ile bazı yeni ağ teknolojilerinin kullanımı öngörülmüştür.

¹²⁵ Dönmez, a.g.e., s.425.

1991 yılında ODTÜ Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı'nın TÜBİTAK'a sunduğu bir proje ile İnternet konusundaki çalışmalar TR-NET (Türkiye İnternet Proje Grubu) tarafından başlatılmıştır. Bu proje sonucunda 12 Nisan 1993 tarihinde İnternet servisi 64 Kbps hızındaki ODTÜ Washington kiralık hattı ile ABD üzerinden kullanıma açılmıştır. Bu hattın hızı 1995 yılında 128 Kbps'ye yükseltilmiştir. Ayrıca, Ege Üniversitesinde TÜVAKA kapsamında BİTNET bağlantısı amacı ile kullanılan uluslararası hat 64 Kbps hız ile Bonn üzerinden İnternet servisi sunmaya 1993 yılında başlamıştır.¹²⁶

Aynı yıl ODTÜ ve Bilkent üniversiteleri, Türkiye'nin ilk web sayfalarını yapmış, 1994 yılında Türkiye'de kurumlara ve firmalara İnternet hesapları verilmeye başlanmış ve bu arada ilk İnternet servis sağlayıcı Tr.net hizmete girmiştir.

1995 yılına gelindiğinde ise İnternet'in tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de çok popüler olması ile Tr.net üzerinden sunulan İnternet hizmetleri yetersiz kalmaya başlamıştır. 1996 yılının Eylül ayında Türkiye'nin ilk İnternet alt yapısı olan TURNET devreye girmiş ve TURNET omurgası üzerinden İnternet servisi vermek için Türk Telekom ile İnternet Servis Sağlayıcılığı (ISS) sözleşmesi imzalayan firmalar aynı tarihte çalışmaya başlamışlardır.

1998 yılında, ana işlevi Ulaştırma Bakanlığı'na danışmanlık olmak üzere, Türkiye'de İnternet'in altyapıdan başlayarak tüm boyutları ile kısa, orta ve uzun vadeli hedeflerini belirlemek, bu hedeflere erişmek için gerekli stratejik ve taktik ulusal kararların alınması ve uygulanması sürecinde danışmanlık görevini yürütmek, uygulamada gözlenen aksaklıkları belirlemek ve giderilmesi için öneriler oluşturmak, konu ile ilgili birimler arasında eşgüdüm sağlamak, gelişme, yaygınlaştırma, hizmet üretimi konularında düzenleyici öneriler oluşturmak ve uluslararası gelişmeleri yakından izleyerek ülke çıkarlarını korumak amaçları ile¹²⁷Ulaştırma Bakanlığı tarafından İnternet Üst Kurulu oluşturulmuştur.

İnternet'in Türkiye ayağını oluşturan TURNET Şebekesinin, gelişen teknoloji ve artan talep karşısında ihtiyaca cevap veremeyecek duruma gelmesi nedeniyle İnternet üzerinden sağlanabilen tüm hizmetlerin Ülkemiz kullanıcılarına daha sağlıklı, kolay ve ucuz olarak sunulması amacıyla 140 erişim noktası (POP) ile tüm il merkezlerini ve büyük illerimizde birçok santral merkezini kapsayan TNet Şebekesi kurulmuş ve 25.06.1999 tarihi itibarıyla servise başlamıştır.

¹²⁶ Kürşat Çağlayan, **İnternet** (Ankara: Metu Press, 1995), s. 24.

¹²⁷ <http://kurul.ubak.gov.tr/amac> (17.05.2001)

Ülkemizde İnternet'in gelişimine büyük katkısı olan Bilkent Üniversitesi öğretim üyelerinden Prof. Dr. Mustafa Akgül, Türkiye'de bugün İnternet abonesinin 2 milyona, kullanıcı sayısının da 4 milyona ulaştığını belirtmiş ve İnternete bağlı bilgisayar sayısının 100 bin, 'tr' uzantılı web sayısının 27 bine yaklaştığını belirtmiş ve Türkiye İnternet'indeki gelişmenin, özellikle özel sektörün bu alana yaptığı yatırımlarla gerçekleştiğini vurgulamıştır.¹²⁸

Türkiye'nin İnternet ve teknoloji kullanımı konusunda bugüne kadar hazırlanan en kapsamlı araştırmayı yapan Merrill Lynch adlı araştırma şirketi, 2004 yılında İnternet kullanan Türk sayısının 10 milyona ulaşacağını tahmin etmektedir. 4 yıl sonra Türkiye'nin İnternet ekonomisinin hacminin de 4,5 milyar dolara çıkacağı tahmini yapılmaktadır.¹²⁹ Ayrıca raporda, halen Türkiye'de 60 İnternet servis sağlayıcısının bulunduğu, reklam ve elektronik ticaret gelirlerinin çok zayıf olduğu ama, İnternet abone sayısı ile birlikte, reklam ve elektronik ticaret gelirlerinin de hızla artabileceği vurgulanmıştır.

Merrill Lynch'ten bir süre önce, 22 Mart 2000 tarihinde "Türkiye İnternet Pazarı" adlı bir rapor yayınlayan, Credit Suisse First Boston (CSFB) adlı kuruluş, 2005 yılında Türkiye'de ki İnternet kullanıcı sayısının 16.5 milyon kişiye, İnternet üzerinden yapılan ticaretin ise 8.3 milyar dolara ulaşacağı tahmininde bulunmuştur.¹³⁰

Türkiye'nin önde gelen araştırma şirketlerinden IBS tarafından, Türkiye'de İnternet ve yaşam standartları konusunda 12-17, 18-34 ve 35 yaş üstü olmak üzere 3 ayrı yaş grubundan kadın ve erkekler üzerinde yapılan araştırmada, %38'lik bir kesim İnternetin hayatını etkilediğini, %14'lük bir kesim ise etkilemediğini, %35'lik bir kesim de kararsız kaldığını kaydetmiştir. "İnternet kullanmaya başladıktan sonra daha az TV seyrederek oldum." diyenler %31, bu gözleme katılmayanlar ise % 27'lik bir dilimi oluşturmaktadır. İnternet kullanmaya başladıktan sonra daha az gazete okuduğunu belirten %18'lik kesimin gözlemine de, İnternet kullanıcılarının %37'si katılmamışlardır. Dergi okuma, sinemaya gitme ve radyo dinleme alışkanlıkları konusunda çoğunluğun yanıtı ise değişiklik olmadığı yönünde çıkmıştır.¹³¹

¹²⁸ <http://www.ntvmsnbc.com/news/75619.asp>, "Türkiye İnterneti 8 Yaşında", (12.04.2001).

¹²⁹ "İnternette Türk Nüfusu 10 Milyona Koşuyor", **Hürriyet Gazetesi**, (17 Eylül 2000)

¹³⁰ Can Fuat Gürlesel, "Türkiye Yeni Ekonomi Trenini Kaçırmadı," **MAG Magazin**, Sayı: 19 (Mart 2001), s.93.

¹³¹ Mehmet Sakin "Sanallaşıyoruz," **Zaman Gazetesi**, (4 Kasım 2000), s.4.

2.2.1.2.2. İnternet Vergi Dairesi Uygulaması

Gelirler Genel Müdürlüğünün, <http://www.gelirler.gov.tr> adresindeki web sitesinde sanal olarak kurulan İnternet Vergi Dairesi, otomasyona geçmiş vergi dairelerine kayıtlı Motorlu Taşıtlar Vergisi mükelleflerine ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine hizmet vermektedir.

1 Eylül 1999 'da, 17 İlde yürütülen Motorlu Nakil Vasıtaları projesi kapsamında oluşturulan Türkiye Merkezi Taşıtlar Kütüğünden hareketle, İnternet Vergi Dairesi, Gelirler Genel Müdürlüğü, İnternet sitesinde hizmet vermeye başlamıştır. İnternet Vergi Dairesinde; otomasyona geçen vergi dairelerine kayıtlı araçlar için mükellefler; araç ve mükellef bilgileri, motorlu taşıtlar vergisi borç bilgileri, trafik para cezası borç bilgileri, tüm tahsilat bilgileri ve mükellefe ait tüm araçlar bilgilerini sorgulayabilmektedir. Vergi ile ilgili bilgiler, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre mahremiyet taşıdığı için İnternet üzerinden yapılacak sorgulamalarda yetkisi olmayan şahısların vergi bilgilerine erişimi engellenmiştir. Bu nedenle, mükelleflerin İnternet Vergi Dairesine girişte, taşıtların ruhsatında yazılı tescil tarihi ile 1.3.1998 tarihinden sonra alınan taşıtlar için mükelleflerin vergi kimlik numarasını girmeleri zorunludur. Mükellefler, Taşıtlar İnternet Vergi Dairesi aracılığı ile vergi dairelerinde mevcut, vergi durumlarıyla ilgili bilgileri sorgulayarak, ödedikleri vergileri ve borçlarını görebilmektedirler.

Ayrıca bu sayfada, 2000 model otomobillerin Taşıtlar Alım Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulamasına esas olan net ağırlık tablolarını, yıllar itibariyle vergi tarifelerini ve MTV ile ilgili diğer uygulamalara ilişkin bilgilerle mükelleflerin sorularını da görmek mümkündür.

Taşıtlar İnternet Vergi Dairesi hizmetine ilave olarak, 1 Eylül 2000 tarihinden itibaren, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında hizmet veren vergi dairelerinin Kurumlar Vergisi mükellefleri de İnternet Vergi Dairesi uygulamasından yararlanmaya başlamışlardır. Sitede Kurumlar Vergisi mükellefleri; Vergi Dairesinde mevcut mükellef kimlik bilgilerini, yıllık beyan edilen vergilerde 1999 yılı ve aylık vergilerde, Ocak 2000 vergilendirme döneminden başlamak üzere beyan edilen vergilerle ilgili tahakkuk, tahsilat, vadesi gelen ve gelmeyen borç bilgilerini ve bu dönemlerle ilgili olarak verilen ek beyanlar ve vergi inceleme sonuçlarına göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerle ilgili tahakkuk, tahsilat, vadesi gelen ve gelmeyen borç bilgilerini sorgulayabilmektedirler.

Kurumlar İnternet Vergi Dairesi hizmetinden yararlanmak isteyen mükelleflerin İnternet sitesinden ya da vergi dairelerinden edinebilecekleri, İnternet hizmetleri Kullanım Başvuru Formunu doldurmaları, bu formun alt kısmında yer alan Beyan Metnini imzalamaları ve kurum yetkilisi ya da kurum yetkilisinin, Zarf Teslim Yazısıyla, yetkilendirdiği bir kişinin bu belgelerle birlikte mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesine gelerek başvuruyu fiilen yapması gerekmektedir.

Vergi ile ilgili bilgiler, Vergi Usul Kanununun 5.maddesine göre mahremiyet taşıdığı için İnternet üzerinden yapılacak borç sorgulamalarında yetkisi olmayan şahısların vergi bilgilerine erişimi engellenmiştir. Kimlik doğrulama için Kullanıcı Kodu, Vergi Kimlik Kartı Numarası, Kullanıcı Şifresi ve Kişisel Şifre bilgileri kullanılmaktadır. 15 dakika süreyle sorgulama yapılmaması durumunda Kullanıcı Kodu, Vergi Kimlik Kartı Numarası, Kullanıcı Şifresi ve Kişisel Şifrenin tekrar girilmesi istenmektedir. Şifrenin artarda 5 defa hatalı girilmesi durumunda kullanıcı hesabı 12 saat için erişilemez hale gelmektedir. Vergi Kimlik Kartı Numarasının ekrandan girilmesi 1 Haziran 2001 tarihinden itibaren zorunlu olacaktır. Bilginin bütünlüğü ve gizliliği kriptolu iletişim 128-bit SSL(Secure Sockets Layer) teknolojisi ile sağlanmaktadır. SSL teknolojisi, web sunucusu ve web tarayıcısı arasındaki tüm bilgi akışını koruyan bir güvenlik protokolüdür. Ve kullanıcılar bu protokol sayesinde güvenli bir şekilde işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler.

Gelirler Genel Müdürlüğü, taşıt ve kurumlar İnternet vergi dairelerinden sonra, yakın zamanda diğer vergilere ilişkin İnternet vergi dairelerinin de hizmete sokulacağını ifade etmiştir. Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğü, yine İnternet yoluyla taşıt alacak vatandaşlar ile gerçek usulde vergi mükellefi olacıklara rehberlik hizmeti vermeye de başlamıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü yetkililerince, İnternetteki web sayfalarına ilk defa taşıt alacaklar ile ikinci el taşıt alacakların neler yapmaları gerektiğine ilişkin bilgilerin de yüklendiğini belirtmiş ve aynı şekilde gerçek usulde mükellefiyet tesis ettireceklerinde web sayfasında izleyecekleri yolu görebilecekleri ifade edilmiştir.¹³²

¹³² "Vergi Daireleri de İnternette," **Finansal Forum Gazetesi**, (14 Temmuz 2000).

2.2.1.2.3. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sitesi Analizi

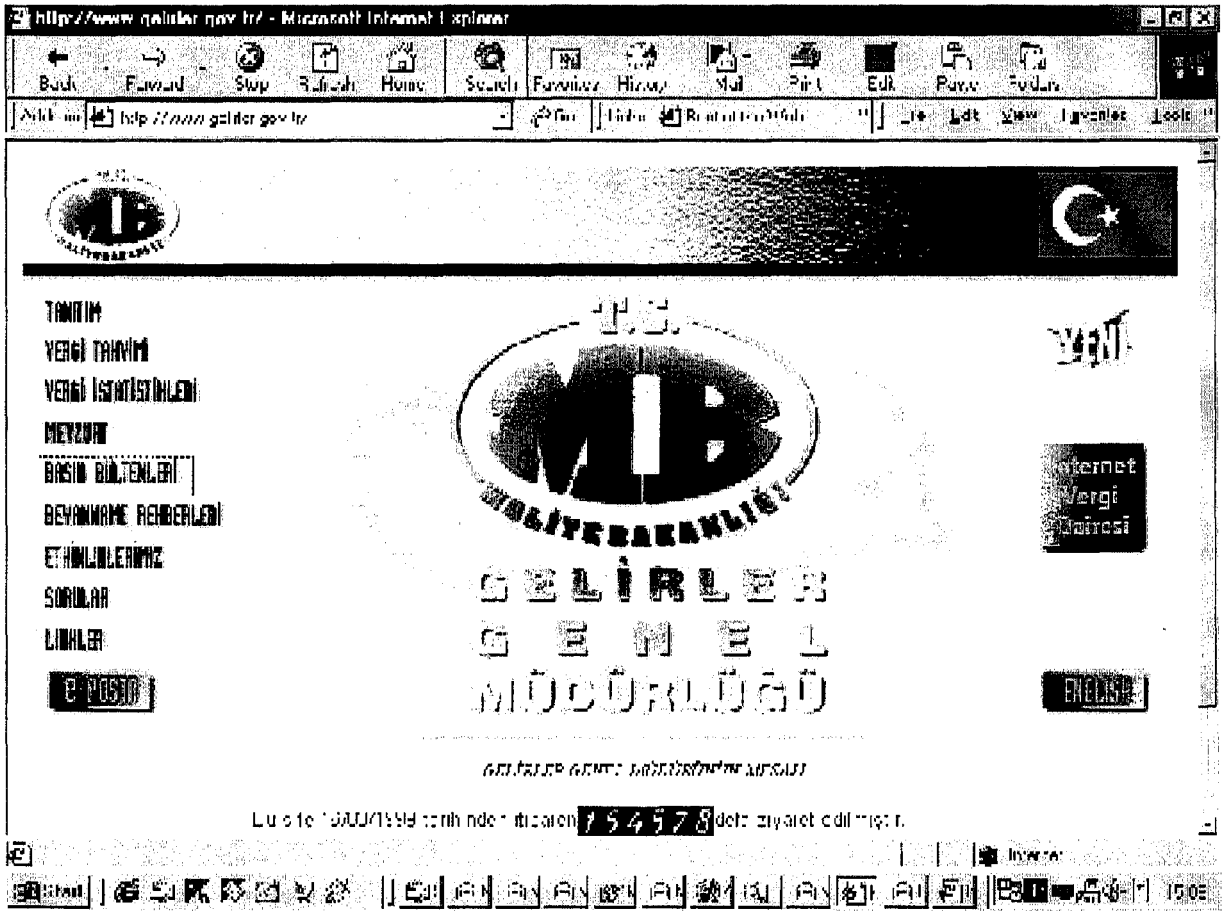
Gelirler Genel Müdürlüğü İnternet sitesi, www.gelirler.gov.tr adresinde Aralık 1998 ayında test çalışmalarına başlamış ve Mart 1999 ayında hizmete açılmıştır.

Gelirler Genel Müdürlüğünün tarihçesi ile dağılımının yer aldığı tanıtım, vergi istatistikleri, vergilerin ödeme günleriyle ilgili vergi takvimi, vergi kanunları, Bakanlar Kurulu Kararları, tebliğler, iç genelgeler ve özgelelerin günlük olarak izlendiği vergi mevzuatı, Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmaların Türkçe metinleri, Avrupa Birliğinin vergilendirme ile ilgili direktiflerinin Gelirler Genel Müdürlüğü'nün ilgili birimlerince çevirisi yapılan Türkçe metinler ve bazı vergi beyannameleri, vergi haftalarında öğrenciler arası yarışmalarda ödül alan şiir, afiş ve resimler gibi eserler; Faaliyet Raporu ve Gelirler Genel Müdürlüğü yayınları ile İnternet kütüphanesi gibi bölümlerin yer aldığı etkinliklerimiz kısmı; vergi kimlik numarası alan mükelleflere Vakıflar Bankası aracılığı ile basım ve dağıtımının sağlandığı vergi kimlik kartı ile ilgili bilgiler, vergi kimlik kartının alınabileceği banka şubesinin öğrenebileceği köprü ve henüz kartını almayan mükellefler için vergi kimlik kartı başvuru formu; basın bültenleri ve mükellefler tarafından sık sorulan soruların yer aldığı bölümler bulunmaktadır. Ayrıca bu bölümlerin bazılarında da İngilizce olarak ulaşılabilmektedir.

Yeni adlı bölümde ise, sayfada yapılan son değişiklikleri ve özellikle Vergi Mevzuatı'nda yapılan son düzenlemeleri bulmak mümkündür.

Bu hizmetlere ek 1 Eylül 1999'da, 17 ilde yürütülen motorlu nakil vasıtaları projesi kapsamında oluşturulan Türkiye Merkezi Taşıt Kütüğünden hareketle, İnternet Vergi Dairesi, Gelirler Genel Müdürlüğü İnternet sitesinde hizmet vermeye başlamış, bunlara ilave olarak, 1 Eylül 2000 tarihinden itibaren, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında hizmet veren, vergi dairelerinin Kurumlar Vergisi mükellefleri de İnternet Vergi Dairesi uygulamasından yararlanmaya başlamışlardır.

Gelirler Genel Müdürlüğüne herhangi bir soru sormak isteyen mükellefler, ana sayfada yer alan, "e-posta" köprüsüne tıklayarak iletişimi sağlamaktadırlar.



Şekil 8 : Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sitesi Ana Sayfası

<http://www.gelirler.gov.tr> (20.04.2001)

Bir web sitesinin analiz edilmesinde kullanılan, herhangi bir kurum tarafından geliştirilmiş ve kabul edilmiş standartlar yoktur. Analizi yapan kişi veya kuruluş bir web sitesinde olması gereken genel kriterlere göre, kendi bilgisi dahilinde bir değerlendirme yapabilir.

Gelirler Genel Müdürlüğü Web sitesinin analizinde kullanılacak olan kriterlerin genel çatısını, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırmalar Kurumu'nun (TÜBİTAK) düzenlemiş olduğu, Web Sitesi Yarışması sayfasında yer alan "bir web sitesinde göz önüne alınabilecek detay kriterler" başlığı altındaki ana kriterler oluşturacaktır.

TÜBİTAK, bir web sitesinde yer alan ana kriterleri; işlevsellik, tasarım, özgünlük, profesyonellik, etkinlik ve içerik olarak beş ana gruba ayırmaktadır.¹³³ Çalışmamızda da bu ana başlıklara göre, Gelirler Genel Müdürlüğü web sitesi değerlendirilmeye çalışılacaktır. Ama ana başlıklar altındaki değerlendirmeler, bu kriterlerin aynısı

¹³³ <http://yarisma.tubitak.gov.tr/detay.htm> (20.06.2001)

olmayacak, bir çok kaynaktan edinilen bilgi ve birikimden de yararlanılarak bir değerlendirme yapılacaktır.

a- İçerik

Amaç: Gelirler Genel Müdürü tarafından, web sitesinin ana sayfasında, sitenin niçin kurulduğu, hedeflerinin ve amaçlarının ne olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Günümüzde İnternet kullanımı günlük yaşamın her alanında hızla artmakta olduğu, gelişmiş ülkelerin, sanayi toplumu aşamasından bilgi toplumu aşamasına geçtikleri, bilgi toplumunun da alt yapısı bilgisayar ağlarının artması, bireylerin ve kurumların sahip oldukları bilgiyi paylaşması ve diğer bireylerin bu bilgiyi en kolay yoldan elde etmesiyle kurulmakta olduğu vurgulanmakta ve Gelirler Genel Müdürlüğü olarak, mükellefe daha iyi hizmet verme amacıyla bulunduğu belirtilmektedir. Bunun için de, bilgisayarlı vergi dairelerini daha iyi bir konuma getirirken, daha çok sayıda vergi dairesini de bilgisayara geçirme çalışmaları sürdürülmektedir,denmektedir.

Bu çalışmalar sürerken,mükelleflerle daha iyi iletişim kurmak, Gelirler Genel Müdürlüğünce yapılan çalışmaları mükelleflere, araştırmacılara ve diğer ilgililere daha iyi anlatmak ve çalışma sonuçlarını daha seri bir şekilde duyurmak için Gelirler Genel Müdürlüğü İnternet sayfasının hizmete açıldığı, böylece daha saydam bir vergi idaresinin adımlarını da atılmış olacağı belirtilerek, sitenin var oluş nedenleri ve amacı açıkça ortaya konulmuştur.

Ayrıca, daha önce açıklanan, İnternet ortamında verilen hizmetlerin bu kadarla kalmayacağı ve bu hizmetlerin daha da arttırılacağına amaçlandığı, mükelleflerin beyanname ve bildirimlerini elektronik ortamda vermeleri için çalışmalarının devam ettiği de belirtilmektedir.

Sitenin bir kamu kuruluşuna ait olması, sitenin amacının sadece özel sektörden bir kişinin veya kuruluşun web sitesi kurma amaçlarından olabilecek; satış yapmak, rakiplerden geri kalmamak, İnternet adresini revize etmek, tanıtım yapmak gibi amaçların değil, bilgi verme ve iletişim kanalı oluşturma gibi amaçların daha ağır basmasına yol açmıştır.

Sitede mükelleflere verilen mesajlar açık ve anlaşılırdır. Sitenin içerik kalitesi, hemen her mükellefin ihtiyacını karşılayabilecek şekilde olsa da, bilgiye ulaşmadaki sürecin uzun olması kullanıcıları olumsuz yönde etkilemekte ve sıkıcı olabilmektedir.

Kullanıcı Etkileşimi: Sitede kullanıcılar ile etkileşim ilk olarak ana sayfada yer alan, “e-posta” köprüsü ile sağlanmaktadır. Kullanıcı bu köprüye tıkladığında yeni bir sayfa açılmakta ve kullanıcıya sorularını göndermeden önce site içindeki “İnternet Sitemizde Neler Bulabilirsiniz?” ve “Güncel Vergi Bilgilerini” bölümlerine bakmaları önerilmekte, daha sonra e-posta yazmaları ve e-postalarında ad-soyad, vergi kimlik no, vergi dairesi ve adreslerini belirtmeleri istenmektedir. Sitenin tanıtım kısmından Gelirler Genel Müdürlüğü’nde görev dağılımı, telefon, fax, adres ve e-posta adreslerine ulaşılmakta, buradan; Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcıları ve tüm Daire Başkanlarına ulaşma imkanı sağlanmaktadır. Fakat kullanıcıların, ana sayfadaki “e-posta” köprüsünden doğrudan bu bilgilere ulaşımının sağlanması daha iyi olabilir ve olası zaman kayıpları önlenebilirdi.

Kamu sitesi olduğu için, sitede herhangi bir üyelik, belirli ilgi alanlarında topluluk oluşturma, haberleşme grupları ve sohbet imkanı gibi kolaylıklar yoktur. Fakat, ana sayfadan da köprüsü olan “Basın Bültenleri” kısmı ile müdürlükle ilgili basın bültenlerine ulaşmak mümkün olabilmekte ve bu kullanıcılar için kolaylık sağlamaktadır.

Ayrıca, “Sorular” adlı ana köprü altında, mükellefler tarafından Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Geçici Vergi, Gelir Vergisi(Basit Usul), İşe Başlama, Vergi Kimlik Numarası Alma, KDV, Motorlu Taşıtlar, Taşit Alım Vergisi, Vergi İadesi, Vergi Usul, Değerli Kağıtlar, Damga Vergisi ve Kurumlar İnternet Vergi Dairesi ile ilgili sıklıkla sorulan soruların ve cevaplarının yer aldığı köprüler ile bu konularda bilgilendirme yapılmakta ve kolaylıklar sağlanmaktadır.

Bilginin İşlenmesi ve Yazılı İfadeler: Sitenin öncelikli amacının bilgilendirme ve bilgi paylaşımı olduğu düşünülürse, bilgiye erişim, kullanılabilirlik, arama kolaylıkları, okunabilirlik ve görüntülerin etkinliği yönünden sitenin yetersiz kaldığı söylenebilir. Bir bilgiyi arayan kullanıcı, ana sayfadaki köprüleri kullanarak doğrudan bu bilgiye ulaşmamakta, ana sayfadan açılan başka bir sayfaya, oradan başka bir sayfaya yönlendirilmektedir. Ana sayfada, bir arama motorunun yer almaması, site haritasının sitenin içeriğini tam olarak vermemesi ve istenilen hedefe ulaşmadaki adımların uzunluğu site için çok büyük eksiklikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Sıklıkla sorulan sorular bölümüne girildiğinde bile, önce farklı köprüler çıkmakta, buraya tıkladığında sadece sorulara ulaşılmakta, ancak soru köprüsüne tıkladığı zaman sorunun cevabı görülebilmektedir. Bu, sitede bilgiye ulaşmada karşılaşılan zorluklara basit bir örnektir.

Site içerisinde, gramerin açık olması, anlaşılabilir, sade lisanın kullanımı, imla, noktalama vb. işaretlere dikkat edilmesi sitenin yazılı yönden iyi bir site olduğu kanaatini oluşturmaktadır.

b - Tasarım

Grafik Tasarım: Sitede tasarımın kimin tarafından yapıldığına dair herhangi bir bilgi yoktur. Sitenin tasarımının, kendi bünyesindeki Bilgi İşlem Daire Başkanlığınca gerçekleştirildiği tahmin edilmektedir. Tasarımda büyük bir özgünlük olmasa bile, özgün ve sade bir tasarım göze çarpmaktadır.

Yazılar kullanıcılar tarafından rahatla okunabilecek, algılanabilecek büyüklüktedir. Yazı tipi çok büyük olmamalıdır, büyük yazı tipi hem kullanıcıların sayfayı okumasını zorlaştırır hem de sayfanın güzelliğini bozar. Font büyüklükleri site genelinde 2'dir. Site içerisinde kullanılan en büyük font 4 büyüklüğünde olmuştur. Sitenin tümünde font yüzü olarak "Arial Tur" kullanılmıştır.

Grafik tasarımında görsel elemanlardan yeterince faydalanılmamış olması bir eksikliklerdir. Sitede sadece tanıtım kısmında GGM'nün gif formatındaki büyük resmi yer almakta, başka herhangi bir estetik görsel elemana rastlanmamaktadır.

Kullanıcı Kolaylığı: Sitenin ana sayfasından kullanıcıların aradıkları özel bir bilgiye, çabuk ve rahatlıkla ulaşmalarını sağlayacak bir kullanım kolaylığı yoktur. Ara yüzde sadelik ve basitlik hakimdir. Ana sayfada kullanıcılara sağlanan destek sadece "İnternet sitemizde neler bulabilirsiniz" köprüsü ile sağlanmakta, buraya girildiğinde ise, diğer köprüler hakkında çok kısa açıklamalar yapıldığı görülmektedir. Fakat bu açıklamalar kullanıcıları tam anlamı ile aydınlatıcı ve bilgilendirici seviyede değil, ilk sayfanın adeta bir kopyası durumundadır.

Estetik ve Güzellik: Görsel çekicilik yönünden site oldukça zayıf kalmıştır. Ana sayfada yer alan Türkiye haritası üzerinde Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü yazısının haricinde, küçük bir Türk bayrağı yer almakta, başka herhangi bir görsel çekiciliğe rastlanmamaktadır. Aksine oldukça sade, mavi ve tonları renklerin tamamen hakim olduğu, cansız bir ana sayfa ve onun devamı köprülerle karşılanmaktadır. Mavi ve tonlarındaki renk haricinde başka herhangi bir rengin kullanılmaması site için büyük bir handikaptır. Ve bu bürokrasinin ağırlığının sitede de hissedilmesine yol açmıştır. Arka plan renginin beyaz yerine daha farklı bir renk olması sitenin estetiği ve kullanıcılara hoş gelmesi bakımından daha iyi olabilirdi.

Düzenleme ve Planlama: Ana sayfanın genel kullanımı ve genel planlaması iyi yapılmamıştır. Site ilk açıldığında yarı kısmı yukarıda, yarı kısmı aşağıda kalmaktadır. Sitenin hemen hemen tüm sayfalarında kaydırma çubukları kullanılmıştır. Site sayfalarının 14 inc'lik standart monitör ekranına tam olarak sığması sağlansaydı bu kullanıcılar için daha iyi olur, kullanıcılar tüm sayfayı görme avantajından yararlanabilirlerdi.

Ana sayfadan gidilebilen ortalama sayfa sayısı 4 sayfadır. Kullanıcı 4 sayfa içerisinde istenilen bilgiye ulaşma imkanına sahiptir. Bu kullanıcıya sağlayacağı hız ve zaman açısından iyi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca sayfaların sınır çizgilerinin belirgin olması da kullanıcılar açısından faydalı olmaktadır.

Site içerisinde yer alan tabloların kalitesi orta düzeydedir. Vergi istatistikleri adlı köprünün altında yer alan tabloların en büyük eksikliği, standart monitör ekranına sığmaması ve kaydırma çubuklarının kullanılmak zorunda kalınmasıdır. Tablolardaki rakamların daha iyi okunabilmesi için tabakalar arası renk farklılaştırması uygulansa da, genel olarak rakamların yazıldığı fontun okunuşu güçleştirmesi, bu avantajı kısmen de olsa ortadan kaldırmaktadır. Ancak, sitedeki tabloların Excel formatında kullanıcıların bilgisayarlarına indirilmesi imkanı, çok faydalı bir özelliktir.

c - İşlevsellik

Ulaşılabilirlik: Site hem Netscape hem de İnternet Explorer tarayıcılarına uyumlu çalışabilmektedir. Fakat ilk açılışta site, Netscape tarayıcısında %94 sınırına gelmekte ve burada takılmakta, ancak belli bir süre sonra tam olarak açılabilir. Explorer'da böyle bir sorun olmamaktadır. Görüntü kalitesi, Explorer tarayıcıda dağılmadan, daha net alınmaktadır. Sitenin hangi çözünürlükte kullanıcılar tarafından daha iyi görülebileceğinin belirtilmesi faydalı olacaktır.

Metin ve HTML(Hyper Text Markup Language-Web sayfası yapılırken kullanılan İnternet'in yazılım dili) girişi, sitenin en büyük problemidir. Çoğu kez ilk denemede siteye girilememekte, sitenin bir kısmı gelse bile metinler yarım kalmakta ve sitede görüntülerin bazılarında çizgiler, kaymalar oluşmaktadır. Siteye ulaşmak ancak bir, iki denemede mümkün olabilmektedir.

Evrensel ziyaretçileri etkileme, çok dil tercümesi, değişik kültürlere olan açıklık bakımından da site yetersiz kalmaktadır. Farklı dil seçeneği olarak sadece

İngilizce'nin bulunması, en azından Almanca ve Fransızca dillerine dönüşüme imkan verilmemesi bir kamu sitesi olan GGM sitesi için büyük eksikliklerdir. Sitenin İngilizce versiyonuna girildiğinde büyük değişiklikler göze çarpmaktadır. Ana sayfa standart monitöre sığmakta, alt tarafta yer alan köprüler kaldırılmış bulunmaktadır. Ayrıca ana sayfa, çok net ve canlı gözükmektedir. Türkçe sayfada yer alan; "beyanname rehberi, vergi istatistikleri, mevzuat ve İnternet vergi dairesi" köprüleri yer almamaktadır. İngilizce sayfada, İnternet vergi rehberi köprüsünün yerinde "OECD Çok Yanlı Ankara Vergi Merkezi" köprüsü yer almakta ve burası ayrıntılı olarak anlatılmakta, ayrıca sol taraftaki köprülere de "Vergi Antlaşmaları" adlı bir köprü eklenmiş bulunmaktadır.

HTML Kalitesi: Site de hatasız kodlu, temiz bir HTML var denilmez. Çünkü pek çok bağlantıda site hata vermekte, sunucu bağlantısı bulunamadı mesajı ile karşılaşılmaktadır. Site içinde herhangi bir kayan yazı ve javascript(Netscape'in programlama dili) yoktur. Sayfa başlıkları ve açıklamalar iyi şekilde gözükmekte ve rahatlıkla görülebilmektedir.

Hız ve Bant Aralığına Olan Duyarlılığı: Sayfa üzerinde iki veri tabanı etkileşimli olarak çalışmaktadır ve bu veritabanlarının toplam büyüklüğü 510 MB(Megabayt)'dir. GGM, 128 K'lık bir hatla IBM üzerinden hizmet vermekte ve halen bu hattın kapasitesinin yükseltilmesi amacıyla çalışmalar sürmektedir.

İlk etkileşim sırasında, önce üst taraftaki küçük logo ve Türk bayrağı gelmekte, sol ve sağ köprüler yerleşmekte, daha sonra sayfasının ortasında yer alan büyük logo gelmekte, bundan sonra logonun altında yer alan 6 adet köprü çıkmakta ve en son olarak da sayaç çıkarak, işlem tamamlanmaktadır. Sitenin ortasında yer alan, Türkiye haritasını üstünde Maliye Bakanlığı ve GGM yazısının olduğu çok büyük logo yüklemeyi yavaşlatmaktadır. Bu kadar büyük bir logonun konulması yanlıştır. Daha öncede belirtildiği gibi, sayfanın büyüklüğünün standart 14 inc'lik monitör ekranına sığmaması kullanıcıları olumsuz etkilemektedir.

Sitenin ortalama yükleme süresini öğrenmek için iki test yapılmıştır. Ve ilk olarak bizim tarafımızdan yapılan testle, belirli gün ve saatlerde yapılan giriş denemelerinin yüklenme süreleri hesaplanmış ve ortalama bir değer bulunmuştur. Farklı tarihlerde ve saatlerde yapılan testlerde, ortalama olarak 2 dakikalık bir yükleme süresi bulunmuştur. Ancak bir çok denemede de başarısız olunmuş, ana sayfaya dahi ulaşamamıştır. Bu durum, sitenin en kötü yönü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Web sayfalarının yüklenme sürelerinin test edildiği, Submitplus Technology sitesinde¹³⁴ gerçekleştirilen, GGM sitesinin yüklenme süresi testinde ise, site ile ilgili aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Bu sonuçlara göre sitenin yüklenme süresi mükemmel olarak nitelendirilmiştir. Ama günün çeşitli saatlerinde Türkiye'den yapılan bir çok giriş denemesinin başarısız olduğu bir site için bu sonuç ilginçtir.

Tablo 2 : <http://www.gelirler.gov.tr> İçin Yükleme Süresi Sonuçları

Grafik/Scripts Sayısı:	49
Toplam Grafik Büyüklüğü:	3063 bytes
Toplam HTML Büyüklüğü:	10574 bytes
Toplam Sayfa Büyüklüğü :	13637 bytes
Modem hızı:	Yükleme süresi:
14.4k	8.24 saniye
28.8k	4.46 saniye
56k	2.6 saniye
ISDN (128k)	1.52 saniye
T1 (1.44 MB)	0.74 saniye

<http://www.submitplus.com/loadtest.php> (21.06.2001)

Dolaşım (Navigasyon) ve Köprüler : Bir sitede dolaşımın işlevsel olup olmadığı, sitenin içinde arama yapıp yapılamadığı ve site içerisinde dolaşmayı kolaylaştıran yönlendirici işaretlerin olup olmadığına bakılarak karar verilir. GGM sitesinin ana sayfasında, özellikle çok fazla vakti olmayan ve istediği noktaya tüm siteyi gezmeden ulaşmak isteyenler için hızlı bir ulaşım yöntemi sağlayan, arama yapma olanağı yoktur. Ancak, mevzuat adlı köprünün içerisinde bir arama motoru bulunmakta, bu da herhangi bir konuda kanundan faydalanmak isteyen kullanıcılara kolaylık sağlamaktadır. Sitenin kullanılabilirliğini arttıran, ziyaretçiler açısından çok işe yarayan bir arama motorunun ana sayfaya konulması, hem site açısından hem de ziyaretçiler açısından çok iyi olurdu.

¹³⁴ <http://www.submitplus.com/loadtest.php> (21.06.2001)

Site içerisinde dolaşmayı kolaylaştıran, ziyaretçilere yönlendirme sağlayan yönlendirici işaretler sitede çok az yer almaktadır. Her açılan sayfanın üst kısmında site içerisindeki diğer köprülere ulaşma imkanı verilmektedir. Ziyaretçilerin site içerisinde kaybolmasını, sıkılmasını engellemek için yönlendirici işaretlere site içerisinde daha çok yer verilmelidir.

Sitede yer alan köprüler arasında bir bütünlük bulunmaktadır. Köprüler birbirleri ile alakalıdır. Ayrıca sağlanmış olan köprüler, verilmek istenen mesajı tam ve net olarak açıklayacak, anlatabilecek derinlik ve kalitededir.

Site bir kamu kurumunun sitesi olduğu için, özgün sanat, müzik, zihinsel iyelik vb. özelliklere yer verilmemektedir.

d - Özgünlük

Yenilikçi Düşünce :Site bir kamu sitesi olduğu için, sıra dışı bakış açısı ve sıra dışı araçlara, toplum değer yargıları için yenilik getirecek özelliklere, ileri, sıra dışı ve zekice çözümlerle rastlanmamaktadır.

Yaratıcılık :Sitede, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, sahip olduğu kaynakların tam olarak kullanıldığını söylemek yanlıştır. Türk vergi yönetiminin temelini oluşturan bir genel müdürlüğün sitesinin; bileşenlerin özgünlüğü, incelik ve derinlik, sunulan bilgilerin çeşitliliği, hafızada iz bırakma, akılda kalma, bir çok duyu organını etkileme ve çekme, çözümler sunma ve önder etkinlik sergileme vb bir çok yönden daha iyi olması beklenirdi. Siteyi bir kere ziyaret edenin, tekrar ziyaret etmek isteyeceği ve bir kamu hizmeti gören kuruluşça, İnternetin sağladığı olanaklar ancak bu kadar iyi değerlendirilebilirdi, düşüncesi maalesef bu site için geçerli değildir.

Teknoloji :Site için ileri teknolojilerin etkin kullanımından bahsetmek mümkün değildir. Veritabanları ile bütünleşme ve fonksiyonellik imkanı sitede sağlanamamıştır. Ses ve görüntü haberleşmesi kullanımından yararlanılmamakta, iletişim sadece e posta yollama yolu ile gerçekleştirilmektedir. Kısaca sitede, teknolojiye göre bir tarz değişikliğine gidileceği yönünde herhangi bir işaret yoktur.

e - Genel Değerlendirme

GGM tarafından, sitenin ana sayfasında, sitenin niçin kurulduğu, hedeflerinin ve amaçlarının ne olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Hız, kolaylık, bilgilendirme ve

saydamlık vb. önemli amaçlar ile hizmete konulan sitede bilgiye ulaşmada yaşanan zorluklar ve sürecin uzunluğu bu amaçlarla çelişmektedir.

Sitede kullanıcılara arama kolaylığının sağlanmaması, kullanıcılar ile etkileşimin yetersiz kalması, sitedeki bir çok köprünün derinliğinin kullanıcıların tüm ihtiyacını karşılayacak yeterlilikte olmaması kullanıcıları olumsuz etkilemektedir.

Sitenin en kötü yönü ulaşılabilirliğin çok zor olmasıdır. Bir çok giriş denemesinde hata mesajları ile karşılaşma veya sayfanın tam olarak açılmaması, zamanı kullanmanın ve hızın önemli olduğu günümüz için hiçte iyi değerlendirilmemektedir.

Amerikan Vergi Yönetimi IRS'nin web sitesi ile bir karşılaştırma yapıldığında; görsel çekicilik, grafik tasarım, sunulan bilgilerin çeşitliliği, etkileşimin yüksekliği, akılda kalma, sayfa düzenlemeleri, evrensel ziyaretçileri etkileme, ulaşılabilirlik vb. açılardan GGM'nin sitesinin ne kadar yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır. IRS'nin ana sayfasındaki görsellik, kullanılan renklerin çeşitliliği bile GGM'nin sitesinin tek renk, cansız ve yetersiz bir site olduğunu ortaya koymaktadır.

Köprüler arasında bütünlük olması, kullanılan dilin anlaşılır, gramerin kurallara uygun olması ve tüm site için olmasa bile bazı köprülerde verilmek istenen mesajların tam, net ve derinlemesine yansıtılması sitenin iyi yönleri olarak değerlendirilebilir.

Ülkemizin en büyük genel müdürlüklerinden olan GGM sitesinin, teknolojinin sunduğu imkanların ve sağladığı kolaylıkların her geçen gün arttığı bir ortamda, hemen hemen her yönden yetersiz ve zayıf olması düşündürücüdür. En kısa zamanda GGM web sitesinin, içerik, tasarım, işlevsellik ve özgünlük kriterleri açısından yeniden yapılandırılması ve kullanıcıların hizmetine sunulması gerekmektedir.

2.2.2. İtranet Kavramı ve Türk Vergi Yönetiminde İtranet Uygulamaları

2.2.2.1. İtranet Kavramı

İtranet, İnternet teknolojilerini (e-mail,www ...vs gibi) kullanan , platformlardan bağımsız, dahili bir İnternettir. Bilgi akışını düzenler ve doğru bilgiye hızlı bir şekilde ulaşılmasını sağlar.¹³⁵

¹³⁵ "İtranet Nedir?", <http://www.aresnet.net/e-biz/intranet1.html> (14.08.2001)

İntranet'ler, herkese açık İnternet'in açık standartlarını kullanarak, kurumsal LAN(Yerel Ağ) ve WAN(Geniş Alan Ağı)'lara bağlanan Web sunucular olarak tanımlanabilir. İnternet'in dağınık ve öngörülemeyen durumunun aksine İntranet'ler, düzenli, merkezi olarak denetlenen ve güvenlik duvarları arkasında güvenli kılınmış sistemlerdir. Nasıl ki İnternet, ekonomi gibi çeşitli alanlarda küresel anlamda bir devrim yaratmışsa, İntranet de insanların kurumlar içindeki çalışma biçimini değiştirerek, bir iç devrim yaratmaktadır. Bu devrim yaklaşık olarak 1994-1995'lerde başlamış olup, yavaş yavaş organizasyonlara yayılmaktadır. Web nasıl ki dünya üzerindeki insanların bilgiyi paylaşmasına olanak tanıyorsa, İntranet de bir organizasyon içindeki bilgi ve öz kaynakların paylaşımına imkan tanır. Bu haliyle İntranet'ler, bir kurum içindeki evrensel toplanma merkezleri olarak görev görürler.¹³⁶

Bir İntranet:

- Tek bir yerde kurulu, İnternet'e bağlı olmayan sadece kuruma ait bir ağ,
- Özel bir TCP/IP WAN üzerinden, çeşitli uzak yerleri birbirine bağlayan bir ağ,
- İnternet'e bağlı olup, kurum dışından gelenlere karşı güvenlik duvarıyla (firewall) güvenli kılınmış bir ağ,

şeklinde düzenlenebilir. İnternet'e bağlı olmayan izole İntranet'ler genel olarak küçük organizasyonlarda bulunur. İntranet ile İnternet arasında tam zamanlı bir bağlantı yoktur; fakat, düzenli aralıklarla, çevirmeli olarak İnternet'e bağlantı kurulabilir. Bu tür çalışmanın önemli nedenlerinden biri, kuruluşun güvenlik konusunda titiz oluşu olabilir.

Birçok birimi olan ve güvenliğe önem veren kuruluşlar, biraz pahalı olmasına karşılık, İntranet'lerini TCP/IP tabanlı WAN'lar üzerinden çalıştırabilir. En yaygın senaryo, İntranet'in güvenlik duvarı üzerinden İnternet'e bağlanmasıdır. İntranet'e uzaktan bağlananlar, kimliklerini güvenlik duvarına kanıtlamak durumundadır.

İntranet'ler büyük kuruluşlarda daha hızla kabul görmektedir. Bunun nedeni açıktır. Büyük kuruluşlarda, bölüm ve grup sayıları orta ve küçük ölçekli şirketlere göre çok daha fazla olduğundan, organizasyonun içinde bilgi adacıkları oluşmuş durumdadır. Ayrıca, bölümler arası iletişim kopuktur. Bunun temel nedenleri, farklı

¹³⁶ "İntranet ve Ekstranet Teknolojileri – 1", Türker Cambazoğlu,
http://www.bilisimrehber.com.tr/arastirma/tr_arastirma_interextra1.phtml (14.08.2001)

sistemlerin birbirleriyle uyumsuzluğu ve orta/küçük işletmelere göre ölçek farklılığıdır. İtranet'lerin kurulumu ile, bilgi paylaşımı tüm kuruluşa yaygınlaştırılabilir ve bölümler arası işbirliği artar.¹³⁷

İtranet'ler mevcut teknolojiden yararlanılmasını sağlarlar, Herhangi bir noktadan herhangi bir noktaya bağlantı sağlamayı kolaylaştırırlar, yazıcıdan yazdırılan veya fotokopi ile çoğaltılarak dağıtılan herhangi bir bilgi, maliyet tasarrufu sağlayacak şekilde İtranet üzerine yerleştirilebilir ve böylece maliyet tasarrufu sağlanmış olur, İtranet kullanırken, güncel bilgi kolayca şirket içindeki kullanıcılara, stratejik ortaklara ve alanda çalışan satış personeline kolayca dağıtılıp, ulaştırılabilir. Böyle bir çalışma ortamında, uzaktan çalışanlar, en son fiyat listelerini, teknik doküman ve diğer sıkça kullanılan materyallerin en son versiyonunu kullandığından emin olurlar, İtranet'in en büyük potansiyeli, organizasyon içindeki iletişimin iyileşmesi şeklinde gözükür. İtranetler sayesinde oluşan bölümlerden bilgiye erişme sinerjisi, geleneksel olarak yalıtılmış iş birimlerinin birbirleriyle etkileşmesine yol açar ve bu da performansı attırır.

İtranet'in sağladığı avantajlardan yararlanma isteği sadece özel sektörle sınırlı kalmamış, kamu kurum ve kuruluşları da bu avantajları kullanarak daha hızlı, etkin ve daha ucuz kamu hizmeti verebilmek için İtranet uygulamalarına yönelmişlerdir. İtranet uygulamaların hayata geçirildiği alanlardan birisi de vergi yönetimi alanıdır.

2.2.2.2. Türk Vergi Yönetiminde İtranet Uygulamaları

Teknolojik gelişmenin sonucu olarak ortaya çıkan İtranet uygulamalarının sağladığı faydalardan istifade etmek, Maliye Bakanlığını çağa uygun bir yapıya kavuşturabilmek ve bakanlığın etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için bir çok genel müdürlük bünyesinde otomasyon çalışmalarına başlanmıştır ve çalışmalar sürdürülmektedir.

Bu projelerden en önemlileri GGM'ce yürütülen VEDOP ve MOTOP projeleri, Muhasebat genel müdürlüğünce yürütülen SAY2000i ve Milli Emlak genel müdürlüğünce yürütülen MEOP projeleridir.

¹³⁷ Cambazoğlu, Aynı.

2.2.2.2.1. VEDOP ve MOTOP Projeleri

GGM'nü çağdaş bir yapıya kavuşturmak, devletin vergi toplama konusundaki etkinliğini arttırmak amacıyla vergi daireleri otomasyon projeleri başlatılmıştır. Bunlardan biri, Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi(VEDOP), diğeri Nakil vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi(MOTOP)'dir.

Devletin vergi toplama konusundaki etkinliğini artırmak amacıyla, uygulamaya konulan vergi dairesi tam otomasyon projesinin, vergi dairelerine yaygınlaştırılması ve VEDOP paralelinde kurulacak bölge ve merkez yapısının oluşturulmasını kapsayan ihale kapsamında¹³⁸;

VEDOP uygulamasına geçen vergi dairelerinin sayısı; Ankara'da 22, İstanbul'da 56, Kocaeli'de 3, Bursa'da 5, Eskişehir'de 3, Kayseri'de 3, Konya'da 3 ve Aydın'da 4, Antalya'da 4, Samsun'da 2, Manisa'da 4, Denizli'de 3, İzmir'de 10, Gaziantep'de 4, Adana'da 4, İçel'de 3, Hatay'da 3, Tekirdağ'da 2, Trabzon'da 2, Çorum'da 1 olmak üzere 20 il merkezinde ve 10 ilçede olmak üzere 141'i bulmuştur.

VEDOP uygulaması kapsamında 149 vergi dairesinde eğitimler tamamlanmıştır. Vergi dairesi tam otomasyon projesi eğitimlerinin bilgi işlem personelini kapsayan bölümü ile VEDOP ile otomasyon uygulamasına geçecek diğeri vergi dairelerinin personel eğitimlerine devam edilmektedir.

Satın alınan merkezi sistemlerin kuruluşu tamamlanarak, merkezi ve bölge bilgi işlemlerin alt yapısı hazırlanmıştır. Eski sistemlerde Vergi Kimlik Numarası projesinde kullanılan sicil veri tabanı ve uygulamaları, 1 Kasım 1999 tarihinde yeni sisteme aktarılarak, yeni yapıda merkezi veri tabanı oluşturulmuştur.

VEDOP ile otomasyon uygulamasına alınan vergi daireleri günlük bilgilerinin merkeze transfer edilmesine başlanılmıştır. Bu bilgiler de merkezi veri tabanına aktarılmaktadır.

Vergi dairelerinden transfer edilen bilgilerden Yönetim Bilgi, Karar Destek ve Denetim Destek sistemleri oluşturularak kullanıma açılmıştır. Bu kapsamda Günlük Tahakkuk-Tahsilatın izlenmesi, Banka Tahsilatlarının izlenmesi, Mükellef Sicil ve Hesap Bilgilerinin izlenmesi gibi başlıklar altında çeşitli sorgulamalar yapılabilmektedir.

¹³⁸ Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu" (Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara,2000), s.27.

Bağımlı ve bağımsız tüm vergi dairelerini içine alan bir otomasyon yapısında vergi daireleri ile kurulacak iletişimlerde, çıkabilecek problemlere standart çözümler bulmak, iş ve işlemlerde kolaylık sağlamak amacıyla oluşturulan HELP-DESK Sistemi (Yardım Masası) merkez ve bölge bilgi işlem merkezlerinde kurularak, çalışmaya başlamıştır.

Tablo 3: Tam Otomasyona Geçen Vergi Dairelerinin Bulunduğu İllerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri içindeki Payları (1999 Yılı Aralık Sonu İtibariyle) (Milyon TL)

İller	Tahakkuk (Brüt)	Tahakkuk İçindeki Payı(%)	Tahsilat (Brüt)	Tahsilat İçindeki Payı(%)
1. ADANA	292.597.026	1,53	243.043.630	1,45
2. ANKARA	2.822.897.149	14,79	2.640.260.612	15,55
3. ANTALYA	198.255.930	1,04	164.773.436	0,97
4. AYDIN	82.666.376	0,43	71.984.390	0,42
5. BURSA	519.889.252	2,72	471.761.358	2,78
6. ÇORUM	27.866.459	0,15	23.999.967	0,14
7. DENİZLİ	104.910.806	0,55	88.598.419	0,52
8. ESKİŞEHİR	113.815.939	0,60	101.285.108	0,60
9. GAZİANTEP	105.399.660	0,55	91.311.380	0,54
10. HATAY	138.487.300	0,73	118.199.533	0,70
11. İÇEL	224.100.091	1,17	200.456.008	1,18
12. İSTANBUL	8.436.307.211	44,20	7.223.517.568	42,55
13. İZMİR	1.218.923.422	6,39	1.098.533.180	6,47
14. KAYSERİ	116.277.833	0,61	104.313.566	0,61
15. KOCAELİ	2.367.613.442	12,41	2.306.575.871	13,59
16. KONYA	143.347.727	0,75	119.929.791	0,71
17. MANİSA	127.863.333	0,67	114.143.191	0,67
18. SAMSUN	114.594.659	0,60	105.185.416	0,62
19. TEKİRDAĞ	135.285.121	0,71	123.570.463	0,73
20. TRABZON	59.732.926	0,31	52.750.730	0,31
Bilgisayarlı İller Toplamı	17.350.831.662	90,91	15.464.193.617	91,10
Türkiye	19.085.830.218	100	16.974.703.220	100

Maliye Bakanlığı, GGM Faaliyet Raporu, 2000, s.30.

Nakil vasıtaları vergi dairelerinin çağdaş bir yapıya kavuşturulması ve mükellefe daha iyi hizmet verebilir hale getirilmesi amacıyla, 1992 yılında hayata geçirilen “Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi”(MOTOP), uygulamaya konulmuştur.

Otomasyon uygulamaları yürütülen Ankara, İstanbul, İzmir, Adana ve Bursa illerindeki nakil vasıtaları vergi daireleri donanım yönünden yenilenmiş ayrıca uygulama yazılımlarında “2000 Yılı Sorunu” çözümlenmiştir. Uygulamanın yaygınlaştırıldığı Antalya, Konya, Manisa, Kayseri, Denizli, Eskişehir, Samsun, İçel, Kocaeli, Gaziantep, Hatay illeri ile İskenderun ilçesindeki nakil vasıtaları vergi dairelerine yeni kurulan sistemlerle birlikte otomasyon uygulamaları yürütülen vergi dairesi sayısı 17’ye ulaşmıştır.

Otomasyon uygulaması yürütülen bu vergi dairelerindeki kayıtlı taşıtlarla ilgili Türkiye Merkezi Taşıt Kütüğü oluşturulmuş ve İnternet Vergi Dairesi kurulmuştur.

İstanbul ilinde otomasyon uygulamaları yürütülen Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi’nde kurulu bilgisayar sisteminin büyütülmesi amacıyla; 100 adet bilgi giriş ucu ilavesi , Eyüp ile Merdivenköy şubelerinin açılması için gerekli donanım, yazılım ve iletişim donanımları satın alınmış ve sistemler kurularak çalışır duruma getirilmiştir. Adana ilinde otomasyon uygulamaları yürütülen Çukurova Vergi Dairesinin yeni hizmet binasında elektrik ve data kablosu tesis işleri tamamlanmış ve vergi dairesi yeni hizmet binasına taşınarak faaliyete başlamıştır. Bursa ilinde otomasyon uygulamaları yürütülen Yeşil Vergi Dairesi’nin yeni hizmet binasındaki elektrik ve data kablosu ve tesis işlerinin yaptırılması, Ankara, Bursa, Adana ve İzmir illerindeki Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinin ve bu illerde açılacak yeni şubelerin ilave terminal ve yazıcı ihtiyaçlarının karşılanması konusunda gerekli çalışmalar yapılmaktadır.

Tablo 4: Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyonu

İLİ	VERGİ DAİRESİ ADI	OTOMASYONA GEÇTİĞİ TARİH	TESCİLLİ ARAÇ SAYILARI 1.12.1999 TARİHİ İTİBARIYLA
İstanbul	N.V.V.D.	1992	1.623.641
Ankara	Yeğenbey V.D.	19.03.1996	656.754
İzmir	Taşıtlar V.D.	15.04.1996	401.904
Adana	Çukurova V.D.	08.07.1996	188.496
Bursa	Yeşil V.D.	02.06.1997	164.339
Antalya	Muratpaşa V.D.	23.11.1998	287.857
Konya	Alaaddin V.D.	23.11.1998	267.330
Kayseri	Kaleönü V.D.	07.12.1998	113.122
İskenderun	Sahil V.D.	07.12.1998	61.139
Manisa	Alemdar V.D.	21.12.1998	188.750
Hatay	Hatay V.D.	21.12.1998	100.140
Denizli	Çınar V.D.	01.02.1999	142.692
İçel	Toros V.D.	01.02.1999	167.342
Eskişehir	2 Eylül V.D.	15.02.1999	101.385
Gaziantep	Kozanlı V.D.	15.02.1999	124.901
Samsun	Zafer V.D.	08.03.1999	128.680
Kocaeli	Acısu V.D.	08.03.1999	103.363
TOPLAM			4.821.835

Maliye Bakanlığı, GGM Faaliyet Raporu, 2000, s.31.

2.2.2.2.2. Say2000i ve MEOP Projesi

T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (MGM), Türkiye çapında 1668 saymanlıkta günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında tutularak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla say2000i web tabanlı saymanlık otomasyon projesini başlatmıştır.

Say2000i projesinin özellikleri ve kapsamı göz önüne alınarak açık sistemler ve İnternet teknolojilerine dayalı bir teknolojik mimari benimsenmiştir. Uygulama

geliştirmede buna paralel olarak 3 katmanlı (three-tier) uygulama mimarisine dayalı bir çözüm benimsenmiştir. Bu çözümde¹³⁹ :

- MGM merkezinde yer alacak birinci katman olan veri sunucu (database server) ile ikinci katman olan uygulama sunucular (application servers) sistemin beyin kısmını oluşturacaktır. Bu yaklaşım ilk kuruluş ve işletme maliyetlerini önemli oranda azaltmaktadır.
- Üçüncü katman olan kullanıcı seviyesinde (clients), saymanlıklarda üzerinde sadece web tarayıcılar (web browsers) bulunan bilgisayarlar ile uygulamanın çalıştırması mümkün olacaktır. Bu çözüm ise öğrenim ve kullanım kolaylığı ile düşük maliyet sağlamaktadır.
- Bütün temel veri ve bilgiler merkezdeki veri sunucusu üzerinde duracağından hesapların günlük olarak izlenebilmesi, diğer merkezi birimlerle anında iletişim ve bilgilerin ortak paylaşımı olanakları bulunacaktır.
- Uygulama geliştirme ve güncelleştirme çalışmaları tek merkezden yürütüleceğinden yenilik ve değişiklikler 1668 saymanlık tarafından aynı anda izlenebilir durumda olacaktır.
- Saymanlıklarda bilgisayar sistemlerinin kuruluş, işletme ve bakımı için nitelikli eleman bulundurma ihtiyacı olmayacak, günlük işlemlerin yürütülmesi ve ofis otomasyonu için çok düşük maliyetli ve kolay öğrenilebilen bilgisayarlarla çalışma olanağı yaratılacaktır.
- Merkezde UNIX işletim sistemine sahip güçlü, hızlı, otomatik yedeklemeli, 7/24 hizmet verebilecek sistemler bulunması kesintisiz operasyon sağlayacaktır.
- Saymanlıklarda veri ve uygulama yazılımı bulundurulmayacağı için güvenlik, virüs sorunları ve sistem hataları en alt düzeyde tutulabilecektir.
- Ülke çapında uygulanacak geniş kapsamlı bir çözüm, bir yıl gibi kısa bir sürede düşük maliyetlerle gerçekleştirilebilecektir.

Bu mimari yapının üzerinde çalışabileceği geniş alanlı ağ olarak Türk Telekom tarafından yeni hizmete açılan TT-Net altyapısı kullanılacaktır. TT-Net üzerinde kurulacak bir sanal özel ağ (virtual private network - VPN) ile hem Maliye Bakanlığı için özel bir Intranet uygun maliyetlerle oluşturulabilecek, hem de Internet erişim

¹³⁹ <http://www.muhasabat.gov.tr/say2000i/say2000i.htm> (14.08.2001)

olanakları kontrollü bir şekilde merkez birimleri ve saymanlıklara gerektiği şekilde kullandırılacaktır.

1999 yılının Mart ayında çalışmalarına başlanan say2000i projesinde, 1 Eylül 2001 tarihinde ülke çapında çalışılmaya başlanması, 31 Aralık 2001 tarihinden itibaren de say2000i ile tam otomasyon dönemine geçilmesi planlanmaktadır.

Milli Emlak Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi tarafından, merkez ve taşra teşkilatının tam otomasyonu, taşınmaz mal bilgi bankasının oluşturulması, ofis otomasyonunun kurulması ve Milli Emlak bilgi sistemlerinin oluşturulması amacı ile 1995 yılında "Milli Emlak Otomasyon Projesi" (MEOP) adlı projeye başlanmıştır.

Kamu taşınmaz mallarını tespit edebilmek, genel müdürlüğü etkin kılmak amacı ile başlanan proje ile ilgili teknik alt yapı kurulmuş ve sistemin etkinleştirilmesi için çalışmalar aralıksız sürdürülmektedir.

2.2.3. Elektronik Ticaretin Tanımı, Kapsamı ve Araçları

Dünyada son 30 yılda yaşanan ekonomik ve teknolojik değişimler sonucunda; iş kalıplarının değiştiği, işletme, pazarlama, muhasebe işlemlerinin yeniden gözden geçirildiği, ürün ve sermaye piyasalarındaki rekabetin şiddetlendiği, kamu ve özel sektörde köklü yeniden yapılanmanın kaçınılmaz hale geldiği bir ortam oluşmuştur. Bu yapısal ve teknolojik değişiklikler, toplum ve bireylerin yaşamında köklü değişmelere sebep olmaktadır. Eğitimden, alışverişe kadar insanoğlu bilginin nimetlerinden faydalanmaya başlamıştır. Yaşam tarzları da değişime ayak uydurmak zorunda kalmış ve kalmaya devam etmektedir. Ticaretin klasik şekli olan yüz yüze ticaretten, elektronik ticaret aşamasına doğru hızlı bir geçiş vardır.

Elektronik ticaret kavramı günümüzde yeni bir tartışma alanı olarak hızla büyümektedir. Kavram çok sayıda sektörü kapsamakta ve elektronik iletişimin yaygınlaşması ile etkileri genişlemektedir.¹⁴⁰ Sanal ortamda yapılan bu ticareti tanımlamak için çok sayıda kavram kullanılmaktadır. Bu kavramlar arasında "Elektronik Ticaret" (Electronic Trade), "İnternet Alışveriş" (İnternet Shopping), "Elektronik Alışveriş" (Electronic Shopping), "Sanal Alışveriş" (Virtual Shopping), "Online Alışveriş" (Online Shopping) ve "Ağ Ekonomisi" (Net Economy) bulunmaktadır.

¹⁴⁰ Nusret Ekin, **Bilgi Ekonomisi'nde Elektronik Ticaret** (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1998-61), s. 74.

Elektronik ticaretin pek çok tanımı yapılmaktadır. Uluslararası organizasyonların ve bu alanda faaliyet gösteren bazı uluslararası kuruluşların elektronik ticaret tanımları aşağıda verilmiştir.

Elektronik ticaret; WTO (Dünya Ticaret Örgütü) tarafından, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması, OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından, sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemler, UN-CEFACT (Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi) tarafından da, İş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi vb.) üzerinden paylaşılması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımları toparlayacak olursak; elektronik ticareti; "bilgisayar ağları aracılığı ile ürünlerin üretilmesi, tanıtımının, satışının, ödemesinin ve dağıtımının yapılması" olarak tanımlayabiliriz. Yapılan işlemler, sayısal biçime dönüştürülmüş yazılı metin, ses ve video görüntülerinin işlenmesi ve iletilmesini içerir. Ayrıca, ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri destekleyen eğitim, tanıtım-reklam, kamuoyunu bilgilendirme gibi amaçlar için elektronik ortamda yapılan işlemler de elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmelidir.¹⁴¹

Elektronik ortamda açık ve kapalı ağlar üzerinden yapılan; mal (taşınır, taşınmaz) ve hizmet (bilgi servisleri, danışmanlık, finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma vb.) ticareti, sayısal biçime çevrilmiş yazılı metin, ses, video görüntülerinin işlenmesi ve iletilmesi, ürün tasarımı, üretim, doğrudan tüketiciye pazarlama, üretim izleme, sevkiyat izleme, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, sözleşme yapma, banka işlemleri ve fon transferi, konşimento gönderme, gümrükleme, ortak tasarım geliştirme ve mühendislik, kamu alımları, elektronik para (sanal para) çıkarma, elektronik hisse alışverişi ve borsa, açık arttırma, sayısal imza, e-noterlik, güvenilir üçüncü taraf işlemleri, vergilendirme ve vergi toplama, fikri mülkiyet

¹⁴¹ Nilgün Balcı ve Nejat Küçükyıldırım, "Fikir Bul, Zengin Ol:Yeni Ekonomi", **Power Dergisi**, (Nisan 2000), s. 58.

haklarının transferi, kiralanması vb. işlemleri elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmektedir.¹⁴²

Elektronik ticaret, kullanılan teknolojiler ve uygulamalar benzer olmasına rağmen, taraflarına göre dört alt bölüme ayrılabilir: Firma-firma arasında; Elektronik Veri Değişimi(EDI), Ürün Veri Değişimi(PDI), danışmanlık veri tabanları vb., firma-tüketici arasında; elektronik alışveriş, ücretli TV, bilgilendirme hizmetleri, elektronik ödeme, bankacılık ve sigortacılık, firma-devlet arasında; vergiler, sosyal güvenlik, istatistik ve izinlerin elektronik yoldan izlenmesi ve düzenlenmesi, kamu ihalelerinin elektronik ortamda duyurulması, vb., vatandaş-devlet arasında; gelecekte gerçekleşmesi muhtemel bu türde, vatandaşların devletle olan ilişkilerinin elektronik ortamda sürmesi mümkün hale gelecektir. Örneğin, sosyal güvenlik ödemeleri ve kişilerin hesapladığı vergi türleri bu yoldan halledilebilir.¹⁴³

Elektronik Ticaretin Temel Araçları; telefon, fax, televizyon, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange-EDI), İnternet şeklinde altı ana araç tespit edilebilir.¹⁴⁴ Fakat çoğu zaman elektronik ticaret, İnternet ve diğer ağlar üzerinden yapılan ticaret olarak algılanmakta ve tartışmalar bu araçlar üzerinde odaklaşmaktadır. Elektronik ticaretin çok yeni bir kavram olmamasına karşın, ticari işlemlerde bir veya daha fazla insan tarafından ses, görüntü ve yazılı metinlerin aynı anda interaktif bir biçimde iletilmesi, zaman ve mekan sınırının olmayışı ve nispeten daha düşük maliyetlerle çalışılabilmesi şeklinde İnternet ortamının sunduğu olanaklar, elektronik ticaret kavramını hızla gündeme getirmiştir. Bu olanaklar, İnternetin diğer elektronik ticaret araçlarına göre daha esnek olmasını sağlamaktadır. İnternet ortamı iletişim ve ticaretin önündeki engelleri azaltmaktadır.

E-ticaretin gelişim sürecinin, doğal olarak, İnternet'in gelişimine paralel olduğu gözlenmektedir. Çünkü, e-ticaret kavramı, herkese açık elektronik ağ üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetleri ifade etmektedir. Toplam e-ticaretin, 1997 yılında tahmin edilen 26 milyar dolarlık seviyesinden, 2001 yılında 330 milyar dolara ve 2005 yılında da 1 trilyon dolar seviyesine yükselmesi beklenmektedir.¹⁴⁵ International Data Corporation (IDC) şirketine göre de, 2002 yılına kadar elektronik ticaret hacmi 426

¹⁴² <http://www.etkk.gov.tr/genel.htm> (27.05.2001)

¹⁴³ Zeynep Ersoy, **Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları** (Ankara: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi-İGEME, Ekim 1999), s.40.

¹⁴⁴ Gülfem Uycan, "Yeni Ekonominin Can Damarı E-Ticaret," **Sabah Gazetesi**, (27 Şubat 2001), s.2.

¹⁴⁵ Murat İnce, "Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar", (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, DPT, Mart 1999), s.5.

milyar dolara ulaşacaktır. Yine bazı uzmanlara göre e-ticaret hacminin %70'i işletmeler arası, %30'u işletmeden tüketiciye şeklinde olacaktır. Bu satışların gerçekleştirilmesi için web üzerinde yapılan reklam harcamalarının, 1 milyar dolara kadar ulaşacağı tahmin edilmektedir.¹⁴⁶2004 yılında tahmin edilen dünya e-ticaret potansiyeli, ABD'de İnternet ticareti ile ilgili araştırmalar yapan Forrester araştırma kuruluşu tarafından, 6.9 trilyon dolar olarak tahmin edilmektedir.¹⁴⁷

Dünyada bu gelişmeler yaşanırken, Türkiye'de de genel görünüş şöyledir: 1998 yılında İnternette yapılan toplam alışverişin tutarı 8.5 milyon dolardır. Türkiye İnternet pazarı hakkında rapor hazırlayan CSFB, raporunda 1999 yılında 150 milyon dolar olan e-ticaret hacminin, 2000'de 450 milyon dolara, 2005'te ise 8.3 milyar dolara çıkacağını ve 1999 yılında Türkiye'nin kişi başı 47 dolar olan e-ticaret harcamasının da, 2000'de 150 dolara, 2005'te ise 750 dolara yükseleceğini tahmin etmektedir.¹⁴⁸

Türkiye'de e-ticareti ciddiye alan kuruluşların başında finans kuruluşları gelmektedir. E-ticaret konusunda en büyük yatırımlar bankalar tarafından yapılmaktadır. Ancak bankalar bile yeteri kadar büyük kitlelere ulaşabilmiş değildir. Bunun en önemli sebebinin, Türk tüketicisinin İnternet'e karşı duyduğu güvensizlik olduğu dile getirilmektedir.¹⁴⁹İnternet servis sağlayıcıları ve limanlar, e-ticaret konusunda zayıf kalmışlardır. En büyük limanlardan birinde ayda 12 milyon karşılığında sanal dükkan açılabilen ve bunların arasında şu anda en iyi durumda bulunan garanti.com.tr/e-ticaret'e üye 180 tane mağaza bulunmaktadır; fakat buradan da çok az bir müşteri kitlesine hizmet verilmektedir.¹⁵⁰Son olarak ülkemizde, son dört yıldır ciddi bir büyüme sağlayan bileşim sektörü içerisinde yeni yeni canlanmaya başlayan e-ticaretin, 21 Şubat 2001 tarihli büyük ekonomik krizden dolayı ağır darbe aldığı ve tahmin edilen hedeflere ulaşamayacağı söylenebilir.

¹⁴⁶ Adem Kalça, "Küreselleşen Dünyada Elektronik Ticaret," **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl: 37 (Mart 2000), s.14.

¹⁴⁷ "E-ticaret 2004'te 6.9 Trilyon Dolar," **Dünya Gazetesi**, (3 Mart 2001).

¹⁴⁸ "İnternette Türk Nüfusu 10 Milyona Koşuyor," **Hürriyet Gazetesi**, (17 Eylül 2000), s.11.

¹⁴⁹ Emre Ceylan, "Türkler İnternete Güvenmiyor," <http://www.ntvmsnbc.com/news/86712.asp>. (4 Haziran 2001)

¹⁵⁰ Evren Madra, "Türkiye'de E-Ticaretin Geleceği." **Marketing Türkiye**, Yıl 10, Sayı:233, (1 Ocak 2001),s.52.

2.2.3.1. Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi Sorunu

Elektronik ticaretle ilgili olarak tartışılan temel konulardan biri de vergilemedir. Elektronik ticaret ya da İnternet üzerinden yapılan ticaretle birlikte hem vergi politikası hem de vergi idaresi alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkacağı şüphesizdir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması fikri, genel olarak kabul görmektedir. Bu amaçla BM, WTO ve OECD gibi kuruluşlarda gerekli çalışmalar başlatılmış bulunmaktadır. OECD Mali İşler Komitesi bünyesinde oluşturulan “Elektronik Ticaret Vergi İdaresi Çalışma Grubu” toplantıları Maliye Bakanlığı tarafından da izlenmektedir.¹⁵¹

Verginin ekonomik kararları etkileyen önemli bir unsur olması nedeniyle vergi konusu, elektronik ticaretin en çok tartışılan kısmını oluşturmaktadır. Son yıllarda bilgi iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, liberalleşme ve kurallardan arındırma süreci ile birlikte verginin ekonomik karar ve tercihler üzerindeki etkisi daha da artmıştır. Bu nedenle elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerin nasıl bir vergileme rejimine tabi olacağı konusu gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde elektronik ticaret ile ilgili öncelikli konular arasında yerini alacaktır.¹⁵²

Elektronik ticaretin gelişmesi ticari iş yapma şeklini değiştirmiştir. Ticari işlemlerde bundan böyle fiziki varlık gerekli değildir. Fakat, uluslararası vergileme kuralları doğrudan vergiler için fizik varlık veya KDV amaçları için kuruluş yeri gibi genel düşüncelere dayanmaktadır. Bu yeni çevrede vergi kanunlarının etkinliğinin artırılması için uluslararası düzeyde tutarlı yaklaşımların gerekli olduğu açıktır.¹⁵³ Elektronik ticaret global bir olay olduğu için bu ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili bulunacak çözümler diğer ülkeler tarafından kabul edilip uygulanmadığı sürece bu çözümler geçerli olmayacaktır. Bu nedenle soruna uluslararası bir çözüm bulunmalıdır.

Uygulanmakta olan vergiler, tacirlerin imal edilmiş ürünler sattığı bir dünya için dizayn edilmiştir. Bu nedenle, bu vergiler esasen fiziki mallara uygulanır. Hizmetler ve

¹⁵¹ <http://www.etkk.gov.tr/Finans.htm> (27.05.2001)

¹⁵² Niyazi Cangir, “Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi,” **Yaklaşım**, Yıl: 6, Sayı:70 (Ekim 1998).

¹⁵³ İhsan Günaydın, “Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi,” **Vergi Sorunları**, Sayı: 136 (Ocak 2000), s. 62.

sayısal mallara uygulanmazlar. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde birinci ve en açık konu İnternet üzerinde teslim edilen sayısal mal ve hizmetlere vergi konulup konulmayacağıdır. Eğer konulmayacaksa o zaman geleneksel sınırlamaların ortadan kalktığı bir dünyada vergiye tâbi ve muaf ürünlerin ayırımı nasıl yapılacaktır? Eğer vergiler sayısal mal ve hizmetleri de kapsayacaksa bu ürünler işletmeler tarafından satın alındığında vergiden muaf tutulacaklar mıdır? Çünkü, işletmelerin alımları için muafiyetler tekrar satmak için satın alınan fiziki mallar ile sınırlandırılmıştır. Elektronik ticaretin çoğu alım satım firmalarına satışları kapsadığından, çifte vergileme riskinden dolayı bu önemli bir konudur.¹⁵⁴ Ülke içindeki faaliyetler üzerine vergi koymak ve konulan vergilere uyumu sağlamak nispeten kolay olmasına rağmen, sınır ötesi işlemlerde özellikle vergi kanunları farklı ise bu işlem daha zor olmaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan gelişmeler bir takım politik problemler ortaya çıkarmaktadır.

Elektronik ticarete fizik olarak herhangi bir yere bağımlılık söz konusu değildir. Bu durumda, gerek mükellefler gerekse ülkeler için vergilerin kimin tarafından tahsil edileceği konusunda önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Yani, elektronik ticaret vergileme hakkının belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bunların yanında, gelirin niteliği ve gelirin elde edildiği yer, tam mükellefiyetin ve matrahın tespitinde sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, çifte vergileme sorunları ortaya çıkmakta ve çok uluslu şirketlerin ana şirket, bağlı şirket ilişkilerinde kurulan İnternet ağı ile transfer fiyatlama uygulamaları artmakta ve bunların tespiti daha da zor olmaktadır.

Bu alandaki önemli sorunlardan biri de sınır ötesi satış işlemlerinde KDV uygulamasıdır. Prensip olarak KDV malın tüketildiği ülke makamlarınca tüketici yerine satıcıdan tahsil edilmektedir. Böylece pek çok idari masraftan tasarruf edilmektedir. Oysa İnternet ortamındaki işlemlerde KDV tahsilatı uluslararası yasal işlemler nedeniyle daha masraflı olacaktır. Gönderilen her paket ayrıca vergilendirilip, tüketicilerin zaman kaybettirici uzun soruşturmalara muhatap olmaları ve tecrübesizlikleri bu alandaki sıkıntıları arttıracaktır. Vergi tahsilatının özelleştirilmesi veya vergi eşiklerinin kaldırılması muhtemel çözümlerdir. Hizmetlerin vergilendirilmesi ise daha problemlerli bir alan olarak ortaya çıkmaktadır. OECD tarafından yapılan araştırmalarda, örnek olarak alınan birkaç ülke arasında yapılan hizmet ticaretinde vergi tahsilatının yapılmadığı veya çifte vergilendirme yapıldığı tespit edilmiştir.¹⁵⁵

¹⁵⁴ İhsan Günaydın, "Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi," **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:37 (Ağustos 2000), s.8.

¹⁵⁵ <http://www.etkk.gov.tr/Finans.htm> (27.05.2001)

KDV tahsilatının etkinleştirilmesi açısından, tahsilatın vergiye konu malın tüketildiği veya hizmetin sunulduğu yerde yapılması öngörülmüştür. Bu durumda, İnternet ortamında AB’de satış yapacak bir Amerikan firmasının, AB ülkelerinde vergi kaydı yaptırmaması veya mali acentalar kurması gerekmektedir. Alıcıların ise KDV açısından kendi değerlendirmelerini yapmaları gerekmektedir. Bu tür uygulamalar da işlem maliyetlerini özellikle küçük satıcılar için artıracaktır. Sonuç olarak küçük ülkelerin küçük satıcıları İnternet ortamının dışında tutmak zorunda kalacaktır.¹⁵⁶

Elektronik ticaret ve bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin vergi sistemlerinde ortaya çıkardığı olumsuz etkileri gidermek için, vergi tabanının ekonomideki değişiklikleri yansıtacak bir şekilde ayarlanması fikri öne sürülmektedir. Yapılacak ayarlama ile bütün bilgi akışlarının vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Bunun içinde elektronik ortamda transfer edilen bilgiyi esas alan “bit vergisi” önerilmektedir. Bu öneri, bir çok Avrupalı politikacı tarafından desteklenmesine rağmen ABD’de ciddiye alınmamıştır. Çünkü, büyük ve dünya çapında hizmet veren İnternet Servisleri ABD’ne büyük bir girdi sağlamaktadır. Uygulanacak olan “bit vergisi” bütün işlemleri aynı oranda vergilendireceği için adil olmadığı gibi, işlemlerin bu verginin olmadığı alanlara kaymasını sağlayacaktır. Ayrıca, İnternet işlemleri üzerine konulacak bir vergi İnternet üzerinden yapılacak satışları engelleyecektir. Elektronik ticaretin vergilendirilmemesinin ise vergi gelirlerini azaltarak, bütçeleri zayıflatacağı ileri sürülmektedir.¹⁵⁷ Bu olumsuzlukları gidermek için hükümetler gelecek yıllarda vergi tabanlarını kâr ve tasarruflar gibi yüksek mobiliteye sahip üretim faktörlerinden, tüketime ve işgücüne kaydıracağı söylenebilir. İnternet yoluyla satılan mal ve hizmetlerin ve bunlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinin ise gittikçe daha da zorlaşacağı söylenebilir.

Kısaca İnternet, temel ihtiyaç maddelerinin satışını lüks malların satışından daha az etkileyecek ve vergi sistemi azalan oranlı bir yapıya dönüşecektir. Bütün bunların bir sonucu olarak mali amaçlarla getirilecek çözümlerden biri, fiziki mülkler gibi varlığı gizlenemeyecek ve kaçırılmayacak olan şeyler üzerindeki vergi yükünü artırmak olacaktır. Böylece bilgisayar çağının, endüstri sonrası dünyayı endüstri öncesi bir vergi sistemine dönmeye zorlayacağı anlaşılmaktadır. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi elektronik ticaret ve bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin vergi politikaları üzerinde önemli etkilere

¹⁵⁶ <http://www.etkk.gov.tr/Finans.htm> (27.05.2001)

¹⁵⁷ Günaydın, Ağustos 2000, a.g.e., s.22.

sahip olacağı ve ülkelerin vergi alanında politika belirleme serbestilerinin kısmen sınırlanacağı, iktisat ve ticaret politikaları alanında görülen karşılıklı bağımlılığın vergi politikası alanında görülmeye başlanacağı söylenebilir.

OECD, elektronik ticaretin vergilendirilmesi için aşağıda belirtilen temel kuralları geliştirmiştir¹⁵⁸:

1- Sistem, benzer ticari işlemleri aynı ortamda gerçekleştiren vergi mükellefleri için aynı şekilde işlemelidir.

2- Sistem basit olmalıdır. Vergi yönetiminin idari masrafları ve mükelleflerin işlem masrafları minimum düzeyde olmalıdır.

3- Konulacak kurallar, vergi mükellefleri açısından, yapılan işlemler sonucunda ödenmesi gereken vergilerin miktarları ve vergilerin ne zaman kimin hesabına geçeceği konusunda açık olmalıdır.

4- Benimsenecek sistem etkin olmalı, doğru orandaki verginin doğru zamanda tahsil edilmesini ve vergi kaçaklarının minimize edilmesini sağlamalıdır.

5- Ekonomi ortamını bozucu uygulamalardan kaçınılmalı, firmalar vergi mülahazalarından ziyade ticari mülahazalarla teşvik edilmelidir.

6- Sistem, vergi kurallarının teknolojik ve ticari gelişmelere uyum sağlayabileceği esneklikte tesis edilmelidir.

7- Ülkelerin benimseyeceği vergi düzenlemeleri ve uluslararası vergilendirme prensiplerinde yapılması muhtemel değişiklikler, ülkeler arasında, özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında, İnternet bazlı vergilerin adil bir şekilde paylaşılmasını temin edecek şekilde yapılandırılmalıdır.

Başka bir uluslararası örgüt olan WTO, 1998 yılı Mart ayında 'Elektronik Ticaret ve WTO'nun Rolü' başlıklı bir kitap yayımlamış ve adı geçen kitabın 'Vergilendirme Konuları' bölümünde; elektronik ticaretin vergilendirilmesinin, basit ve piyasaları bozmayacak kurallar çerçevesinde yapılmasının gereği vurgulanmıştır.¹⁵⁹

Elektronik ticaret yeni doğup geliştiği için geliş güzel bir şekilde vergilemek tafisi güç zararlara neden olabilir. Bu yüzden bu ticaretin vergilendirilmesinde dikkatli olmak ve ortaya çıkacak gelişmelere göre hareket etmek yararlı olacaktır.

¹⁵⁸ Hasan Altuncu ve Cengiz Karadağ, "İnternet ve Vergi," **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:47 (Haziran-Temmuz 2000), s. 69.

¹⁵⁹ Ekin, **a.g.e.**, s.144.

2.2.3.2. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu

Ülkemizin uyum sağlamak zorunda olduğu dünyadaki gelişmelere paralel olarak ulusal bir strateji belirlenmesi amacıyla, başkanlığını Başbakan’ın yaptığı, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK)’nın 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısında, Türkiye’de elektronik ticaretin yaygınlaştırılmasına ilişkin bir karar alınmış ve koordinatörlük görevi Dış Ticaret Müsteşarlığı’na verilmiştir. Bu karar uyarınca, Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın başkanlığında ilgili kuruluşların katılımıyla oluşturulan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) nun ilk toplantısı 16 Şubat 1998 tarihinde yapılmıştır. Böylece, elektronik ticaretin geliştirilmesine ilişkin geniş katılımlı ve düzenli çalışmalar başlatılmıştır.ETKK’nun ilk toplantısında; çalışmaların daha etkin yürütülebilmesini teminen teknik, hukuk ve finans olmak üzere üç ayrı çalışma grubu oluşturulması kararlaştırılmıştır. Söz konusu çalışma gruplarının yapacakları toplantılar sonucu hazırlayacakları ön raporların, her bir çalışma grubunun üçer temsilcisi tarafından oluşturulacak Değerlendirme Komitesi tarafından birleştirilerek, nihai rapor haline getirilmesi ve bu raporun ETKK’ya verilmesi programlanmıştır.

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun, 2 Haziran 1998 tarihli toplantısında ETKK’nun raporları görüşülmüş ve toplantıda yapılan çalışmaların memnuniyetle karşılandığı belirtilerek, Türkiye’de elektronik ticaretin yaygınlaştırılması ile ilgili düzenlemeler tamamlanıncaya kadar ETKK’nın görevini sürdürmesine ve kendi önerileri doğrultusunda bir eylem planı hazırlayarak uygulamayı izlemesine, sonuçları değerlendirmesine, uygulamada ortaya çıkacak sorunları çözmeye yönelik yeni öneriler geliştirerek bunları ilgili kuruluşların ve BTYK’nın görüşüne sunmaya devam etmesine karar verilmiştir. Ayrıca aynı karar’da Kurul çalışmalarının Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı ile uyumlu olarak yürütülebilmesi için oluşturulacak Ulusal Bilgi Teknolojileri Konseyi’nce ETKK çalışmalarının izlenerek gerekli koordinasyonun sağlanacağı ifadesine yer verilmiştir.¹⁶⁰

Türkiye’de İnternet üzerinden ticaret yapan firmalar mevcuttur ve bu firmaların vergilendirilmesi diğer Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükelleflerinden farklılık göstermemektedir. Bu firmalar da teslim ve hizmetleri karşılığı belge düzenleyecek, KDV hesaplayacak, çalıştırdığı kişiler için muhtasar beyannamesi verecek, Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi beyannamesi verecektir.

¹⁶⁰ <http://www.etkk.gov.tr/KAMU.htm> (27.05.2001)

Türkiye’de tam mükellefiyete tâbi kişilerin İnternet üzerinden elde ettiği kazançların vergilendirilmesindeki en büyük sıkıntı, fiziki işyeri olmadan da gelir elde edebilme kabiliyetinden dolayı, kazanç elde edenlerin takip imkanının zorlaşmasıdır.¹⁶¹

Bunun için alınabilecek en önemli önlem, Türkiye’de İnternet sayfa ismini veren ODTÜ ile Maliye Bakanlığı’nın işbirliğinin geliştirilmesidir. ODTÜ İnternet sayfa isim başvurularında mükellefiyet belgesi veya vergi numarası isterse, en azından aktif ve potansiyel mükellefler takip edilebileceklerini hissetmiş olurlar. Böylece hiç olmazsa sonu .tr ile biten İnternet sayfa isim sahibi şirket yahut kişiler kolayca takip edilebilir.¹⁶²

Mükellefiyeti olmadığı halde İnternet üzerinde sayfa açıp bu sayfalarına “köprü” koyarak başka ticari sitelere ulaşılmasını sağlayan kişiler, bu firmalardan komisyon geliri şeklinde yurt içinden veya yurt dışından gelir elde edebilmektedir. Dolayısıyla, ticari faaliyet yapmıyor gözükken kişilerin bile sayfa ismi başvurusu sırasında vergi numarasını bildirmesi gereklidir.

Türkiye’de ikinci sorun denetim ile ilgilidir. Hasılatların takibi konusunda etkinliğin sağlanabilmesi için, Maliye Bakanlığı ve bankalar arasında bilgi akışı artırılmalı hatta kredi kartları ile yapılan ödemeleri Maliye Bakanlığı’nın da izleyebileceği bir sistem geliştirilmelidir.

Türkiye için İnternet yolu ile yapılacak ticaretin en büyük tehlikesi, bir çok ülke için geçerli olan, yurtdışından yapılacak aşırı mal ve hizmet ithali, ihtimalidir. İnternet üzerinden yapılan mal ve hizmet ithalatının vergilendirilmesinde ise mevcut mevzuata göre boşluk yoktur. Sonuçta fiziki mallar yine gümrük vergisine tabi olacaktır. Fiziki olmayan teslim ve hizmetler ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi uyarınca dar mükelleflere yapılan ödemeler kapsamında stopaja tabi tutulabilmektedir. Ayrıca söz konusu ödemeler sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermeyi de gerektirmektedir. Burada ki tek sorun, mükellefiyeti olmayan kişilerin İnternette abonelik veya program indirme gibi fiziki olmayan teslimler nedeni ile yurt dışındaki kişi ve kurumlara yaptığı ödemelerden nasıl stopaj yapacağıdır. Zira, KVK 24. madde uyarınca dar mükelleflere ödeme yapıp stopaja tabi tutması gerekenlerin mükellef olma şartı, Gelir Vergisi Kanununun 94.

¹⁶¹ Niyazi Cangir, “Sanal İşyeri,” **Vergi Dünyası**, Sayı: 227 (Temmuz 2000), s.52.

¹⁶² Fuat Arslan, “İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor mu?,” **Vergi Sorunları**, Sayı: 138 (Mart 2000),s.44. Bu konu ile ilgili aşağıdaki açıklamaların tümünde bu makaleden yararlanılmıştır.

maddesinde belirtildiği gibi belirtilmemiştir. Yani, dar mükelleflere KVK, m.24 kapsamında ödeme yapan kişinin stopaj yapması için mükellef olması, şirket olması gibi şartlar mevcut değil sadece ödeme yapması, muhtasar beyanname vermesi için yeterlidir. KVK'nun 24. maddesindeki ibare; "dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanlar bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdur. Kazanç ve iratları sağlayanlar, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir." şeklindedir.

Yurt dışına yapılan ödemelerle ilgili alınabilecek tek önlem, ödemelerin kredi kartı ile yapılmasından dolayı bankaların topluca stopaj yapma ve sorumlu sıfatı ile KDV beyanname verileri düşünülebilir. Bankalarda bu vergileri kredi kartı sahiplerine yansıtacaktır. Ancak her hal ve şartta, kişilerin yurt dışına yaptığı ödemelerde, fiziki mal teslimi yoksa, vergi doğduğu konusunda bilgilendirilmesi, haberdar edilmesi gerekliliği vardır.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan konular mevcut mevzuat hükümlerinin devam etmesi halinde geçerli hususlardır. Eğer uluslararası antlaşmalarla yeni düzenlemeler yapılırsa, tâbi ki bu hükümler geçerli olacaktır. Ama şu anda ülkemizin vergi mevzuatı İnternet üzerinden ticaretin vergilendirilmesinde herhangi bir eksikliğe sahip değildir. Sadece ek tedbirlere ihtiyaç vardır.

2.2.4. Elektronik Ticaretin ve İnternet'in Vergi Yönetimi Üzerine Etkileri

İnternet ve elektronik ticaret, vergi yönetimlerine hem büyük fırsatlar sunmakta hem de bir çok sorun ortaya çıkarmaktadır.

Vergi yönetimleri, yeni elektronik dünyada iki açıdan önemli rol üstlenmiş bulunmaktadır; elektronik ticaretin gelişmesi için yeterli çevrenin oluşmasına katkıda bulunmak ve ülkelerin vergi kaynaklarını etkili bir biçimde kullanabilmesinin sürdürülmesi için tanımlama ve uygulama mekanizması sağlamak.¹⁶³

¹⁶³ "Addressing The Key Tax Policy and Administration Issues Raised by E-Commerce" http://ae-tax.ca/papers/eng/ciat_e.html,(15.06.2001).Executive Secretariat of CIAT, Kanada'nın Montreal kentinde 3-6 Haziran 2001 tarihleri arasında yapılan "Tax Administration In An Electronic World" konulu konferansta sunulan tebliğden.

2.2.4.1. Elektronik Ticaretin ve İnternetin Vergi Yönetimi Üzerine Olumsuz Etkileri

Elektronik ticaretin giderek büyüyeceğine ilişkin beklentiler, vergi yönetimlerinde pek çok endişenin doğmasına yol açmaktadır. Elektronik ticaretin gerçekleştirildiği İnternet ortamı özellikle uluslararası alanda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma için uygun ortam sunmaktadır. Bu durum ise, vergi denetimini ve dolayısıyla vergi yönetimlerinin işini daha da zorlaştırmaktadır.

Teknolojilerin sağladığı olanakların etkisi ile vergi yönetimlerinin “yükümlüyü, vergisel olay ve işlemleri, vergiyi doğuran olayı, inceleme, belirleme ve delillendirme” olanakları giderek azalmıştır.¹⁶⁴ Dolayısıyla vergi yönetimleri, bilgi toplama, bilgiye ulaşma ve bu bilgiyi kullanma meselesi ile karşı karşıyadır. Elektronik ticaret, bilgi kaynaklarını ortadan kaldırması ve bilgiye erişimi güçleştirmesinin yanında mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesindeki güçlükler dolayısıyla vergi denetimini güçleştirmekte ve vergi kayıp ve kaçığına elverişli bir ortam sunmaktadır. Vergi yöneticileri ise, vergi sistemini uygun bir şekilde idare etmek için güvenli ve kanıtlanabilir bilgiye ulaşma yeteneği istemektedirler.

Bilgi toplama konusu bu açıdan vergi yönetimleri için çok önemli bir konudur ve vergi yönetimleri bilgiye ulaşma konusunda önlerindeki engelleri kaldırmak için uluslararası çalışmalar yapmaktadırlar.

OECD'nin banka bilgisine ulaşmayı konu alan raporundaki şu tespitler ilginçtir: “vergi yönetimlerinin banka bilgilerine ulaşma meselesi, vergi yükümlülerinin giderek artan oranda global bir ekonomik ortamda uluslararası faaliyette bulunabilmelerinden kaynaklanmaktadır. Vergi yükümlüleri sınırsız bir dünyada faaliyette bulunabilirken, vergi yönetimleri ulusal sınırlarla karşı karşıya gelmeye devam etmektedir. Bu yeni ortamda vergi yasalarını etkin bir biçimde uygulanabilmesi için daha çok uluslararası işbirliği gerekmektedir.” Raporda, üye devletlerin vergi yönetimlerinin doğrudan veya dolaylı olarak banka bilgilerine ulaşmalarına izin vermeleri istenmekte ve banka sırrı kavramı kaldırılmaksızın alınabilecek önlemler; sırdaş hesap gibi uygulamaların kaldırılarak banka müşterilerinin kimlik bilgilerinin istenmesi, vergi ceza davalarında bilgi değişimini engelleyen uygulamaların ve politikaların gözden geçirilmesi, medeni

¹⁶⁴ Billur Yaltı Soydan, “2000’li Yılların Vergisel Mozaği: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II,” **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 94, (Eylül 2000), s.54.

davalarda banka bilgisine ulaşma olanaklarının yaratılması gibi sıralanmaktadır.¹⁶⁵ Bu rapordan da anlaşılacağı gibi vergi yönetimleri, mükelleflerden bilgi toplanmasına izin veren yeni yetkilerin kullanılması yoluyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerine ilişkin mücadelelerini sürdürmek istemektedirler.

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler sonucu günümüzde artık vergi yönetiminin karşısında birbirine benzer işlemler veya adresi bilinen, yoklama ile adresi tespit edilebilen ya da ilan yoluyla ulaşılabilme ihtimali olan mükellefler değil, mevcut vergi mevzuatı çerçevesine oturtulması güç işlemler ve nerede oldukları bilinmeyen, ancak sanal ortam aracılığıyla ülkenin ekonomik hayatına iştirak eden mükellefler yer almaktadır. Kişiler teknolojik imkanlardan yararlanarak faaliyetlerini cazip teşvikler sunan ülkelerde gösterebilmektedir. Çünkü, fiziki olarak adres gösterilen yerlerde olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Örneğin, bir ülkedeki vergi mükellefinin başka bir ülkedeki hizmet sunucu (server) üzerindeki web sayfasıyla üçüncü bir ülkedeki müşterilerine hizmet sunabilmektedir.¹⁶⁶

Böyle bir ortamda elektronik işlemlere taraf olanların kimliklerinin doğrulanmasında yaşanacak zorluklar ve elektronik ortamda gönderilen bilgilerin güvenliği ön plana çıkmakta, ayrıca kağıtsız bir ortama dönüşen bu yeni ticaret ortamında muhasebe kayıtlarının tutulması ve işlemlerin doğruluğunun araştırılması konusu da sorun olmaktadır.

Gerçekten, bu endişelerde haklılık payı olmakla birlikte, bu aşamada yeni standartlar, sistemler ya da kayıt ve bilgi verme usulleri geliştirme çabalarının zamansız olma tehlikesi vardır. Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubu, şu anda mevcut idari sorunların, ticari işletmelerin ihtiyaçları için çok önceden geliştirilmiş teknolojik imkanlarla çözümlenebileceğine dikkat çekmiştir. Araştırma Grubuna göre, örneğin elektronik ticari işlemlerde müşteri kimliğini belirleme sorunu ileride rutin bir sorun olacaktır, çünkü satıcı ya da servis sağlayıcı zaten işletmeye ilişkin ya da hukuki nedenlerden ötürü (sözgelimi, kredi durumunun teyidi, telif haklarının korunması, işletme içi kayıtların tutulması gibi) kimlik sorununu çözmek zorunda kalacaktır. Bu aşamada vergi yönetimine ilişkin yeni standartların ve koşulların getirilmesi gereksiz bir karmaşıklığa ve idari külfetlere yol açabilir. Öte yandan, geçiş sürecinin yaşandığı bir dönemde yeni kuralların öngörülmesi teknolojik gelişmeyi yavaşlatacağı gibi etkinlik açısından da bazı sorunlara yol açabilir. Henüz elektronik

¹⁶⁵ Soydan, a.g.e., s. 55.

¹⁶⁶ Günaydın, Ağustos 2000, a.g.e., s. 15.

ticaretin parasal değeri nispi olarak çok yüksek sayılmaz. Bu nedenle bağlayıcı kurallar getirmek için acele edilmesine gerek yoktur. Yapılması gereken özel kesimle birlikte, bu alandaki teknolojik gelişmeleri yakından izleyerek olgunlaşmasını beklemektir.¹⁶⁷

Elektronik ticaretin artırılmasını savunanlar İnternette yapılan her türlü iletişime sadece işleme taraf olanların erişmesini istemektedirler. Bunlar, bu durum sağlanmadan güven ortamının tesis edilemeyeceğini ve dolayısıyla elektronik ticaretin gelişmeyeceğini savunmaktadırlar. Eğer elektronik ticaret savunulan bu görüşe göre şekillendirilirse vergi yönetiminin elektronik ortamda gerçekleşecek bu işlemlerle ilgili bilgi alması hemen hemen imkansız olacaktır.

Bunun yanı sıra, elektronik ticaret araçlara olan ihtiyacı azalttığı için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolünde kullanılacak bilgi kaynakları da ortadan kalkmaktadır. Aracı olmamasının vergi yönetimine etkisi, mevcut bazı vergi toplama noktalarını özellikle stopaj vergilerinde ortadan kaldırmasıdır. Aracının olmaması ayrıca arzcular gibi ikincil bilgi kaynaklarını yok edebilir. Aracıların olmaması vergi yönetimleri için sakıncalar ortaya çıkarabilir. Ayrıca, ödemelerin elektronik para ile yapılması halinde bu problem daha da artacaktır. Çünkü, vergi inceleme elemanları bildirilen gelir ve harcamaları banka hesapları ve kredi kartı dökümleriyle kontrol edebilmektedir. Ancak, kağıt para gibi elektronik para da iz bırakmayacak bir biçimde herkesçe kullanılabilir ve para aklayıcılarınca para ve diğer değerli şeyleri valizle taşımaya tercih edilebilir.¹⁶⁸

Vergi yönetimleri, elektronik ticaret yapan vergi mükelleflerinin belirlenebilmesi ve ilgili vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanabilmesi için bir firmanın faaliyette bulunduğu faaliyet alanını belirleyebilmelidir. Tıpkı geleneksel ticarete olduğu gibi, elektronik ticaret yapan bir vergi mükellefinin doğru belirlenmesi çifte vergilemeden kaçınmak için gereklidir. Vergi indirimleri veya iadelerine izin verilirse bir ticaret işinin taraflarını belirleme esastır. Yetersiz belirleme mekanizmaları, iç vergilemede bile vergi uygulamasına zarar verecektir. Yeterli bir belirleme, tüketicinin korunması gibi vergi konusunun olmadığı alanlar için bile önem teşkil edecektir. Elektronik ticaret yapan mükelleflere uygulanabilir bilgi alma şartları ve vergi toplama prosedürleri tarafsız ve eşit olmalıdır. Ancak, elektronik ticaret özel durumlar veya tek kendine has

¹⁶⁷ Dönmez, a.g.e., s.448.

¹⁶⁸ Günaydın, Ağustos 2000, a.g.e., s.16.

mekanizmalar ortaya çıkarabileceğinden zorunluluklarını yerine getirme yollarında farklılıklar olabilir.¹⁶⁹

Bilgi toplama meselesinin bir diğer uzantısı, toplanan bilgilerin değişimidir. Gelecekte ülkelerin vergi yönetimlerinin bilgi değişimine başvurma gereksinimlerinin her zamankinden daha fazla olacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Teknolojik gelişmelerin bu yönde ilerlemesi halinde, vergi yükümlülerinin tek küresel bir vergi kimlik numarasına sahip olması çok da uzun zaman almayabilir. Bu kimlik numarası çerçevesinde edinilen bilgilere dayalı bir küresel bilgi değişim ağının kurulması da olanaksız değildir. Bugün uluslararası bilgi değişimi esas olarak iki taraflı vergi anlaşmalarının ilgili hükümlerine dayalı olarak işlemektedir. Mevcut bilgi değişim sisteminin daha da genişletilmesi, vergi yükümlülüklerinin belirlenebilmesi için bilgi toplama mekanizmasını koordine edecek merkezi bir bilgi ağı organizasyonunun oluşturulması ve vergi yönetimlerinin ellerindeki bilgilerin de ortak bir data merkezinde toplanması beklenir bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

OECD'nin vergi yönetimleri arasında bilgi ve uygulama sonuçlarının paylaşımının sağlanması konusunda çalışmaları devam etmektedir. 1997 yılında vergi yönetimi ile ilgili önemli konuların tartışıldığı OECD Mali Sorunlar Komitesi(CFA) yönetim toplantısında OECD'ye üye ülkelerin gelir idareleri başkanları veya yardımcılarının fiilen katılımı ile FSM'nin (Forum on Stratejic Management) oluşturulmasına karar verilmiştir. Bu forumun ilgi alanı elektronik ticaretin vergi yönetimlerini ilgilendiren yönleri ile ilgili çalışmalar yapmaktır. FSM, Şubat 1999'da elektronik ticaret ile ilgili yönetsel konular, vergi hizmetleri ve vergilendirme işlerini yürütmek için bir elektronik ticaret alt grubu kurmuştur. Bu alt grup özellikle Turku ve Ottawa toplantıları sonrası yayınlanan raporların vergi yönetimini ilgilendiren kısımları ile görevlendirilmiştir.

FSM tarafından Şubat 2001'de "Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To The Challanges and Opportunities" adlı bir rapor yayınlanmıştır.¹⁷⁰ Raporda OECD'nin Ottawa toplantısında kabul edilen, "Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları",adlı belgenin hayata geçirilmesi için gerekli çalışmaların yapılması istenmiş ve bazı yeni tavsiyelerde bulunulmuştur. Buradaki en önemli tavsiye; OECD'ye üye olan olmayan gelir otoritelerinin, vergi yönetimi

¹⁶⁹ OECD, "Electronic Commerce: A Discussion Paper On Taxation Issues, Discussion Paper," http://www.oecd.org/daf/fa/e_com (15.06.2001)

¹⁷⁰ OECD, "Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To The Challanges and Opportunities" http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_9_FSM_REPORT_Eng.pdf (15.06.2001)

konularında en pratik yaklaşımları keşfine ve yeni gelişmeleri hızlı bir şekilde araştırmalarına imkan sağlayan, FSM tarafından oluşturulmuş İnternet tabanlı bir uygulama olan, FSM Knowledge Exchange (Bilgi Değişimi) adlı web sitesini¹⁷¹ kullanarak, aralarında bilgi ve tecrübelerinin değişiminin kolaylaştırılması olmuştur. Ve bu site aktif olarak sürekli güncellenmekte, sanal ortamda uzmanlarla toplantılar yapılmakta, tartışma gruplarında elektronik ticaret kaynaklı vergi yönetimi konularına çözümler aranmaktadır.

Vergi yönetimlerinin karşılaşılabileceği sorunlar bu kadarla sınırlı değildir. En büyük sorun, toplumun güveninin nasıl devam ettirileceği sorunudur. Vergi sistemleri sadece dürüst ve etkili olarak yönetime ihtiyaç göstermez aynı zamanda dürüst ve etkili olarak algılanmayı da gerektirirler. Ticaret kalıplarının değiştiği, globalleşmenin ve İnternetin ön plana çıktığı bu yeni ortamda vergi idarecileri, bilgileri daha iyi kullanma, vergi toplama ve değerlendirme açısından küresel yaklaşımlar geliştirmek zorundadırlar.

2.2.4.2. Elektronik Ticaretin ve İnternetin Vergi Yönetimi Üzerine Olumlu Etkileri

Vergi yönetimleri için sorunlar ortaya çıkaran İnternet ve elektronik ticaret, beraberinde bazı faydaları da ortaya çıkarır. Bu faydaları genel olarak; operasyon ve yönetim maliyetlerinde azalma, çok büyük hız, bürokrasinin ortadan kalkması, mükelleflere ve bilgiye hızlı ulaşım, böylece hizmetlerin daha kaliteli ve çok daha çeşitli sunulması olarak düşünülebilir.¹⁷²

Elektronik faturalama ve ödeme teknolojisi geliştikçe, bu yenilikleri KDV alanına uyarlamak da mümkün olabilecektir. Özellikle, düşük bedelli işlemler (bunlara mikro-ödemeler denmektedir) bakımından bunun ayrı bir önemi olabilir. Vergi yönetimleri ile enformasyon sanayi birlikte çalıştıkları takdirde yönetim maliyetlerinde ciddi düzeyde azalmalar olabilir. Ancak, bunun için KDV'ye ilişkin kurallarda açıklık bulunması ve geçmişe etkili değişiklikler yapılmaması gerekir. KDV, genel olarak öngörüldüğü gibi, ticari faaliyetlere değil de nihai tüketicilere yönelik bir vergi olarak işlediği sürece bu gereklidir. Genel olarak hizmetlerin, özellikle de telekomünikasyon hizmetlerinin

¹⁷¹ <http://www.fsmke.org> (16.06.201)

¹⁷² "Addressing The Key Tax Policy and Administration Issues Raised by E-Commerce" http://ae-tax.ca/papers/eng/ciat_e.html, (15.06.2001), Executive Secretariat of CIAT.

ithalatının vergilendirilmesine ilişkin kuralların uygulanmasında, Türkiye'de işyeri ya da temsilcisi bulunmayan ve KDV mükellefiyeti bulunmayan müşterilere satış yapan küçük satıcılar bakımından zorluklarla karşılaşılacaktır. KDV kaçağının yaygınlaşması ise KDV sistemine uyan hizmet üreticileri bakımından aleyhte sonuçların doğmasına yol açacaktır.¹⁷³

İletişim kolaylıkları ve bilgiye erişim, mükelleflere yardım etmeyi ve cevap verme zamanını daha iyi kullanmayı sağlayabilir. Vergi yönetimi, mevcut teknolojinin kullanımını ve devamlı mükellef hizmetlerini iyileştirmek için vergi sisteminin idaresinde ticari gelişmeleri kullanmayı sağlamalıdır. Kayıt ve belge zorunlulukları basitleştirilmeli ve elektronik materyalin kabulü için normlar oluşturulmalıdır. Elektronik değerlendirme ve vergi toplama teşvik edilebilir ve daha kolay, daha hızlı ve daha güvenli vergi ödeme yolları ve vergi iadeleri almak kolaylaştırılabilir. Vergi otoriteleri, vergi mükelleflerini bulmak veya tespit etmek için güvenilir bilgiye ulaşma yeteneğini devam ettirmelidir. Ülkeler, vergileri toplamak ve kontrol etmek için uygun sistemler sağlamalıdır ve vergi toplamayı kolaylaştıracak uluslararası mekanizmalar geliştirilmelidir.¹⁷⁴

Vergi yönetimleri, yeni teknolojilerin idari ve mükellef uyum maliyetlerini azaltma ve iradi uyumu artırma yolları dahil mükellef hizmetlerini iyileştirmek için bir imkan sağlayabileceğini kabul etmektedir. Vergi yönetimleri, bu olasılıkları araştırmakta, çeşitli seçeneklerin yararlarını değerlendirmekte ve bunları uygulamanın şartları ve maliyetlerini değerlendirmektedir. Vergi otoriteleri, mükellef hizmetinde yeni teknolojilerin yararlarını elde etmek için isteklidir. Nitekim, günümüzde bir çok vergi yönetimi elektronik veri değişimi ve onların işlerini daha etkili yapan diğer teknolojiye dayalı programlara sahiptir. Bu kolaylıklar, firmaların vergi düzenlemelerine uymak için çok zaman harcamayacağını ve hem vergi yönetimi ve hem de onun müşterisi daha az kağıt kullanacağını ifade eder. Diğer yararlar, müşteri hesaplarını zamanla güncelleştirme, daha hızlı işlem, daha hızlı iadeler ve verimlilik artışıdır. Son zamanlarda ortaya çıkan teknolojik gelişmeler mükellef hizmetlerini artırmak için imkanlar sunar. Ayrıca, bu yeni teknolojiler yönetim maliyetlerini azaltmak için daha düşük maliyetli bilgi işleme metotları sunarak, ödeme sistemleri gibi otomasyona izin vererek ve fiziksel depolama maliyetlerini azaltma

¹⁷³ Dönmez, **a.g.e.**, s.448-449.

¹⁷⁴ İhsan Günaydın, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri," **Vergi Dünyası** , Sayı: 224, (Nisan 2000), s.105.

yoluyla gelir otoritelerine yardım edebilir.¹⁷⁵

Ayrıca FSM yayınladığı raporda üye ülkelere aşağıdaki seçenekleri kullanarak bu yeni ortamdan faydalanmalarını tavsiye etmiştir¹⁷⁶: Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerle vergi yönetimleri bir web sayfası oluşturarak vergi mükelleflerine rehberlik edebilir ve gerekli bilgileri sunabilir, bir çok standart sorular için karşılıklı telefon cevaplama sistemi kurabilir, hareket kabiliyeti yüksek vergi mükellefleri için tek bir e-posta adresi kullanılması düşünülebilir, e-posta yoluyla mükelleflerden soru alma ve cevaplama hizmeti verilebilir, vergi ödemeleri ve iadeleri için direkt mevduat programları kullanımına gidilebilir, yeni teknolojileri kullanma yoluyla bilgi alınabilir ve sosyal güvenlik, maaş ve ücret vergileri ve diğer benzer ödemeler için otomatik ödeme sistemini uygulanabilir.

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler doğrultusunda ülkemizde akıllı ve üretken çalışmalarda bulunmak zorundadır. Bu açıdan Maliye Bakanlığına büyük görevler düşmektedir. Bu yeni dünyada Türkiye'nin yerini belirlemesi ve olumsuz etkilenmemesi için yapması gerekenler şu şekilde özetlenebilir:¹⁷⁷

- Elektronik ticaret, bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de hızla gelişmektedir. İnternet ilk olarak eğitim ve araştırma kurumlarınca kullanılmakla birlikte, yıllar geçtikçe en büyük gelişme ticaret alanında yaşanmıştır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığınca çok ciddi bir biçimde ve sistematik olarak izlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, İnternet standartlarının ve protokollerinin geliştirilmesine kendi ilgileri açısından katkıda bulunmalıdır.

- Elektronik ticaret, uluslararası ticaretle uğraşan işletmelerin sayısını arttıracaktır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinde, İnternet üzerinden ticaret yapan yükümlülerin URL ya da e-posta adreslerini bildirmelerine imkan veren değişiklikler yapması faydalı olabilecektir.

- Coğrafi konumu esas alan gelirin kaynağı, ikametgah ve işyeri gibi temel vergi kavramlarının İnternet ortamında uygulanmasında belirsizlikler ve idari zorluklarla karşılaşılacaktır. Söz konusu sorunların uluslararası işbirliği yapılmaksızın

¹⁷⁵ Günaydın, a.g.e., s.106

¹⁷⁶ OECD, "Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To The Challenges and Opportunities" s.12. http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_9_FSM_REPORT_Eng.pdf (15.06.2001)

¹⁷⁷ Dönmez, a.g.e., s.449-450.

çözümlemesi mümkün görünmemektedir. Bu konuda ulusal çıkarlarımızı gözeterek bir model geliştirilmesi gerekmektedir.

- Elektronik ticaret ortamında vergi yükümlülerinin kimlikleri daha az belirgindir. Gerçek hayattaki kişilerle İnternet'te belirli bir anda varlık gösteren kişiler arasında zayıf bir bağ vardır. Hukuki bir kişiliğin varlığını saptamadan, bir vergi tarhiyatı yapılması da mümkün değildir. Maliye Bakanlığı'nın, Türk IP numaralarını gösteren bir liste oluşturması bu açıdan yararlı olabilecektir. Bunun için Türkiye'yi dünyanın geri kalan kısmına bağlayan uluslararası telekomünikasyon şirketleri ile işbirliği yolları aranmalıdır.

- Vergi yasalarının, elektronik ticaret ortamında etkili bir şekilde uygulanabilmesi için, vergi yönetiminin bilgi toplama ve kayıt düzeni konusunda sahip olduğu klasik yetkilerinin bu yeni ortam göz önünde tutularak düzenlenmesi gerekir. Bu bağlamda, vergi yönetimine erişim yetkilerinin ve şifre anahtarlarının verilmesi üzerinde durulmalıdır.

2.3. Elektronik Vergi Yönetimi Kavramı ve Amerikan Vergi Yönetimi Uygulaması

Elektronik Vergi Yönetimi kavramı, dünya için yeni bir kavramdır ve ilk kez ABD'de kullanılmaya başlanmıştır.

2.3.1. Elektronik Vergi Yönetimi Kavramı, Misyonu ve Ana Stratejileri

Elektronik Vergi Yönetimi (Electronic Tax Administration-ETA) kavramı ilk kez Amerikan Vergi Yönetimi (IRS) tarafından ortaya konulan bir kavramdır.

Amerikan Hazine Bakanlığı, vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasını, kendine bağlı bir birim olan IRS'ye havale etmiştir. 1862'de kurulan kurum; alkol, sigara, silah ve patlayıcı vergileri dışında kalan gelir, sosyal güvenlik, emlak, satış ve bağış gibi önemli vergileri toplamakla sorumludur.¹⁷⁸

ABD'de 22 Temmuz 1998 tarihinde Kongre tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin idari yapısı dört ana Operasyon Grubu adı altında yeniden yapılandırılmıştır. Dört ayrı grubun adeta ayrı vergi hizmeti

¹⁷⁸ Mahmut Sayın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri," **Vergi Sorunları**, Sayı:95, (1996), s.7.

veren işletmeler gibi mükelleflerin ihtiyaçlarını ve sorunlarını bilen bir yapı içinde örgütlenmesi sağlanmış, bu grupların sorumluluğunu üstlenen üst düzey yöneticilerin ünvanının belirlenmesi dahi özenle tartışılmış ve genel müdür yerine “Commissioner” (Komisyon Üyesi-Müdür-Şube Müdürü) ünvanı verilerek, diyaloga açık ve mükellef odaklı bir yönetim yapılacağı vurgulanmıştır.¹⁷⁹

Elektronik Vergi Yönetimi kavramı, Baş Müdür(Commissioner) ve Vekiline (Deputy Commissioner) işlem ve politikalar üzerine danışmanlık yapan Baş Operasyonlar Memuruna bağlı olarak çalışan 10 farklı Yardımcı Şube Müdürlüğü’nden (Asisstant Commissioner) birisinin Elektronik Vergi Yönetimi Yardımcı Şube Müdürü (Electronic Tax Administration Asisstant Commissioner), atanması ile ortaya çıkmıştır. Ve mükelleflerin IRS ile olan işlem ve ilişkilerinde devrim yapacak olan Elektronik Vergi Yönetimi’nin misyonunun, amaçlarının, anahtar stratejilerinin, sağladığı faydaların ve doğabilecek sorunların anlatıldığı “Electronic Tax Administration A Strategy For Growth – Büyümek İçin Bir Strateji Elektronik Vergi Yönetimi” adlı bir stratejik plan ile de son şeklini almıştır.

1998 tarihli, IRS’nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu’na dayanan stratejik plan: engelleri aşmak, teşvikler sağlamak ve rekabet edilen pazar güçlerine karşı önemli gelişme sağlamak için; a) En geç 2007 yılına kadar tüm vergi beyannamelerinin ve bilgi formlarının %80’ninin elektronik olarak dosyalanması, b) 2001 vergileme döneminden başlamak üzere tüm beyannamelerin elektronik bir şekilde dosyalanması amaç edinmiştir.¹⁸⁰

Elektronik Vergi Yönetimi uygulamasının ana amacı, mükelleflerin IRS ile olan işlem ve İletişimlerinde nasıl devrim yapılabileceğidir.

ETA, Amerikan vergi mükelleflerine en kaliteli hizmeti vermek, vergi ile ilgili sorunlarında onlara yardım etmek, vergi hukuku ile uyumlaşmalarını sağlamak ve tüm mükellefler için adaleti sağlamayı amaçlayan IRS misyonunu kapsamlı bir şekilde değerlendirmektedir. Elektronik işlemlerin hakim olacağı finansal sistemde, mükelleflerin vergi beyannamelerini nasıl dolduracaklarını, borçlarını nasıl ödeyeceklerini, vergi hukuku ile ilgili ihtiyaç duyacakları yardım ve bilgiyi nasıl alacaklarını kapsayan, IRS ile olan işlem ve ilişkilerinde devrim niteliği yaratacak

¹⁷⁹ S. Saygın Eyüpgiller, “Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler,” **Vergi Dünyası**, Sayı:233, (Ocak 2001), s.123.

¹⁸⁰ “Electronic Tax Administration A Strategy For Growth”, http://www.irs.gov/Elec_svs/eta-plan.html (19.04.2001)

cesur ve yenilikçi adımlar atılmalıdır ve bununda uygulanabilmesinde ETA'ya büyük görevler düşmektedir.¹⁸¹

IRS, ETA'nın 2007 yılı için bazı stratejik amaçları vardır. Bunlar: Amerikan mükelleflerinin %80'ninin işlemlerini elektronik biçimde gerçekleştirmesi, beyanname başına elektronik işlemlerden doğan maliyetinin 2 dolardan aşağıya indirilmesi, İşlemlerin doğru ve hatasız olarak %99 oranında başarılması, mükellef ve dağıtıcı tatmininin %90 oranında başarılması ve çalışan tatmininin de %70 oranında başarılmasıdır.

IRS, bu stratejik amaçların tamamlanmasını sağlayacak yedi anahtar strateji geliştirmiştir. IRS, anahtar stratejiler ile amaçlarını başaracak ve ETA'nın misyonunu tamamlayacaktır.¹⁸² Bu stratejiler:

1. Elektronik dosyalama yapma, elektronik ödeme ve elektronik iletişim o kadar basit olmalıdır ki mükellefler telefon veya posta yolu ile beyan yerine bunları tercih etsinler,
2. Elektronik dosyalama yapma, elektronik ödeme ve elektronik iletişim ile ilgili ürün ve hizmetlerde mükellefler için tatmin edici artışlar yapılmalıdır,
3. İşlemlerdeki doğruluk oranı arttırılmalı, hata oranı en aza indirilmeli ve korunmalıdır,
4. Her beyanname için elektronik dosyalama işleminin maliyeti uygun bir şekilde azaltılmalıdır,
5. Sunulacak ürün ve hizmetler yüksek kalite ile verilmelidir,
6. Başarıyı yakalamak için en iyi uzmanlar, ortaklar ve fikirler bulunmalıdır.
7. Başarı için çalışanların ve ortakların yetiştirildiği, bilgilendirildiği ve yetkilendirildiği çalışma ortamları oluşturulmalıdır.

Finansal dünyanın temelleri, elektronik işlemlere doğru kaymaktadır ve IRS'de bunun farkındadır. Bu stratejik plan, yoğun olarak IRS'nin Yeniden Yapılandırılması Komisyonu, Ulusal Verim İnceleme Komisyonu ve konu ile ilgili diğer taraflar tarafından yapılan tavsiyeler ile şekillendirilmiş. Ve bu planın hazırlıkları yapılırken, kapsamı belirlenirken; 1997 tarihli Mükellefi Koruma Kanunu, Hazine Ödenek Hesapları ve 1998 tarihli IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu göz önüne alınmıştır. IRS'de, Stratejik Plan ve Modernizasyon Projesi arasında tutarlılık

¹⁸¹ "Electronic Tax Administration A Strategy For Growth", http://www.irs.gov/Elec_svs/eta-plan.html (19.04.2001)

¹⁸² "Federal and State e-file Partnership Plan", http://www.irs.gov/elec_svs/index.html (19.04.2001)

sağlanırken, ETAAC(Electronic Tax Administration Advisory Committee- Elektronik Vergi Yönetimi Tavsiye Komitesi) gibi kurumların yeni öneri ve fikirleriyle plan, yavaş yavaş geliştirilecektir. Böyle bir sistem, IRS ile elektronik dosyalama işlemlerini daha önceden başlatmış olan mükelleflerinde gereksinimlerini de karşılayacaktır. Ayrıca, IRS tarafından planla ilgili olan değişiklikler hakkında ve beyannamesiz vergi sistemine doğru giden sisteme katılan kişilerle ilgili gelişmeler hakkında Kongreye yıllık bir rapor verilecektir.¹⁸³

2.3.2. Amerikan Vergi Yönetimi Uygulaması

ETA uygulaması, finansal işlemlerin elektronikleşmeye başladığı bir dünya karşısında ABD vergi yönetiminin devrim niteliğinde bir adımı olmuştur. Ve bu sistem IRS'de uygulamaya konulmuştur.

2.3.2.1. Elektronik Vergi Yönetimi Şube Müdürlüğü

Baş Operasyonlar Memuruna bağlı olarak çalışan Elektronik Vergi Yönetimi Şube Müdürlüğü'nün ve bu birime bağlı çalışan personelin; misyonu, görevleri ve sorumlulukları İç Gelirler Kılavuz Kitabı'nın, Yönetim kısmında belirlenmiştir.

Bu birimin misyonu, elektronik beyannameler, bilgi dökümanları, ödemeler ve yazışmalar ile elektronik ticaret ile ilgili programlar ve tüm girişimleri yönetmek için IRS ile mükelleflerin işlem ve iletişiminin nasıl olacağı konusunda devrim yapmak olarak belirlenmiştir.¹⁸⁴

ETA Şube Müdürü, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, vergi uzmanları, uygulayıcıları ve ödeyicilerle ilgili işlemlerden ve ödemeleri yapmak, yazışmaları idare etmek, düzeltme formları, yayınlar ve diğer IRS bilgileri gibi diğer işlemlerden, iki taraflı elektronik bilgi değişiminin başından sonuna kadar olan tüm süreçte, Baş Operasyonlar Memuruna karşı sorumludur ve rapor vermek zorundadır. Şube Müdürünün kurmay personeli üç kısma ayrılmaktadır. Bunlar, Elektronik Program Operasyonlar Ulusal Yönetmeni, Elektronik Program Geliştiricisi Ulusal Yönetmen ve Operasyon Danışmanı'dır.

¹⁸³ Aynı.

¹⁸⁴ [http://www.irs.gov/prod/bus_info/tax_pro/irm-part/part01/30387a.html#ss48,\(19.04.2001\)](http://www.irs.gov/prod/bus_info/tax_pro/irm-part/part01/30387a.html#ss48,(19.04.2001))
"Assistant Commissioner (Electronic Tax Administration)".

Şube Müdürlüğü, elektronik vergi yönetimi ile ilgili konularda IRS ve Hazineye tavsiyelerde bulunan, Federal bir komite olan, ETAAC'nin hizmetlerini ve koordinasyonunu sağlar. ETAAC, şube müdürüne elektronik vergi yönetimi için IRS'nin strateji geliştirmesi ve uygulayabilmesi için bilgi sağlayan bir komitedir. ETAAC'nin üyeleri, vergi uygulayıcıları, vergi uzmanları, vergi süreçlerini bilgisayarlaştıran ortaklıklar, küçük işletme toplulukları ve diğer elektronik dosyalama endüstrisi sorumlularından oluşur. ETAAC üyeleri, IRS, ETA faaliyetlerini kamuoyuna sunabilecekleri gibi, varolan veya düşünülen politikalar, programlar ve prosedürler hakkında yapıcı görüşler bildirebilir ve öneriler geliştirebilirler.¹⁸⁵

ETA şube müdürlüğünde, şube müdürü ve diğer personel: ETA bütçesinin hazırlanması, yürütülmesi ve kaynakların değerlendirilmesi için, ETA stratejik planı için, faaliyetlerin planı, amaçları, ölçümleri ve işletme ve operasyon özetleri için ETA'nın faaliyetlerinin kontrolünü, planlamasını ve koordinasyonunu yapmak; ETA insan kaynakları ve diğer yönetsel programları idare etmek; Ulusal Yönetmenler ve Şube Müdürü ile ETA ile ilgili kritik konularda çözümler üretmek, ETAAC, Hazine, Federal Hükümetler, ve yazılım sağlayıcıları, geliştiricileri, uygulayıcılar, uzmanlar ve finansal kurumlar benzeri özel sektör temsilcileri arasında koordinasyonu sağlamak ve ETA ile ilgili halkla ilişkileri sağlama ve Kongre raporlarının taslağını çizme, açıklama ve bilgi verme gibi görevleri yerine getirmekle sorumludurlar.

2.3.2.2. Elektronik Dosyalama Sistemi Nasıl Çalışmaktadır?

Stratejik plan çerçevesinde faaliyetlerini sürdüren IRS'ye 2000 yılında, kağıt beyannameye alternatif, hızlı, güvenilir, doğru ve ulaşılması kolay olan IRS elektronik dosyalama (e-file) sistemini kullanarak 35 milyondan fazla Amerikalı beyannamelerini elektronik biçimde yollamıştır.

Elektronik Vergi Yönetimi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi vb. mükelleflerin, kağıt kullanması yerine, beyannamelerini elektronik yöntemleri kullanarak yollamalarını kapsayan bir yöntemdir, denilebilir. IRS e-dosyalama sistemi olarak adlandırılan bu sistemde mükelleflerin seçebileceği üç tür elektronik dosyalama alternatifi vardır. IRS e-dosyalama; vergi uzmanları aracılığıyla, bilgisayar (PC) aracılığıyla ve telefon (Telefile) aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir. Mükellefler bu sistemle hem Federal

¹⁸⁵ http://www.irs.gov/prod/bus_info/tax_pro/irm-part/part01/30387a.html#ss48 (19.04.2001)

hem de Eyalet beyannamelerini aynı anda verme imkanına sahip bulunmaktadırlar. Fakat bu uygulama yalnız 37 eyalet ve Columbia Bölgesinde mümkün olabilmektedir. Tüm uygulamalarda mükelleflerden istenilen ortak şey, beyannameler üzerindeki imza yerine geçecek olan, herhangi beş numaradan mükelleflerce seçilen, Self-Select PIN (Personel Identification Number-Kişisel Kimlik Numarası)'dır. Ayrıca tüm federal vergi ödemeleri, Federal Elektronik Vergi Ödeme Sistemi adlı sistem kullanılarak, telefonla, kişisel bilgisayarlarla veya finansal bir kurum yoluyla 7 gün, 24 saat ödenebilmektedir.¹⁸⁶

2.3.2.2.1. Vergi Uzmanları Yoluyla Dosyalama Sistemi

Bir vergi beyannamesinin elektronik olarak dosyalanmasının yollarından birisi de, elektronik dosyalama programlarını kullanabilecekleri kabul edilmiş "Yetkili IRS E-Dosyalama Sağlayıcıları" olarak adlandırılan vergi uzmanları aracılığı ile beyannamenin verilmesidir.

Kişinin ya kendisi ya da vergi uzmanı vergi beyannamesini hazırlayabilir. Elektronik dosyalama yapabilmek için mükellefler ya PIN numarası ya da 8453 Formu kullanırlar. Ancak, bunlardan birisi ile beyanname elektronik olarak yollanabilmektedir. IRS'ye ulaşan beyannameler hata ve yanlışlar için bilgisayarlar tarafından kontrol edilir, eğer hata varsa düzeltme için geri yollanır. Herhangi bir yanlışlık yoksa, 48 saat içinde beyannamenizin kabul edildiğine dair ilgiliye bir bilgi ulaştırılır.¹⁸⁷

2.3.2.2.2. Bilgisayar Yoluyla Dosyalama Sistemi

Elektronik dosyalama yollarından birisi de, hızlı ve kolay bir biçimde kişisel bir bilgisayar kullanmak yoluyla beyannamenin yollanmasıdır. Bu yolu tüm mükellefler seçebilir. Bu programı kullanabilmek için mükellefin önce bir bilgisayarının olması gerekmektedir. Sonra iletişimi sağlayacak bir yazılımı alması veya bunu İnternette bir yazılım şirketinden indirmesi gerekmektedir. Ayrıca, beyannamelerin ve bilgilerin

¹⁸⁶ http://www.irs.gov/tax_edu/teletax/tc252.html (19.04.2001)

¹⁸⁷ "E-file Using a Tax Preparer", http://www.irs.gov/elec_svs/elf-txpyr.html (19.04.2001)

iletilmesinde kullanacağı modemin hızlı olması beyannamenin uygun ve güvenli bir şekilde indirilmesi için şarttır.¹⁸⁸

Kişisel bilgisayarda hazırlanabilecek beyanname, modem yolu ile alıcıya iletilir. Bir mükellef en çok beş arkadaşının veya akrabasının beyannamesini yollayabilmektedir. IRS tarafından alınan beyannamenin IRS standartlarına uygun olup olmadığı kontrol edilir ve ilk yöntemdeki süreç bu programda da aynı şekilde işler.

2.3.2.2.3. Telefon (Telefile) Yoluyla Dosyalama Sistemi

Telefile, telefon üzerinden elektronik dosyalama sürecini başlatan ve vergileri hesaplamaya yarayan, ücretsiz bir interaktif bilgisayar programıdır.

IRS, mükellefiyet durumu bu sisteme uyan mükelleflere kullanılabilir bir telefile paketi yollar. Yani sistemi kullanmaya hak kazananlar IRS tarafından belirlenir ve bu paketin alıcıları bu sistemi kullanabilirler. Bu paketi almaya ancak aşağıdaki kriterlere uyan mükellefler hak kazanırlar:

- Yıllık toplam geliri 50 bin doları aşmayanlar,
- Telefon kullanabilenler,
- IRS'ye bildirilen adresi sürekli kullananlar,
- Geliri sadece aşağıdakilerden oluşan mükellefler:
 1. Ücretler, aylıklar, bahşişler, vergilenebilir okul veya kişi bursu gelirleri,
 2. İşsizlik sigortası geliri,
 3. 400 dolardan az ve stopaja tabi olmayan faiz geliri,
 4. Alaska Daimi Fonunun Kar Payları,
 5. Sınırlı eyalet öğretim programı kazançları.¹⁸⁹

Yukarıdaki şartlara uyan ve bu yöntemi kullanmak isteyen mükellefler 1040EZ adlı bir formu doldururlar ve sisteme kayıtları yapılır. Yalnız, suçlular, 65 yaşın üzerindeki, körler ve sağırılar ila akli dengesi bozuk kişiler bu programı kullanamazlar.

Her mükellef, paket geldikten sonra ilk kullanışta, sosyal güvenlik numarası, paketle gelen müşteri numarası ve doğum tarihi bilgileri doldurularak, bir telefon ile beyannamenin elektronik olarak yollanabilmesi hizmetinden yararlanılabilir.

¹⁸⁸ "E-file Using a Computer", http://www.irs.gov/elec_svs/ol-txpyr.html (19.04.2001)

¹⁸⁹ "E-file Using a Telephone(Telefile)", http://www.irs.gov/elec_svs/telefile.html (19.04.2001)

Elektronik Vergi Yönetimi kavramı altında gerçekleştirilen beyannamelerin elektronik yollarla dosyalanması süreçlerinin sağlayacağı faydaları şu şekilde özetlemek mümkündür¹⁹⁰: Ücretsiz dosyalama, hızlı vergi iadesi, doğruluk, %1 gibi çok az hata payı, otomatik olarak vergilerin hesaplanması, kabul edilmesi ve vadesi geldiği anda elektronik olarak ödeme imkanı ve güvenlik.

Vergi yönetimin işlerini kolaylaştıracak, yükünü azaltacak, mükellefin idareye olan güvenini arttıracak ve daha güçlü bir idare ortaya çıkaracak bu sistemlerin ülkemizde de uygulamaya konulmaya çalışılması, yukarıdaki avantajlardan Türk vergi yönetiminin de faydalanmasını sağlayacaktır.

2.3.2.3. Diğer Ülkelerde Elektronik Dosyalama Uygulamaları

Her ne kadar Elektronik Vergi Yönetimi kavramı, beyannamelerin IRS'de elektronik bir şekilde dosyalanması için ilk kez kullanılsa da, bu adla olmasa bile, elektronik dosyalama uygulamaları adı altında bir çok dünya ülkesinde çalışmalar yapılmaktadır. Ama uygulamaların ismi elektronik dosyalama sistemleri olarak geçmektedir. Elektronik Vergi Yönetimi kavramı sadece ABD, İç Gelirler Yönetimi tarafından kullanılmakta ve bu adla oluşturulan bir birim çerçevesinde çalışmalarını sürdürmektedir.

Kanada Gümrük ve Gelir Ajansı(CCRA) tarafından, elektronik hizmetler adı altında mükelleflere çeşitli otomatik ve online hizmetler verilmektedir. Bu hizmetler Net file projesi, E-dosyalama uygulaması ve Telefile uygulamasıdır. Net file projesi, kişilere 1999 yılı gelirlerinin İnternet üzerinden beyanına izin veren bir sistemdir. Elektronik dosyalama uygulaması ise, işletmelerin ve bireylerin beyannamelerini elektronik şekilde vermelerine izin veren, 1993 yılında uygulamaya konulmuş ve 1999 yılında 5.4 milyondan fazla Kanadalının beyannamelerini elektronik şekilde dosyaladığı sistemin adıdır. Telefile sistemi ise, telefon tuşları ile beyannamelerin elektronik şekilde dosyalanmasına izin veren sistemdir.¹⁹¹

Almanya'da, modern iletişim teknolojilerinin kullanımıyla, bürokratik olmayan, vatandaşla dost vergi yönetimi projesi kapsamında ELSTER (Elektronik Vergi Beyan Sistemi) adlı bir çalışma başlatılmıştır. Vergi beyannamelerinin ve vergilendirme

¹⁹⁰ "E-Government Vision: Automated Tax Services Utilizing the Internet" FTA E-File Symposium, 2 May 2000, <http://www.taxadmin.org/fta/meet/ELF/MacDougall/sld001.htm> (17.06.2001)

¹⁹¹ "Electronic Services", <http://www.ccra-adrc.gc.ca/eservices/menu-e.html> (17.06.2001)

prosedürleri için gerekli diğer veri ihtiyaçlarının elektronik olarak verilmesi, günün 24 saati, İnternet ortamından kabul edilmesi ve elektronik kontrol edilmesi sürecine dayanan bu sistem, yaklaşık 250 farklı vergi yazılım üreticisi ve 16 eyalette kurulu özel vergi bilgisayar merkezi ile çalışmalarını sürdürmektedir.¹⁹²

Singapur'da 1998 yılından itibaren bireyler İnternet üzerinden beyannamelerini verebilmektedirler ve mükelleflerin yarısından çoğu e-dosyalama uygulamasını kullanmışlardır. Ayrıca, 24 saat kişisel ve genel vergi bilgilerini telefonda öğrenebilmekte, fax yolu ile idareden form, broşür vb. isteyebilmektedirler.

Avustralya'da 1999 yılından beri e-tax uygulaması sürmektedir. 1999 mali yılında elektronik olarak verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi 27.000 iken, 2000 yılında bu sayı 117.000 gibi bir rakama ulaşmıştır. Ve 2000 yılından itibaren vergi borçlarının İnternet üzerinden ödenmesi imkanı mümkün olabilecektir.¹⁹³

1990 yılında kurulan Estonya Vergi İdaresi, 1998 yılından beri İnternet bilgi hizmetlerinden yararlanmaktadır. Estonya'da 2000 yılında 11.970 kişisel gelir vergisi beyannamesi elektronik olarak dosyalanmış ve bu rakamın 2001 yılında 36.000 civarında olacağı tahmin edilmektedir.¹⁹⁴

3 milyon şirket ve 70 milyon bireysel mükellefe hizmet veren Brezilya Federal Gelir Sekreterliği, 1996 yılından itibaren kullanımı kolay, kolay anlaşılır bir uygulamaya başlamış, beyannamelerin elektronik olarak verilmesine olanak sağlamıştır.

Dünyanın bir çok ülkesinde daha teknolojinin getirdiği imkanlardan yararlanmak, maliyetleri azaltmak ve verimi yükseltmek için, elektronik dosyalama veya benzer sistemlerden yararlanma yoluna gidilmiştir ve bu alana olan ilgi her geçen gün artmaktadır.

3. Vergi Yönetimi Alanındaki Diğer Gelişmeler

Vergi yönetimleri, sadece yeni teknolojilerden etkilenecek değişim geçirmemektedirler. Dünya çapında etkileri olan Toplam Kalite Yönetimi uygulaması ve özelleştirme gibi akımlardan ve bankacılık sektörü gibi çeşitli sektörlerde ki

¹⁹² "ELSTER Project", http://www.ae-tax.ca/papers/eng/cartsten_files (15.06.2001)

¹⁹³ http://www.ae-tax.ca/papers/eng/Bobwebb-montreal_files (15.06.2001)

¹⁹⁴ http://www.ae-tax.ca/papers/eng/estonia_files (15.06.2001)

gelişmelerden etkilenecek 21. yüzyılda ki yapılarına şekil vermekte ve mükelleflerine daha hızlı, güvenilir, verimli ve doğru hizmetleri sunmaya çalışmaktadırlar.

3.1. Vergi Yönetimi Alanında Toplam Kalite Uygulamaları

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki baş döndürücü gelişmeler dünyayı küçülmüş, ekonomi alanındaki rekabeti küreselleştirmiştir. Küreselleşen rekabet ortamında, ülke olarak başarıya ulaşmanın yolu kamu ve özel kesimin top yekûn mükemmelleşmesinden geçmektedir.

3.1.1. Toplam Kalite Yönetimi Kavramı ve Özellikleri

Yönetimsel ya da örgütsel kaliteyi arttırmaya yönelik sistem ve modeller, 1930'lu yıllardan beri yönetim biliminin konuları arasında yer almıştır. Bunların en yaygın ve etkin olanı, Toplam Kalite Yönetimi (TKY) anlayışı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çoğunlukla Japon kaynaklı bir anlayış olarak bilinen TKY'nin ilk uygulamaları 1920'lerde ABD'de gerçekleşmiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrası TKY anlayışı ABD'de rafa kaldırılırken, savaş sonrası yaralarını sarmaya çalışan Japonya tarafından sahiplenilmiştir. 1950'li yılların başlarında yaklaşımın fikir babaları Armand Fiegenbaum, Edward Deming ve Joseph Juran istatistik kalite kontrol tekniklerini öğretmek amacıyla Japonya'ya davet edilmiş, burada yaklaşımın bir diğer önemli ismi Kaoru İshikawa ile buluşarak bu yeni anlayışla Japonya'nın endüstrisinin yeniden canlanması için çalışmalarda bulunmuşlar ve bu anlayışın temellerini ortaya koymuşlardır.¹⁹⁵ Bu çalışmaların başarılı sonuçlarından sonra, TKY anlayışı dünya geneline yayılmış ve özellikle son 20 yıl içerisinde pratikte çok popüler olmuştur.

Kalite konusundaki tanımlar içerisinde göze çarpan ortak özelliklerin; "standartlara uyma", "tüketiciyi tatmin etme", "kusursuzluğu arama", "müşterinin beklentilerini onları değiştirecek biçimde tahrik etme", "üretim asgari koşullarına rağmen azami performans", "süreklilik" gibi unsurlar olduğu görülmektedir. Kalite konusundaki tanımların tek başına yeterli olmadığı ve ancak birbirlerini tamamladığı

¹⁹⁵ Yüksel Karaca, "Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektöründe Uygulanabilirliği Sorunu Bir Örnek Uygulama: Amerikan Gelir idaresinde Toplam Kalite-I", **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:88, (Nisan 2000),s.107.

söylenbilir.¹⁹⁶ Kısaca kalitenin üç yönü vardır bunlar; kaliteyi yaratmak, korumak ve geliştirmektir.

TKY, genel anlamda sayısal ölçme teknikleri yardımıyla hizmet veya ürün kalitesini sürekli olarak iyileştirerek, müşteri memnuniyetini arttırmayı ve böylece müşteri-satıcı arasında uzun dönemli bir ilişki yaratmayı hedefleyen bir yönetim anlayışı¹⁹⁷ olarak ifade edilebileceği gibi, “toplam kalite kontrolü, kalite kontrol çemberleri, sıfır hata, tam zamanında yönetim” gibi sürekli kalite iyileştirmeye yönelik tekniklerin kullanıldığı ve bu tekniklerden fazlasını ifade eden bir “felsefe” olarak da ifade edilebilir. Bunu yanında TKY, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında mal ve hizmet bünyesinde oluşturan bir yönetim anlayışıdır¹⁹⁸ da denilebilir.

Sürekli kalite iyileştirmesi, iç ve dış müşterilerin memnuniyetinin artırılması, çalışanların yönetime katılımıyla ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi ve planlama ve liderlik kavramlarının yeniden tanımlanarak gündeme getirilmesi gibi ilkeler yaklaşımın ana hatlarını oluşturmaktadır.¹⁹⁹ Bir yönetim felsefesi, stratejisi ve metodu olarak TKY'nin altında yatan varsayımlar aşağıdaki gibi formüle edilebilir²⁰⁰.

- ◇ Kalitenin tek belirleyicisi müşteridir.
- ◇ Kalite, üretim aşamalarında ürünün içine katılmalıdır.
- ◇ Değişkenliği önlemek kaliteyi sağlama yolundaki anahtar eylemdir.
- ◇ Kalite, sistem içindeki insanların birlikte çalışmaları ile ortaya çıkan bir sonuçtur.
- ◇ Kalite, girdilerin ve süreçlerin sürekli geliştirilmesini gerektirir. Bu, çıktılar üzerinde yoğunlaşmamalıdır.
- ◇ Kalitenin gelişmesi için çalışanların yüksek düzeyde yönetim sürecine katılmaları gerekir.
- ◇ İşletme/örgüt kültürünün kaliteyi baş tacı edecek şekilde olması gerekir.

¹⁹⁶ Doğan Leblebici ve Uğur Ömürganülşen, “Kamu Kesiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği,” **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, (1999), s.66.

¹⁹⁷ Karaca, **a.g.e.**, s.106.

¹⁹⁸ Leblebici ve Ömürganülşen, **a.g.e.**, s.68.

¹⁹⁹ Hasan Aykın, “TKY ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasının İlk Ön Şartları-I,” **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 335, (1 Ocak 2001), s.86.

²⁰⁰ Osman Saraç, “Vergi Dairelerinde Toplam Kalite Yönetimi-I,” **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 97, (Ocak 2001),s.158.

3.1.2. Kamu Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi

1980'li yıllardan itibaren TKY'nin cazibesi kamu sektörünü de etkilemeye başlamış, kamu hizmetlerinin sunumunda 1980'lerde "etkinlik" arayışı ön plana çıkmışken, 1990'larda "kalite" arayışı popüler hale gelmiş ve bir çok batı ülkesinde kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması yönündeki taahhütler resmi politikalar haline dönüştürülmüştür.

TKY'nin kamu sektöründe uygulanması gerekliliğini savunanlar görüşlerini; kamu sektörünün verimsizliği ve kaynakların etkin kullanılmayışı nedenleriyle ekonomiye bir yük haline gelmeleri ve endüstrileri uluslararası rekabette daha az rekabet edebilir konumuna getirmeleri ile gerekçelendirmektedirler. TKY, kamu sektöründe performans artırma yolu olarak gösterilmekte ve TKY'nin kamu sektörüne uygulanmasında, özel sektörde mal ve hizmet üreten işletmelerde biçimlenişi ile paralellik gösteren ilke ve uygulama süreçleri önerilmektedir.²⁰¹ Ayrıca TKY'de, kamu hizmetlerinden faydalanan vatandaşlar dış müşteri, sürecin katılımcıları da iç müşteri olarak tanımlanmaktadır.

Ancak, endüstriyel orijinli TKY anlayışının kamu sektöründe uygulanabilirliği konusunda, ürün merkezli yaklaşımı hizmet sektörüne uygulama güçlüğü, kamu sektöründe müşteriye tanımlama problemi, performans ölçümüne ilişkin idari mekanizmaların yeterince gelişmemiş olması, dahası kamu hizmetlerine ilişkin olarak performansın ölçülmesindeki yapısal güçlükler, kamu sektörü yönetim kültürüne ilişkin problemler ve benzeri diğer problemlerden dolayı, ciddi tereddütler mevcuttur.

Görüldüğü gibi, çeşitli problemlerden dolayı TKY'nin tüm ilke, teknik ve yöntemlerinin özel kesimde uygulandığı şekliyle kamuya uygulanması mümkün olmayacaktır. Kamunun kendine has özellikleri dikkate alınarak uyarlama ve ön hazırlıklar yapılması gerekecektir. TKY'nin kamu kesiminde başarısı için, üst yönetimin kalite hareketini benimsemesi ve kalite hareketinin bir devlet politikası haline gelmesi, toplam kalite için bütçeden ödenek ayrılması, kaliteli insan kaynağına sahip olunması, fiziki alt yapının kaliteli hizmet vermeye uygun hale getirilmesi, liderlik ve yönetim tarzında değişiklik yapılması, süreç analizleri yapılması, mevzuat ve görev kılavuzlarının hazırlanması, teknolojik alt yapının oluşturulması, doğru,

²⁰¹ Ayşegül Yılıgör, "TKY'nin Özel Sektör ve Kamu Kesimi İçin Ortak Model Oluşturabilme Potansiyeli," *İktisat Dergisi*, (Eylül 2000), s.46.

yeterli, hızlı ve etkili bilgi sisteminin oluşturulması ve uzun dönemli stratejik planlamanın yapılması gereklidir.

Hükümetler, özel sektördeki başarılı uygulamalar sayesinde TKY'nin önemini yavaş yavaş kavramışlar ve kamu kesiminde eğitim, sağlık, yerel yönetimler ve maliye alanında uygulamaya başlamışlardır. Özellikle ABD'de kamu örgütleri, TKY uygulamalarına büyük önem vermekte, bunun sonucunda da 1992 yılı rakamlarına göre tüm kamu örgütlerinin %68'i bu sistemi uygulamaya geçmiş olup kalanlarında yaklaşık %16'sı kısa bir süre içinde geçmeyi düşünmektedirler.²⁰²

3.1.3. Vergi Yönetimi Alanında Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Örnekleri

Vergi yönetimi alanında, daha açık ifade ile vergi toplama işinde bir mal ve hizmet üretiminden söz etmek zordur. Çünkü asırlardır vergi toplama işi devletin egemenlik gücüne dayanarak yaptığı bir zor alım olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla da, bu tanım çerçevesinde bir hizmet sunumundan bahsetmek mümkün değildir. Ancak toplanan verginin vatandaşın hizmetine sunulması başta gelmek üzere, vergi toplama işinin mükellef açısından en az maliyetli ve en az yorucu şekilde gerçekleştirilmesi de vergi toplama işinin bir kamu hizmeti olduğu sonucunu doğurmaktadır. Diğer taraftan çağımızda, liberal devlet anlayışındaki gelişmeler de vergi toplama işinin bir hizmet olarak değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.²⁰³

Vergi yönetiminin yapılanması, görev ve yetkileri; Anayasa, yasa, yönetmelik, tüzük, genelge, yönerge gibi norm koyan, düzenleyici ve denetleyici mekanizmaları bulunan, çeşitli derecelerde yaptırım gücüne sahip yazılı metinlerle çerçevesi çizilmiştir. Bu sebeple kamusal bir hizmet alanı olan vergi yönetimi, TKY'nin çıkış noktası olan endüstri sektöründeki yapılanma ve esneklikten büyük ölçüde yoksundur.

Ancak vergi dairelerince sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması bağlamında yapılacak çalışmalar esnasında, TKY'nin temel ilke ve araçlarından faydalanılması gerekmektedir. Bu yaklaşımın, kamu kesiminde uygulanmasında, kamuya özgü durumlar dikkate alınarak uyarlama yapılmalıdır. Özellikle vergi dairelerinde

²⁰² Asım Balcı, "Maliye Bakanlığı ve TKY: Uygulamaya Yönelik Somut Öneriler," **Vergi Dünyası**, Sayı: 236,(Nisan 2001), s.144.

²⁰³ Nazmi Kayağdı, "Vergicilik Hizmetlerin Toplam Kalite Yönetimi," **Maliye Dergisi**, Sayı:135 , (Eylül-Aralık 2000), s.88-89.

başlanacak bu uygulamada, vergi dairesinin kendine has özellikleri ayrıntılı olarak dikkate alınmalı, TKY'nin temel araçlarından vergi dairesinin bünyesine uygun olanlar seçilmelidir.²⁰⁴

1862 yılında kurulan, Hazine Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan, ABD İç Gelirler Yönetimi (Internal Revenue Service-IRS) 1986 yılında TKY uygulamasına geçerek bu alanda başarılı bir örneğe imza atmıştır.

Yetersiz hizmetten olumsuz etkilenen vatandaşların talepleri doğrultusunda faaliyete geçen IRS, önce dünya çapında bir kalite uzmanı olan Prof. Dr. Joseph Juran ile danışmanlık yapması için anlaşma imzalamış, daha sonra kalite yolculuğuna başlamadan kurumun misyonu, vizyonu ve çalışma ilkeleri belirlenmiştir. IRS misyonunu şu şekilde açıklamıştır: "Yeterli verginin en az masrafla toplanması, artan bir kalite ile halka hizmet edilmesi. IRS'nin adalet ve doğruluk ilkeleri ile halkın güveninin kazanılarak görevin ifası". Bu misyon çerçevesinde IRS, 1990 yılında müşterilerini hedef alan kalite ilkelerini belirlemiş ve problemlerin asıl kaynaklarını araştırıp, çalışanları daha fazla yetkilendirmiştir. Ayrıca IRS çalışma ilkelerine göre kurumun görevini, Kongre tarafından çıkarılan yasaları dürüst ve tarafsız bir şekilde uygulamak ve görevi yaparken ne devleti ne de vergi mükellefini kayırmak olarak belirlemiştir.

Eğitimin çok önemli olduğu bu felsefe de, üst düzey yöneticiler kalite eğitimin önce kendileri almış, daha sonrakiler ise TKY uygulamalarında başarılı olmuş örgüt görevlileri tarafından verilmiştir ve bu eğitimler alt kadrolara doğru genişlemiştir.

Vergi mükelleflerini daha önce vergi dairesinin müşterisi olarak görmeyen IRS, TKY ile ilgili çalışmalarla birlikte mükellefleri müşteri olarak görmenin yanı sıra müşterilerini üç sınıfa ayırmıştır. Bunlar;

- 1 – Vergilerini doğru olarak vermek isteyip bu yönde hareket eden mükellefler,
- 2 – Vergilerini doğru olarak ödemek istediği halde tam olarak nasıl beyanname vereceğini bilmediği için yanlış yapanlar,
- 3 – Kasten vergi vermek istemediği için yanlış veya eksik beyanname verenler ya da hiç bildirimde bulunmayanlar, şeklinde sıralanmış ve daha önce tüm mükelleflerin 3. kategoride değerlendirildiği itirafında bulunulmuştur.

TKY felsefesinin ana ilkelerinden olan takım çalışması konusunda IRS, 1986 ile 1992 yılları arasında kurulan yaklaşık 400 takım ile 27 milyon dolar tasarruf sağlamış

²⁰⁴ Saraç, a.g.e., s.159.

ve bu takımlar 100 milyon dolardan fazla ek gelir getirmişlerdir. Bu süreçte IRS çalışanlarını kalite ve verimlilik konusunda teşvik etmiş, yazılı öneriler sunulması karşılığında nakit ödüller verilmesi uygulamasını başlatmıştır. Bunun sonucunda öneri sayısı %300 artmış ve her bir dolar yatırım karşılığı 48 dolar elde edilmiştir.²⁰⁵

IRS, TKY'nin önündeki en büyük problemlerden biri olan direnci önce tüm personeli kalite eğitimlerinden geçirmek ve sonra değişimden etkilenenlerin karar mekanizmalarına katılarak düşüncelerini açıkça ifade edebilmelerini de sağlayarak değişimin kabulünün herkes tarafından benimsenmesi sağlanmıştır.

1990'da IRS müşteriye odak olarak belirleyen, problemlerin ana kaynaklarını analiz eden ve onların çözümünde çalışanlarını yetkilendiren kalite ilkelerini geliştirmiş ve 1992 yılında felsefe değişikliğine gidilmiştir. Kurumda üç yeni amaç belirlenmiştir. Bunlar; kalite kaynaklı verimliliğin ve müşteri tatmininin iş süreçleri yoluyla artırılması, vergi mükelleflerinin yükünün azaltılması ve gönüllü olarak kurallara uygun vergi verilmesi bilincinin geliştirilmesi olarak sıralanmıştır. Bu yeni anlayış çerçevesinde kurumdaki programlarda da değişikliğe gidilip, eskimiş bilgisayar donanımı yenilenmiş ve bu yolla vergi dökümanlarının giriş sürecinin modernleştirilmesi, kağıt üzerinde yapılan işlemlerin azaltılması, kayıt tutmanın ve vergi yönetimi maliyetlerinin en aza indirilmesi, mükelleflerle ilgili bilgilere kolay ulaşılması ve kurumun geleceği için gerekli kapasite ve esnekliğin sağlanması amaçlanmıştır.

22 Temmuz 1998 tarihinde çıkarılan "IRS'nin Yeniden Yapılandırılması ve Reform Kanunu" ile yapılanma çalışmalarına devam edilmiş, mükellefler ile IRS arasındaki sorunların çözümünde hakemlik rolünü üstlenecek "Mükellefin Avukatı" müessesesi kurulmuş ve 2000'li yıllara girerken IRS'nin misyonu yeniden tanımlanmıştır: "Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak".²⁰⁶

Sonuç olarak, TKY uygulaması IRS'de, çalışanların katılımının iyileştirilmesi, müşteri odaklı hizmet sunumu ve kalite ilerlemesi gibi alanlarda gözle görülür iyileşmeler ortaya çıkarmış ve kalitenin varılıp oturulacak bir yer değil de, bir yolculuk olduğu gerçeğini anlamasını sağlamıştır.

²⁰⁵ Asım Balcı, "Amerikan Vergi İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş (1986-1993)," **Vergi Dünyası**, Sayı: 212,(Nisan 1999), s.144.

²⁰⁶ Eyüpgiller, **a.g.e.**, s.123.

Başka bir başarı örneği ise, TKY'yi vergicilik alanında uygulayan ve bunun olumlu sonuçlarını hem ürettiği hizmet olarak alan hem de Avrupa Kalite Vakfı tarafından 1998 yılı "Kamu Sektörü Avrupa Kalite Başarı Ödülü"nü kazanarak tescilleyen İskoçya'daki İç Gelir İdaresi Cumbernauld Muhasebe Ofisi(AOC)'dir.²⁰⁷

1978 yılında kurulan ve 1036 kişinin istihdam edildiği AOC, 1985 yılında "insanlara kaliteli hizmet" ilkesi ile çalışmalarına başlamıştır. AOC ilk kalite politikasını, "Çalışan Katılımı" olarak belirlemiş ve otokratik yöneticilik anlayışından vazgeçerek, çalışanlarını verimlilik ve kalite için cesaretlendirmiştir.

AOC'un başarısının bir nedeni mükellefleri birer müşteri olarak görmesi ve müşteri tatminin uzun süreli başarı için anahtar gereklilik olduğunu kabul etmesidir. AOC'un müşterilere yaklaşımı, sürekli iyileştirme olayını kuruluşun tabanına kadar indirmiştir. AOC'nin kalite standartlarını korunmasındaki bir başka etken, oto-vergilendirme adlı, mükelleflerin kendi borçlarını hesaplamak amacıyla bireysel vergilendirme formlarını doldurmalarını kapsayan yeni sistem olmuş ve "size yardım etmemiz için bize yardım edin" ilkesi oto-vergilendirme sisteminde mükemmel müşteri hizmetinin temel taşı haline gelmiştir.

1996 yılında "İskoçya Kalite Vakfı" iş mükemmelliği ödülünü alan, 1998 yılında Avrupa Kalite Başarı Ödülü'nü kazanan AOC'dan bir yetkili "TKY bize kamuya daha iyi hizmet verme şansını tanıyor ki, herşeye rağmen, bizim varlık amacımızda budur." diyerek TKY'nin önemini belirtmiştir.

Birçok dünya ülkesinde bu yönde çalışmalar yapmışlardır. İngiliz Gelir İdaresi, mükelleflerin ve çalışanların görüşlerini alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde hazırlayarak, "Charter for Taxpayers" metni halinde ilan etmiştir. Bu metinde, müşterilere etkin, verimli ve adil hizmet vermeyi amaçladıkları belirlenmiş, mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri net bir şekilde tespit edilmiştir. Buna göre telefon görüşmelerinde 30 saniye içinde muhatabına ulaşılacağı, şahsen başvurularda, önceden randevu alınmadan 15 dakika içinde muhatabına ulaşacağı, yazılı başvurularda 28 takvim günü içinde cevap alınacağı ve nihai cevap bildirilemiyor ise, nihai cevap tarihinin bu cevapta belirtileceği taahhüt edilmiştir.²⁰⁸

²⁰⁷ Kayağdı, a.g.e., s.90.

²⁰⁸ Eyüpgiller, a.g.e., s.125.

Yeni Zelanda Gelir İdaresi (Te Tari Taake), çağdaş bir anlayışla misyon açıklamasında, amacını ve bu amaca ulaşmak için neler yapılması gerektiğini tespit etmiş ve açıklamıştır. Amaç, “eğitim, kaliteli hizmet ve adil, fakat sıkı uygulama ile yasaları maksimize etmek” olarak belirlenmiştir. Gelir İdaresi, mükellefleri değerli müşteriler olarak gören bir anlayışla, net vergi gelirini arttırabilmek için yapılması gerekenleri şu şekilde açıklamıştır: Misyonu gerçekleştirebilmek için; yasalara uyumu özendirilen, mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem içeren, mükelleflerin, idareye, mesleki bilgi, beceri ve iyiniyet yönünden inancını sağlamlaştıran, organizasyon alt yapısını ve enformasyon sistemini, müşteri odaklı bir anlayışla, mükellefin uyumunu gerçekleştirecek şekilde güçlendiren uygulamalar sağlanacaktır.²⁰⁹

3.1.4. Maliye Bakanlığı ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması

Özel kesimde kalite çalışmaları 1980'li yıllardan itibaren, dışa açık büyüme stratejisinin de etkisiyle, artmış ve bazı Türk firmalarının kalitesi 1990'lı yılların ikinci yarısında uluslararası platformda alınan ödüllerle tescillenmiştir. Ancak, özel kesimdeki kalite çalışmalarının tam olarak başarıya ulaşması için GSMH'nin %30-35'ini kullanan kamu kesiminin de kaliteli hizmet sunması şarttır.

Ülkemizde, Maliye Teftiş Kurulu, 1980'lerden bu yana tüm dünyada yaygınlaşmaya başlamış olan Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarının vergi toplama ve harcama konusunda temel görevleri üstlenmiş olan Maliye Bakanlığında uygulanmasında öncülük yapma görevini üstlenmiştir.

Kendi bünyesinde yaptığı kaliteyi daha üst seviyeye çıkarma çalışmalarının yanında Teftiş Kurulu , Maliye Bakanlığının vatandaşlarla en çok temas halinde olduğu birimi olan vergi daireleri bünyesinde örnek uygulamalar başlatmayı amaçlamaktadır ve bu çerçevede, “Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi” ile “Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı” yayınlanmıştır.²¹⁰ Ancak TKY'nin uygulamaya geçtiği bir kurum şu an için yoktur. Bu yönerge ve el kitabı ile uygulamanın çerçevesi çizilmiş, TKY'nin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için yapılması gerekenler tanımlanmıştır.

²⁰⁹ Eyüpgiller, a.g.e., s.125.

²¹⁰ <http://www.maliye.gov.tr/tefku/yonerge.htm> (29.06.2001)

Bu iki yayının da amacının; vergi dairelerinde hizmetlerin hızlı, güvenilir, doğru ve etkili bir şekilde sunulmasını; vergi dairelerinin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, mükellef beklenti ve önerilerini dikkate alan, sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip birer hizmet birimi olmalarını sağlamak için Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımının vergi dairelerinde uygulanmasına yönelik olarak yapılacak işlemleri açıklamak olduğu belirtilmektedir.

Vergi daireleri, esas itibariyle kamu tarafından sunulan hizmetlerin tahsilat yönüne ilişkin görev ifa etmesi nedeniyle sunduğu hizmet kalitesi titizlikle irdelenen bir hizmet birimidir. Vergisini ödeyen her mükellef tüm kamu hizmetlerinin kaliteli olarak sunulmasını istemekle birlikte, verginin ödendiği vergi dairelerinde bu istek daha da artmaktadır. Bu nedenle, vergi dairelerinde sunulan hizmetlerin kalitesi ve vatandaş nezdinde sağladığı tatmin düzeyi büyük önem kazanmaktadır.

Vergi dairelerinde hizmet kalitesinin artırılması en üst seviyede mükellefler için fayda sağlar. Kaliteli hizmet sunmanın birinci öncelik haline gelmesi durumunda, müşteriler hizmetlerden daha hızlı, daha iyi bir şekilde yararlanırlar ve bu ödedikleri verginin karşılığını aldıkları inancına sahip olurlar. Böyle bir inanç, vergiye karşı direnci engeller, vergi gayretini ve mükellefin devlete olan güvenini artırır.

Kaliteli hizmet veren kurumda çalışanlar, kendilerini yenilikçi, canlı ve hareketli bir çalışma ortamında bulurlar. Böyle bir ortamda, kurum çalışanları yeteneklerini geliştirme, işlerini çeşitlendirme, müşteri odaklı yapıcı, gelişmeye açık ve pozitif bir kültürün parçası olma fırsatı elde ederler. Gelişmenin faydalarına ortak olurlar ve bunu paylaşırlar. Kaliteli hizmet sunan bir kurum içinde yer almak çalışanların yaptıkları işten onur duymalarını sağlayarak onları teşvik eder ve sağlıklı bir çalışma ortamının oluşmasına katkıda bulunur.

Yukarıda belirtilen faydaların elde edilmesi amacı ile vergi dairelerinde sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması bağlamında yapılacak çalışmalar esnasında, TKY'nin temel ilke ve araçlarından faydalanılması önerilmiştir.

Toplam Kalite Yönetimi'nde müşteri kavramının iki ayrı anlamı vardır: Dış müşteri ve iç müşteri. Dış müşteri, kurumdan ürün ya da hizmet talep eden kişi ya da kuruluşları ifade etmektedir ve klasik müşteri tanımına uymaktadır. İç müşteri ise, kuruluşun içinde ürün ya da hizmeti öncekinden alan kişi ya da bölümdür. Yönergede iç müşteri olarak; vergi dairesinde çalışan ve kendisinden önceki bir sürecin çıktısını, kendi uğraşı olan süreçte kullananlar, dış müşteri olarak da; başta mükellefler olmak

üzere, vergi dairesinin sunduğu hizmetlerden yararlanan ve iç müşteri kapsamına girmeyen tüm gerçek ve tüzel kişiler seçilmiştir.

Vergi dairesince hizmet sunulan kişi ya da kuruluşlar dikkate alındığında aşağıda sayılanlar dış müşteri kavramı içerisinde mütalaa edilebilir²¹¹:

- Vergi Mükellefleri (Mükellefiyete ilişkin her türlü işlem nedeniyle),
- Bağ Kur (Mükelleflerin işe başlama ve adres bilgileri),
- SSK (Kurum alacağı için adres bilgileri),
- İcra Daireleri (İş nevi ve kimlik bilgileri),
- Asliye Mahkemeleri (Nafaka davalarında davalı için gelir tespiti),
- Belediyeler (Kuruma borcu olanların adres bilgileri),
- Ticaret Odaları (Mükellefiyetin devam edip etmediği),
- Sağlık Bakanlığı (Yeşil Kart uygulaması nedeniyle mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığı),
- Yeminli Mali Müşavirler (Mükellefin tarh dosyasında bulunan ve incelemeyi gerektirmeyecek nitelikteki bilgiler),
- Emniyet Müdürlükleri (Mali şubece yapılan adres ve kimlik araştırmaları nedeniyle),
- İflas Masaları (İflas eden mükelleflerin borç bilgileri),
- Merkez Bankası (Pirim ödemelerinde geri tahsil edilemeyenlerin takip ve tahsili),

Toplam Kalite Yönetimi çerçevesinde yapılacak bir çalışma sırasında müşteri memnuniyetini sağlamanın temel hedef olduğu düşünüldüğünde, müşterinin kim olduğunun tespiti önem arz etmektedir. Yukarıda dış müşterilere ilişkin liste, vergi daireleri itibarıyla uzatılabilir veya listeden bazı müşteriler çıkarılabilir. Bu nedenle öncelikle müşterilerin eksiksiz olarak tanımlanması, iş hacmi içindeki yeri ve önem derecesine göre sıralanması gerekmektedir.

Toplam Kalite Yönetimi'ne ilişkin pek çok prensip ortaya konulmaktadır. Ancak Vergi Daireleri'nde yapılacak uygulamalarda TKY'nin özünü teşkil eden üç temel prensip esas alınmıştır. Bu prensipler:

- 1-Çalışanların katılımı,

²¹¹ Aykın, a.g.e., s.90.

2- Sürekli iyileştirme,

3- Müşteri Memnuniyeti'dir.

Çalışanların katılımı, Toplam Kalite Yönetimi felsefesinin temel taşlarından. Çalışanların katılımı denince vergi dairesi çalışanlarının toplanmaları, birlikte iş yapmaları ya da dostane ilişkiler içinde bulunmalarından çok, problemlerin çözümünde tüm çalışanların enerjilerinden faydalanmak anlaşılmalıdır. Kaliteye ulaşmak, vergi dairesinde çalışan herkesin sorumluluğunu gerektirmektedir. Birey olarak herkes kalitenin önemini anlamalı ve kaliteye ulaşmak için sorumluluk hissetmelidir.

Katılım anlayışının üç temel unsuru söz konusudur; Toplam Kalite Yönetimi çalışmalarında üst yönetimin liderliği, takım çalışması ve ruhunun teşvik edilmesi ve bireylere değer vermektir.

Kaliteli hizmet sunulmasında sistemin önemli bir role sahip olmasına karşın, sistemin iyi bir şekilde işleyip işlememesinde insan faktörü belirleyici bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, kalitenin temini yönünde yapılacak çalışmalarda bireylere değer verilmeli, görüş ve önerileri dikkate alınmalıdır.

Vergi dairesince sunulan hizmetlerde kalitenin, dolayısıyla da müşteri memnuniyetinin sağlanması, doğru ve hızlı bir şekilde sunulan kaliteli hizmetin sürekliliği ile mümkündür.

TKY anlayışında, küçük ama sürekli gelişme asıldır. Her geçen gün yaşanan teknolojik gelişmeler, müşteri beklentilerinin artmasına neden olmaktadır. Müşteri beklentilerindeki artışın gerisinde kalan bir kurumun müşterilerini memnun etmesi mümkün değildir.

Toplam Kalite Yönetimi müşteri odaklıdır. Müşteri odaklılık müşterinin üretilen ürün ya da sunulan hizmetten memnun kalmasını ifade eder. Müşteri memnuniyetini, müşterinin beklentileri ile sunulan hizmeti algılaması arasındaki uygunluk şeklinde tanımlayabiliriz.

Kamu hizmetlerinden müşterilerin memnuniyetinin sağlanmasında, sunulan hizmetlerin en azından aşağıdaki ilkelere uygun olması gerekir:

- Ayrım gözetmeden sunulması (eşitlik),
- Zamanında sunulması,
- Yeterli ve etkin olması,

- Herkesin uygun şartlarda ulaşabileceği durumda olması (erişebilirlik),
- Kesintisiz ve düzenli olması (süreklilik),
- Doğru ve hassas olması,
- Risklerden uzak ve güvenli olması,
- Amaca uygun olması,
- Müşteri katılımını içermesi,
- Müşteri ihtiyaçlarını karşılaması.

Vergi dairesine giren mükellef için tatmin kapıdan girişte oluşmaya başlar ve daire içindeki tüm olayları kapsayarak, mükellefin daireden çıkışıyla tamamlanır. Bu anlamda tatmini yalnızca müşterilerin bankoda hizmet veren yetkililerle karşı karşıya olduğu "hizmet anı" ile sınırlı tutmayıp bütünsellik içinde ele almak gerekir.

Vergi dairelerinde Toplam Kalite Yönetimi uygulamasına geçiş ve hizmetlerde kalite iyileştirme çalışmalarının üç aşamada gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu aşamalar:

- 1-Bilinçlenme,
- 2- Uygulama,
- 3- Ölçmedir.

Bilinçlenme safhasında vergi dairesinin misyonun tüm vergi dairesi çalışanları tarafından anlaşılması, vizyonun oluşturulması ve benimsenmesi, hedef ve amaçların belirlenmesi temel amaçtır. Bu amacı gerçekleştirmede en önemli araç eğitimidir. Bilinçlenme sürecinde yönetici ve personelin sürekli iyileştirme ve katılım konusunda aşama kaydetmeleri sağlanacaktır.

Bir kurum veya kuruluşun var oluş nedeni, kurum veya kuruluştan beklenen görevdir. Her kurumun bir misyonu vardır. Kamu kuruluşlarında misyon genellikle ilgili kurumun kuruluş ve görevine ilişkin mevzuatta belirtilmektedir.24/12/1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'ne göre vergi dairelerinin misyonu;

-Vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükelleflerin tespiti,

-Söz konusu kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerinin yerine getirilmesi,

-Yukarıdaki işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemlerin yerine getirilmesi,

-Devlete ait menkul ve gayrimenkul malların satış, taksit, borçlanma ve kira bedelleri ile ecrimisil, bedelmisil, tavizat bedeli ve benzerlerinin tahsilat safhasına ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi,

olarak sayılmıştır.

Toplam Kalite Yönetimi'nin başarıya ulaşması için gerekli olan en önemli unsur eğitimidir. Toplam Kalite Yönetimi'ne ilişkin eğitim, kişileri farkına varma, anlama, tavır değiştirme sürecinden geçirecektir. Bu seviyedeki eğitim, yönetimin çalışanların tam olarak katılması için kalite sistemini anlaması ve sistemin etkinliğini değerlendirebilmesini sağlar.

Vergi dairelerinde Toplam Kalite Yönetimi çerçevesinde yürütülecek eğitimde iki yönlü bir çalışma içine girilecektir. Bir taraftan, Toplam Kalite Yönetimi'nin temel kavramları, felsefesi, uygulama teknikleri anlatılacak, diğer taraftan çalışanların yaptıkları işler konusundaki eksikliklerini gidermeye yönelik çalışmalar yapılacaktır. Vergi dairesi çalışanlarının öncelikle yaptıkları işi çok iyi bilmeleri şarttır. Bunun temini daire idarecilerinin sorumluluğunda olup, daire içi eğitim çalışmaları yoğun ve sürekli bir şekilde yapılmalıdır. Vergi mevzuatında meydana gelen değişiklikler sonrasında daire çalışanlarının bilgilerini yenilemeleri hataların azaltılmasına büyük katkı sağlayacaktır.

Vergi dairesi çalışanlarına verilecek eğitimde aşağıdaki ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır:

- Verilecek eğitim kaliteli hizmet verme odaklı olmalıdır.
- Öğrenme stratejisi ve ortamının müşteri odaklı olması gerekir.
- Öğrenme süreci sürekli hale getirilmelidir.
- Eğitim çalışmalarında öncelikle eğitime tabi tutulacakların mevcut durumu tespit edilmeli ve ihtiyaca uygun eğitim verilmelidir.
- Eğitim çalışmalarında interaktif toplantı yöntemi uygulanarak, eğitim grubunda olan herkesin eğitim çalışmalarına aktif bir şekilde katılımı sağlanmalıdır.

- Eğitim çalışmalarını toplantı salonu ya da sınıflarla sınırlı kalmamalıdır. Yapılan çalışmalar, insanların işlerindeki beceri ve bilgileri % 20 oranında klasik eğitim yoluyla, % 30 oranında diğer çalışanlardan bilgi ve tecrübe aktarımı yoluyla ve % 50 oranında yaparak öğrendiklerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle eğitimin toplantı salonlarının ya da sınıfların dışında da devam etmesi büyük önem taşımaktadır.
- Eğitimin sürekli hale gelmesi için daire yöneticileri uygun ortam hazırlamalıdır.

Verilen nitelikli eğitim ile bilinçlenme aşamasını uygulama aşaması izleyecektir. Bu aşamada, ilk yapılacak olan Kalite Geliştirme Ekipleri oluşturulmasıdır. Kalite çemberleri olarak da adlandırılan Kalite Geliştirme Ekipleri, faaliyetlerini gönüllü olarak gerçekleştiren, bilgi toplama, öneri üretme, eğitim, iş akış kontrolü ve iyileştirme programlarını yürüten küçük gruplardır.

Bu uygulamada vergi dairesindeki tüm personelin katılımı yerine dönüşümlü uygulama ile her personelin aktif biçimde süreçte yer alması ve vergi dairesinin her kademesindeki personelin bu ekiplerin kuruluşunda yer alması sağlanmalıdır. Görüş ve önerilerini idareye iletmek isteyen kişilerin kolayca ulaşabilecekleri dairenin uygun bir yerine konacak öneri defteri, sorun tespiti için kullanılan bir araç olabilir. Mükellef ve memur memnuniyeti için söz konusu kararlar çerçevesinde, personel arasından seçilecek bir değerlendirme kurulunun önerilerin uygulanabilirliğini tartışması ve uygulaması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı personeli, Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü(TÜSSİDE) tarafından, kalite yönetimi eğitimine tabi tutulmaktadır.

TÜSSİDE ve bakanlık arasında başlatılan ortak proje kapsamında, ilk önce maliye denetmenleri kalite yönetimi kursuna alınmış, daha sonra genel müdür yardımcıları ve daire başkanları ile Ankara, İstanbul, İzmir, Adana, Bursa ve Kocaeli defterdar yardımcılığı ve birim amirlerinden oluşan 60 kişilik bir ekip eğitim tamamlanmıştır. Ayrıca bu proje kapsamında, eğitim faaliyetlerinin sürdürüleceği belirtilmiştir.²¹²

Maliye Bakanlığı Vergi Dairelerinde "Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi" ve "Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı" ile çerçevesi çizilen ve hayata geçirilmesi amaçlanan toplam kalite uygulamalarından

²¹² "Maliyecilere Kalite Eğitimi," **Radikal Gazetesi**, (20 Haziran 2001).

herkes kazançlı çıkacaktır. Devlet, çalışanlar ve vatandaşlar uygulamadan memnun kalacaklardır. Bundan dolayı TKY'yi, doğru uygulandığında kaybedeni olmayan bir teknik olarak algılamak yanlış olmayacaktır. Bu nedenle zaman kaybetmeden Türk Vergi Yönetimi alanında da Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarına geçilmesi gerekmektedir. Alt yapısı çok iyi tasarlanan bu yöntemin, ulusal pek çok vergi yönetimine sağladığı avantajlardan Türk Vergi Yönetiminin mahrum kalmaması şarttır. Zaten uygun mekanizmaların kurulması ile sorunların çoğu kendiliğinden gündeme gelecek ve çözüm önerileri de bulunacaktır.

3.2. Vergi Yönetimi Alanında Özelleştirme

Dünyayı etkisine alan özelleştirme dalgası vergi yönetimi alanında da bazı hizmetlerin özelleştirilip, özelleştirilemeyeceği sorusunu akla getirmiştir. Bunun arkasındaki düşünce, özel sektörün belirli işleri kamu sektöründen daha iyi yapabileceği düşüncesidir.

3.2.1. Özelleştirme İçin Muhtemel Alanlar

Vergi yönetimi alanında olduğu gibi, çok az kamu hizmeti özelleştirme için uygun bir yapı teşkil etmektedir. Toplumdan para toplamakla görevlendirilmiş böyle bir kurumda kar güdüsüne yer yoktur. Niçin böyle bir kurumun özelleştirilmesi gündeme gelmiştir?

Öncelikle, bir çok ülkede vergi yönetiminin icraatından büyük bir memnuniyetsizlik vardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde etkin çalışan vergi yönetimi pek yoktur. Vergi idareleri çoğu kez yetersiz personelle, siyasetçilerin ve baskı gruplarının etkileri ile tıka basa doldurulmuşlardır. Rüşveti kaçınılmaz hale kılan düşük performans standartları düşük ücret seviyesi ile birleşmiştir. Bu durumda, vatandaşların kendi hükümetlerine duydukları güvenin kaybolmasına neden olmaktadır.

İkinci olarak, vergicilik hizmetlerinde özelleştirme yeni bir kavram değildir. Özelleştirme, geçmişte uygulanmış, iltizam usulü, emanet usulü ve halk temsilcileri eliyle tahsil usulü gibi, bir takım vergileme mekanizmalarının çağdaş versiyonu niteliğindedir.

Üçüncüsü, vergi yönetimi alanında etkinliğin sağlanması için çağdaş vergi yönetimi tekniklerinden faydalanmak gerekmektedir. Zaten, devletin egemenlik hakkına dayanarak topladığı vergilerle ilgili hizmetlerin hepsinin birden özelleştirilmesi mümkün değildir. Önerilen şey, vergi yönetimini özelleştirilebilecek bölümlere ayırmak, fakat kamu kuruluşlarınca yeterli denetimin yapılmasını sağlamaktır.

Vergi yönetimi, gerçekleştirmekle görevli olduğu kamu hizmetini yerine getirirken bunun devlete gerçek maliyetinin ne olduğunu hesaplamalı ve fayda/maliyet analizleri yaparak etkin bir kamu hizmeti sunmaya çalışmalıdır. Bu analizler çerçevesinde özelleşmesi muhtemel alanları tespit etmeli ve bu konuda gerekli uygulamaları gerçekleştirmelidir.

Özelleştirilmesi muhtemel olan alanlardan vergicilik hizmetlerinde bankacılık sektörünün kullanılması konusu ayrı bir başlık halinde değerlendirilecek, diğer muhtemel alanlar bu kısımda anlatılacaktır.

3.2.1.1. Basım, Depolama vb. Hizmetler

Basım ve depolama, özelleştirme için en başta gelen iki alandır. Bir çok ülkede devletçe işletilen basımevleri oldukça yetersizdir. Gerçek maliyetlerin gizlenmesi veya geleneklerin başka seçeneklere bakmayı engellemesi nedenleriyle bu tür işlemleri fayda/maliyet analizine tutmak zordur. Ama yine de, Jamaika gibi pek çok ülkede bu alanların özelleştirilmesi ile büyük tasarruflar sağlandığı görülmüştür.²¹³

Vergi yönetimine maliyet getiren, vergi beyannameleri gibi çeşitli evrakın özelliklerini belirleyerek bunların tüm basımevleri ve matbaalar tarafından basılmasına izin verilmesi başka bir çözüm olabilir. Ülkemizde mükellefler, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda kendi faturalarını, gider pusulalarını vb. evraklarını bastırabilmektedirler. Ama KDV, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi Beyannameleri vb. diğer evrakı ücretsiz olarak almaktadırlar. Bu gibi evrakların maliyetlerinin mükelleflerden alınması veya onlardan istenmesi idareye tasarruf sağlayabilir. Ama unutulmaması gereken, mükellefe getirilen ek maliyetlerin vergi yönetimince tasarruf edilen kaynakları aşp aşmayacağıdır.

²¹³ Mehmet Yaşar Akçay, "Vergi ve Gümrük İdaresi Alanında Özelleştirme Üzerine," **Vergi Sorunları**, Sayı:82 (1995), s.30.

3.2.1.2. Bilgisayar Sistemleri

Bilgisayar sistemleri, tüm vergi yönetimleri için vazgeçilmez bir araç olarak yerini almış bulunmaktadır. Bu alanda sorun, bazı bilgisayar işlerinin acaba özel sektörde vergi yönetiminden daha etkin olarak yerine getirilebilir mi sorunudur. Bilgisayar işinin uzmanlık gerektiren iş olduğu ve yetenekli uzmanların özel sektörde bulunduğu ve özel sektörün bilgisayar teknolojilerindeki gelişmelere kamu sektöründen daha hızlı adapte olabileceği düşünülmektedir. Ama bu düşünceler bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Birincisi, mahremiyet meselesidir; özel uzmanların mükelleflere ait bilgileri öğrenmesi sorun yaratabilecektir. İkincisi, bilgisayarın kendisi bizatihi özelleştirmeye karşı bir tez oluşturur. En iyi yol bilgisayar konusunda uzman kişilerin vergi yönetimlerinde istihdam edilmesi ve bu uzmanlar yolu ile yönetimlerin kendi sistemlerinin geliştirilmesine çalışılmasıdır.

Ülkemizde, vergi yönetimi denilince akla gelen, mükelleflerle en çok karşı karşıya gelen Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, bilgi işlem faaliyetleri konusunda çalışmaları bulunmaktadır. Bu çerçevede, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP) ve Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) ile Vergi İstihbarat Merkezinde toplanması amaçlanan bilgi formlarının bilgi girişlerini büyük ölçüde kolaylaştıran Karakter Tanıma Teknolojisi'nin (ICR) kullanılması projeleri, GGM'nin gerçekleştirmeye çalıştığı faaliyetlerin başında gelmektedir.

Ayrıca, vergi denetiminin planlanması, yürütülmesi ve sonuçlarının izlenmesine destek sağlama amacına uygun olarak; Vergi İstihbarat Merkezi'nin yeniden yapılandırılması ve günümüz bilgisayar teknolojisinin olanaklarından en üst düzeyde yararlanılması için başlatılan çalışmalar devam etmekte olup, 1999 yılı sonunda ulaşılan noktada, Vergi İstihbarat Merkezi'nce iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi ve sonuçların denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları sürdürülmüştür. Söz konusu çalışmalar çerçevesinde; Bilgisayar Destekli Denetim Projesi kapsamında oluşturulan Denetim Bilgi Bankası'nda yer alan mükelleflerin seçimine ilişkin programlar tamamlanmış ve gerek vergi yönetim, gerekse vergi inceleme birimlerinin kullanımına açılmıştır. Vergi İstihbarat Merkezi tarafından toplanmasına devam edilen ve vergi kimlik numarası ile ilişkilendirilen bilgi formlarının bilgi girişlerinin, Karakter Tanıma Teknolojisi (ICR) kullanılarak yapılması ve bilgilerin güncel olarak Denetim Bilgi Bankası'na aktarılması için gerekli donanım

ve yazılım temin edilmiş olup, oluşturulan Intranet üzerinden vergi yönetiminin ve vergi inceleme birimlerinin kullanımına sunulması sağlanmıştır.²¹⁴

3.2.1.3. Eğitim

Vergi yönetiminin en önemli görevi mükelleflerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmelerini kolaylaştırmak, vergi bilincini, ahlakını oluşturabilmektir. Mükelleflerin ödevlerini kolaylaştırmanın başta gelen bir yolu beyan için gerekli formların ve prosedürün daha basitleştirilmesi, diğer yolu da mükelleflerin eğitimidir. Temel konularda geniş kitlelere ulaşmak için en önemli araç televizyondur. Daha karmaşık konular için seminerler düzenlenmelidir.²¹⁵

Her iki durum içinde işi özel sektöre devretmek düşünülebilir. Çünkü bu konularda özel sektörün daha çok tecrübesi vardır ve işi daha iyi yapabilirler. Üniversite profesörlerinden, konusunda tecrübe sahibi vergi uzmanlarından, uzman iletişimcilerden alınacak yardımlarla mükelleflere daha çabuk ve etkili ulaşmak mümkün olabilecektir.

Bir başka meselede mükellefe yardım konusudur. Bu iş, ister şahsen, ister telefonda, ister İnternet ortamında olsun mükellefin sorularını cevaplandırmayı içerir. Vergi yönetiminin, bu tür görevleri yerine getirmek için yeterli kaynağının olup olmadığı, bunu hangi maliyetlerle üstlendiği değerlendirilmeli; bundan sonra, özel sektörün işi daha iyi yapıp yapamayacağına karar verilmelidir. Maliye Bakanlığı bu işi yapabilecek kapasitede ve yeterliliktedir.

3.2.1.4. Vergi İncelemesi ve Beyanname Tasdiki

Vergi incelemesi vergi yönetiminin can damarıdır, bu nedenle özelleştirilmesi konusunda daha çok problem vardır. Bunların en önemlisi vergi mahremiyetidir. Mükellefin kimliği vergi denetimini etkilemektedir. Denetim birimleri üzerindeki siyasi baskı, rüşvet gibi konularda özel sektöründe, kamu sektöründe olduğu gibi sorunlarla karşılaşmayacağına garantisizdir. Bu nedenle, vergi yönetimi özel deneticilerin çalışmalarını dikkatle kontrol etmelidir.

²¹⁴ Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu," (Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara,2000), s.34.

²¹⁵ Akçay, a.g.e., s.32.

Bir çok mükellef vergi beyannamelerinin doldurulması için uzman kişilere düzenli olarak para ödemektedir. Bu uygulama, hataları en aza indirdiğinden vergi yönetimi açısından da yararlıdır. Ancak beyannameyi dolduran, müşterilerin çıkarlarını korumak isteyecektir. Bu gibi durumların doğurabileceği olumsuz durumların önüne geçildiğinde, beyannamelerin özel uzmanlarca doldurulması faydalı olacaktır. Bir seçenekte, cirosu veya aktifleri belirli hadlerin üzerinde olan mükelleflerin beyannamesinin muhasebeciler tarafından imzalanması zorunluluğunun getirilmesidir. Bu konuda da denetimin tam olarak yapılması, sistemin işlemesi açısından önem arz etmektedir.

Ülkemizde, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” Kanunu çıkarılmış ve bu kanunla meslek mensuplarının teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlenmiştir.

Bu kanunun 12. maddesinde: “Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek ezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler”²¹⁶ denilerek tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk açıkça belirtilmiştir.

²¹⁶ **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, (Resmi Gazete, Tarih:13 Haziran 1989, Sayı:20194).

3.3. Vergi Yönetimi ve Bankacılık Sektörü İlişkisi

Devletin finansman ihtiyacını karşılama kaynaklarından en önemlisi vergi gelirleridir. Vergi sisteminin rasyonel ve etkin şekilde işletilmesinde vergi yönetimi ve denetiminin önemi çok açıktır. Vergi yönetim ve denetiminde etkinlik kriteri; minimum maliyetle maksimum vergi gelirin sağlanması ve mükellefler arasındaki eşitlik ve adalet ilkesinin oturtulmasıdır. Vergi yönetiminin etkinliğinin sağlanabilmesi için, çağdaş vergi yönetim tekniklerinden faydalanılması gerekmektedir. Bu tekniklerden birisi de, vergi yönetim ve denetiminde bankacılık sisteminin yardımcı fonksiyonlarından faydalanılmasıdır.

Bankacılık sektörü özellikleri itibari ile diğer sektörlerden farklı olan ve sahip olduğu bu özellikler ile de vergi yönetimine pozitif dışsallık sağlayan bir sektördür. İlk olarak bankacılık sektörünün faaliyet alanı para ticaretine yöneliktir. Para ticaretinin olduğu bir yerde gelir tahakkuklarının ve vergi yönetimi açısından vergiyi doğuran olayın olmaması mümkün değildir. İkinci olarak bankacılık sektörünün işleyiş şekli vergi yönetimi ile entegrasyona, vergi yönetiminin yükünü azaltmaya ve yönetimin etkinliğinin yükseltilmesine çok uygundur. Üçüncü olarak; bankacılık sistemi, ihtisas bankacılığı ve finansal enstrümanları gelişmiş bir ülkede, kayıt dışı ekonominin çapının minimuma çekileceğini söylemek mümkündür. Dördüncü olarak, bankacılık sektöründe kaydedilen bilgilerin hemen hemen tümü vergi yönetimi açısından değer taşır ve bu bilgiler vergi denetimlerinin etkinliğinin sağlanmasında çok önemli fonksiyonlar üstlenebilir.²¹⁷

3.3.1. Bankacılık Sektörünün Vergi Yönetiminin Etkinliğini Arttırıcı Özellikleri

Bankacılık sektörünün taşıdığı bazı özellikler, vergi yönetiminin etkinliğinin yükseltilmesinde etkili olabilmektedir.

²¹⁷ M. Cahit Güran, "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü," **Vergi Dünyası**, Sayı 194, (Eylül 1997), s.101.

3.3.1.1. Kayıt Düzeninin Yerleştirilmesi Açısından

Bankacılık sektörünün kayıt düzeninin yerleştirilmesi açısından yarattığı etkiler, aslında vergi yönetimi için dolaylı bir nitelik taşır. Başka bir deyişle, bankacılık sektörünün gelişmesi, dolaylı şekilde kayıt düzeninin yerleşmesini ve kayıtlı ekonominin çapının gelişmesini sağlarken, vergi yönetimi ve denetiminin de etkinliğini yükseltir.

Bankacılık siteminde yapılan her işlem banka kayıtlarına ve dekontlara yansır. Aynı şekilde bankaların aracılık ettiği alım satım işlemlerinin tümü de kayıtlı olarak gerçekleştirilmektedir. Örneğin bir finansal kiralama işleminde veya factoring işleminde faturasız olarak işlemin yapılması mümkün değildir. Benzer olarak kredi kartı kullanılarak ya da çekle yapılan bir alışverişin de, kayıtlara yansımama olasılığı yok gibidir. Belge ve kayıt düzeninin yerleşmesi vergi yönetiminin dolaylı yoldan işini kolaylaştıracaktır.

Türkiye’de mevcut bankacılık sisteminin yeterince gelişmemiş ve yayılmamış olması ve finansal derinliğin sağlanamamasından dolayı, bankacılık sektörünün üzerine düşen görevi tam olarak yerine getiremediği söylenebilir. Ancak sektörü geliştirmek, etkinliğini arttırmak için ülkemizde çalışmalar devam etmekte ve bu da gelecek açısından ümit vermektedir.

3.3.1.2. Bilgi Kaynağı Olması Açısından

Çağdaş bir vergi sisteminde, vergiyi doğuran olayların yoğun bir şekilde yaşandığı merkezlerle, vergi yönetimi arasında sağlıklı bir bilgi ağı kurulmuştur. Denetim bilgisayara dayalı ve ekonometrik analizlerden hareketle yapılmaktadır.²¹⁸ Dolayısıyla ekonomide vergiyi doğuran olayların yoğun şekilde yaşandığı yerlerden birisi de bankacılık sektörüdür ve bankacılık sektörü ile vergi yönetimi arasında bilgi akışının sağlanması da önem taşımaktadır.

Bankalara hesap açtırıp çalışan mükelleflere ait banka mevduatların, havale işlemlerine, çek ve senet işlemlerine, hazine bonusu ve devlet tahvili işlemlerine, kredi kartlarına, banka kartlarına vb. nitelikte bilgilerin vergi yönetimi ve denetimi

²¹⁸ Sadık Kırbaş, “Çağdaş Bir Vergi Sistemine Yaklaşım,” **Yaklaşım**, Sayı: 30, (1995), s.61.

açısından önemi büyüktür. Bankalarda ki bilgilerin vergi yönetimi tarafından kullanımının, şu şekillerde sağlanması mümkündür:²¹⁹

- Vergi yönetimi ve bankaların bilgisayar sistemleri arasında network aracılığıyla iletişim kurarak, bankalardaki bilgilerin sürekli olarak vergi idaresinin kullanımına açık olması,
- Bankaların, müşterilerine ilişkin belirlenmiş bir takım bilgileri düzenli olarak vergi yönetimine bildirmesi,
- Vergi yönetiminin belli mükelleflere ilişkin bilgileri bankalardan istemesi.

Türk vergi yönetiminde bir bilgi kaynağı olarak bankacılık sektöründen, vergi denetimlerinde faydalanılmaktadır. VUK'nun 148. maddesinde bilgi toplama müessesesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; diğer bazı kurumlar gibi bankalar da Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi isteme yazılı olabileceği gibi sözlü de yapılabilir. Ayrıca VUK'nun 150. maddesine göre, diğer bazı kurumlar gibi bankalar da, her ay muttali oldukları ölüm ve intikal olaylarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bankalar; mevduat, şirket hissesi, emanet para-eşya veya sair surette alacak sahiplerinden birisinin ölümü halinde, ölenin adını, soyadını, alacağına türünü ve miktarını vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.²²⁰

Ancak Türkiye'de bankaların bazen özel kanunlardaki sır saklama yükümlülüklerini bahane ederek bilgi vermektan kaçınabildikleri görülmektedir. Bankalar Kanunu'nun 83. maddesine göre; sıfat ve görevleri dolayısıyla, banka ya da müşterilerine ait sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili bulunan mercilerden başkasına açıklayan banka mensuplarının cezai yaptırıma tabi tutulacağı belirtilmektedir. Görüldüğü gibi sır saklamayla ilgili olarak kanunla açıkça yetkili kılınan kişiler istisna tutulmuştur. Ayrıca, VUK'nun 151. maddesinde, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan imtina edemeyecekleri de hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bankalar ve mensupları açısından mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermektan kaçınmak mümkün değildir.²²¹

Ülkemizde ekonominin kayıt altına alınabilmesi ve para hareketlerinin izlenebilmesi amacıyla ile 4108 sayılı kanunla getirilen, Mayıs ayı itibari ile 15 milyon

²¹⁹ Tayfun Beşe, "Gelir İdaresi Tarafından Kurulan Vergi İstihbarat Arşivinin Fonksiyonu ve Bir Öneri," **Vergi Dünyası**, Sayı: 126, (1992), s.9.

²²⁰ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, (Resmi Gazete, Tarih:10 Ocak 1961, Sayı:10703), Madde:148.

²²¹ Güran, **a.g.e.**, s.111.

780 bin kişiye verilen, vergi kimlik numarası uygulaması çalışmalarıdır. Bu proje ile mükelleflerin servet, gelir, harcama faaliyetlerinin bir bütün olarak kavranması amaçlanmaktadır. Bu numaranın kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve belgelerde kullanılması mecburiyeti getirilmiştir.

Bu konu ile ilgili olarak hazırlanan tebliğ ile vergi kimlik numarasının, 1 Eylül 2001'den itibaren bütün bankacılık hizmetlerinde ve diğer parasal işlemlerde devreye girmesi sağlanacaktır. Çıkarılan bu tebliğe göre;

"Merkez Bankası dahil bankalar ve aracı kurumlar, yine 1 Eylül'den itibaren her nev'i bono, tahvil ve borçlanma senedi sattıkları müşterileri adına açtıkları hesaplarda, bunların kupon bedelleri ile vadeleri bitiminde gerek makbuz, gerek fiziki olarak bu menkul kıymetleri ibraz eden kişilere itibari değerlerini nakden veya hesaben ödeme ya da başka bir hesaba havale işlemi yapmadan önce vergi kimlik numarası arayacaklar,

Bankalar ve kredi kartı okuma makinesi (pos makinesi ve imprinter cihazı) veren diğer kuruluşlar, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren üye işyerlerine kredi kartı okuma makinesi vermeden önce müşterilerinin vergi kimlik numaralarının tespiti ve kullanımı ile ilgili işlemleri yapacaklar ve bu müşterileri ile birlikte daha önce kredi kartı okuma makinesi verdikleri üye işyerlerinin bu cihazlarla yaptıkları satış tutarlarını aylık dönemler itibariyle Maliye Bakanlığına göndermeye devam edecekler,

Bankaların yurtiçi ve yurtdışına yapılan 5 milyar lira veya muadili yabancı parayı geçen Türk Lirası ve döviz havalelerini yapmadan önce göndericinin, havalenin yurtiçine yapılması halinde (yurtdışından yapılan havaleler dahil) ödeme yapmadan önce ayrıca alıcının da vergi kimlik numarasının tespiti ve kullanımı ile ilgili işlem yapacaklar ve 1 Eylül'den itibaren çek karnesi verecekleri müşterileri ile her ne ad altında olursa olsun tahsil için alınan çek bedellerinin ödenmesinde, önce ödeme yapılacak kişiler ile tahsile kabul edecekleri senetler ve senet karşılığı kullandıracakları avans kredilerinde teminata alacakları senetleri, tahsilat ve teminat için kabul etmeden önce senedi tahsil veya teminata veren kişinin vergi kimlik numarasını isteyeceklerdir."²²²

²²² "2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği," **Resmi Gazete**, 24437(M), 19 Haziran 2001.

Bu tebliğ ile vergi yönetimi, bankacılık sektörü ilişkisi daha düzenli işleyecek, bankaların, vergi yönetimi ve denetiminin etkinliği açısından bir istihbarat kaynağı olma fonksiyonu daha iyi çalışabilecektir.

3.3.2. Bankacılık Sektörünün Vergi Yönetiminin Yükünü Azaltıcı Özellikleri

Bankacılık sektörünün taşıdığı özelliklerden bir kısmı da, vergi yönetiminin yükünü azaltıcı niteliktedir. Bankaların vergi yönetimine, özellikle vergi tahsilatı açısından çok önemli yardımlarının olacağı söylenebilir.

3.3.2.1. Vergi Tahsilatı Açısından

Vergi dairelerinin işlem yükünün fazlalığı, posta sistemlerinin güvenilir olmaması ve bankacılık sektörünün yakalamış olduğu teknolojik ve fiziksel alt yapı, bankaların vergi tahsilatı açısından yetkili kılınmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bankalar açısından da kısa süreli dahi olsa bir fon sağlanmış olması, müşterilerine sundukları hizmet perspektifinin genişletilmiş olması nedeniyle rekabet avantajı sağlanması ve komisyon geliri elde edilmesi vergi tahsilatını bankalar açısından cazip kılmaktadır.²²³

Bankaların vergi tahsilatı açısından iki tür fonksiyonun olması mümkündür. İlk olarak bankalar sorumlu oldukları vergilerin, ikinci olarak da herhangi bir yükümlülük ve sorumluluklarının olmamasına rağmen vergi dairesine yatırılması gereken vergilerin tahsilatını yaparak, vergi yönetimine yardımcı olabilmektedirler.

Bankaların yapmış oldukları faiz, ücret, miras ve benzeri bir takım ödemelerle ilgili olarak vergi sorumlusu statüsüyle vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Vergi tevkifatı uygulaması, vergilemede sürat sağlarken vergi kayıp ve kaçığını minimum düzeyler çeker, vergi tahsilatı giderlerini azaltır ve vergi dairelerinin yükünü azaltarak vergi yönetiminin etkin şekilde çalışmasına yardımcı olur.

Bankalar vergi tahsilat işleminin yürütülmesi ile ilgili olarak da çok önemli fonksiyonlar üstlenebilirler. Bankaların sahip olduğu şube ağının ve ödeme imkanlarının genişliği, vergi dairesinin vergi tahsilatı ödevinin bankalar vasıtasıyla yürütülmesi açısından çok elverişlidir.

²²³ Akçay, a.g.e., s.30

Türkiye’de kamu alacaklarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’un (AATUHK) 41. maddesiyle, Maliye Bakanlığı’nın tayin edeceği yerlerde, tespit edilecek amme alacaklarının, yine Bakanlıkça isimleri belirtilecek bankalar aracılığıyla veya postaneler vasıtasıyla ödenebileceği hükme bağlanmış ve bir takım özel ödeme şekilleri belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini, 238 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile kullanmış ve vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli kamu alacakları ile gecikme zammı ve faizi gibi fer-i kamu alacaklarının bankalar vasıtasıyla ödenebileceğini hükme bağlamıştır.

Vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve mükelleflere vergi ödemede kolaylık sağlanması amacıyla verilen yetki çerçevesinde ilk kez 1973 yılında imzalanan bir protokolle T.C. Ziraat Bankası tarafından başlatılan tahsilatlar; 1993, 1994 ve 1995’te birer bankanın katılımı ile 4’e, 1996 yılında bir ivme kazanarak (6 banka ile) 10’a, 1998’de 10 banka ile 20’ye, 1999’da ise 5 bankanın daha katılımıyla 25’e çıkmıştır. Ayrıca, T.C. Ziraat Bankası tarafından öteden beri tahsiline izin verilen Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezaları’nın tahsilatı mükelleflerin vergilerini kolaylıkla yatırılabilmelerine olanak sağlamak amacıyla diğer bankalara da yetki verilerek anlaşma yapılan banka sayısı 13’e yükselmiştir. 1999 yılında, VEDOP ile çalışan vergi dairelerin tahsilatları içinde, bankaların tahsilatının, toplam tahsilat içerisindeki payı işlem bazında %52.09’a ulaşırken, vergi dairelerinin payı %47,91 olarak gerçekleşmiştir.²²⁴ Bu gelişmeler vergi yönetimince vergi tahsilat işlemlerinin bankalara kaydırılması isteğinin ve bankaların vergi tahsilatında ne kadar önemli bir rol oynadıklarının bir kanıtıdır.

Vergi tahsilat işlemlerinde bankalar aracılığı ile yapılan tahsilatların mükellef hesaplarına manyetik ortamda aktarılması için GGM gerekli alt yapıyı hazırlamıştır. Ve 2001 yılında tam olarak işletilmeye açılacak sistemle, eskiden mükelleflerin bankalara yapmış oldukları vergi ödemelerine ilişkin makbuzların daha sonra ilgili vergi dairesine gelip, elle tek tek mükellefin adına işlenmesiyle işleyen sistemin yerine, bankalara yapılan vergi ödemeleri, bankaların bilgi işlem merkezlerinden manyetik ortamda Gelirler Genel Müdürlüğü’nün bilgi işlem merkezine gelmesi, buradan da otomatik olarak mükellefin hesabına işlenmesi uygulamasına geçilecektir. Maliye Bakanlığı’nın vergi toplama yetkisi verdiği 25 bankadan Ziraat, Emlak ve Halk Bankaları dışındaki bankalarla, tahsil edilen verginin manyetik ortamda Maliye’ye

²²⁴ Maliye Bakanlığı, “Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu,” (Ankara, 1999), s.51.

iletilmesini sağlayacak sistem kurulmuş ve çalışmalar hızla devam etmektedir. 3 kamu bankası ise teknolojik yetersizlikler nedeniyle bu hizmete henüz dahil olamamışlardır.²²⁵

Bazı ülkelerde vergi tahsilatı işi tamamen özelleştirilmiş, örneğin Meksika,Çin,Rusya'da, Bulgaristan ve Polonya bazı ülkelerde ise, seçimlik olarak vergi tahsilatında bankaların, postanelerin ve vergi dairelerinin yetkili kılındığı görülmektedir.²²⁶ Ancak, vergi tahsilatının tamamen özelleştirilmesi veya pek çok yerde ödeme imkanının getirilmesi bazen sorun doğurmakta, sistem gereksiz yere karmaşık hale gelebilmekte, aynı zamanda vergi yönetiminin diğer görevleri de aksayabilmektedir. Ülkeler kendi vergi yapılarına göre, bu alanda uygun örgütlenmeye ve sistemlerini kurmaya çalışmalıdırlar.

3.3.2.2. Bazı Vergilerde Otomatik Ödeme Sistemleri Açısından

Bankaların son yıllarda bireysel bankacılık alanında uygulamaya soktuğu yenilikler, günlük hayattaki parasal işlemleri daha kolay ve süratli hale getirmiştir. Artık banka müşterileri, bir telefonla fatura ödemelerini gerçekleştirebilmekte ya da ATM'ler aracılığıyla havale işlemi yapabilmekte, hisse senedi, yatırım fonları vb alıp satabilmektedirler.bankacılık sistemi bu kadar gelişmiş iken vergi dairelerinin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinin aynı anada gerçekleştiği bazı basit ve rutin(emlak, çevre, damga vergisi gibi) vergiler için zaman ve kaynak sarf etmesinin rasyonel bir gerekçesi yoktur.²²⁷

Mükellefler tarafında beyan edilecek matrahın, telefonda ve ATM'de verilen komutlara göre kodlanmasıyla bilinen rutin bankacılık faaliyetinin başlatılması mümkün olacak ve işlem sonunda bir makbuzun mükellefe verilmesi yeterli olacaktır.

Vergi yönetimi alanında özelleştirmeyi düşünürken, bazı görevlerin özel sektöre daha uygun düştüğü, fakat vergi yönetiminin belli temel faaliyet alanlarının doğal olarak kamu sektörüne ait olduğu hususuna dikkat edilmeli ve vergi yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için çağdaş vergi yönetim tekniklerinden olabildiğine faydalanılma yoluna gidilmelidir. Her durumda, vergi yönetimi hizmetlerinde

²²⁵ "Vergide İnternet Dönemi," **Hürriyet Gazetesi**, (18 Aralık 2000).

²²⁶ Güran, **a.g.e.**, s.109.

²²⁷ **Aynı**, s.105.

özelleşmesi muhtemel alanlarda özel sektör işletmeciliği kavramları üzerinde çalışılması, beraberinde kuşkusuz bir çok faydayı getirecektir.

SONUÇ

Gelişmekte olan ülkelerin en büyük sorunlarından birisi kamu finansman açıklarıdır. Devletin finansman ihtiyacını karşılama kaynaklarından en önemlisinin vergi gelirleri olduğu düşünülürse, vergi yönetiminin önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Vergi yönetimi, çeşitli amaçları içeren vergi sistemini adil ve etkin bir biçimde uygulamakla görevli bir kamu yönetimi birimidir. Vergileme ile güdülen çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi, iyi bir vergi sistemi yanında etkin bir vergi yönetimine de bağlıdır. En iyi vergi sistemi bile, kötü bir vergi idaresinin yönetiminde istenilen sonuçların elde edilmesini önleyecektir.

Vergi yönetiminin amaçlarına ulaşmada, en az maliyetle en yüksek başarıyı sağlama vergi yönetiminin etkinliğine bir ölçüt olabilir. Vergi yönetiminin genel olarak amacı ve temel görevi, vergi gelirlerinin toplanmasıdır. Ancak vergi yönetimi için önemli olan, vergi gelirlerini toplarken yükümlülüğün tam olarak saptanması ve en yüksek düzeyde eşitlik sağlanmasıdır. Eşitlik sağlama amacı, gerçekte vergi kaçakçılığında bile yükümlülerin eşit kılınmasını gerektirir. Doğal olarak vergi yönetimi, vergi sisteminin dışına her türlü sızmayı önlemelidir.

Bir vergi yönetiminin işlevleri genel olarak, tarh, tahakkuk, tahsilat ve denetim olarak üç grupta toplanabilir. Her üç işlev de birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Vergi yönetimi temel işlevlerini yerine getirirken, yükümlüye kolaylık ve vergi alacağıının güvenceye alınmasını, eşitlik ilkesiyle birlikte göz önünde tutmalıdır. Vergi mükelleflerinin, vergi yönetimi ile olan ilişkilerinde işlemlerin en kısa sürede ve mükellef psikolojisini dikkate alacak şekilde yapılması, çağdaş vergi yönetiminin en temel görevidir.

Türk vergi yönetiminin örgütsel yapısı incelendiğinde, tarihsel gelişim süreci içinde çeşitli örgütlenme biçimleri göze çarpmaktadır. Örgütlenme yönünden, 1936, 1950 ve 1983 yıllarında yapılan düzenlemeler şimdiki sistemin temelini oluşturmaktadır. Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bakanlık Maliye Bakanlığıdır. Bakanlık örgütü, merkez ve taşra olarak yapılandırılmıştır. merkez örgütü; danışma ve denetim birimleri, ana hizmet birimleri ve yardımcı birimler olarak yapılmış ve bu şekilde hizmet vermeye devam etmektedir. Taşra örgütü ise, defterdarlıklar ve mal müdürlükleri şeklinde hizmet vermektedirler. 1936 yılından sonra, ilk defa mahalli vergi yönetimi alanında bir düzenlemeye gidilmiş ve 1993

yılında “Gelirler Bölge Müdürlükleri” oluşturulmuştur. Bu birim fiili olarak 1998 yılında çalışmaya başlamıştır.

Vergi yönetiminde çalışan personelin eğitiminin yetersiz olması, makine ve donanım yetersizliği, çalışma koşullarının yetersizliği, vergi denetim elemanlarının sayısal yetersizliği, denetim örgütlerindeki planlama yetersizliği, özel denetim biriminin yokluğu, vergi daireleri ile ilgili sorunlar ve siyasi içerikli sorunlar Türk vergi yönetiminin belli başlı sorunlarını oluşturmaktadır. Türk vergi yönetiminin bütün bu nedenlerden dolayı acilen yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu gerekmektedir.

Vergi yönetimi, öteki mali işlere karıştırılmaksızın sadece gelir konusu olarak ele alınmalıdır. Maliye Bakanlığı bünyesindeki gelirler genel müdürlüğü yerine güçlü bir “Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmalıdır. Devlet Gelir İdaresi bünyesinde, sivil toplum örgütlerinin temsilcilerinin katılımı ile yeniden oluşturulmuş bulunan “Vergi Danışma Konseyi” yasal statüye kavuşturulmalıdır. Ayrıca vergilemede etkinliğin sağlanması bakımından, Türkiye çapında gerekli görülen yerlerde “Beyanname Kabul, İşleme ve Değerlendirme Merkezleri” kurulmalıdır. Devlet gelir idaresi, idari özerkliğe sahip olmalıdır. Vergi dışında pek çok önemli görevi bulunan defterdarlıklar Gelir İdaresi dışında tutulmalı; Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı, Devlet Gelir İdaresi Bölge Müdürlüğü, Vergi Dairesi hiyerarşik zinciri kurularak, sadece kamu gelirlerinden sorumlu, ayrı, fakat merkez ve taşra teşkilatı ile kendi içinde bütünlüğü olan bir birim oluşturulmalıdır. Taşra teşkilatına yetki devri yapılmalı, sorunların ilk aşamada çözümüne çalışılmalıdır. Buldukları ekonomik ve coğrafi bölgeler, sahip oldukları mükellef sayı ve büyüklükleri dikkate alınarak vergi daireleri yeniden sınıflandırılmalı, vergi dairesi personelinin daha rasyonel ve verimli istihdamı sağlanmalı ve daha kaliteli personel istihdam edilmelidir. Devlet Gelir İdaresinde performans değerlemesi ve denetimi uygulanmalı ve yol gösterici, eğitici bir iç denetim sistemi kurulmalıdır. Devlet Gelir İdaresinin teknolojik ve fiziki eksikliği olmamalı, en yeni teknolojiler ile uyumlu bir şekilde hizmet verebilmelidir. Bu yapılanma tarzı ve anlayışı, Maliye bakanlığının tüm birimleri için düşünülmeli ve bir an önce her birim için gerekli modernizasyon ve reorganizasyon sağlanmalıdır.

Ekonomiden siyasete, sosyal politikadan kültüre, hemen hemen yeryüzünün her alanındaki değişimi ifade etmek için kullanılan “*sihirli*” bir sözcük olan küreselleşmenin ortaya çıkışında üç ana faktör etkili olmuştur. Bunlar; teknolojik gelişmeler, ideoloji faktörü ve ekonomik faktörlerdir. Sermayenin ve tasarrufun

uluslararası dolaşımının küreselleşmeye bağlı olarak çok fazla artması, uluslar arası vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınma olanaklarını arttırmış ve vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplara neden olmuştur.

Bilgi ve iletişim teknolojilerine dayanan yeniliklerin başında gelen İnternet ve İnternet yoluyla yapılan elektronik ticaret, bilgisayar çağı olarak nitelendirilen 21. yüzyıla damgasını vuracak gelişmelerin başında gelmektedir. İnternet destekli küreselleşmenin hızla gelişmesinin hem nedeni hem de sonucu olan elektronik ticaret, dünya düzeyinde çok hızlı bir şekilde artmaktadır. Gümrük ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele etme konusunda uzun bir deneyime sahip olan vergi yönetimleri, elektronik yollarla ticareti yapılan gayri maddi mal ve hizmetleri konu alan kaçakçılık olayları ile mücadelede günümüzde büyük zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir. vergi yönetimlerinin küreselleşmenin ve teknolojinin sağladığı olanakların etkisi ile "yükümlüyü, vergisel olay ve işlemleri, vergiyi doğuran olayı" inceleme, belirleme ve delillendirme olanakları giderek azalmıştır. Dolayısıyla vergi idareleri, bilgi toplama, bilgiye ulaşma ve bu bilgiyi kullanma meselesi ile karşı karşıyadır. Bu sorunların çözümü, çok uluslu şirketlerin küresel stratejilere sahip olduğu kadar vergi idarelerinin de vergi toplama ve değerlendirme açısından küresel yaklaşımlar geliştirmeleri ve yoğun bir işbirliği içine girmeleri gerekmektedir.

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler sonucu günümüzde artık vergi yönetiminin karşısında birbirine benzer işlemler veya adresi bilinen, yoklama ile adresi tespit edilebilen ya da ilan yoluyla ulaşılabilme ihtimali olan mükellefler değil, mevcut vergi mevzuatı çerçevesine oturtulması güç işlemler ve nerede oldukları bilinmeyen, ancak sanal ortam aracılığıyla ülkenin ekonomik hayatına iştirak eden mükellefler yer almaktadır. Kişiler teknolojik imkanlardan yararlanarak faaliyetlerini cazip teşvikler sunan ülkelerde gösterebilmektedir. Çünkü, fiziki olarak adres gösterilen yerlerde olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Örneğin, bir ülkedeki vergi mükellefinin başka bir ülkedeki hizmet sunucu (server) üzerindeki web sayfasıyla üçüncü bir ülkedeki müşterilerine hizmet sunabilmektedir.

Böyle bir ortamda elektronik işlemlere taraf olanların kimliklerinin doğrulanmasında yaşanacak zorluklar ve elektronik ortamda gönderilen bilgilerin güvenliği ön plana çıkmakta, ayrıca kağıtsız bir ortama dönüşen bu yeni ticaret ortamında muhasebe kayıtlarının tutulması, malların dolaşımında mevcut olması gereken bir çok belge ve bilgi ortadan kalmakta ve işlemlerin doğruluğunun araştırılması konusu da sorun olmaktadır.

Vergi yönetimleri için sorunlar ortaya çıkaran İnternet ve elektronik ticaret, beraberinde bazı faydaları da ortaya çıkarır. Bu faydaları genel olarak; operasyon ve yönetim maliyetlerinde azalma, çok büyük hız, bürokrasinin ortadan kalkması, mükelleflere ve bilgiye hızlı ulaşım, böylece hizmetlerin daha kaliteli ve çok daha çeşitli sunulması olarak düşünülebilir.

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler doğrultusunda ülkemizde akıllı ve üretken çalışmalarda bulunmak zorundadır. Bu açıdan Maliye Bakanlığına büyük görevler düşmektedir. Bu yeni dünyada Türkiye'nin yerini belirlemesi ve olumsuz etkilenmemesi için yapması gerekenler şu şekilde özetlenebilir:

- Elektronik ticaret, bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de hızla gelişmektedir. İnternet ilk olarak eğitim ve araştırma kurumlarınca kullanılmakla birlikte, yıllar geçtikçe en büyük gelişme ticaret alanında yaşanmıştır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığınca çok ciddi bir biçimde ve sistematik olarak izlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, İnternet standartlarının ve protokollerinin geliştirilmesine kendi ilgileri açısından katkıda bulunmalıdır.

- Elektronik ticaret, uluslararası ticaretle uğraşan işletmelerin sayısını arttıracaktır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinde, İnternet üzerinden ticaret yapan yükümlülerin URL ya da e-posta adreslerini bildirmelerine imkan veren değişiklikler yapması faydalı olabilecektir.

- Coğrafi konumu esas alan gelirin kaynağı, ikametgah ve işyeri gibi temel vergi kavramlarının İnternet ortamında uygulanmasında belirsizlikler ve idari zorluklarla karşılaşılacaktır. Bunun için alınabilecek en önemli önlem, Türkiye'de İnternet sayfa ismini veren ODTÜ ile Maliye Bakanlığının işbirliğinin geliştirilmesidir. ODTÜ, İnternet sayfa isim başvurularında mükellefiyet belgesi veya vergi numarası isterse, en azından aktif ve potansiyel mükellefler takip edilebileceklerini hissetmiş olurlar. Böylece hiç olmazsa sonu .tr ile biten İnternet sayfa isim sahibi şirket yahut kişiler kolayca takip edilebilir.

- Elektronik ticaret ortamında vergi yükümlülerinin kimlikleri daha az belirgindir. Gerçek hayattaki kişilerle İnternet'te belirli bir anda varlık gösteren kişiler arasında zayıf bir bağ vardır. Hukuki bir kişiliğin varlığını saptamadan, bir vergi tarhiyatı yapılması da mümkün değildir. Maliye Bakanlığının, Türk IP numaralarını gösteren bir liste oluşturması bu açıdan yararlı olabilecektir. Bunun için Türkiye'yi

dünyanın geri kalan kısmına bağlayan uluslararası telekomünikasyon şirketleri ile işbirliği yolları aranmalıdır.

- Vergi yasalarının, elektronik ticaret ortamında etkili bir şekilde uygulanabilmesi için, vergi yönetiminin bilgi toplama ve kayıt düzeni konusunda sahip olduğu klasik yetkilerinin bu yeni ortam göz önünde tutularak düzenlenmesi gerekir. Bu bağlamda, vergi yönetimine erişim yetkilerinin ve şifre anahtarlarının verilmesi üzerinde durulmalıdır.

- Yurt dışına yapılan ödemelerle ilgili alınabilecek tek önlem, ödemelerin kredi kartı ile yapılmasından dolayı bankaların topluca stopaj yapma ve sorumlu sıfatı ile KDV beyannamesi vermeleri düşünülebilir. Bankalarda bu vergileri kredi kartı sahiplerine yansıtacaktır. Ancak her hal ve şartta, kişilerin yurt dışına yaptığı ödemelerde, fiziki mal teslimi yoksa, vergi doğduğu konusunda bilgilendirilmesi, haberdar edilmesi gerekliliği vardır.

- Teknoloji ve bilgi işlem den yararlanma konusunda Türk vergi idaresi son yıllarda ciddi bir atılım içinde olmakla birlikte bu imkanlardan daha etkin ve yaygın olarak yararlanılmalı ve teknolojik alt yapı geliştirilmelidir.

- Vergi yönetiminin günün şartlarına uygun olarak hazırladığı web sayfası ve İnternet vergi dairesi uygulaması iyi bir gelişmedir. Fakat Maliye Bakanlığının kalbi sayılan GGM'nün yetersiz ve eksik olan web sitesinin, içerik, tasarım, işlevsellik ve özgünlük kriterleri açısından yeniden yapılandırılması ve hız, kolaylık sağlama, bilgilendirme vb. amaçlara uygun hizmet veren bir site haline getirilmesi gerekmektedir. Siteye girmek için çeşitli zamanlarda yaptığımız giriş denemeleri çoğu kez başarısız olmuş, hata mesajları alınmıştır. Site içerisinde arama motoru olmaması aranılan bilgiye ulaşmada kullanıcıların zaman kaybetmesine neden olmaktadır. Tasarım ve görsel açıdan da, Amerikan vergi idaresi, IRS'nin web sitesi ile karşılaştırma yapıldığında sitenin ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Kullanılan renklerin seçimi bile sitenin kamu kurumu olduğunu belli etmekte, cansız, kullanıcıyı yoran, ağır bir site karşımıza çıkmaktadır. Bu kadar büyük bir genel müdürlüğe ait olan siteye, TÜBİTAK'ın bir web sitesinin analizinde kullanılan kriterler olan; içerik, tasarım, işlevsellik ve özgünlük kriterleri açısından, yeterlidir, tatmin edicidir, demek mümkün değildir.

Finansal işlemlerin ve uygulamaların elektronikleşmeye doğru kaydığı dünyada, ABD vergi yönetimi devrim niteliğinde bir adım atmış ve Elektronik Vergi Yönetimi adlı uygulamayı başlatmıştır. Bu uygulama, mükelleflerin, kağıt kullanması yerine,

beyannamelerini elektronik yöntemleri kullanarak yollamalarını kapsayan bir yöntemdir. Sistemde üç tür elektronik dosyalama alternatifi vardır, bunlar: yetkilendirilmiş vergi uzmanları aracılığıyla, bilgisayarlar aracılığıyla ve telefon aracılığıyla elektronik dosyalama. Bu alternatiflerden olan, geliri belli rakamın altında, küçük boyutlu işletme ve işçilerin kullanabildikleri sistem olan telefon aracılığı ile beyanname dosyalama sistemi ülkemizde de uygulanabilir. Böylece vergi dairelerinin yükü bir ölçüde hafifletilerek, daha kaliteli ve iyi hizmet vermelerinin yolu açılabilir.

Toplam kalite felsefesinin getirdiği yeni anlayıştan, kamu kurumlarının ve vergi yönetim örgütlerinin uzak kalması mümkün değildir. Maliye Bakanlığı Vergi Dairelerinde “Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi” ve “Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı” ile çerçevesi çizilen ve hayata geçirilmesi amaçlanan toplam kalite uygulamalarından herkes kazançlı çıkacaktır. Devlet, çalışanlar ve vatandaşlar uygulamadan memnun kalacaklardır. Bu nedenle zaman kaybetmeden Türk vergi yönetimi alanında da Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarına geçilmesi gerekmektedir. Türk vergi yönetiminin misyonu hazırlanmalı ve açıklanmalı, yönetimin ve mükellefin sorumlulukları konusunda mutabakat sağlanmalıdır. Mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda yönetimin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri net bir şekilde tespit edilmelidir.

Devletin özelleştirme konusuna önem verdiği günümüzde, vergi yönetiminin de özelleştirilecek bir çok tarafı bulunabilecektir. Özelleştirmeyi düşünürken, bazı görevlerin özel sektöre daha uygun düştüğü, fakat vergi yönetiminin belli temel faaliyet alanlarının doğal olarak kamu sektörüne ait olduğu hususuna dikkat edilmelidir. Vergi incelemesi, vergi tahsilatının bankalara verilmesi, eğitim hizmetlerinin, basım işlerinin ve belirli bilgisayar işlerinin özel sektöre devredilmesi belirli sorunlara çözüm bulmak açısından bir ara tedbir olarak düşünülebilir. Sonuçta vergi idaresinin üstünlüğü tercih edilmelidir.

Vergi yönetiminin etkinliğinin sağlanabilmesi için, çağdaş vergi yönetim tekniklerinden faydalanılması gerekmektedir. Bu tekniklerden birisi de, vergi yönetim ve denetiminde bankacılık sisteminin yardımcı fonksiyonlarından faydalanılmasıdır. Bankacılık sektörünün gelişmesinin vergi yönetimi ile ilgili dolaylı, olumlu etkileri söz konusudur. Bankacılık sektöründeki finansal araçların ve ödeme sistemlerinin gelişmesini ve genel olarak bankacılık sektörünün ekonomiye yayılmasının, kayıtlı ekonominin çapının büyütülmesi ve belge düzeninin yerleştirilmesi anlamında olumlu

etkileri olacaktır. Vergi denetiminde bankacılık sektörünün işleyişi sonucunda yaratılan bilgilerin kullanımı, denetim birimlerinin mükellefin denetiminde etkinliğinin artırılmasını sağlayacaktır. Ancak bu uygulamadan beklenen sonuçların elde edilebilmesi için, vergi daireleri ve bankalar arasında bilgi akışına ilişkin alt yapı sorunlarının ve vergi yönetiminin otomasyon sorunlarının bir an önce çözülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Başaran, İbrahim. **Yönetime Giriş**. Ankara, 1984.

Bulutoğlu, Kenan. **Vergi Politikası**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Basımı, 1962.

_____ **Türk Vergi Sistemi**. Dördüncü Basım, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971.

Çağlayan, Kürşat. **İnternet**. Ankara: Metu Press, 1995.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Bütçesi**. Dördüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 1998.

Ekin, Nusret. **Küreselleşme ve Gümrük Birliği**. Yayın No: 1996-32. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 1996.

_____ **Bilgi Ekonomisi'nde Elektronik Ticaret**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1998-61, 1998.

Erdem, M. Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1981.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**. Ankara: Savaş Yayınları, 1993.

Ersoy, Zeynep. **Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları**. Ankara: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi-İGEME, Ekim 1999.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**. Dokuzuncu Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.

Güvenç, Nazım. **Küreselleşme ve Türkiye**. Birinci Baskı. İstanbul: BDS Yayınları, 1998.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**. 9. Baskı. Ankara: Siyasal Kitapevi, 1997.

Kutlu, Erol. **Dünya Ekonomisi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1995.

Morawitz, Charles. **Türkiye Maliyesi**. Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1978.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Altıncı Baskı. İstanbul:1985.

Öncel, Mualla., Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. Altıncı Basım. Ankara:Turhan Kitabevi,1998.

Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**. Çeviren: Salih Turan. İstanbul: 1976.

Tabakoğlu, Ahmet. **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**. Birinci Baskı. İstanbul: Dergah Yayınları, Kasım 1985.

Ülsever, Cüneyt. **Pratik Teoriyi Daima Aşıyor, Neden Liberalizm?**. İkinci Basım. İstanbul: Timaş Yayınları, 2000.

Velay, A. Du. **Türkiye Maliye Tarihi**. Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1978.

Yeniçeri, Özcan. **İşletme 2**. Ankara: Tubitay Ltd., 1995.

MAKALELER

Ak, Bülent. "Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 200, Nisan 1998.

Akçay, M. Yaşar. "Vergi ve Gümrük İdaresi Alanında Özelleştirme Üzerine," **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 82, Haziran 1995.

Akkaya, Şahin. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi," **Vergi Sorunları**, Sayı: 81, Mayıs 1995.

Aktan, Coşkun Can. "Vergi Tahsilatında Etkinlik", **Vergi Sorunları**, Sayı: 5, Mayıs 1990.

Altuncu, Hasan ve Cengiz Karadağ. "İnternet ve Vergi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 47, Haziran-Temmuz 2000.

Arslan, Fuat. "İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor mu?," **Vergi Sorunları**, Sayı: 138, Mart 2000.

Aslan, Abdullah. "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu," **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, Ocak 1997.

Aydın, Fazıl. "Gelir İdaresi'nin Modernizasyonu Üzerine Bir Görüş", **Vergi Sorunları**, Sayı: 96, Eylül 1996.

Aykın, Hasan. "TKY ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasının İlk Ön Şartları I", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 335, 1 Ocak 2001.

Balcı, Nilgün ve Nejat Küçükyıldırım, "Fikir Bul, Zengin Ol:Yeni Ekonomi", **Power Dergisi**, Nisan 2000.

Balcı, Asım. "Amerikan Vergi İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş (1986-1993)," **Vergi Dünyası**, Sayı: 212, Nisan 1999.

_____ "Maliye Bakanlığı ve TKY: Uygulamaya Yönelik Somut Öneriler," **Vergi Dünyası**, Sayı: 236, Nisan 2001.

Beşe, Tayfun. "Gelir İdaresi Tarafından Kurulan Vergi İstihbarat Arşivinin Fonksiyonu ve Bir Öneri," **Vergi Dünyası**, Sayı: 126, 1992.

Bozkurt, Veysel. "Küreselleşme Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar," **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt: 18, Yaz 2000.

Cangir, Niyazi. "Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı:70, Ekim 1998.

_____ "Sanal İşyeri," **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000.

Çağan, Nami. "Vergi İdaresi-Hukuki Yaklaşım," **Dünya Gazetesi**, 31 Ocak 1991.

Demir, Baran. "OECD Ülkelerindeki Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri," **Vergi Dünyası**, Sayı:145, Eylül 1993.

Demirkan, Uçar. "Bilgisayar ve Gelir İdaresi", **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 1996.

Dönmez, Recai. "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret," **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1-2, 1998.

Eyüpgiller, S. Saygın. "Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler," **Vergi Dünyası**, Sayı: 233, Ocak 2001.

Günaydın, İhsan. "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi," **Vergi Sorunları**, Sayı: 136, Ocak 2000.

_____ "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri," **Vergi Dünyası** , Sayı: 224, Nisan 2000.

_____ "Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi," **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 37, Ağustos 2000.

Güran, M. Cahit. "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü," **Vergi Dünyası** , Sayı: 194, Eylül 1997.

Gürlelel, Can Fuat. "Türkiye Yeni Ekonomi Trenini Kaçırmadı," **MAG Magazin**, Sayı:19, Mart 2001.

Goode, Richard. "Some Economic Aspects of Tax Administration," **IMF Staff Papers**, Vol.28, Issue 2, 1981.

Heper, Fethi ve Ziyaettin Bildirici, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Denetim", **Dünya Gazetesi**, 8 Mayıs 1991.

Kalça, Adem. "Küreselleşen Dünyada Elektronik Ticaret," **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl: 37, Mart 2000.

Karyağdı, Nazmi. "Vergicilik Hizmetlerin Toplam Kalite Yönetimi," **Maliye Dergisi**, Sayı: 135, Eylül-Aralık 2000.

Karaca, Yüksel. "Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektöründe Uygulanabilirliği Sorunu Bir Örnek Uygulama: Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite-I", **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı: 88, Nisan 2000.

Kılıçdaroğlu, Kemal. "Kamu Gelirlerinin Toplanmasında Karşılaşılan Sorunlar", **Bilanço Dergisi**, Sayı: 4, Aralık 1991.

Kırbaş, Sadık. "Çağdaş Bir Vergi Sistemine Yaklaşım," **Yaklaşım**, Sayı: 30, 1995.

Koray, Meryem. "Küreselleşme İlerlerken Gerileyenler: Ekonomi Karşısında Sosyal, Sermaye Karşısında Emek, Piyasa Karşısında Siyaset", **İktisat Dergisi**, Sayı: 369, Temmuz 1997.

Leblebici, Doğan ve Uğur Ömürgönülşen, "Kamu Kesiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği," **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 1999.

Madra, Evren. "Türkiye'de E-Ticaretin Geleceği." **Marketing Türkiye**, Yıl: 10, Sayı: 233, 1 Ocak 2001.

Önder, İzzettin. "Küreselleşme ve Vergi Politikaları," **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000.

Özçelik, Mehmet. "Vergi Yönetimi Yeniden Yapılanırken", **Cumhuriyet Gazetesi**, 23 Eylül 1993.

Özdan, Cevat. "Vergi Dairelerinde Otomasyon ve Atılı Tahsildarlar," **Yaklaşım**, Sayı: 23.

Özer, İlhan. "Vergi İdaresi, Vergi Politikası," **Maliye Bülteni**, Sayı: 651-652, 1968.

Pehlivan, Osman. "Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri," **Vergi Dünyası**, Kasım 1987.

Saraç, Özgür. "Küresel Bir Köyde Vergileme," **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl: 36, Aralık 1999.

Saraç, Osman. "Vergi Dairelerinde Toplam Kalite Yönetimi-I," **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 97, Ocak 2001.

Sarı, Özcan. "Maliye Bakanlığı'nın Maliye Politikalarının Uygulamasındaki Yeri ve Mali Denetim", **Dünya Gazetesi**, 29 Haziran 1995.

Sayın, Mahmut. "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri," **Vergi Sorunları**, Sayı: 95, 1996.

Seviğ, Veysi. "Vergi İdaresinin Reorganizasyonu ve Gelir İdaresi Personeli," **Dünya Gazetesi**, 28 Ocak 1992.

_____ “Vergi Kaçağı ve Vergi Denetmenlerinden Esirgenen Haklar”, **Dünya Gazetesi**, 16 Aralık 1999.

Soydan, Billur Yaltı. “2000’li Yılların Vergisel Mozaïği: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına-I,” **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 93, Ağustos 2000.

_____ “2000’li Yılların Vergisel Mozaïği: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II,” **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 94, Eylül 2000.

Yalçınar, Faruk. “Vergi Denetmenleri”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 21 Nisan 1999.

Yıldırım, Adnan. “Gelir İdaresini Yeniden Yapılandırılması ve Modernizasyonu Projesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 179, Temmuz 1996.

Yılgör, Ayşegül. “TKY’nin Özel Sektör ve Kamu Kesimi İçin Ortak Model Oluşturabilme Potansiyeli,” **İktisat Dergisi**, Eylül 2000.

----- “AB’de Her Beş Haneden Biri İnternet’e Bağlı”, **Marketing Türkiye**, Yıl: 10, Sayı: 236, 15 Şubat 2001.

GAZETELER

Gökdemir, Neslihan. “Vergi Reformu Girişimleri Sancılı Bir Dönem Başlattı,” **Dünya**, 14 Ocak 1992.

Güçlü, Faruk. “Gelir İdaresi Yeniden Yapılanmak Zorundadır”, **Hürses**, 26 Temmuz 1995.

Sakin, Mehmet. “Sanallaşyoruz,” **Zaman**, 4 Kasım 2000.

Sungur, Esin. “Gelirler İdaresi Etkin Değil,” **Cumhuriyet**, 10 Ağustos 1991.

Uycan, Gülfem. “Yeni Ekonominin Can Damarı E-Ticaret,” **Sabah**, 27 Şubat 2001.

“E-ticaret 2004’te 6.9 Trilyon Dolar,” **Dünya**, 3 Mart 2001.

“İnternette Türk Nüfusu 10 Milyona Koşuyor,” **Hürriyet**, 17 Eylül 2000.

“Dijital Bölünme Başladı”, **Milliyet**, 22 Temmuz 2000.

“Vergi Daireleri de İnternette,” **Finansal Forum**, 14 Temmuz 2000.

“Maliyecilere Kalite Eğitimi,” **Radikal**, 20 Haziran 2001.

“Vergide İnternet Dönemi,” **Hürriyet**, 18 Aralık 2000.

SANAL KAYNAKLAR

OECD, “Electronic Commerce: A Discussion Paper On Taxation Issues”,
(http://www.oecd.org/daf/fa/e_com) (15.06.2001)

_____ “Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To
The Challanges and Opportunities”,
(http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_9_FSM_REPORT_Eng.pdf) (15.06.2001)

_____ “Tax in Global Village”,12 November 1999.
(<http://www.oecd.org/daf/fa/misc/global.htm>) (22.04.2001)

“İntranet Nedir?”, <http://www.aresnet.net/e-biz/intranet1.html> (14.08.2001)

“İntranet ve Ekstranet Teknolojileri – 1”, Türker Cambazoğlu,
http://www.bilisimrehber.com.tr/arastirma/tr_arastirma_interextra1.phtml (14.08.2001)

“Türkler İnternete Güvenmiyor”, <http://www.ntvmsnbc.com/news/86712.asp>,
(4 Haziran 2001)

“E-file Using a Tax Preparer”, http://www.irs.gov/elec_svs/elf-txpyr.html
(19.04.2001)

“E-file Using a Computer”, http://www.irs.gov/elec_svs/ol-txpyr.html
(19.04.2001)

“E-file Using a Telephone(Telefile)”, http://www.irs.gov/elec_svs/telefile.html
(19.04.2001)

“Electronic Services”, <http://www.cra-adrc.gc.ca/eservices/menu-e.html>
(17.06.2001)

“ELSTER Project”, http://www.ae-tax.ca/papers/eng/cartsten_files (15.06.2001)

“Türkiye İnterneti 8 Yaşında”, <http://www.ntvmsnbc.com/news/75619.asp>,
(12.04.2001)

“Tarihsel Gelişim Sürecinde Yükseköğretim Bilim ve Teknoloji Sistemine Bir Bakış”, Abdullah Çiftçi, <http://www.araf.net/dergi/sayi01/metinler/acif951.shtml>
(2.08.2001)

“Federal and State e-file Partnership Plan”, http://www.irs.gov/elec_svs/index.html
(19.04.2001)

“Assistant Commissioner (Electronic Tax Administration)”,
http://www.irs.gov/prod/bus_info/tax_pro/irm-part/part01/30387a.html#ss48 (19.04.2001)

“E-Government Vision: Automated Tax Services Utilizing the İnternet” FTA E-File Symposium, 2 May 2000.

<http://www.taxadmin.org/fta/meet/ELF/MacDougall/sld001.htm> (17.06.2001)

Küreselleşme ve Devletin İş Piyasasındaki Rolü”,
<http://www.f9.parsimony.net/forum12963/messages/6205.htm> (21.04.2001)

“New Technologies”, <http://www.biocompare.com/newtech.asp> (02.08.2001)

“Electronic Tax Administration A Strategy For Growth”,
http://www.irs.gov/Elec_svs/eta-plan.html (19.04.2001)

“Addressing The Key Tax Policy and Administration Issues Raised by E-Commerce”, Executive Secretariat of CIAT, Canada Montreal, 3-6 June 2001, “Tax Administration In An Electronic World”, http://ae-tax.ca/papers/eng/ciat_e.html (15.06.2001)

<http://www.maliye.gov.tr/mile> (20.04.2001)

<http://www.gelirler.gov.tr> (20.04.2001)

<http://www.muhasibat.gov.tr/say2000i/say2000i.htm> (14.08.2001)

<http://www.etkk.gov.tr/genel.htm> (27.05.2001)

<http://www.etkk.gov.tr/finans.htm> (27.05.2001)

<http://www.etkk.gov.tr/kamu.htm> (27.05.2001)

<http://www.atanet.8m.com/contact.html> (15.05.2001)

<http://www.ajans.net/tr/intnedir.htm#internet> (15.05.2001)

<http://kurul.ubak.gov.tr/amac> (17.05.2001)

<http://yarisma.tubitak.gov.tr/detay.htm> (20.06.2001)

<http://www.maliye.gov.tr/tefku/yonerge.htm> (29.06.2001)

http://www.irs.gov/tax_edu/teletax/tc252.html (19.04.2001)

http://www.ae-tax.ca/papers/eng/Bobwebb-montreal_files (15.06.2001)

http://www.ae-tax.ca/papers/eng/estonia_files (15.06.2001)

<http://www.fsmke.org> (16.06.2001)

<http://www.submitplus.com/loadtest.php> (21.06.2001)

http://www.irs.gov/prod/bus_info/tax_pro/irm-part/part01/30387a.html
(19.04.2001)

YAYINLANMAMIŞ TEZ, RAPOR, SÖZLÜK VE BİLDİRİLER

Akyüz, Müfit ve Nesrin Ertel, Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, Üçüncü Basım. İstanbul: Dünya Yayınları,1990.

Kütükoğlu,Mübahat. "Osmanlı İktisadi Yapısı", Osmanlı Devleti Tarihi, Cilt: 2 İstanbul: Feza Gazetecilik A.Ş.,1999.

Aktan, İbrahim. "Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu," VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan bildiri. Bursa: 12-15 Mayıs 1992.

White, B. Frank. "Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyeti Raporu,"Ankara: 2 Aralık 1963.

Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu", Türk Tarih Kurumu Basımevi. Ankara: 1999.

Maliye Bakanlığı, "Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu", Türk Tarih Kurumu Basımevi. Ankara: 2000.

Aktürk, İsmail. "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri." Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 1984.

İnce, Murat. "Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar." Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi. DPT, Mart 1999.

Serim, Nilgün. "Türk Vergi Yönetiminde Reform Kavramı." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE, 1996.

KANUNLAR, KHK ve TEBLİĞLER

Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1050 S.K.), **Resmi Gazete**. Tarih:26.5.1927.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu(3568 S.K.), **Resmi Gazete**. 20194;13 Haziran 1989.

Vergi Usul Kanunu(213 S.K.), **Resmi Gazete**. 10703;10 Ocak 1961.

Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun (1452 S.K), **Resmi Gazete**. 18.5.1929.

Maliye Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun (2996 S.K), **Resmi Gazete**. 3322; 5.6.1936.

4286 Sayılı Kanun, **Resmi Gazete**.5184; 14.8.1942.

4709 Sayılı Kanun, **Resmi Gazete**. 5974; 4.5.1945.

178 Sayılı KHK, **Resmi Gazete**. 21636 Mükerrer; 13.7.1993.

516 Sayılı KHK, **Resmi Gazete**. 24.12.1994.

"2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği," **Resmi Gazete**. 24437(M), 19 Haziran 2001.