

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİYE PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE**  
**AZERBAYCAN ÖRNEĞİ**

**Elvin BAYRAMOV**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Ahmet ÖZEN**

**İZMİR – 2022**

**TEZ ONAY SAYFASI**



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi İdaresinde Dijital Dönüşüm ve Azerbaycan Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2022

Elvin Bayramov

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Vergi İdaresinde Dijital Dönüşüm ve Azerbaycan Örneği**  
**Elvin Bayramov**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Maliye Programı**

Yaşadığımız bilgi çağı, teknolojik gelişmeleri beraberinde getirdiği gibi, bu gelişmelerin etkisiyle sadece toplumun sosyal hayatında ve özel sektörde değil, kamu yönetiminde, dolayısıyla kamu hizmetlerinin sunumunda yeni bir dönem başlatmıştır. Vatandaş odaklı ve daha kaliteli hizmetin hedef olarak belirlendiği bu dönemde, bilgi ve iletişim teknolojileri hükümetler için temel araç haline gelmiştir. Devletlerin de bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimi konusunda yeni politikalar oluşturmasıyla birlikte ortaya çıkan dijitalleşme kavramı, toplumun kamu hizmetlerinden daha hızlı ve kesintisiz olarak yararlanmasına olanak sağlamıştır. Dijital dönüşüm, devletin kalkınması açısından en önemli kamu hizmetlerinden biri olan vergilendirme hizmetlerini üstlenen vergi idarelerinin faaliyetine de ciddi anlamda fayda sağlamıştır. Çalışmanın amacı, dijitalleşme ve vergi idaresi arasındaki ilişki ele alınarak, dijital dönüşümün vergi yönetiminde nasıl bir etki oluşturduğunu ortaya çıkarmaktır. Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde, kamu hizmeti kavramı ve bu kamu hizmetlerinden birini sağlayan vergi idaresinin önemi vurgulanmıştır. İkinci bölümde, dijitalleşme ve dijital dönüşüm süreci, bununla birlikte bu sürecin vergi idaresine yansımaları dünya uygulamaları ile birlikte anlatılmıştır. Araştırmamızın son bölümünde ise, Azerbaycan vergi idaresinin dijital dönüşüm süreci, bu dönüşümle elde edilen sonuçlar daha detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Azerbaycan vergi idaresinin geçmişi, bugünü ve geleceğinin birlikte anlatıldığı bu bölüm, Azerbaycan’da vergi idaresinin hangi boyutta gelişme kaydettiğini ortaya koymak açısından da faydalı olacaktır.

**Anahtar Kelimeler: Kamu Hizmetleri, Vergi İdaresi, Dijital Dönüşüm,  
Azerbaycan Vergi İdaresi.**



## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Digital Transformation in Tax Administration and Azerbaijan Example**

**Elvin Bayramov**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Finance**

**Finance Program**

The information age we live in has brought along the technological developments, and with the effect of these developments, a new era has started not only in the social life of the society and in the private sector, but also in the public administration and therefore in the provision of public services. In this period, when citizen-oriented and higher quality service was determined as the target, information and communication technologies have become the main tool for governments. The concept of digitalization, which emerged with the development of new policies by states on the development of information and communication technologies, enabled the society to benefit from public services more quickly and uninterruptedly. Digital transformation has also significantly benefited the activities of tax administrations, which undertake taxation services, which is one of the most important public services for the development of the state. The aim of our study is to examine the relationship between digitalization and tax administration, and to reveal how digital transformation has an effect on tax management. In the first part of our study, which consists of three parts, the concept of public service and the importance of the tax administration providing one of these public services are emphasized. In the second part, the digitalization and digital transformation process, as well as the reflection of this process on the tax administration, are explained together with the world practices. In the last part of our research, the digital transformation process of the Azerbaijan tax administration and the results obtained with this transformation are explained in more detail. This section, in which the past, present and future of the Azerbaijani

**tax administration is explained together, will also be useful in terms of revealing the extent of the development of the tax administration in Azerbaijan.**

**Keywords: Public Services, Tax Administration, Digital Transformation, Azerbaijan Tax Administration.**



# VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE AZERBAYCAN ÖRNEĞİ

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv

GİRİŞ	1
-------	---

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU HİZMETİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

1.1. HİZMET KAVRAMI	4
1.2. HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI	5
1.2.1. Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) Tarafından Yapılan Sınıflandırma	5
1.2.2. Hizmetlerin Türüne Göre Yapılan Sınıflandırma:	6
1.2.3. Hizmetlerin Zorunluluk Derecesine göre Sınıflandırma:	6
1.2.4. Hizmetlerin Sunumu Açısından Yapılan Sınıflandırma:	7
1.3. KAMU HİZMETİ	8
1.3.1. Kamu Hizmeti Kavramı	8
1.3.2. Seçili İktisadi Yaklaşımlara göre Kamu Hizmeti	13
1.3.3. Kamu Hizmetine İlişkin Temel Anlayışlar	14
1.3.3.1. İktisadi Nesnellik Olarak Kamu Hizmeti	15
1.3.3.2. Kamu Hizmetine Objektif Yaklaşım	16
1.3.3.3. Kamu Hizmetine Sübjektif Yaklaşım	18
1.3.4. Kamu Hizmetlerine Egemen Olan Temel İlkeler	19
1.3.4.1. Süreklilik (Devamlılık) İlkesi	20
1.3.4.2. Değişkenlik (Uyum) İlkesi	21

1.3.4.3. Eşitlik İlkesi	22
1.3.4.4. Meccanilik (Bedelsizlik) İlkesi	23
1.3.5. Kamu Hizmetlerinin Görülüş Usulleri	25
1.3.5.1. Kamu Hizmetlerinin Kamu Tüzel Kişileri Tarafından Görülme Usulleri	25
1.3.5.1.1. Emanet Usulü	26
1.3.5.1.2. Kamu Kurumu Usulü	26
1.3.5.2. Kamu Hizmetlerinin Özel Kişiler Tarafından Görülme Usulleri	27
1.3.5.2.1. Ruhsat (İzin) Usulü	28
1.3.5.2.2. İmtiyaz Usulü	29
1.3.5.2.3. İltizam Usulü	30
1.3.5.2.4. Müşterek Emanet Usulü	31
1.3.5.2.5. Yap-İşlet-Devret Usulü	32
1.3.6. Kamu Hizmetinin Türleri	33
1.3.6.1. Tekelli-Tekelsiz Kamu Hizmetleri	33
1.3.6.2. Ulusal ve Yerel Kamu Hizmetleri	33
1.3.6.3. Bireylere Doğrudan veya Dolaylı Yarar Sağlayan Kamu Hizmetleri	34
1.3.6.4. Konularına Göre Kamu Hizmeti Türleri	34
1.3.6.4.1. İdari Kamu Hizmetleri	35
1.3.6.4.2. İktisadi Kamu Hizmetleri	35
1.3.6.4.3. Sosyal Kamu Hizmetleri	36
1.3.6.4.4. Bilimsel, Teknik ve Kültürel Kamu Hizmetleri	37
1.3.7. İdari Bir Kamu Hizmeti Sunucusu Olarak Vergi İdaresi	37
1.3.7.1. Vergi İdaresi Kavramı	38
1.3.7.2. Vergi İdaresinin Amaçları	39
1.3.7.2.1. Vergi İdaresinin Klasik Amaçları	39
1.3.7.2.1.1. Optimal Vergi Gelirinin Sağlanması	39
1.3.7.2.1.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması	40
1.3.7.2.1.3. Vergilemede Optimum Eşitliğin Sağlanması	40
1.3.7.2.2. Vergi İdaresinin Modern Amaçları	41

1.3.7.2.2.1. Mükelleflere Kaliteli Hizmetin Sunulması	41
1.3.7.2.2.2. Vergilendirmede Gönüllü Uyumun Sağlanması	42
1.3.7.2.2.3. Vergi İdaresinde Yeni Teknolojilerin Kullanımı	43
1.3.7.3. Vergi İdaresinin İşlevleri	44
1.3.7.3.1. Verginin Tarhı	44
1.3.7.3.2. Verginin Tebliği	45
1.3.7.3.3. Verginin Tahakkuku	46
1.3.7.3.4. Verginin Tahsili	46
1.3.7.3.5. Vergi İncelemesi	47

## İKİNCİ BÖLÜM

### DİJİTALLEŞME VE VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ

2.1. DİJİTALLEŞME KAVRAMI VE SÜRECİ	50
2.1.1. Dijitalleşme Kavramı	50
2.1.2. Dijital Dönüşüm	52
2.1.3. Dijital Ekonomi	53
2.1.4. Dijital Sektörün Temel Bileşenleri	55
2.1.4.1. Blockchain Teknolojisi	56
2.1.4.2. Üç Boyutlu Baskı (3D Printing) Teknolojisi	56
2.1.4.3. Nesnelerin İnterneti (Internet of Things)	57
2.1.4.4. 5G Mobil Teknolojisi	58
2.1.4.5. Bulut Bilişim (Cloud Computing)	58
2.1.4.6. Yapay Zekâ ve Veri Analizi	59
2.2. DİJİTALLEŞMENİN KAMU SEKTÖRÜNE YANSIMALARI	61
2.2.1. Kamu Sektöründe Dijital Dönüşümün Nedenleri	62
2.2.2. Yeni Kamu Hizmeti Anlayışında Dijitalleşme	63
2.2.3. Dijitalleşmenin Kamu Sektöründe Ortaya Çıkardığı Yeni Kavramlar	65
2.2.3.1. Dijital Devlet	65
2.2.3.2. Siber Güvenlik	67
2.2.3.3. Dijital Vatandaşlık	69

2.2.3.4. Dijital Yeterlilik	70
2.2.3.5. Dijital Okuryazarlık	72
2.2.3.6. Dijital Bölünme	73
2.3. VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM ADIMLARI	74
2.3.1. Dijital Dönüşümün Vergi İdarelerine Katkısı	75
2.3.2. Dijital Teknolojilerin Vergi İdaresine Adaptasyonu	76
2.3.3. Vergi İdarelerinin Dijital Dönüşüm Sürecinde Ortaya Çıkan Zorluklar	77
2.4. ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN VERGİ İDARELERİNDE DİJİTALLEŞME	79
2.4.1. Rusya	81
2.4.2. İtalya	83
2.4.3. Birleşik Krallık	84
2.4.4. Finlandiya	86

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AZERBAYCAN VERGİ İDARESİ VE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜ

3.1. AZERBAYCAN VERGİ İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	87
3.1.1. Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti Dönemi (1918-1920)	87
3.1.2. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Dönemi (1922-1991)	89
3.1.3. Bağımsızlık (1991) Sonrası Devir	92
3.2. AZERBAYCAN VERGİ İDARESİNİN TEŞKİLAT YAPISI VE MEVCUT VERGİ SİSTEMİ	93
3.2.1. Azerbaycan Vergi İdaresinin Teşkilat Yapısı	94
3.2.2. Azerbaycan Vergi Sistemi	95
3.3. AZERBAYCAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTALLEŞME ÇALIŞMALARI	97
3.3.1. Azerbaycan'da E-Devlet Uygulamasına Geçiş Süreci	97
3.3.2. Vergi İdaresinde Dijitalleşmeye Geçiş Süreci	99
3.3.2.1. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi İdaresini Geliştirmeye Yönelik Devlet Programı (2005-2007)	99
3.3.2.2. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi Sistemini İyileştirmeye Yönelik Eylem Planı (2008-2012).	100

3.3.2.3. 2009-2012 Yılı Vergi Mevzuatının ve Yönetiminin İyileştirilmesine Yönelik Stratejik Plan	101
3.3.2.4. 2013-2020 için Vergi Sisteminin Geliştirilmesine Yönelik Stratejik Plan	102
3.4. AZERBAIJAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL UYGULAMALAR	103
3.4.1. Otomatik Vergi Bilişim Sistemi (AVİS)	104
3.4.2. İnternet Vergi Dairesi	105
3.4.2.1. E-Beyanname	105
3.4.2.2. KDV Mevduat Hesabı	106
3.4.2.3. Elektronik Vergi Faturası (EVHF)	107
3.4.2.4. Çevrimiçi Büro	108
3.4.2.5. Bankalarla Online Bilgi Değişimi	108
3.4.2.6. ASAN İmza (Mobil İmza)	109
3.4.3. Tescil İşlemlerinde “Bir Pencere” Sistemi	110
3.4.3.1. Gerçek Kişilerin E-Kayıt İşlemi	111
3.4.3.2. Tüzel Kişilerin E-Kayıt İşlemi	111
3.4.4. E-Denetim(E-Audit)	112
3.4.5. Online Yazar Kasa Uygulaması(E-Kasa)	114
3.4.6. “KDV Geri Al”	115
3.5. AZERBAIJAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTALLEŞME HEDEFLERİ	117
SONUÇ	121
KAYNAKÇA	128

## KISALTMALAR

<b>3D</b>	Three Dimensional
<b>4G</b>	Fourth-Generation
<b>5G</b>	Fifth Generation
<b>AMA</b>	American Marketing Association
<b>API</b>	Application Programming Interface
<b>Ar-Ge</b>	Araştırma ve Geliştirme
<b>ASAN</b>	Azerbaijan Service and Assessment Network
<b>AVİS</b>	Avtomatlaşdırılmış Vergi İnformasiya Sistemi
<b>AWS</b>	Amazon Web Services
<b>B2G</b>	Business-To-Government
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting
<b>BİT</b>	Bilgi ve İletişim Teknolojileri
<b>BTP</b>	Bəyannamə Tərtibatı Proqramı
<b>CFA</b>	Chartered Financial Analyst
<b>DVX</b>	Dövlət Vergi Xidməti
<b>ECRF</b>	European Commerce Registers' Forum
<b>EGO</b>	Elektrik Gaz Otobüs Genel Müdürlüğü
<b>ESHOT</b>	Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Trolleybüs
<b>EVHF</b>	Elektron Vergi Hesab Fakturası
<b>FİN</b>	Fərdi İdentifikasiya Nömrəsi
<b>FTS</b>	Federal Tax Services of Russia
<b>GSMH</b>	Gayri Safi Milli Hasıla
<b>HMRC</b>	Her (or His) Majesty's Revenue and Customs
<b>ICAEW</b>	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
<b>ID</b>	Identification
<b>IoT</b>	Internet of Things
<b>IOTA</b>	Intra-European Organisation of Tax Administrations
<b>İETT</b>	İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>M2M</b>	Machine to Machine

<b>MDTP</b>	Multi-Channel Digital Tax Platform
<b>MTD</b>	Making Tax Digital
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>PWC</b>	PricewaterhouseCoopers
<b>QR</b>	Quick Response
<b>RFID</b>	Radio Frequency Identification
<b>SAF-T</b>	Standard Audit File-Tax
<b>SSCB</b>	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
<b>TKY</b>	Toplam Kalite Yönetimi
<b>TRT</b>	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
<b>TÜBİTAK</b>	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>UNCTAD</b>	United Nations Conference on Trade and Development
<b>VÖEN</b>	Vergi Ödöyicisinin Eynileşdirmö Nömrəsi
<b>VUK</b>	Vergi Usul Hukuku
<b>WIPO</b>	World Intellectual Property Organization

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: DVX Teşkilat Yapısı

s. 95



## GİRİŞ

Farklı bilim dallarının tartışma konusu olan “devlet” kavramının tanımında her ne kadar ortak bir görüşe varılmamışsa da devlet denilince akla ilk gelen kamu hizmetlerini üstlenen bir örgüt düşüncesi, farklı yaklaşımların kesiştiği ortak bir nokta olarak kabul edilebilir. Bazen daha da ileri gidilerek, devletin var olma nedeni olarak görülen kamu hizmetlerinin önemi tartışılmazdır. Bu noktada, kamu hizmetlerinin sunumu için gereken finans kaynağının büyük bir kısmını oluşturan vergilerin toplanması ve bu sürecin yönetilmesi de ayrı bir kamu hizmetini ortaya çıkarmıştır. Kamu harcamalarının finansmanını sağlayan vergilendirme hizmetlerinin doğru bir şekilde yönetilmesi, diğer kamu hizmetlerinin de en iyi şekilde sunulmasını doğrudan etkilemektedir. Vergilendirme hizmetlerini üstlenen kurumlar her ülkede farklı bir şekilde adlandırılrsa da bu hizmetleri sağlayan genel bir “vergi idaresi” kavramını kullanabiliriz.

Vergi idaresinin tarihi en az devlet anlayışı kadar eskilere dayanmaktadır. Vergi gelirlerinin diğer kamu hizmetlerini ciddi anlamda etkilemesi nedeniyle, vergi idaresi devletlerin her zaman ilgi alanlarının başında yer almıştır. Vergi idareleri sürekli olarak daha etkin ve verimli bir örgüt haline dönüştürülme yolunda yöneticiler tarafından reform uygulamalarına tabi tutulmuştur. Gelişen ve değişen dünya koşullarına uygun bir vergi idaresi yaratmanın devletin kalkınması açısından önemini anlayan devletler, her dönemin gereksinimlerini karşılayacak bir vergi idaresi oluşturmaya çalışmışlardır. Modern çağın en önemli taleplerinden biri ise hızla gelişen yeni teknolojilere ayak uydurmaktır. Günümüzde yeni teknolojilerden bahsettiğimiz zaman “dijitalleşme”, “dijital dönüşüm”, “dijital teknoloji” kavramlarının şüphesiz ki, en yaygın kullanılan kavramlardan olduğunu söyleyebiliriz. Toplumun her kesiminde büyük değişimlere yol açan bu yeniliklere vergi idareleri de uyum sağlamaya çalışmaktadır.

XXI. yüzyılın başından itibaren, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim, beraberinde dijitalleşme kavramını da ortaya çıkarmıştır. Bireyler ve kurumlar arasında iletişimin hızlandırılmasına, bilgiye erişimin daha kolay hale getirilmesine, maliyetlerin azalmasına imkân sağlayan dijital teknolojiler, kamu yönetiminde, özel sektörde, ekonomide ve ticarete yeni bir dönemin başlangıcı

olmuştur. Gerçekleşen bu dijital dönüşüm 4. Sanayi Devrimi için de temel oluşturmuştur. Vergi idareleri de devletin vergiler açısından gelir kaybını azaltmak, kırtasiyeciliğin ve zaman kaybının karşısını almak, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede daha verimli olabilmek için dijital teknolojilerden yararlanmıştır. Hem gelişmiş hem gelişmekte olan ülkeler dijitalleşmenin sağladığı imkanları kullanarak kendine has modern vergi idareleri kurmuşlardır.

Çalışmada, vergi idaresi ve dijitalleşme arasındaki ilişki ele alınarak, çeşitli ülkelerin vergi idaresinde mevcut olan dijital uygulamalar açıklanacak, bu ülkelerin dijitalleşme açısından geldiği noktalara değinilecektir. Azerbaycan vergi idaresinde gerçekleşen dijital dönüşüm daha detaylı açıklanarak, çalışmanın ayrı bir bölümünü oluşturmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde kamu hizmetinin tanımını yapmak için kavrama ilişkin farklı görüşler ortaya atılacaktır. Kamu hizmetlerinin devlet ve toplum için önemi vurgulanarak, sunum yöntemleri ve farklı ölçütlerden yola çıkarak kamu hizmeti türleri belirtilecektir. Bu türler içerisinde idari bir kamu hizmeti olarak kabul edilen vergilendirme hizmetlerini sağlayan vergi idaresi kavramı üzerinde durulacaktır. Vergi idaresi bir kavram olarak açıklanarak ve vergi idaresinin vergilendirme süreci boyunca hangi işlevleri üstlendiği ifade edilecektir. Vergi idaresinin klasik amaçlarıyla birlikte, günümüzde öne çıkan modern amaçlarından, özellikle, yeni teknolojilerin kullanımı gibi hedeflerinden bahsedilecektir.

İkinci bölümde, dijitalleşme kavramının ortaya çıkması, gelişim süreci ve bu süreçte ortaya çıkan dijital dönüşüm, dijital ekonomi gibi kavramlar açıklanmaya çalışılacaktır. “Blockchain” teknolojisi, Yapay Zekâ, Üç Boyutlu Baskı, Nesnelerin İnterneti, 5G Mobil Teknolojisi, Bulut Bilişim ve Büyük Veri Analizi gibi dijital sektörün günümüzdeki öne çıkan trendlerinin topluma sağladığı katkılar vurgulanacaktır. Kamu yönetimini de etkileyen dijitalleşmenin, yeni kamu hizmeti anlayışı ilkelerinin sağlanmasında taşıdığı öneme dikkat çekilecek, kamu sektöründe dijitalleşmeye ilişkin meydana gelen yeni kavramlara değinilecektir. Bununla birlikte bu bölümde, vergi idaresinde gerçekleşen dijital dönüşümün ne gibi avantajlar sağladığı, bu sürecin başarılı olması için hangi adaptasyon aşamalarından geçmesi gerektiğini ve vergi idaresinin bu süreçte karşılaşılabileceği zorluklar ele alınacaktır. Dijital dönüşümün başarılı bir şekilde gerçekleştiği ve olumlu sonuçlar elde edilen

lkelerden seçtiğimiz vergi idarelerinin dijitalleŖme örnekleri fikirlerimizi açıklamaya daha da yardımcı olacaktır.

Son bölümde ise, Azerbaycan vergi idaresinin geliŖim süreci tarihi olaylar çerçevesinde incelenerek, günümüzde Azerbaycan vergi idaresinin teŖkilat yapısı ve vergi sistemini oluŖturan mevcut vergiler hakkında bilgiler verilecektir. Azerbaycan’da genel olarak kamu sektöründe dijitalleŖme sürecinin baŖlaması, sürecin geliŖimi için belirlenen stratejiler ve kararlar, alıŖmaların sonucunda “elektronik hkmet” uygulamasına geiŖ aŖaması anlatılacaktır. Azerbaycan kamu yönetiminde gerekleŖen dijital dnŖme paralel olarak, vergi yönetiminin de dijitalleŖme açısından belirlediği stratejilerin ve eylem planlarının, vergi idaresinde dijitalleŖmeye geiŖ süreci için büyük önemi olmuŖtur. Kronolojik olarak sıralanacak olan bu strateji ve eylem planları çerçevesinde, vergi idaresine getirilen yeni uygulamalar da belirtilecektir. Vergi idaresinin dijital ortamda sunduğu e-hizmetler ayrı baŖlıklar altında incelenecek, olumlu sonuçlar elde edildiğine dair istatistik veriler sunulacaktır. DijitalleŖme açısından Azerbaycan vergi idaresinin gelmiŖ olduğu aŖamayı açıklamakla beraber, vergi idaresinin dijitalleŖmede gelecek hedeflerine, bu amaç doğrultusunda oluŖturduđu genel merkezin temel faaliyet alanlarına da değinilecektir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAMU HİZMETİ KAVRAMI VE TÜRLERİ**

#### **1.1. HİZMET KAVRAMI**

Hizmet kavramının akademik çevreler tarafından genel kabul görmüş ortak bir tanımı olmamakla beraber, böyle bir genel tanımın geliştirilebilmesi de zor görünmektedir. Hizmet sektörünün doğası gereği ekonomik ve sosyolojik değişmelere göre çok farklı şekillerde ele alınması, aynı zamanda düşünce, eğlence, yiyecek, güvenlik ve benzeri birçok konuda ortaya çıkabilmesi, hizmet kavramını son derece karmaşık ve tanımlanması güç bir kavram haline getirmiştir (İçöz, 2005:9-10). Hizmet sektörünün kendi başına araştırmaya değer bir çalışma alanı olduğu fikri yakın geçmişe ait bir olgudur. Fakat bir kavram olarak hizmet, fizyokratlar tarafından 1750’de “tarımsal üretim dışındaki tüm faaliyetler” şeklinde tanımlanmıştır. Adam Smith, hizmeti “maddi çıktısı olmayan faaliyetler”, Alfred Marshall ise “üretildiği anda tüketilen faaliyetler” olarak tanımlamıştır (Koç, 2018: 25).

Hizmet kavramını açıklamaya çalışan araştırmacıların bir kısmı çalışmalarında bu kavramı aydınlatmaktan çok, daha da sınırlandırmakla, özellikle somut mallarla, soyut hizmetlerin karşılıklarına dayanan tanımları ileri sürmüştürler. Bu tanımlara örnek olarak, Quinn ve çalışma arkadaşlarının “çıktıları fiziksel olmayan, genellikle üretildiği anda tüketilen, tüketicisine rahatlık, eğlence, uygunluk, konfor ya da sağlık gibi aslında soyut değerler katan tüm ekonomik faaliyetler” şeklinde yaptığı açıklamayı gösterebiliriz (Gümüsoğlu ve diğerleri, 2007: 11). Benzer yöntemle yapılan diğer bir tanımda ise, hizmet, üretildiği yerde tüketilen bir iş veya eylem, bir performans, sosyal olay ya da çaba olarak ifade edilmiştir (Uyguç, 1998: 8).

Avrupa Birliği açısından hizmet tanımına bakıldığında, Roma Antlaşması’nın 60. maddesinde hizmet; “normal olarak bir ücret karşılığı yapılan ve malların, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımı kapsamına girmeyen işler” şeklinde tanımlanmıştır (Kozak ve diğerleri, 2019:2).

Buraya kadar belirtmiş olduğumuz tanımlardan, hizmetlerin insanlara maddi doyumdan çok, manevi doyum sağladığı sonucuna varabiliriz. Farklı yazarlar

tarafından farklı boyutları incelenen hizmet kavramının bu tanımlarını inceleyecek olursak, hizmet kavramıyla ilgili bu noktaları belirtmek faydalı olacaktır:

- Yapılan bir iş ya da eylemin başka bir tarafın gereksinimini karşılaması;
- Yapılan iş ya da eylemin soyut nitelik taşıması;
- Mal ve hizmetlerin genelde iç içe girmiş olması;
- Hizmetlerin anında tüketilen üretimler olması;
- Hizmetlerin maddi çıktılarının olmaması (Gümüšoğlu ve diğeri, 2007: 13).

Kesin ve belirli bir tanımı bulunmamakla beraber, hizmetlerin kapsamını da belirlemenin kolay olmadığını söyleyebiliriz. Bunun temel nedenlerinden biri olarak, ekonomik ve toplumsal değişimlerle, teknolojiye bağlı olarak, her zaman yeni bir hizmet kavramının ve çeşidinin ortaya çıkması gösterilmektedir. Bu değişiklikler mevcut hizmetlerin de farklılaştırılmasına neden olmaktadır. Hizmetlerin kapsamını belirlemek için bu sektör içinde yer alan hizmetleri sınıflandırmak gerekir.

## **1.2. HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI**

Hizmetler çok farklı ve geniş bir yelpazede yer almaktadırlar. Bu nedenle tüm hizmetleri içine alan bir hizmet sınıflandırılması yapmak çok zor olsa da hizmet sektöründe sınıflandırma yapmak oldukça önemlidir. Çünkü aynı hizmet grubu içinde uluslararası bir banka zincirini, bir doktoru ya da eğitim görevlisini incelemek olanaksızdır. Bu konuda çalışmalar yapan yazarlar farklı hizmetlerin ortak özelliklerinden yola çıkarak, çeşitli sınıflandırmalar yapmışlardır (Öztürk, 2011:7-8).

### **1.2.1. Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) Tarafından Yapılan Sınıflandırma**

Literatürde daha çok kabul gören sınıflandırmalardan biri Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) tarafından ortaya atılmıştır. AMA hizmetleri kendi içerisinde 10 kategoriye ayırmaktadır (Kozak ve diğeri, 2019:3):

1. Sağlık hizmetleri;
2. Finansal hizmetler;
3. Profesyonel hizmetler (avukatlık, muhasebecilik, mimarlık gibi);

4. Konaklama, seyahat ve turizm hizmetleri;
5. Spor, sanat ve eğlendirme hizmetleri;
6. Kamusal, yarı kamusal, kâr amacı gütmeyen hizmetler;
7. Kanal, fiziksel dağıtım ve kiralama hizmetleri;
8. Eğitim, araştırma hizmetleri;
9. Telekomünikasyon hizmetleri;
10. Kişisel ve bakım/onarım hizmetleri.

### **1.2.2. Hizmetlerin Türüne Göre Yapılan Sınıflandırma:**

Hizmetler belli özellikler dikkate alınarak farklı bir şekilde 4 ana grup altında da toplanmıştır (Öztürk, 2011:8):

Dağıtım hizmetleri: Ulaştırma ve depolama, haberleşme, toptan ticaret, perakende ticaret, seyahat acenteliği ve tur operatörlüğü hizmetleri.

Üretici hizmetleri (mal üretenlere hizmet veren alanlar): Bankacılık ve finansman hizmetleri, sigorta hizmetleri, gayrimenkul alım ve satım hizmetleri, mühendislik ve mimarlık hizmetleri, muhasebe, çeşitli ticari hizmetler, hukuki hizmetler, konaklama ve otelcilik hizmetleri.

Kamusal/toplumsal hizmetler: Sağlık, eğitim, din hizmetleri, dernek ve vakıflar, posta hizmetleri, hükümet hizmetleri, çeşitli mesleki ve sosyal hizmetler.

Kişisel hizmetler: Ev hizmetleri, yeme-içme hizmetleri, tamir hizmetleri, yıkama ve kuru temizleme, berber/kuaför ve güzellik salonları, eğlence ve tatil hizmetler, çeşitli kişisel hizmetler.

### **1.2.3. Hizmetlerin Zorunluluk Derecesine göre Sınıflandırma:**

Hizmetleri taşıdığı önem ya da öncelikler dikkate alınarak farklı gruplara ayırmak mümkündür. Bu özellikler açısından değerlendirildiğine, hizmetleri zorunluluk derecelerine göre bu şekilde sıralayabiliriz (Karahana, 2000:26):

- 1) Birinci derecede zorunlu hizmetler
  - Sağlık hizmetleri;
  - Yeme-içme hizmetleri;

- Barınma hizmetleri.
- 2) İkinci derecede zorunlu hizmetler
- Korunma hizmetleri;
  - Eğitim hizmetleri.
- 3) Üçüncü derecede zorunlu hizmetler
- Haberleşme hizmetleri;
  - Ulaşım hizmetleri;
  - Sigortacılık hizmetleri;
  - Bankacılık hizmetleri;
  - Turizm ve konaklama hizmetleri.
- 4) Dördüncü derecede zorunlu hizmetler
- Kuaför/saç kesimi bakımı hizmetleri;
  - Giyim-kuşam hizmetleri;
  - Bakım ve güzellik hizmetleri;
  - Tamir-bakım hizmetleri;
  - Mühendislik-mimarlık hizmetleri;
  - Servis ve garanti hizmetleri.

#### 1.2.4. Hizmetlerin Sunumu Açısından Yapılan Sınıflandırma:

Hizmetler konusunda bir başka şekilde yapılan sınıflandırma, hizmetlerin a) İnsan ya da ekipman tarafından verilir verilmemesine göre, b) Kâr amaçlı olup olmamasına göre, c) Devlet tarafından sunulup sunulmamasına göre de yapılmaktadır (İçöz, 2005: 17):

- *İnsan ya da ekipman tarafından sağlanan hizmetler:* İnsanlar tarafından sunulan hizmetler olarak temelde danışmanlık hizmetleri, avukatlık, sağlık ve eğitim hizmetleri ile niteliksiz işgücü tarafından sağlanan hizmetler gösterilmektedir. Ekipmana dayalı hizmetler ise mutlaka bir araç-gereç kullanımını gerektiren hizmetler kategorisidir. Bu kategoriye örnek olarak ise, iletişim, video oyunları, radyo-TV gibi hizmetleri gösterebiliriz.
- *Kâr amacı taşıyan ya da taşımayan hizmetler:* Ticari bir amaç doğrultusunda yerine getirilen her hizmet kâr amacı taşıyan hizmet sınıfında yer almaktadır.

Herhangi bir kâr amacı gütmeyen çeşitli yardım kuruluşları, dernekler, Kızılay gibi örgütler ise diğer kategoride toplanmaktadır.

- *Kamu hizmetleri*: Devlet kuruluşu niteliği taşıyan ve mülkiyeti kamuya ait olan bütün hizmet işletmelerini bu gruba dahil edebiliriz. Kamu bankaları, Kamu iktisadi kuruluşları, eğitim ve sağlık kurumları, posta hizmetleri, kamu TV kanalları bu hizmet işletmelerine örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda belirtilen sınıflandırmalar hizmetlerin değişik boyutları ve taşıdığı farklı özellikler incelenerek yapılmıştır. Çalışmanın devamında, kategoriler içinde bazen toplumsal hizmetler olarak da yer alan kamu hizmetleri türü daha detaylı incelenecektir.

### **1.3. KAMU HİZMETİ**

Devletlerin varlık nedenlerinden biri elbette toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla kamu hizmet sunumunda bulunmaktır. Bu nedenle kamu hizmetleri ilk devletlerden itibaren söz konusudur. Ancak 18'inci yüzyılın ikinci yarısından itibaren kamu hizmetleri daha da ön plana çıkmaya başlamıştır. Özellikle Batı Avrupadaki devlet yönetimlerinde görülen değişimler beraberinde devlet faaliyetlerinin genişlemesi durumunu ortaya çıkarmıştır (Atay, 2006: 475).

#### **1.3.1. Kamu Hizmeti Kavramı**

"Kamu hizmeti" kelime olarak, Fransızların "Service public" tâbirinden yola çıkarak günümüze gelmiştir. İlk zamanlar dilimize "Hidematı umumiye" şeklinde geçen bu ifade, Alman literatüründe "Öeffentliche Anstalt" diye geçmektedir. "Umumî" kelimesi "oeffentliche = public" ifadesinin tam karşılığı olmadığı için bir süre "hidematı amme" veya "amme hizmeti" olarak kullanılmıştır. Fakat "public" kelimesinin karşılığı olarak "amme" kelimesinin kullanılmasını kabul etmeyenler "umumî hizmet" veya "hidematı umumiye" tabirlerinin kullanılmasını daha uygun görmüşlerdir. "Public" sıfatının dilimizdeki kelime olarak en uygun karşılığı "kamusal" sözü olmasından dolayı "kamusal hizmet" ifadesinin kullanımı daha doğru görünse de "kamu hizmeti" olarak daha çok karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde,

belirtilen kavramlar arasında herhangi bir farkın olmadığı kabul edilmekte ve hepsi aynı anlamda kullanılmaktadır (Derbil, 1950:28).

Kamu hizmetinin ortaya çıkışı tarih olarak çok öncelere dayanmaktadır. Tarih boyunca Ortadoğu, Yunan ve Roma devletlerinin üstlendiği görevler kamu hizmeti olarak değerlendirilmiştir. Kavram olarak, Mezopotamya'nın en eski devletlerden olan Babil Devleti'nde Hammurabi (M.Ö. 1728-1686) kanunları içerisinde kamu hizmetlerinin izlerine rastlamak mümkündür. Kamu hizmetinin hukuki bir terim olarak yaygın kullanımı ise 1789 Fransız Devrimi sonrasında kamu hukuku ve özel hukuk ayırımının belirginleşmesiyle ilgilidir. Devrim sırasında sıklıkla başvuru kamu hizmeti kavramı, sadece bir bireyin değil, tüm topluma yarar sağlayan hizmet anlamında kullanılmıştır (Karahanoğulları, 2015:84-88).

Öteden beri idare hukukunun en önemli konularından biri "kamu hizmeti" kavramıdır. İdare hukukunun kapsamını belirleyen unsur olması, toplumsal yaşam içerisinde imtiyaz sözleşmeleri ve buna benzer başka önemli kavramları tayin etmede kullanılması kamu hizmetinin önemini açıklamaktadır. Ayrıca, uyuşmazlık konularından hangisinin idari yargının görevleri arasında yer aldığını belirlemede kullanılan en önemli yöntem, söz konusu uyuşmazlıkların bir kamu hizmeti olup olmadığı üzerinden uygulanmaktadır (Ulusoy, 2004:12). Bazı görüşlere göre, kamu hizmeti kavramı idari hukukun da ötesine geçerek, kamu hukukunun temel kavramı olarak kabul edilmektedir (Duguit, 1954:76).

Türkiye'de idare hukukunun kurucularından biri olarak kabul edilen Sıddık Sami Onar tarafından yazılmış olan İdare Hukukunun Umumî Esasları adlı eseri bu konudaki en değerli kaynaklardan biri olarak kabul edilmektedir. Eserini kamu hizmeti kavramı üzerinden kurgulamış olan Onar, idare hukukunun konusunun kamu hizmetlerini kuran, sıralayan ve idare eden kurallardan oluştuğunu belirtmektedir (Onar, 1966:13). Jéze ve Duguit, geliştirdiği "kamu hizmeti öğretisi"nde de idare hukukunu benzer şekilde kamu hizmeti kavramı üzerinden açıklamaktadır (Çal, 2007:601). Bu örneklerle kamu hizmetinin idare hukukunu açıklamakta da kullanılan temel kavram olduğunu söyleyebiliriz.

Duguit, toplumsal yaşamın gerektirdiği ve özel girişimlerin devamlı bir şekilde yürütemediği faaliyetleri, doğası gereği kamu hizmeti olarak değerlendirmektedir (Ulusoy, 2001:16). Söz konusu faaliyetlerin idare tarafından üstlenilmesi gerektiğini

düşünen Duguit, devletin kurucu unsurları içerisinde egemenlik ve kamu gücü yerine kamu hizmetinin getirilmesini savunmuştur (Orak, 2007: 167).

Duguit tarafından kullanılan kamu hizmeti kavramı birçok disiplinle ilişkili olsa da bugüne kadar kavramın daha çok idare hukuku ile bağlantılı kısmı incelenmiştir (Derbil, 1950: 28). Kamu hizmeti kavramının yalnız hukuk disiplini sınırları dikkate alınarak ele alınması refah devleti döneminden kalma bir alışkanlık olarak, “sınırlayıcı ve gitgide körelen bir hukuk yaklaşımını” (Karahanoğulları, 2015: 9) doğurmuştur. Oysaki kamu hizmeti kavramı farklı disiplinlerin tartışma konusu olduğundan, bu kavramın diğer disiplinlerce de çalışma konusu haline getirilmesi sosyal bilimlerde kamu hizmeti kavramının bulunduğu yerin anlaşılması için son derece önemlidir.

Kamu hizmeti kavramı sadece idare hukukunun değil, bütün kamu hukuku açısından en önemli kavram olmakla birlikte, en karmaşık konulardan biri olmuştur. Bu karmaşıklık öteden beri kamu hizmeti kavramının incelenmesini zorlaştırmıştır. Bu nedenle kavramın tanımlanmasında ortak bir görüşe varılamamıştır. Toplum gibi dinamik ve toplum yaşamının her anına sirayet eden bir niteliğinin olması ve bu nedenle de tek bir akademik disiplinin ilgi alanı içerisine sığdırılamayacak kadar çok boyutlu olması kamu hizmetinin açıklanmasında farklı tanımlara yol açmıştır (Ozansoy, 1997:90-92).

Literatürde her ne kadar kamu hizmeti kavramının kesin olarak kararlaştırılan ve değişmez bir tanımı bulunmasa da kamu hizmetinin tanımlanması yönünde yeterli kadar çalışmanın da yer aldığını söyleyebiliriz. Onar, kamu menfaatini sağlamak için devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin üstlendiği, ya da bunların kontrolleri altında toplumsal ihtiyaçları temin etmek maksadıyla kamuya sunulmuş olan devamlı ve muntazam faaliyetleri kamu hizmeti olarak tanımlamıştır. Dar anlamda ise kamu hukukunun belirlediği yöntemler ve vermiş olduğu yetkiler çerçevesinde kamu idare veya müesseselerinin sunduğu hizmetler olarak açıklayabiliriz (Onar, 1966:13).

Kamu hizmetini hukuksal bir kavram olarak açıklarken “organik”, “maddi” ve “biçimsel” açılardan tanımlamak gerekir. Organik açıdan kamu hizmeti, herhangi bir kuruluşu veya başka bir deyişle, idareyi belirtmek için kullanılan bir kavramdır. Maddi açıdan kamu hizmeti ise, giderilmesinde kamu yararı bulunan toplumsal bir gereksinmeyi karşılayan etkinlik olarak tanımlanabilir. Biçimsel açıdan kamu hizmeti,

bir etkinlik olarak, kullandığı yöntemlerin içeriğine göre açıklanmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiği zaman kamu hizmeti, belli bir hukuksal düzeni ifade eder ve bu niteliğe kavuşabilmesi için hukuksal düzene bağlı olması gerekir. Bu ölçütlerden yola çıkarak kamu hizmeti, “giderilmesi kamu yararı sağlayan bir toplumsal ihtiyacı karşılamak için kamu tüzel kişileri ya da onların gözetim ve denetimi altında özel girişim tarafından, belli bir hukuksal düzene bağlı olarak yürütülen etkinlikler” olarak tanımlanmıştır (Giritli ve diğerleri, 2015:1194-1195).

Literatürde buraya kadar belirttiğimiz kavramı açıklayan bu geniş tanımlarla birlikte kısa tanımlar da yer almaktadır. Onlardan biri, “vatandaşların temel hak ve imkanlarının kullanılabilmesi ve bireylerin ‘maddi ve manevi’ varlıklarını geliştirebilmeleri için yönetim tarafından sağlanması zorunlu ve yararlı işler” şeklindedir (Sezer ve Vural, 2010: 207). Diğer bir tanıma göre kamu hizmeti; “Devletin devamlı bir şekilde denetim altında tutması kaydıyla, kendisinin sorumluluğu altında olduğu çeşitli hizmetleri kamu sektörü ve özel sektör vasıtası ile gerçekleştirmesidir” (Gözübüyük, 2001:282).

Léon Duguit’e göre “kamu hizmetleri, toplumsal dayanışmanın, toplumdaki iş bölümü nedeniyle zor kullanma yetkisini elinde bulunduranlara yüklediği sorumluluklardır” (Duguit, 1954:77). Gaston Jèze’e göre ise kamu hizmeti, yaşadıkları toplumun çıkarlarını göz önünde bulundurarak ihtiyaçların giderilmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Milli güvenlik ve milli savunma gibi toplumun geneline hitap eden bu faaliyetler, karşılanması sadece idarenin görev alanında olan ve özel kişilerin hariç tutulduğu adalet ve haberleşme gibi faaliyetler de olabilir. Bu maksatla gerek kamu gerekse özel usul hukuku uygulanabilir (Derbil, 1950:32).

Sübjektif görüşlerin hâkim olduğu tanımlardan biri ise bu şekildedir: “Kamu yararı niteliği taşıyan ve özel girişim tarafından sunulmasının mümkün olamaması sebebiyle, yasama organı tarafından özel faaliyetlerin kapsama alanına girmeyen bir ayrıcalıklar ve yükümlülükler rejimine (spesifik hukuki rejim) tabi tutulan, yerine getirilmesi ile denetimi son aşamada bir kamu otoritesi tarafından sağlanan faaliyet kamu hizmetidir” (Ulusoy, 2004:13). Burada öngörülen “ayrıcalıklar ve yükümlülükler rejimi”, faaliyetlerin kamu hizmeti şeklinde nitelendirilmesinin bir ölçütü olarak dikkate alınmamalıdır. Kaldı ki, daha önce denenmemiş olan bir faaliyet alanında özel sektör çekingen davranabilir. Bu tür hizmetlerin örnek olarak devlet

tarafından üstlenilip yerine getirilmesi de mümkündür. Böyle durumlarda kamu kurumunun özel faaliyetler için söz konusu olmayan bir ayrıcalık içinde yer alması şartı yoktur (Çal, 2009:13).

Bütün bu tanımlardan yola çıkarak, kamu hizmetlerinin kısaca şu üç öğeden oluştuğunu söyleyebiliriz (Özay, 1998:295):

- Toplumsal veya giderilmemiş bir ihtiyacın bulunması;
- Söz konusu ihtiyaçların karşılanması bir kereye mahsus olmayıp devamlılık göstermesi;
- Bu ihtiyaçların giderilmemesi toplum içerisinde huzursuzluğa neden olacağı ve kamu düzenini bozabileceği öngörüsü.

Kamu hizmetini açıklamaya yönelik böyle farklı yaklaşımlar ve tanımlar, toplum için gerekli olan faaliyetlerin ne şekilde ve hangi yöntemlerle kamu hizmeti şeklinde değerlendirileceği sorununu yaratmaktadır. Doğal olarak bu yönde de çeşitli fikirler ortaya atılmıştır. Duguit, toplumun, aynı zamanda sosyal yapının gelişimi ve tekamülü için vazgeçilmez olan, bir dakika bile kesintiye uğramaması gereken faaliyetlerin yönetenler tarafından üstlenilmesi ve kamu hizmeti şeklinde sunulması gerektiğini belirtmiştir. Yine de belirttiğimiz sorunlara kesin bir cevap veremeyeceğini söyleyen Duguit, toplumun yaşam seviyesi yükseldikçe gereksinimlerinin arttığını ve bu gereksinimlerin toplumsal duruma bağlı olarak kendilerini kamu hizmeti olarak kabul ettirebileceğini savunmaktadır. Bu yaklaşımda belirtilmesi gereken diğer önemli bir nokta ise, bir gereksinimin kamu hizmeti niteliği kazanabilmesi için yalnızca yasa koyucunun iradesinin yeterli olmamasıdır. Yani bir ihtiyacın ilk olarak kamu hizmeti niteliği kendinde mevcut olduğu durumda, yasa koyucu sadece bunu “izhar etmekle” yükümlüdür (Onar, 1966:27-28).

Duguit'nin yaklaşımına benzer başka bir yaklaşıma göre, yasa koyucunun kamu hizmetleri hakkında belirleme yetkisi olmakla beraber, kamu hizmeti niteliği taşıyan faaliyetler de mevcuttur. Ancak söz konusu faaliyetlerin bu niteliği kazanma sebebi kendisi değil, toplumun bu faaliyetlere duyduğu ihtiyaç ve verdiği önemdir. Eşitlik, devamlılık, değişkenlik gibi ilkeler, kamu hizmeti olarak kabul edilen faaliyetlerin niteliğinin tanınmasını zorlayan unsurlardır. Her ne kadar ülkelerin farklı dönemler için değişmez bir kamu hizmetleri listesi olamasa da, bir ülkenin tarihi,

sosyal ve ekonomik yapısından kaynaklanan “niteliği gereği kamu hizmetleri” mutlaka mevcuttur (Gölan, 1988:105).

### **1.3.2. Seçili İktisadi Yaklaşımlara göre Kamu Hizmeti**

Kamu hizmetinin gelişimindeki artış hızı uzun yıllar devam ederek XX yüzyılın ikici yarısına kadar kendi hızını korumuştur. Bu süreçte, Birinci Dünya Savaşı, 1929 ekonomik buhranı ülke ekonomilerini derinden etkilemiş ve yönetimleri yeni ekonomik politikalar üzerinde düşünmeye mecbur bırakmıştır. Özellikle, 1930’lu yıllardan başlayarak birçok ülke ekonomilerinde uygulanan Keynesyen politikalar devletin ekonomi üzerindeki etkisini arttırmış, bu da kamu hizmetlerinin gelişmesine sebep olmuştur. İkinci Dünya Savaşı sonrasında kamu hizmetinin faaliyet alanı daha da genişlemiştir. Savaşın sonra devlet özel sektörün gelişebilmesi yolunda gerekli olan altyapıyı temin etmek için ekonomi alanına da müdahale ederek kamu hizmeti kavramının içine ekonomik faaliyetleri de dâhil etmiştir. Sosyal devlet anlayışının benimsenmesi ile birlikte, sosyal yaşama da müdahale eden devlet ekonomik hayat dışında faaliyet alanını daha da genişletmiştir. Önceki dönemlerden farklı olarak özel kişiler tarafından yürütülen bazı faaliyetler de devlet tarafından yerine getirilmeye başlamıştır (Günday, 2011: 294).

1973 yılında yaşanan petrol krizi tüm dünya ülkelerinde etkisini göstermiş, ülke ekonomileri yüksek seviyelerde enflasyon ve durgunluk (Stagflasyon) sorunlarıyla karşı karşıya kalmıştır. Krizin beraberinde getirdiği bu sorunlar sebebiyle Keynesyen politikaları ve Refah devleti anlayışlarını eleştirenlerin sayısı artmıştır. Bunun sonucu olarak neo-liberalist düşünceler ortaya çıkmış ve devletin ekonomideki payının azaltılması yönündeki fikirler ön plana çekilmiştir. 1980’li yıllardan sonra dünya ülkelerinin büyük bir kısmında refah devleti uygulamalarının kaldırılması kamu hizmetlerinin sunumunda özel sektörün ve gönüllü sivil toplum kuruluşlarının öneminin artmasına yol açmıştır (Tüleykan, 2010: 94).

Kamunun etki alanının sınırlandırılması yolunda 1990’lı yıllara kadar özelleştirmelere yer verilse de istenilen sonuç elde edilememiştir. Alınan tedbirler kamusal alanda büyümeyi durdursa da devletin faaliyet alanında küçülme yaşanmamıştır. 1990’lı yıllarda devletin faaliyet alanının küçültülmesi ve devlet

fonksiyonlarının azaltılması dönemin temel sorunlarından biri haline gelmiştir. Küreselleşmenin daha yaygın olduğu bu dönemde, bölgeselleşme, bloklaşma ve yerelleşme kavramlarının etkisi kamu yönetimi alanında yeni yöntem şekillerinin gelişmesine yardımcı olmuştur. Devleti etkin kılmaya yönelik bu yönetim şekillerine örnek olarak toplam kalite yönetimi, yönetişim, yeni kamu yönetimi, performans odaklı yönetim, özelleştirme ve e-devlet uygulamaları gösterilebilir (Demirel, 2006:106).

İdari faaliyetin etrafında cereyan etmekte ve idarenin yapmakla yükümlü olduğu bir faaliyet olarak kabul edilen kamu hizmeti birçok makalede devletin varlık nedenlerinin en önemlisi olarak gösterilmektedir. Bu durumda, devletin var olma sebebi kamu hizmetine bağlıysa, devletin varlığı da sunduğu kamu hizmetiyle ölçülecektir. Bu yüzden yeterli kamu hizmeti sunamayan devlet yetersiz, hizmet sunmada etkili ve başarılı olan devlet güçlü, az ve niteliksiz hizmet sunuyorsa zayıf devlet olarak kabul edilecektir (Sezer ve Vural, 2010:206).

Bu gerçeği de açık olarak belirtmek gerekir ki, uzun bir dönemde kamu hizmetlerinin sunumu devlet tekelinin kontrolü altında olmuştur. Devlet tekeli uygulaması genelde doğal monopol argümanına ve ölçek ekonomilerine dayalı olduğu için bazı olumsuzluklara neden olmuştur. Bu olumsuzluklar üretimde yüksek maliyetler, israflar, denetimde yetersizlik, finansman yetersizliği, düşük mal ve hizmet kalitesi gibi sorunlarla sonuçlanmıştır (Aktan ve Dileyici, 2006:52).

### **1.3.3. Kamu Hizmetine İlişkin Temel Anlayışlar**

Kamu hizmeti kavramı, farklı adlandırmalar ve tanımlarla da olsa farklı disiplinlerin inceleme alanlarında yer almaktadır. İdare hukuku alanında yazılan kamu hizmetlerine ilişkin çalışmaların, konuyu hukuk açısından ele almak zorunda olduğu açıktır. Ancak, aynı kavram farklı terimlerle de olsa çeşitli disiplinlerde kullanılıyorsa, o kavramın neyi ifade ettiğini anlamaya yönelik her çabanın disiplinler arası incelenmeye alınması gereklidir. Buradan yola çıkarak, kamu hizmetinin siyaset bilimi içerisinde “devletin görevleri/işlevi” olarak, kamu ekonomisi ve kamu maliyesi alanlarında ise “kamu kesimi”, “kamu malı” şeklinde inceleme konusu oluşturduğunu söyleyebiliriz. Kamu hizmeti konusunda idare hukuku içerisinde siyaset bilimi az da

olsa yüzyıl başında yer alabilmiştir. Ancak idare hukuku alanında kamu maliyesi, kamu ekonomisi veya genel anlamda ekonomik yaklaşımlar nerdeyse hiç yer almamıştır (Karahanoğulları, 2015:9).

Çalışmanın devamında kamu hizmetini farklı yaklaşımlar açısından açıklamaya çalışacağız.

### **1.3.3.1. İktisadi Nesnellik Olarak Kamu Hizmeti**

Kamu hizmeti kavramının iktisadi bir kavram olarak ele alınıp incelenmesi maliye biliminin konusuna girmektedir. Temel olarak kamu kesiminin iktisadi nitelikteki faaliyetinin anlatımı ve tahlili ele alınmıştır. Maliye disiplininin kamu hizmetini iktisadi açıdan ele alması doğal olsa da, tüm bir kamu kesiminin iktisadi alan olarak tanımlanması doğal karşılanmamaktadır. Maliye disiplinde kamu kesiminin sadece iktisadi faaliyet olarak görülmesi, bu yönde siyasal ve bürokratlar tarafından kararların iktisadi karar alma mantığıyla açıklanmaya çalışıldığını ortaya koyar (Uluatam, 2005:4).

Kamu kesiminin var olma sebebi olarak, özel kesimin tek başına yetersiz kalması, piyasa şartları altında gerçekleşen faaliyetlerin gereken sonuçları yani, etkin kaynak dağılımı, adaletli gelir paylaşımı gibi ilkeleri temin edememesini gösterebiliriz (Ay, 2014:63). Bu iki kesim arasındaki nitelik bakımından temel ayırım noktaları, “saik/amaç”, “kamu gücü” ve “siyasal karar süreci”dir. Temel amacı kâr maksimizasyonu olan özel kesimden farklı olarak, çeşitli amaçları birlikte gerçekleştirmek isteyen kamu kesiminin amaçları içerisinde kâr etmek yer almamaktadır. Özel kesim sermaye, işgücü ve mal piyasalarındaki eşit ve özgür değişim gibi anlayışları esas olarak ele almaktadır. Kamu kesimi ise gerekli durumlarda kökenini devletin zor kullanma yetkisinden alan ayrıcalıklar kullanmaktadır. Kamu kesiminde kararlar siyasal süreçte belirlenirken, özel kesimde bu kararlar piyasanın işleyişine bağlı olarak ortaya çıkar (Uluatam, 2005:9-10).

İdare hukukundaki “kamu malı” kavramı, kamu hizmeti kavramının karşılığı olarak gösterilmesi, maliye disiplininin kamu kesimini özel kesimden ayırmakla birlikte, neredeyse tamamen iktisadi bir yaklaşım olarak ele aldığını göstermektedir. Buradan yola çıkarak, hem kamu kesiminin, hem de özel kesimin iktisadi alanlar

olduğunu söyleyebiliriz. Her ne kadar kamu kesimi-özel kesim karşıtlığı kurulsada, iktisadilik her iki kesim için geçerlidir (Karahanoğulları, 2015:11).

İdare hukukunun kilit kavramı olan kamu hizmeti, kamu maliyesi için de aynı önemi taşımaktadır. Bahsettiğimiz disiplinlerdeki baskın anlayış, faaliyetin niteliğine bakılarak malların basamaklı bir düzlemde sıralanabilme imkanını kabul eder. Geçiş alanlarının sorun yaratmasına rağmen, kamu hizmetlerini belirlemek teknik bir konudur. Devletin iradesi teknik olarak belirlenmiş bu alanın dışına çıkmış olsa bile üstlenmiş olduğu hizmetler kamu malı niteliği taşımaz. Örneğin, Anayasa Mahkemesi tarafından kamu hizmeti olduğu belirtilen su, elektrik ve havagazının kamu malı özelliklerini taşımadığı ve kamu hizmeti olarak nitelenemeyeceği kabul edilmiştir (Savaş, 1998:92).

### **1.3.3.2. Kamu Hizmetine Objektif Yaklaşım**

Objektif yaklaşıma göre, bazı faaliyetler belirli niteliklerden veya içinde bulundukları özelliklerden dolayı kamu hizmeti olarak kabul edilmektedirler. Bu yaklaşımın en büyük savunucularından olan Duguit, insanlar arasındaki toplumsal bağımlılığın yerine getirilmesi ve uygulanması için bu faaliyetleri kaçınılmaz olarak kabul etse de bunun tam anlamda bir kamu hizmeti olması için ancak yönetenlerce düzenlenip denetlenmeye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir (Onar, 1966: 28).

Duguit devletin temel unsurlarını sayarken bunların içerisinde ülke ile birlikte kamu hizmetini de dahil etmektedir. Ayrıca, bu temel unsurlar arasında yer alan egemenlik ve kamu gücünün yerine kamu hizmetinin getirilmesini savunmaktadır. İdare hukukunun tanımlanmasında da kamu hizmetleri ve devletin görevleri arasındaki bu ilişki öne çıkmaktadır (Orak, 2007: 166). Bu görüşten çıkarmamız gereken sonuç, devletin kurucu unsuru olarak gücün değil, toplumsal dayanışmadan kaynaklanan kamu hizmetlerinin olduğunu kabul etmektir. Duguit'e göre, "devlet isteğimizin ve sandığımızın aksine bir güç, bir egemenlik değil, yönetenler tarafından örgütlenen ve kontrol edilen kamu hizmetleri birliğidir". Yani, yöneticilere bu ayrıcalıkların tanınması kamu hizmetinin yerine getirilmesi görevinden kaynaklanmakta olmakla birlikte, zor kullanma yetkisi taşıyanlar da faaliyetlerinde serbest değildir (Duguit, 1954:75).

Yerine getirilmeleri gerçek anlamda yönetenlerden talep edilen hizmetler de vardır. Bu niteliğe uygun olan temel olarak üç hizmetten bahsedebiliriz:

1. Savunma hizmeti; toplumun dış düşmana karşı korunması,
2. Toplumsal güvenlik, huzur ve düzeni sağlama faaliyetlerini ifade eden kolluk hizmetleri (polis),
3. Adalet hizmetleri.

Kamu hizmetini objektivist açıdan ele alıp inceleyen Duguit'in görüşünde kamu hizmetlerinin belirlenmesinde yasa koyucunun iradesinin yani subjektif yönünün dikkate alınmadığı hususu öne çıkmaktadır. Bu yaklaşım kamu hizmetlerinin yönetenlere toplumsal dayanışmadan dolayı dayatıldığı fikrini belirtmekle birlikte, bu hizmetlerin üstlenilmesinde yönetenlerin rolünü de açıkça kabul etmektedir. Duguit de benzer görüşler ortaya atarak, kamu hizmetlerinin belirlenmesinde yönetenlerin iradesini kabul etmekte, aynı zamanda bunun toplumun gereksinimleriyle sınırlı olması gerektiğini ve gerektiğinde düzeltilebileceğini ileri sürmüştür (Ulusoy, 1999:107).

Mahiyeti itibariyle bir faaliyetin kamu hizmeti olarak kabul edilmesi bu yaklaşımın başlıca hususu olmakla birlikte, göz önünde bulundurulması gereken diğer husus ise bu faaliyetlerin sadece devlet tarafından yapılacak olması ve zorunlu bir nitelik taşımasıdır. Bu husus, kamu hizmetinin devlet tekelinin kontrolü altında olması ve başkaları tarafından yerine getirilmemesi özelliğini de beraberinde getirmektedir.

Bu anlayışa göre, devlet tarafından hukuki tekel olarak kabul edilen hizmetlerin bu kapsamın dışında kaldığı söylenebilir. Bütün bu görüşlere rağmen, Onar, bir faaliyetin kamu hizmeti olarak algılanması hususunda bu faaliyetin tekel konusu olmasının yeterli olmadığı görüşündedir. Duran'a göre ise, kamu hizmetlerinin devlet tekeli altında olması zorunluluğu bulunmamakla beraber, istenilen idari faaliyetin tekel konusu olması onun kamu hizmeti olduğunu göstermemektedir. Faaliyetleri tekel konusu olmayan ve özel sektörle rekabete girerek hizmet sunan kamu kuruluşlarının varlığı buna örnek olarak gösterilebilir (Duran, 1982:307).

Duguit'in objektivist kamu hizmeti anlayışı bu kavramın tanımlanması için yeterli olmadığından bu yaklaşıma bazı eleştiriler de ortaya çıkmıştır. Bu eleştirilerden en önemlisi söz konusu olan yaklaşımın hukuki nitelik taşımadığıdır. Hauriou'ya göre kamu hizmetlerini Duguit açısından açıklamaya çalışırsak idare hukukunu inkâr

ettiğimizi de kabul etmiş oluruz. “Kamu hizmetlerinin yetkileri hukukla sınırlı değilse, hukuki değildir” görüşünde olan Hauriou, dolayısıyla bu kavramın objektif hukukla bağlı olmadığı fikrini ireli sürmüştür. Jéze de konuyu aynı yönden eleştirerek Duguit’ın kamu hizmeti anlayışının hukuki bir açıklaması olmadığını, sadece sosyolojik nitelik taşıdığını belirtmiştir. Bahsedilen eleştiriler sadece Duguit’in görüşünü kapsamamakta olup, devletin işlevlerini ve toplumsal görevlerini esas alarak kamu hizmetini tanımlamaya çalışan benzer görüşleri de hedef almaktadır (Karahanoğulları, 2015:38).

### **1.3.3.3. Kamu Hizmetine Sübjektif Yaklaşım**

Yukarıda belirtmiş olduğumuz yaklaşımların ortak özelliği, kamu hizmetlerinin belirlenmesinde faaliyetlerin iktisadi niteliği ve toplumsal yapı içerisindeki önemi esas alınır, devletin “kurucu” iradesinin en sona bırakıldığını görmekteyiz. Sübjektif yaklaşımda öncelikle daha farklı bir görüş ortaya koyan Jéze ön plana çıkmaktadır. Objektivist olarak nitelendirilen Duguit’ın kamu hizmeti anlayışını eleştiren Jéze’in kamu hizmeti anlayışı diğer yaklaşımların karşısına konularak “sübjektivist” olarak nitelendirilmektedir. Bu anlamda, Jéze’in kurucusu olduğu kamu hizmetleri okulu kavramın tanımlanmasında daha açıklayıcı olmuş ve etkilerini günümüze kadar sürdürmüştür (Karahanoğulları, 2015:38-39).

Jéze’in yaklaşımında yönetenlerin iradesi kamu hizmetinin temel ölçütü olarak görülmektedir. Faaliyetlerin kamu hizmeti olarak belirlenmesi için yöneticiler tarafından onlara bu niteliğin verilmesi gerekmektedir. Son zamanlara kadar da önemini kaybetmeyen bu yaklaşımı, idare hukuku doktrininden Truchet, “kamu hizmetinin kamusal otorite tarafından bazı faaliyetlere yapıştırılan bir etiket, vurulan bir damgadan ibaret olduğu” şeklinde tanımlayarak daha açıklığa kavuşturmuştur (Ulusoy, 1999: 167).

Faaliyetlerin kamu hizmeti olarak belirlenme yetkisinin sadece yönetenlere verilmesi gerektiğini belirten Jéze, yargının da bu konuda tartışma yetkisinin olmadığını savunmuştur. Ancak, bu saptamalarla birlikte bir istisnaya da yer Faaliyetlerin kamu hizmeti olarak belirlenme yetkisinin sadece yönetenlere verilmesi gerektiğini belirten Jéze, yargının da bu konuda tartışma yetkisinin olmadığını

savunmuştur. Ancak, bu saptamalarla birlikte bir istisnaya da yer verilerek söz konusu yetkiye ortak getirildiğini de görebiliriz. Bu istisnai durum yönetenlerin iradesinin açıkça ortaya konulduğu hukuki bir metnin olmadığı durumlar için geçerlidir. Söz konusu durumlarda yargıcın çeşitli belirtilere bakılarak ve yorum yetkisine dayanarak kamu hizmetini belirleme yetkisi olabilir (Karahanoğulları, 2015:39).

Sübjektif yanaşma, Türk idare hukuku içinde geçerli olan bir görüş olarak kabul edilmiştir. Duran, doğası gereği faaliyetlerin kamu hizmeti olarak belirlenmesini kabul etmemekle birlikte, böyle bir faaliyetin olmadığını da belirtmiştir. Faaliyetlerin kamu hizmeti olarak nitelendirilmesi toplumun geneline hâkim olan yöneticilerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalarının sonucuna bağlıdır. Toplumsal ihtiyaçların ve topluma fayda sağlayan hizmetlerin belirlenmesi toplumun seçtiği temsilciler tarafından sağlanmaktadır. İçinde bulunduğu döneme ve politikaların sonucuna bağlı olduğu için faaliyetlerin kamu hizmeti sayılmasını nitelik olarak değişken ve göreceli olduğunu söyleyebiliriz. Tabii ki, toplumların ortak gereksinimleri olan, yerine getirilmesinde kamu yararına katkı bulunan ve özel kuruluşlar tarafından yapılan faaliyetler de vardır (Duran, 1982:304-305).

Duran'la aynı fikirde olan Günday da bu konuda yöneticilerin iradelerinin belirleyici olduğunu savunmuş, doğası gereği kamu hizmeti olarak nitelendirilecek bir faaliyet olmadığını ireli sürmüştür. Günday'a göre, doğasına bakılmaksızın her bir insani faaliyet kamu hizmeti olarak nitelendirilebilir. Bunun için temel şart bu faaliyetin siyasal organlar tarafından kamu hizmeti sayılabilesidir. Günday, kamu hizmetinin belirlenmesinde ilk olarak kanunun gözden geçirilmesi gerektiğini belirtmiş, kanunda yeterli açıklama bulunmadığı takdirde söz konusu faaliyetin kamusal kurallara uygunluğunun incelenmeli olduğunu gerekli kılmıştır (Günday, 2011:332).

#### **1.3.4. Kamu Hizmetlerine Egemen Olan Temel İlkeler**

Kamu hizmetlerinin hayata geçirilmesi zamanı belirli temel ilkelere uyulması gerekmektedir. Literatürde bu temel ilkelere “kamu hizmeti kanunları” olarak da rastlanmaktadır. İlk defa 1926 yılında bu kanunlar Louis Rolland tarafından toplu bir şekilde incelenip kategorileştirilmiştir. Bu nedenle söz konusu ilkelere “Rolland

kanunları (lois de Rolland)” da denilmektedir (Karahanoğulları, 2015:188; Gözler ve Kaplan, 2015:538).

Rolland bu temel ilkeleri genel olarak üç kategoriye ayırmıştır: “Tüm kamu hizmetleri için geçerli olan özellikler, asıl kamu hizmetlerinin tabi olduğu hukuki rejim ve diğer kamu hizmetlerinin tabi olduğu hukuki rejim”. Tüm kamu hizmetleri için geçerli olan ve klasik ilkeler olarak da adlandırabileceğimiz temel ilkeler şunlardır: eşitlik, süreklilik, değişkenlik ve meccanilik (parasızlık) (Karahanoğulları, 2015: 189).

#### **1.3.4.1. Süreklilik (Devamlılık) İlkesi**

Devletin devamlılığı ilkesi beraberinde kamu hizmetleri için de süreklilik ilkesini getirmektedir. Toplumsal ihtiyaçların sürekliliği kamu hizmetleri için de süreklilik ilkesinin başlıca var olma nedenidir. “Devamlılık ilkesi (principe de continuité), kamu hizmetlerinin kanunların öngördükleri dışında kesintisiz ve düzenli olarak yürütülmesini öngören bir ilkedir.” Buradaki devamlılık kavramının kesintisizlik ifadesiyle karıştırılmaması gerekir. Kamu hizmetleri içerisinde ulusal savunma, güvenlik, itfaiye, telefon, elektrik, gaz, su gibi kesintisiz olarak yürütülen hizmetler olduğu gibi, günde sadece sekiz saat hizmet verip hafta sonunda tatil yapan hizmetler de bulunmaktadır. Bununla birlikte, eğitim hizmetleri gibi yılın birkaç ayı tatil yapan kamu hizmetleri de vardır (Yayla, 2009: 73).

Devamlılık ilkesi aynı zamanda bazı sonuçlar da doğurmaktadır. İlk olarak süreklilik ilkesi kamu hizmetleri için grev yasağının getirilmesine neden olmuştur. Grev kamu hizmetlerinde kanunun öngörmediği bir kesintiye neden olmakta ve kamu hizmetlerinin faaliyetini durdurması nedeniyle hem toplum hem de kamu için ciddi zararlar ortaya çıkarmaktadır. 1982 Anayasasına (m.54/1) göre grev memurlar için değil, sadece işçiler için geçerlidir (Gözler ve Kaplan, 2015:538).

İdare Hukuku ile ilgili pek çok ilke ve kuralın varlık nedeni olan süreklilik ilkesinin sonuçlarına, istifa eden hükûmetin yenisi göreve başlayıncaya kadar cari işleri yürütmesi, aynı zamanda istifa eden devlet memurunun bir ay içinde yeni bir memur veya vekil gelene kadar beklemesi gibi kuralları da dahil edebiliriz. Aynı zamanda, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmelerinde geçerli olan öngörülemezlik teorisinin, idari sözleşmelerde akide yüklenen ağır yükümlülükler ve idareye tanınan

üstün yetkilerin, kamu mallarının devir ve ferağ yasağının kamu hizmetlerinin devamlılık ilkesinin yansımaları olduğunu söyleyebiliriz (Günday, 2011:335).

#### **1.3.4.2. Değişkenlik (Uyum) İlkesi**

Kamu hizmetlerinin tarihselliğini vurgulamak bakımından değişkenlik ilkesinin büyük önemi vardır. Yaşayan tüm canlı varlıkların ve toplumsal yapıların evrime tabi olduğu gerçeği kamu hizmetleri için de geçerlidir. Kamu hizmeti haline getirilen bir faaliyetin temel amacı toplumsal ihtiyaçları en iyi şekilde karşılamak olduğundan, kamu hizmetleri değişiklikler teknik, ekonomik, sosyal, kültürel ve benzeri nedenlerden ötürü değişken olmak zorundadırlar (Giritli ve diğerleri, 2015: 1206).

Siyasal örgütler kendi varlıklarını güvenceye almak için üstlendiği kamu hizmetlerinin uygulama biçimleri ve işleyişini de güvenceye almak zorundadırlar. Kamu hizmetleri siyasi örgütlerin var olma sebeplerinden biri olduğu için kendi varlıklarını sürdürebilmek adına siyasi örgütler yeni ihtiyaçların giderilmesinde uygulanabilecek yeni araç ve yöntemlere duyarlı olmak zorundadır (Karahanoğulları, 2015:221). Hizmetin devamlı ve düzenli bir şekilde yürütülmesi zorunluluğu, kamu yararı ve sosyal ihtiyaçlar zamanı içinde değişiklik arz edeceğinden, İdare'ye bu yeni durumlara uyma borcu yükler (Giritli ve diğerleri, 2015:1206).

Uyum ilkesini süreklilik ilkesinden bağımsız olarak inceleyenler bazı kamu hizmetlerinin uyum ilkesi nedeniyle kaldırılabilirliğini söylemiştir. Ancak devlet tarafından yerine getirilen bir hizmetin kaldırma durumu söz konusu olduğunda, ortada bir kamu hizmeti olmadığı için değişkenlik ilkesinden de bahsetmemiz anlamsız olacaktır. Örneğin, sokakların gazla aydınlatıldığı bir zamanda, elektrikle aydınlanmanın icat edilmesi bu kamu hizmetinde değişiklik yapılmasını zorunlu kılmış, gazla aydınlatmadan elektrikle aydınlanma yöntemine geçilmiştir. Yani, burada söz konusu yöntem değiştirilse de kamu hizmeti ortadan kaldırılmamıştır (Gözler ve Kaplan, 2015:539).

Kamu hizmetlerinin değişkenliği idarenin takdir yetkisine sahip olmasının nedenlerinden biridir. Yeni ve gelişen koşullar doğrultusunda kamu hizmetlerinin değiştirilmesi yasalarda da sık sık değişiklik yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Yasama

Organının ağır işleme nedeniyle bu sürecin yavaşlaması hizmetin yeni koşullara uyum sağlaması için idareye takdir yetkisi tanımaktadır. Bu imkanlar çerçevesinde idare, kamu hizmetlerinin değişiminde ve kamu hizmeti imtiyaz sözleşmelerinde tek yanlı değişiklik yapma hakkına sahiptir (Günday, 2011:335).

Kamu hizmetlerinde sözleşmeye bağlılık gibi uyum ilkesine engel olabilecek hukuki ilkeler olmadığından imtiyazcı kişinin, personelin ve kullanıcıların kamu hizmetlerinin sunum yöntemlerinin aynı kalmasını talep etme gibi bir hakkı yoktur. İdare tek yanlı değiştirme yetkisini kullanarak yeni koşullara uyum sağlamak için kullanıcıların hizmetten yararlanma koşullarında değişiklik yapabilir. Örneğin, hizmeti kullanma tarifini yükselten idareye kullanıcıların karşı çıkma hakkı yoktur. Aynı yetkiye dayanarak idare personel durumuna ilişkin değişiklik de yapabilir. Buna personelin çalışma saatlerinde yapılan değişiklik örnek olarak gösterilebilir. Yine aynı şekilde personelin durumlarında değişiklik yapılmaması gibi bir talepte bulunma hakkı yoktur (Gözler ve Kaplan, 2015:539-540).

#### **1.3.4.3. Eşitlik İlkesi**

“Kanun önünde eşitlik ilkesi”nin bir uzantısı olan kamu hizmetleri karşısında eşitlik ilkesine ilişkin maddeler Anayasada da yerini bulmaktadır. Anayasanın “kanun önünde eşitlik” başlığı altında yer alan 10’uncu maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklama yapılmaktadır. Bu maddeden yola çıkarak, gerçek veya tüzel bütün kişilerin kamu hizmetleri karşısında eşit olduğunu söyleyebiliriz (Gözler ve Kaplan, 2015:540).

İdare Hukukunda toplumdaki bireylerle yöneticiler arasındaki ilişkiyi “idare edenler” ve “idare olunanlar” şeklinde incelemenin yanlış olduğunu savunan Özay, “üstlendikleri görevi yerine getiren ve bunun gerektirdiği yetkileri kullananlar” ile “idarenin giriştiği etkinlikler ve sunduğu hizmetlerden yararlananlar” daha doğru olduğunu belirtmiştir. Bu ilişkide görev üstlenenlerin toplumsal ihtiyacın kapsadığı herkes karşısında hizmetleri eşit şekilde sunması, hem de bu hizmetlerden her bir

bireyin eşit şekilde faydalanmasını sağlaması zorunluluğu vardır. Bu ilkenin görmezden geldiği bazı önemli ve siyasi örnekleri de söyleyebiliriz. Bir zamanlar Ankara’da yerleşen bir ülkenin büyükelçiliğinin su, havagazı ve elektrik gibi hizmetlerinin durdurulmasına karar verilmiştir. Ankara belediye başkanı söz konusu ülkedeki siyasal idamları protesto etmek amacıyla böyle bir girişimde bulunmuştur. Ancak Dışişleri Bakanlığı bu olaya müdahale ederek kararın uygulanmasına engel olmuştur. Burada politik amaçlar doğrultusunda bu hizmetlerin durdurulması bahsettiğimiz ilkelere tamamen aykırı olduğu için kararın uygulanması da uygun görülmemiştir (Özay, 2002:244).

Bireylerin kamu hizmetleri karşısındaki eşitliği mutlak aritmetik nitelikte değildir. Söz konusu eşitlik, kanunların ve düzenleyici işlemlerin belirlediği nesnel koşul ve niteliklere sahip olanların tümüne aynı muamele yapılmasıdır. Yani aynı hukuki durumda bulunanlar, kamu hizmetlerinden eşit biçimde yararlanabilir ve bunların işleyişine katılabilirler (Duran, 1982:311).

#### **1.3.4.4. Meccanilik (Bedelsizlik) İlkesi**

“Meccani” eski dilimizde “bedava”, “parasız” kelimelerinin karşılığı olarak kullanılmıştır. İdare Hukukunda “kamu yararı” ile birlikte yer alan temel ilkelere biri de kamu hizmetleri karşılığı yararlananlardan hiç para alınmamasıdır. Ancak bununla birlikte, istisnai durumlar olduğu zamanlarda, yani hizmet karşılığı belli bir para alma durumunda bile bunun kamu yararı ile birlikte düşünülmesi ve bu temel ilke dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle hizmet karşılığında alınan bu paraya bir “vergi türü”, “faaliyetten ötürü bundan faydalananı yüklenen resim, harç” dan başka bir şey olmadığı söylenebilir (Özay, 2002: 241).

Kamu hizmetlerinin sayılarının sınırlı olduğu dönemlerde idare tarafından hizmet karşılığında para alınmıyordu. Karayollarından yararlanma, devlet okullarında yapılan ilköğretim gibi klasik nitelikli bazı kamu hizmetleri bugün de ücretsizdir. Günümüzde hizmetlerin sayının çoğalması hizmetten faydalananların sayısını da arttırmıştır. Bu nedenle parasız hizmetlerden hiç yararlanmayanların üzerine düşen yükü önlemek için ödeme gücü de dikkate alınarak belirli hizmetlerden yararlananlardan bir katılma payı alınmaktadır. Bu anlamda, idarenin sunduğu kamu

hizmetlerinden bir kazanç elde etmesi düşünölemeyeceği gibi, bu hizmetin maliyetinin karşılanması da düşünölemez (Günday, 2011: 336).

Kamu hizmetlerinde temel amaç “kamu yararı” olduğu için idare tarafından gelir elde etme amacıyla girişilen bir faaliyet kamu hizmeti olarak kabul edilemez. Devlet ile diğer kamu tüzel kişilerinin bu tür etkinlikleri de medeni haklardan yararlanma ve onları kullanmanın bir sonucudur (Onar, 1966:16). Kamu hizmetlerinden yararlananların ödediği para konusunda anlaşılması gereken en önemli nokta, bu paranın hukuki niteliği ne olursa olsun, bunun bir “fiyat” olmadığı veya bir “fiyat” olarak algılanmaması gerektiğidir. “Fiyat” kavramını ekonomik olarak “maliyet artı kâr” unsurlarından oluştuğunu söyleyebiliriz. “Kâr” unsurunun gelir getirici özelliği nedeniyle bu kavram “meccanilik” ilkesine uymamaktadır. Söz konusu karşılığı “vergi” olarak kabul ettiğimiz durumda anayasal ilkelerin de göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Anayasanın “vergi ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde “herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu” belirtilmekle beraber, “mali gücüne göre” ifadesi de yer almaktadır. Yani dikkate alınması gereken husus hizmet maliyetinin bölünmesi değil, ekonomik güçtür. Kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında para ödense bile bu, en az gelir seviyesindeki insanların kolaylıkla verebilecekleri miktarı aşmamalıdır (Özay, 2002: 240,241).

Kavramı farklı açıdan ele alan Gözler, kamu hizmetlerinde “bedelsizlik” daha öce belirtilen süreklilik, eşitlik, değişkenlik gibi bir temel ilke veya “kamu hizmeti kanunu” değildir. Gözler, meccanilik ilkesinin sadece Anayasa ve kanunlar tarafından öngörölen kamu hizmetleri için geçerli olan bir istisnai ilke olduğunu savunmaktadır. Bedavacılıkla ilgili asıl sorunun ortaya çıktığı idari kamu hizmetlerinin bedava veya ücretli olabileceği konusunda bu hizmetleri ihtiyari ve mecburi kamu hizmetleri olarak ayırabiliriz. İdari kamu hizmetinin kurulup kurulmaması kamu tüzel kişinin isteğine bağlı olan ihtiyari kamu hizmetleri bir ödentiye bağlanabilir. Ancak, bu durumda da söz konusu “ödenti” hizmet maliyetini aşmamalıdır. Kurması ve yürütmesi zorunluluğu kanunla öngörölen hizmetler mecburi idari kamu hizmetleridir ve bedava olmak zorundadırlar. Bu tür hizmetlerden yararlananlar bireysel olarak değil, kolektif olarak yararlandıkları için bu hizmetlerin ücretlendirilmesi de pek mümkün değildir (Gözler ve Kaplan, 2015: 543-544).

### **1.3.5. Kamu Hizmetlerinin Görülüş Usulleri**

Kamu hizmetlerinin idari işlemle kurulması kanun veya yasaların öngördüğü kurallar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu süreçte hizmetlerin hangi kurumlar tarafından ve ne tür yöntemlerle sunulacağı belirlenmesi de zorunludur. Gelişen süreç içerisinde zamanın değişen koşullarına bağlı olarak hem hizmeti üstlenen tarafın hukuksal durumunda, hem de sunum yönteminde değişiklik yapılması gerekebilir. Yasama organı herhangi bir etkinliği kamu hizmetine dönüştürebildiği gibi, görülüş usullerinin de değiştirilmesi gibi kararlar verebilmektedir (Özay, 2002:247).

Kamu hizmeti olarak görülen bir faaliyetin hangi usullerle işletileceğinin belirlenme yetkisi, Anayasaya ve kanunlara aykırı olmamak şartıyla, yasama organı ve idari makamlara aittir. Yasama organı ve idari makamların bu konuda tam bir "takdir yetkisi" bulunmaktadır (Gözler ve Kaplan, 2015: 551).

Günümüzde kamu hizmeti kavramının organik tanımının önemini kaybetmiş olması kamu hizmetlerinin sadece idare tarafından üstlenilmesi zorunluluğunu da ortadan kaldırmıştır. Yaşadığımız dönemde kamu hizmetlerinin hem idare hem de özel kişiler tarafından yürütüldüğünü görebilmekteyiz. Bu nedenle kamu hizmetlerinin görülüş usullerini belirtmeden önce onları iki büyük başlık altında ayırmak gerekir: Kamu tüzel kişileri tarafından görülme usulleri ve özel kişiler tarafından görülme usulleri.

#### **1.3.5.1. Kamu Hizmetlerinin Kamu Tüzel Kişileri Tarafından Görülme Usulleri**

Kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen kamu hizmetleri iki farklı şekilde görülebilir:

- 1.Kamu idaresinin sorumluluğunda olan kamu hizmetinin, o idare tarafından doğrudan doğruya yürütülmesi (emanet),
- 2.Kamu idaresinin sorumluluğunda olan kamu hizmetinin, o idare tarafından kurulan başka bir kamu tüzel kişisi tarafından yürütülmesi (kamu kurumu).

### **1.3.5.1.1. Emanet Usulü**

Emanet usulü, kamu hizmeti olarak nitelendirilen bir faaliyetin devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından doğrudan doğruya ve kendi araç-gereçleri, personel ve malvarlığı ile yürütülmesini ifade etmektedir (Günday, 2011:343). Öte yandan devlet idaresi dışında diğer kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen kamu hizmetleri sunum yöntemlerine de “emanet” usulü denilmektedir. Devlet geniş anlamda bütün kamu tüzel kişilerini kapsadığı için onların teşebbüs ve araçlarının da emanet olarak kabul edilmesi normaldir (Onar, 1966:43). Özel hukuka bağlı olarak faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri “kamu kesiminde bulunan özel tüzel kişiler” olarak nitelendirilse bile, bu faaliyetlerin kamu iradesi ile kurulup yürütülmesinde kamusal kaynaklardan yararlandığı için “emanet” usulünün söz konusu hizmetler için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir (Duran, 1982:343).

Milli savunma, güvenlik, adalet hizmetleri, ilk ve orta öğrenim, sağlık hizmetleri vs. gibi merkezi idarenin yürüttüğü idari kamu hizmetlerinin büyük bir kısmı emanet usulüyle yürütülmektedir. Bakanlıklar, mahalli idareler, il özel idaresi, belediye ve köyler tarafından kendi tüzel kişileri içinde kendi personeli ve malvarlığıyla yürütülen bütün hizmetler emanet usulüne örnek olarak gösterilebilir. Emanet usulü ile yürütülen kamu hizmetinden sorumlu olan kamu idaresinin personeli de çoğunlukla memur statüsü taşır ve o hizmeti kuran kamu idaresinin hiyerarşisine tabidir. Ayrıca, bu usulle yürütülen kamu hizmetleri ile ilgili gelir ve giderler, hizmetten sorumlu olan kamu idaresinin bütçesinden karşılanmaktadır (Gözübüyük ve Tan, 2011:606).

### **1.3.5.1.2. Kamu Kurumu Usulü**

Kamu kurumu usulü, bir kamu hizmetinin yürütülmesini üstlenen kamu idaresinin kurduğu ayrı bir kamu tüzel kişisi tarafından işletilmesi usulüdür. Devlet veya mahalli idareler, sorumlulukları altında olan kamu hizmetlerini personel ve mali bağımsızlık kazanarak yürütebilmek için kamu kurumu kurabilmektedir. Kamu kurumu usulü kamu kurumları tarafından yürütülen bütün kamu hizmetleri için geçerlidir. Milli kamu hizmetlerine örnek olarak, üniversiteler, Türkiye Bilimsel ve

Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), Vakıflar Genel Müdürlüğü, Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT), Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları (TCDD), mahalli kamu hizmetlerine ise mahalli idareler tarafından kurulan İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Müdürlüğü (İETT), Elektrik Gaz Otobüs Genel Müdürlüğü (EGO) gibi kamu kurumlarını örnek gösterebiliriz. Kamu kurumları kamu idarelerine bağlı olup hizmet sunan kamu idarelerinin faaliyetinin bir uzantısı olmaktadır. Yani, kamu kurumları tek başına var olamazlar. Örneğin üniversiteler, TÜBİTAK, TRT devlete; İETT İstanbul Büyük Şehir Belediyesine, EGO ise Ankara Büyük Şehir Belediyesine bağlı olarak hizmet sunmaktadırlar (Gözler ve Kaplan, 2015:554).

#### **1.3.5.2. Kamu Hizmetlerinin Özel Kişiler Tarafından Görülme Usulleri**

Kamu hizmeti kavramını tanımlarken bu hizmetlerin kamu tüzel kişilerinin denetimi ve gözetimi altında özel kişiler tarafından da yürütülebileceğini söylemiştik. Bununla birlikte, hiçbir Özel Hukuk kişinin kendiliğinden kamu hizmeti üstlenme yetkisi yoktur. Çünkü, kamu hizmetlerinin yürütülmesi kamusal usuller ve bununla ilgili kamusal yetkilerin tanıdığı imkanlar çerçevesinde mümkündür. Başka bir deyişle, özel hukuk kişisi tarafından üstlenilen kamu hizmetinin işletilmesi zamanı kullanacak olduğu devlet yetkisinin bir hukuksal temele dayanması zorunludur (Atay, 2012:593-594).

Bir özel hukuk kişinin kamu hizmeti yürütebilmesi için devlet, il özel idaresi, belediye veya köy tarafından görevlendirilmesi gerekmektedir. Bu görevlendirmeyi iki farklı şekilde tasnif edebiliriz. Birinci tip görevlendirme kanun veya idari işlem gibi tek-tarafli bir işlemle yapılmaktadır. Bu görevlendirmeye “ruhsat” usulünü örnek gösterebiliriz. İkinci tip görevlendirme kamu idaresi ile özel hukuk kişisi arasında yapılan sözleşme ile yani iki tarafli bir işlemle yapılabilir. “İmtiyaz”, “iltizam”, “müşterek emanet”, “yap-işlet-devret” usulleri ikinci grupta yer almaktadır. Hizmetlerin yürütülmesinde gerçek kişilerin de olabildiği ruhsat, iltizam ve müşterek emanet usullerinden farklı olarak imtiyaz usulünde ancak anonim şirket statüsündeki

bir özel hukuk tüzel kişisi görevlendirilebilir. Yap-işlet-devret usulü ise hem gerçek hem de tüzel kişiler için geçerli olabilir (Özay, 2002:249).

#### **1.3.5.2.1. Ruhsat (İzin) Usulü**

Toplumsal ihtiyaçları karşılamak için yürütülen faaliyetler, idare lehine bir tekel konusu değilse ya da bu konuda başka bir özel hukuk tüzel kişisine “imtiyaz” tanınmamışsa, özel kişiler tarafından da yerine getirilebilir. Kamu hizmetleri, tanımı gereği ortak ve genel bir ihtiyacı karşıladığından hizmet sunumundaki oluşabilecek aksamalar toplumsal sorunlara yol açabilmekte ve söz konusu hizmetler “izin”e tabi tutulabilmektedir. Yani, bu faaliyetleri üstlenen özel kişiler “süreklilik” ilkesine aykırı şekilde bu hizmetleri yürütemezler. Kurallara uyulmaması durumunda bunun en hafif yaptırımı verilen iznin geri alınması, ya da başka bir deyişle, artık o faaliyetin yürütülememesi olabilir (Özay, 2002:251). Bu faaliyetlerin üstlenilmesinde özel hukuk kişilerinin kendilerinin de isteğinin olması gerekmektedir. Kamu idarelerinin özel hukuk kişilerinin isteği dışında bu kişileri kamu hizmetlerini yürütme ile görevlendirme hakkı yoktur. Verilen ruhsat veya izinde özel kişinin talebi bulunsa bile, bu tek-tarafli bir işlem olup sözleşme niteliği taşımamaktadır (Gözler ve Kaplan, 2015:558).

Kamu idarelerinin kamu hizmetini özel hukuk kişilerine devretmesi bu hizmetlerin sorumluluğunu tamamen üstünden atması anlamına gelmemektedir. Kamu hizmetlerinin asıl sahibi olarak idarenin özel kişiler üzerinde daima denetim ve gözetim yetkisi vardır. Örneğin, ruhsat usulü ile özel kişiler tarafından yürütülen eğitim hizmetlerini devlet denetim altında tutmaktadır. Devlet okulları için geçerli olan kurallar özel ilk ve orta dereceli okullarda da uygulanmaktadır. Bu kurumlarda görev yapan öğretmenler de Milli Eğitim Bakanının onayı ile atanmaktadır (Günday, 2011:362).

“Süreklilik” ilkesi gibi “meccanilik” ilkesi de ruhsat usulü ile yürütülen kamu hizmetleri üzerinde etkisini göstermektedir. Doğal olarak, kamu hizmetlerini üstlenmede kâr elde etme amacı güden özel kişilerin bedelsizlik ilkesinin bir uzantısı olarak hizmet karşılığı alınacak ücreti serbest belirleme yetkisi yoktur. Sunulan hizmet

karşılığı alınacak olan ücret idarenin esas aldığı ilkeler dahilinde belirlenmelidir (Karahanoğulları, 2015:324).

#### 1.3.5.2.2. İmtiyaz Usulü

İmtiyaz usulü idarenin tek taraflı olmayan işlemlerinin, yani sözleşme ile yürütülen hizmetleri içerisinde en yaygın örneğidir. İdare ile özel hukuk kişisi arasında imzalanan sözleşmeye dayalı olarak, kamu hizmeti ile ilgili giderler, kâr ve zararın özel kişiye ait olması şartıyla bu hizmetin kurulup yürütülmesi usulü “imtiyaz” usulü adlandırılmaktadır. Aralarında imzalanan sözleşmeye “imtiyaz sözleşmesi”, kamu tüzel kişisine, yani idareye “imtiyaz veren”, imtiyaz alan özel kişiye ise “imtiyaz sahibi” veya “imtiyazcı” denilmektedir (Günday, 2011:344).

İmtiyaz usulünün tanımında da yer alan en önemli özelliklerinden biri ve diğer usullerden farklı kılan nokta sermaye ve riskin tamamen özel kişiye ait olmasıdır. Zamanla imtiyaz sahiplerine İdare tarafından sermaye desteği veya borçlanma konusunda bazı imkanların tanınması, kâr ve satın alma güvencelerinin verilmesiyle bu husus konusunda kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca, imtiyaz usulünde kamu hizmetinin başka bir finansman biçimiyle yürütülmesi mümkün değildir. Kamu hizmeti, hizmetten yararlanan kullanıcılardan alınan ücret karşılığında yürütülür (Çal, 2008: 39).

İdare ve imtiyazcılar arasında imzalanan sözleşme ile ilgili en önemli hususlardan biri özellikle idare tarafından gözetilmesi gereken “mali denge” sorunudur. Kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınacak ücretler ile ilgili hükümler sözleşmede yer alan taraflardan sadece birinin iradesiyle belirlenemeyeceğinden “mali denge”nin imtiyaz sözleşmelerinin bir özelliği olabileceğini de söyleyebiliriz. Mali dengenin bozulmasına idarenin işlem ve uygulamaları sebep olduğu zaman, özel kişinin zararları idare tarafından hafifletilmeli veya tazmin edilmelidir (Özay, 2002:255).

Kamu hizmetlerinde imtiyaz usulünü ruhsat usulünden ayıran temel hususlardan olan hizmetin tekel konusu olması ise idarenin sağladığı mali avantajlardan biridir. Kamu idaresi sorumlu olduğu bu mali avantajları yerine

getirmekle yükümlüdür. Örneğin, tekel kaydı konulmuş bir konu için başka bir özel kişiye imtiyaz tanınmamalıdır (Çal, 2008: 39).

İmtiyaz sözleşmeleri her ne kadar iki taraflı sözleşmeler olsa da idarenin tek yanlı değişiklik yapma gibi yetkileri vardır. Örneğin, özel kişi sorumlu olduğu kamu hizmetinin yeni oluşan koşullara uymasını sağlamakta gerekli işlemleri yapmadığı takdirde, İdarenin tek yanlı olarak imtiyaz sözleşmesinin düzenleyici hükümlerinde değişiklik yapma hakkı vardır. Bununla birlikte, özel kişinin üstlendiği kamu hizmetini yürütmemesi veya iyi bir şekilde yürütememesinin sonucu olarak idare imtiyazcıya para cezası verme ve imtiyaza geçici olarak el koyma gibi yaptırımlar uygulayabilir (Gözler ve Kaplan, 2015:564).

### **1.3.5.2.3. İltizam Usulü**

İltizam usulü özel kişinin bir kamu hizmetini yürütmek için idareye belli bir ücret ödediği ve bu kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili kâr ve zararların idarenin üstlendiği bir sözleşmeye dayanarak uygulanan yöntemdir. “İltizam sözleşmesi” olarak adlandırılan bu sözleşmede idare tarafı “iltizamı veren”, özel kişi ise “mültezim” olarak kabul edilmektedir. Özel kişinin hizmetin yürütülmesinin karşılığı olarak yararlananlardan ücret alma hakkı vardır. Kullanıcılardan alınan ücretten oluşan gelire özel kişinin idareye ödeyeceği bedel arasındaki fark mültezimin karını oluşturur (Atay, 2012:596).

İltizam usulünü ona benzer olan müşterek emanet ve imtiyaz usulleriyle karıştırmamak gerekir. Usullerin ortak tarafları olduğu gibi iltizam usulünü diğerlerinden ayırabilecek farklı özellikler de vardır (Gözübüyük ve Tan, 2011: 623, Gözler ve Kaplan, 2015: 568):

- İltizam usulü imtiyaz usulünden farklı olarak, kurulmuş olan bir kamu hizmetini yürütmeyi üstlenir;
- İmtiyaz sözleşmelerinden farklı olarak, iltizam sözleşmelerinde hizmetin yürütülmesi için gerekli olan tesisler ve araç-gereçler idare tarafından sağlanmaktadır;
- İltizam usulünde hizmeti üstlenecek olan özel kişi idareye götürü bir bedel ödemek zorundadır;

- İltizamın süresi imtiyazın süresine göre daha kısadır;
- Müşterek emanet usulünden farklı olarak, hizmetle ilgili kâr ve zararlar özel kişiye aittir.

İltizam usulü, Osmanlı döneminde “aşar” veya “öşür” olarak geçen tarım ürünleri vergisinin toplanmasında kullanılmıştır (Duran, 1982:333). Günümüzde ise sınırlı olmak şartıyla, göl, nehir ve deniz kıyılarındaki hazineye ait dalyan ve volilerden yararlanmak, askeri birliklerde ve okullarda beslenme ve giyim gibi ihtiyaçların karşılanması için belli bir süre içerisinde uygulanmaktadır (Akyılmaz ve diğerleri, 2011:474).

#### **1.3.5.2.4. Müşterek Emanet Usulü**

Kamu hizmeti olarak görülen bir faaliyetin yürütülmesi ile ilgili kâr ve zararı idareye ait olması şartıyla özel kişi tarafından üstlenilen, hizmetin yürütülmesi sonucu elde edilen gelirden özel kişiye belli bir pay verilmesini sağlayan usul müşterek emanet usulüdür. Sözleşme ile yürütülen diğer usullerden farklı olarak hizmetle ilgili gereken sermaye İdare tarafından sağlanır ve herhangi bir zarar durumunda özel kişinin buna katlanması söz konusu değildir (Atay, 2012:596).

Müşterek emaneti diğer bir yönü ise hizmeti yürüten özel kişilerin gelirini yararlananlardan alınan ücret karşılığında sağlamamasıdır. Hizmetlerden sorumlu olan özel kişiler ödemelerini idare tarafından sağlanan hasıllardan belirli bir pay olarak alabilmektedir. Bu durumda idare hem gelirlerini arttırmak hem de özel kişiyi teşvik etmek adına sağlanan kâr ve verimlilik dolayısıyla prim sistemi de uygulayabilir (Gözübüyük ve Tan, 2011:622).

Müşterek emanet usulünün Osmanlı Devleti döneminde deniz fenerlerinin işletilmesi için uygulandığı söylenebilir. Günümüzde yaygın olmayan bu usul daha çok idarenin kültürel nitelikli kamu hizmetlerinde özel kişilerin görevlendirilmesi için kullanılmaktadır. Büyükşehir Belediyesinin şehir tiyatrolarının işletilmesi gibi kamu hizmetleri konusunda müşterek emanet sözleşmesi ile özel kişileri görevlendirmesi buna bir örnektir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011:474).

### 1.3.5.2.5. Yap-İşlet-Devret Usulü

1980'lerden sonra kamu hizmetlerinin özel kişiler tarafından yürütülen yeni usulleri ortaya çıkmıştır. Bunların içerisinde daha çok üzerinde durulması gereken ve günümüzde de tartışma konusu olan “yap-işlet-devret” modelidir. “Yap-işlet-devret” usulü 8 Haziran 1994 tarih ve 3996 sayılı “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun”la düzenlenmiştir.

Yabancı kaynaklarda “built-operate-transfer” olarak adlandırılan bu model, toplum için gerekli temel altyapı yatırım ve kamu hizmetlerinin karşılanması için devletin yerine özel sermayenin üstlenmesi olarak kabul edilebilir (Kılıçbay, 1991:10). Duran'a göre ise, yap-işlet-devret modeli; “bir kamu hizmeti veya bayındırlık işinin, özel teşebbüs tarafından masrafları karşılanarak kurulmasını, belli bir süre işletilmek suretiyle yatırılan sermayenin amortisman ve kâr gerçekleştirildikten sonra, tesisin ve yönetimin bedelsiz olarak ilgili kamu idare veya kurumuna devir ve teslimini sağlayan bir idare rejimidir” (Duran, 1991:150).

3996 sayılı Kanununun 1.maddesine göre, yap-işlet-devret modelinin amacı, ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak gerektiren kamu hizmetlerine özel sermayenin yatırım yapmasına teşvik etmektir. Nitekim devletin üstlenmesi gerektiği temel altyapı ve kamu hizmetlerinde kamu finansmanının yetersiz kaldığı durumlarda, bu soruna yap-işlet-devret modeli sayesinde çözüm bulunabilmektedir. Yap-işlet-devret modeli imtiyaz niteliğine sahip olup bu çerçevede yapılan sözleşmenin süresi en fazla 49 yıl olabilir (Yerlikaya, 2002:27-28).

Özellikleri açısından kamu hizmetlerinin yürütülmesinde “kamu hizmeti imtiyazı” usulüne benzer olan yap-işlet-devret modeli, söz konusu usulden daha ayrı ve geliştirilmiş bir modeldir. Yap-işlet-devret modelinde sözleşme mahiyetine bakılmaksızın işletilen kamu hizmetleri kanunun öngördüğü kurallar ve hükümler doğrultusunda yürütülmelidir. Bu yüzden, yap-işlet-devret modeli esasında özel kişiler tarafından yürütülen kamu hizmetleri, daha önce belirttiğimiz ilkeler ışığında kamu tüzel kişileri tarafından denetim altında tutulmalıdır (Çal, 2008:56).

### **1.3.6. Kamu Hizmetinin Türleri**

Değişen zaman içerisinde yeni toplumsal ihtiyaçların ortaya çıkması devletin de yeni hizmetler üstlenmesine getirip çıkarmıştır. Dolayısıyla, günümüzde kamu hizmetlerinin hem sayısının hem de çeşitlerinin artması kamu hizmetlerini farklı açılardan tasnif etmeye neden olmuştur.

#### **1.3.6.1. Tekelli-Tekelsiz Kamu Hizmetleri**

Yürütülen kamu hizmetlerine konu olan faaliyetin işletilmesi hakkının özel kesime de tanınması veya bu işletme hakkının özel kesime tamamen yasaklanması açısından kamu hizmetlerini iki kategoriye ayırabiliriz. Sadece kamu tarafından yürütülen ve özel kesim tarafından yürütülmesi yasaklanan hizmetler tekelli kamu hizmeti sayılmaktadır. Bu kategoriye posta ve telgraf hizmetleri, demiryolları ile ulaşım gibi hizmetleri dahil edebiliriz. Bunun tersi durumda, yani kamu hizmeti olarak kabul edilen faaliyet özel kesim tarafından da yürütülebiliyorsa, söz konusu hizmete tekelsiz kamu hizmeti söyleyebiliriz. Örnek olarak, eğitim ve sağlık hizmetleri, kara, hava ve deniz ulaşımı gibi hizmetleri gösterebiliriz. Günümüzde sunulan hizmetlerin çoğu tekelsiz olmasına karşın, tekelli kamu hizmetlerin sayında azalma görülmektedir (Yıldırım ve diğerleri, 2012:652).

#### **1.3.6.2. Ulusal ve Yerel Kamu Hizmetleri**

Kamu hizmetlerinin yürütüldüğü alan dikkate alınarak böyle bir ayırım yapılmaktadır. Sunulan kamu hizmeti tüm ülke düzeyinde yürütülüyorsa ve bütün vatandaşlar bu hizmetten yararlanabiliyorsa, söz konusu hizmetleri ulusal kamu hizmetleridir. Merkezden yönetim kuruluşlarının yürüttüğü kamu hizmetleri bu niteliği taşımaktadır. TCDD'nin üstlendiği ulaştırma hizmetini ulusal kamu hizmeti olarak kabul edebiliriz. Ülkenin belli bir yerinde mahalli idareler tarafından sunulan ve o bölge toplumunun yararlanabileceği hizmetler ise yerel kamu hizmetleridir. Örneğin, ESHOT İzmir'de oturan halk için ulaşım ve bunun gibi başka hizmetler sunmaktadır (Atay, 2012:652).

### **1.3.6.3. Bireylere Doğrudan veya Dolaylı Yarar Sağlayan Kamu Hizmetleri**

Bu ayırımıda bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma biçimleri esas alınmıştır. Eğitim, sağlık, posta hizmetleri gibi bireylerin devlet ile ayrı ayrı ilişki kurmak suretiyle kamu hizmetlerinden yararlandığı hizmetler bireylere doğrudan fayda sağlayan hizmetlerdir. Bireylerin dolaylı olarak yararlandığı hizmetlerde ise bireyler idare ile herhangi bir özel ilişki kurmadan sunulan hizmetten yararlanmaktadır. Nüfus, bayındırlık işleri, tapu ve kadastro hizmetlerinden bireyler dolaylı olarak fayda sağlamaktadır. Yolların ve köprülerin yapımı, bakımı ve onarımı, aydınlatma hizmetleri de aynı niteliktedir (Günday, 2011:338).

### **1.3.6.4. Konularına Göre Kamu Hizmeti Türleri**

Kamu hizmetleri konularına göre gruplandırılabilir. Bu kapsamda dört tür kamu hizmetinden bahsedilebilir. Bunlar; idari, iktisadi, sosyal ve bilimsel-tekni-kültürel kamu hizmetleridir.

Kamu hizmetlerinin konularına göre yapılan bu ayırımın önemi daha çok bu hizmetlerin hukuki rejimi ile ilgili olup, her tür için geçerli olan görülüş usullerinin belirlenmesi üzerinde etkilidir. Yapılan bu tasnife göre, idari kamu hizmetleri kamu hukuku rejimine; iktisadi ve sosyal kamu hizmetleri özel hukuk rejimine; bilimsel-tekni-kültürel kamu hizmetleri ise karma bir sisteme bağlı olarak yürütülmektedir (Duran, 1982:317).

Türk İdare Hukukunda yapılan bu ayırım ile ilgili farklı görüş ortaya koyan Gözler bu konuda eleştiride bulunmuştur. Bu türden yapılan bir ayırımın hiçbir hukuki değeri olmadığını belirten Gözler, kamu hizmetlerinin tasnifinin konularına göre değil, tabi oldukları hukuki rejime göre yapılması gerektiğini savunmuştur. Gözler, kamu hizmetlerinin konuları dikkate alındığı zaman türlerin sayının dört değil, daha da fazla olabileceği görüşündedir ve bunun hukukçuya sağlayacağı bir yarar yoktur. Hukuki rejim açısından yapılan ayırım zamanı, iki tür hukuki rejim (kamu ve özel hukuk rejimi) bulunduğundan kamu hizmetlerinin de hukuki rejim itibarıyla ikiye ayırmanın daha doğru olacağı fikrini ortaya koymuştur (Gözler, 2009:271).

#### **1.3.6.4.1. İdari Kamu Hizmetleri**

İdari kamu hizmetleri; devletin varlık sebebini oluşturan; iktisadi, sosyal, bilimsel, teknik veya kültürel nitelik taşımayan faaliyetlerdir. İdarenin klasik faaliyetleri olan kamu mallarının korunması ve bakımı, eğitim, sağlık, tapu-kadastro ve nüfus işleri gibi hizmetleri bu gruba dahil edilebilir (Akyılmaz ve diğerleri, 2011:472). Bu hizmetler genellikle, Kamu Hukukunun belirlediği kurallar ve yönetim usulleriyle yürütülmektedir. Dolayısıyla, idari kamu hizmetlerinin yürütülmesinde yer alan tüm ögeler, yani personel, mal ve araç-gereçler de Kamu Hukuku rejimine tabidir. Bu tür hizmetlerin işletilmesi ile ilgili eylemler sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü İdari Yargının yetkisindedir. Sadece, istisnai durumlarda, başka bir deyişle kanun veya mahkeme içtihadlarının olanak tanıdığı hallerde özel hukuk usulleri geçerli olabilir (Duran, 1982:318).

#### **1.3.6.4.2. İktisadi Kamu Hizmetleri**

İktisadi kamu hizmetleri, temel toplumsal ihtiyaçlar içerisinde yer alan, ticari ve sınai nitelik taşıyan demiryolları, elektrik, gaz, telefon gibi faaliyetlerin 19'uncu Yüzyılın ikinci yarısından itibaren bireylerin ekonomik güçlerinin yetersizliği nedeniyle ortaya çıkmıştır. Devletin ekonomik yaşama müdahalesinin arttığı 20'nci yüzyılın başından ve özellikle I. Dünya Savaşı'ndan sonra özel kişilerce yürütülen sanayi, ticaret, maliye ve tarım alanları faaliyetleri de kamu hizmetleri olarak özel kişilerle birlikte yürütülmeye başlamıştır (Günday, 2011:339).

Daha önceden beri yürütülen ve devletin tekelinde olan sınai ve ticari kamu hizmetlerini özel teşebbüs faaliyetlerinden ayırt etmek daha kolaydır. Benzer şekilde yürütülen kamu hizmetleri ile özel faaliyetler arasında ise ayırt edici kesin bir ölçüt bulunmamaktadır. Buna karşın kuruluşları, bazı ögeleri, amaçları ve denetimleri dikkate alındığı zaman iktisadi kamu hizmetleri özel faaliyetlerden çok farklıdır. Özel teşebbüslerden farklı olarak bu kamu hizmetlerinin amaçları kâr veya kazanç elde etmek değil, toplumsal ihtiyaçları karşılayarak bireylere yarar sağlamaktır. Ayrıca, iktisadi kamu hizmetleri kanuna dayanan bir idari işlemle kurulmuş olup malvarlığı da devlet veya kamu tüzel kişiler tarafından karşılanmaktadır (Duran, 1982:318).

Yukarıda belirttiğimiz gibi “kamu hizmeti” niteliğini korumakla beraber, iktisadi kamu hizmetleri piyasa ekonomisinde özel teşebbüslerle birlikte çalışabilmek için, işleyişlerinde ve dış ilişkilerinde sınai ve ticari usullere uyarak, özel hukuk hükümlerini de kabul etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla hem kamu hukuk rejimine hem de özel hukuk rejimine tabi olan iktisadi kamu hizmetlerinin sorunları “kamusal yönetim” kuralları ve “özel yönetim” usulleri uygulanarak çözülebilir.

#### **1.3.6.4.3. Sosyal Kamu Hizmetleri**

Toplumlara asgari hayat standartlarını sağlamak ve sosyal güvenlik kuruluşlarını kurmak, sosyal devlet ilkesi gereğince devletin görevidir. Bu kapsamda devlet; emeklilik, sağlık, iş ve işçi bulma, fakirlere yardım gibi toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik faaliyetleri üstlenmektedir (Atay, 2012:592). Sosyal kamu hizmetleri özellikle, II. Dünya Savaşından sonra gelişmeğe başlayan çalışma düzenine, sosyal güvenliğe ve genel olarak bireylerin yaşamlarına ilişkin çeşitli faaliyetlerdir (Yıldırım ve diğerleri, 2012:653).

Günümüzde, kamu kuruluşlarının yürüttüğü sosyal kamu hizmetleri içerisinde çalışma hayatına dair iş şartları, ücretler, tazminat hakları, sendikal haklar gibi konulara ilişkin hizmetler ile sağlık, sosyal güvenlik, dinlenme ve eğlenme gibi gereksinimleri de sağlayan faaliyetler yer almaktadır. Bu hizmetler içerisinde iş ve işçi bulma gibi devlet tekelinde bulunan hizmetler olduğu gibi, sağlık, dinlenme ve eğlenme gibi özel teşebbüsle birlikte yürütülen faaliyetler de yer almaktadır. Bununla birlikte, sosyal kamu hizmetlerinden yararlananların ve genellikle herkesin bu hizmetlere katılma zorunluluğu bulunmaktadır (Duran, 1982:320).

Bazı sosyal kamu hizmetlerinin özel teşebbüslerle birlikte yürütülmesi bu hizmetlerin özel hukuk kural ve usullerince de yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Buna karşın iktisadi kamu hizmetlerinde olduğu gibi bu faaliyetlerde de “kamu hizmeti” niteliği kaybolmamaktadır. Kamu hizmetlerinin diğer türlerine göre sosyal hizmetlerinde kamu yararı daha ön plana çıkmış olup kâr ve kazanç elde edilmesi amacı neredeyse yoktur. Bu da sosyal hizmetlerin kamusal yanının özel yanından daha ağır bastığını göstermektedir (Günday, 2011:340).

#### **1.3.6.4.4. Bilimsel, Teknik ve Kültürel Kamu Hizmetleri**

Bilimsel, teknik ve kültürel kamu hizmetleri, devletin daha yakın zamanlarda üstlendiği faaliyet türleridir. Toplumların hayatında bilim, teknik ve kültürün önemli bir yeri almaya başlaması ve bu tür faaliyetlerin yüksek maliyetli olabilmeleri sonucunda devletler bu tür faaliyetleri “kamu hizmeti” olarak üstlenmek durumunda kalmıştır (Atay, 2012: 591). Bununla birlikte işleyiş yöntemleri ve sorumluluk alanlarının daha spesifik karakterli olmasından dolayı bu faaliyetlerin yürütülmesi için özerk kuruluşlar, bağımsız personel ve geniş maddi imkanlar gerekebilmektedir (Günday, 2011:340).

Bu tür hizmetler için üzerinde durulması gereken başka bir nokta, bireylerin doğrudan veya toplu şekilde yararlanmalarıdır. Bireyler bilimsel ve teknik hizmetlerden daha çok toplum olarak, kültür hizmetlerinden ise teker teker yararlanabilmektedir. Bilimsel ve teknik araştırma merkezlerinden belli kazanımlar elde eden bireylere, bununla birlikte bu kuruluşlar tarafından sunulan burs, ödül ve yardımlar gibi teşvik imkanları da sunulmaktadır. Fakat bu tür yararlanmaların nadir olmasına karşılık, bireyler tiyatro, opera, bale, konser, resim ve heykel gibi kültürel hizmetlerden sürekli yararlanabilmektedirler (Duran, 1982: 323).

#### **1.3.7. İdari Bir Kamu Hizmeti Sunucusu Olarak Vergi İdaresi**

Kamu hizmeti ile ilgili genel kavramları ve tanımlamaları açıkladıktan sonra, temel araştırma konumuz olan vergi idaresinin kamu hizmetleri içindeki yerini ve önemini ortaya koymak yerinde olacaktır. Vergi idaresini kamu yönetimi içinde kendisine kanun sınırları çerçevesinde verilen görevleri yerine getiren bir örgüt olarak açıklamak mümkündür. Bu tür görevler kamu yönetimi kapsamında daha ziyade mali boyutla ilgilidir. Örneğin kamu gelirlerinin toplanması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ve bütçenin yönetimi vergi idaresinin üstlenmesi gereken sorumluluklar arasında yer alabilir (Pehlivan, 1987: 12).

### 1.3.7.1. Vergi İdaresi Kavramı

Vergi idaresinin dönüşümünü ele almadan önce vergi idaresi kavramının açıklamasını ve tanımını yapmak gerekmektedir. Nitekim kamu maliyesi içerisinde vergi idaresi kavramına çok fazla yer verilmemesinden dolayı, literatürde vergi idaresini tam olarak açıklayan somut bir tanıma pek rastlanmamaktadır.

İlhan Özer'e göre, vergi idaresi mükellef sayılabilen bütün gerçek ve tüzel kişilerin vergi hizmetlerini yürütmektedir. İdarenin sağladığı hizmetler içerisinde, mükelleflerden belirli zamanlarda vergi beyannamesi almak, alınan verginin tarhı, tahakkuk ve tahsil edilmesi, muhasebe kayıtlarını tutmak, bu işlemleri yerine getirmek için memurları ve mükellefleri eğitmek gibi işlemler yer almaktadır (Özer, 1972:46). Vergi idaresi kavramını Tanzi de açıklamaya çalışmıştır. Tanzi vergi idaresini, teoride yer alan hususları gerçeğe yansıtan bir organizasyon türü olarak nitelendirmektedir. Söz konusu organizasyon, mevzuatta vergi sistemine ilişkin anlayışın gerçekteki karşılığını algılamamızı sağlamaktadır (Öz ve Karakurt, 2007:10).

Yapılan bu genel tanımlamalarla birlikte, Türk Vergi Mevzuatını inceleyecek olursak, vergi idaresi ile ilgili herhangi bir tanımın olmadığını görmekteyiz. Ancak, bunun yerine vergi sistemine ilişkin olan görevlerin yerin getirilmesinde en üst düzey uygulayıcı olan vergi dairesinin tanımının yapıldığını görmekteyiz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Vergi dairesini "mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire" olarak tanımlamaktadır (213 sayılı VUK, m.4).

Yukarıdaki tanımlardan çıkarılan sonuca bakarsak, vergi idaresinin, süreç ve örgüt kavramlarının her ikisi için geçerli olabileceğini söyleyebiliriz. Bu kavram dar anlamda vergi hizmetlerini yerine getiren örgüt olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ise vergi idaresi de biçimsel vergi hukuku uygulamasını ifade etmektedir. Bu tespitlerden yola çıkarak, vergi idaresi en geniş anlamda, "bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyetlerdir" şeklinde açıklama yapabiliriz (Erdem, 1978: 3-4).

Literatürde ister dar ister geniş anlamda ismi geçen vergi idaresine karşılık olarak vergi yönetimi ifadesi de yer almaktadır. Bu ifadelerin aynı çalışma içerisinde birbirinin yerinde kullanılıp kullanılmayacağı sadece vergi konusunu kapsamayıp, genel bir terminoloji sorunu olarak görülmektedir. Yabancı dildeki karşılığı üzerinden

inceleyecek olursak, daha spesifik ve kamu hizmetlerine ilişkin faaliyetlerde daha yaygın olarak görülen “administration” terimi önceden belirlenen kurallar ve sorumluluklar doğrultusunda prosedürlerin yerine getirilmesiyle ilgilidir. Üstlenen sorumlulukların daha etkin ve etkili bir biçimde gerçekleştirilmesini ifade eden “management” terimi ise genel nitelikte olmakla birlikte, özel sektör içerisinde yer alan faaliyetlerde daha yaygın şekilde rastlanmaktadır (Ömürgönülşen, 2003:4).

### **1.3.7.2. Vergi İdaresinin Amaçları**

Vergi idaresi toplumsal gereksinimleri karşılamak için gereken gelirleri toplamakla yükümlüdür. Bu gelirin en iyi şekilde toplanması vergi idaresinin temel veya başka bir deyişle, klasik amacı olarak kabul edilmektedir. Ancak zaman içerisinde değişen devlet anlayışı ile birlikte, vergi fonksiyonlarında yaranan çeşitlilik vergi idaresine de yansımıştır (Pehlivan, 2019: 96). Modern çağda vergi idaresi, öteden beri sahip olduğu klasik amaçların yanı sıra, ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi yönünde birtakım farklı amaçlara da sahiptir (Ay, 2014: 150). Bu çeşitlilik nedeniyle vergi idaresinin amaçları, klasik ve modern olmakla iki ana başlık altında incelenecektir.

#### **1.3.7.2.1. Vergi İdaresinin Klasik Amaçları**

Erdem, klasik amaçları “vergi gelirlerini en çok kılma” veya günümüzdeki gibi ifade edecek olursak optimal vergi gelirin sağlanması, yükümlülüğün veya mükellefin tam ve doğru saptanması, optimum eşitliğin sağlanması şeklinde sıralamıştır (Erdem, 1978: 7).

##### **1.3.7.2.1.1. Optimal Vergi Gelirinin Sağlanması**

Vergilemenin temel amacı bilindiği üzere, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için devlete gerekli olan finansman kaynağı sağlamaktır. Devletin üstlendiği görevlerin artmasıyla birlikte, kamu harcamaları da beraberinde artmaktadır. Kamu gelirleri de artan kamu harcamaları ile uyum halinde olmak zorundadır. Bu noktada

vergi idaresinin temel amacı, gereken vergi gelirlerini korumak ve bu gelirleri en üst seviyeye çıkarmak olacaktır (Aksoy, 1998: 171).

Klasik amaç olarak kabul edilen bu yaklaşım modern vergi idaresi anlayışıyla uyuşmamaktadır. Vergi idaresinin bu amacı sadece gelir toplamak yönünde yapılan işlemleri ve incelemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle de mükellefe haksız olarak tahakkuk eden yanlış yükümlülükler düzeltilmemektedir. Bu amacın diğer bir sonucu ise vergi idaresinde temel olarak mevzuata ilişkin düzenlemelere ve uygulamalara ağırlık verilmesinde ortaya çıkmaktadır. Doğal olarak, bu işlemler sonucunda ortaya çıkan mekanizma, vergi mevzuatının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıkları çözmeye hizmet edecektir (Erdem, 1978:10).

#### **1.3.7.2.1.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması**

Vergilendirme işlemi genelde, mükellefler tarafından sunulan beyana dayalı olarak yapılmaktadır. Vergi idaresi, yaptığı işlemlerde mükelleflerin beyan ettiği kazancı esas almaktadırlar. Mükellefler daha çok kâr etmek amacıyla, mevzuatta yer alan muafiyet ve istisna gibi imkanlardan yararlanmakla, sahip oldukları işletmelerin örgüt yapısında birtakım değişiklikler yapmakla elde ettikleri gelirin bir kısmını, ya da tamamını beyan dışı bırakabilirler. Beyan edilen gelirlerin doğruluk oranını arttırmak vergi idaresinde yükümlülüğün en doğru şekilde saptanması için temel unsurlardan biridir (Karaboyacı, 2014: 213-214).

Mükellefiyetin saptanmasında mümkün olduğu kadar hata oranını en düşük seviyeye indirmek ve doğruluk yüzdesini en yükseğe ulaştırmak günümüzde üzerinde durulan temel amaçlardan biridir. Yükümlülüğün saptanması bu süreç içerisinde yapılmış olan ilk adım olup, vergi ödemelerinin doğru hesaplanması ve ileride oluşabilecek uyuşmazlıkların daha kolay çözümü için bahsettiğimiz ilk aşama en doğru şekilde gerçekleştirilmelidir (Erdem, 1978:13-14).

#### **1.3.7.2.1.3. Vergilemede Optimum Eşitliğin Sağlanması**

Adalet kavramı, somut olarak tanımlanabilen ve herkesin ulaşabileceği bir kavram olmamakla birlikte, bazı genel ilkeler çerçevesinde adil bir vergi sistemi

kurulabilir. “Kanun önünde eşitlik” ilkesinden yola çıkarak, herkesin vergi yasaları karşısında eşit durumda olması gerektiğini ve bu yasaların herkese aynı biçimde uygulanmalı olduğunu söyleyebiliriz (Aktan, 2018:15).

Vergilemede eşitliğin sağlanması vergi ödemelerinde doğruluk oranını artırarak en üst düzeye çıkarmak ve vergi toplama sürecinde eşitlik ilkesi doğrultusunda toplam hata payını minimize etmekle ilgilidir. Daha açık söyleyecek olursak, kaçakçılıkta eşitliğin sağlanması bu amacı açıklamakta yardımcı olacaktır (Erdem, 1978:10).

### **1.3.7.2.2. Vergi İdaresinin Modern Amaçları**

Belirtilen temel amaçların yanı sıra, bu amaçlara ulaşmada yardımcı olacak ikinci dereceli amaçlar da yer almaktadır. Bunlara vergi idaresinin modern amaçları da denmektedir. Söz konusu ikinci dereceli olan amaçlar mükelleflere daha iyi ve kaliteli hizmet sunmak, vergi idaresinde etkinlik ve yeniden yapılanma gibi uygulamalara yöneliktir.

#### **1.3.7.2.2.1. Mükelleflere Kaliteli Hizmetin Sunulması**

21. yüzyılda devlet anlayışının değişmesiyle birlikte, devlet emreden konumdan çıkarak vatandaşlara hizmet sağlayan örgüt olarak görülmektedir. Çağdaş yönetim anlayışında vatandaşlar, sadece idare edilenler veya hizmetten yararlananlar olarak değil, belli standartta hizmet isteme hakkına sahip bir müşteri konumuna gelmişlerdir. İlk kez 1950’li yıllarda ortaya çıkan Toplam Kalite Yönetimi, 1990’lı yıllardan başlayarak devlet hizmetlerine de yansımaya başlamış, dolayısıyla vergi idaresini de etkilemiştir. Toplam Kalite Yönetimi (TKY), kuruluştaki çalışanların, müşterilerin ve toplumun memnun edilerek faaliyetlerin iyileştirilmesi ve elde edilecek gelirin yükseltilmesi olarak tanımlanmaktadır. TKY’nin özelliklerini bu şekilde sıralayabiliriz (Karyağdı 2012: 709-710).

- Vatandaş(müşteri) odaklı,
- Sürekli geliştirme ve yenilik düşüncesine dayanan,
- Takım çalışması ve katılımı öneren,

- İnsana saygı, güven ve yetki dağılımını savunan,
- Sürekli öğrenme süreci.

Vergi idaresi mükelleflere kaliteli hizmet sunmayı bir amaç olarak belirlemekle, vergi ödeyicilerine karşı adaletli, eşit ve profesyonel bir biçimde davranmalıdır. Sonuç itibariyle, mükellef haklarını koruyan ve saygılı tutum sergileyen bir idare, bu ilkeleri dikkate almayan bir vergi idaresine göre daha az zorlukla karşılaşacaktır. Vergi idaresinin mükellef odaklı yaklaşımı, vergilendirme sürecinin başarı oranını da arttırmış olacaktır.

#### **1.3.7.2.2.2. Vergilendirmede Gönüllü Uyumun Sağlanması**

Günümüzde tüm mükelleflere aynı bakış açısıyla yaklaşıp vergi yasalarına uymayan kişileri sadece cezalandırarak öğretme ve kurallara uydurma yaklaşımı artık değerini kaybetmiştir. Bu yönde yapılan araştırmalar göstermiştir ki, disiplin ve cezalandırma korkusu ile ortaya konulan kurallara uyulmasını sağlama yöntemi insanlar imkân buldukları zaman daha fazla kuralların dışına çıkmaktadır. Bu nedenle mükelleflere kurallara gönüllü şekilde uyma alışkanlığı kazandırılmalıdır. Bunun için devletin, vergi ödeyicilerinden alınan vergilerin gereken yerlere harcandığını insanlara göstermesi, ödediği verginin doğrudan ya da dolaylı şekilde karşılığını aldığını mükelleflere hissettirmesi, vergi politikalarının oluşturulması sürecine mükelleflerin de katılımını sağlaması gerekmektedir (Karyağdı, 2012: 712).

Vergi uyumunu artırma yolunda yürütülecek görevleri vergi idaresi üstlenmektedir. Vergi idaresinin bu görevleri içerisinde gönüllü uyumu sağlayacak çeşitli stratejilerin ve modellerin oluşturulması, adaletli bir vergi sisteminin kurulması yer almaktadır. Adil bir vergi sisteminin olması mükelleflerin vergi uyumu açısından çok önemlidir. Sorumluluklarını yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren yükümlülerin bunun cezai yaptırımlarla sonuçlanacağını bilmesi mükelleflerde vergi uyumunu arttıracaktır. Ancak, gönüllü şekilde uyumun sağlanması, denetim işlemleri olmasa bile, mükellefin vergi ödemenin ahlaki bir görev olduğu düşüncesiyle yükümlülüğünü yerine getirmesiyle sonuçlanacaktır. Mükelleflerin vergi idaresiyle iletişim kurarak hak ve sorumluluklarından haberdar olması, yükümlülüklerinin yerine getirilmesi aşamasında karşılaştıkları sürecin kolaylığı ve yüksek kaliteli hizmet

sunumu gönüllü vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerdir (Gerçek ve diğerleri, 2015: 162-164).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, vergiye gönüllü uyumun sağlanması yönünde toplumsal farkındalık ve vergi bilincinin artırılması, mükellef memnuniyetinin artırılması gibi belirlediği hedefler vardır. Toplumda vergi bilincini arttırmak için çeşitli faaliyet ve etkinliklerin düzenlenmesi, sunulan hizmetin internet sitesi ve sosyal medya aracılığıyla her kesim için ulaşılabilir olması, en doğru bilgiye ulaşmalarını sağlayacak rehber ve broşürleri mükelleflerin kolayca temin edebilmeleri hedeflenmektedir. Mükellef memnuniyetinin artırılması yönünde ise, vergilendirmeye ilişkin süreçlerin basitleştirilmesi, mükellef geri bildirimlerinin alınması ve değerlendirilmesi, çağrı merkezi aracılığıyla yapılan görüşmelerin kalitesinin artırılması gibi stratejiler geliştirilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013: 45-47).

#### **1.3.7.2.2.3. Vergi İdaresinde Yeni Teknolojilerin Kullanımı**

Modern amaçlardan günümüzde üzerinde durulması gereken en önemlisi ise yeni teknolojilerin kullanılmasıdır. Vergi idareleri yeni teknolojilerin kullanılmasını için yatırım yapmalı ve bu konunun geliştirilmesine büyük önem vermelidirler. Yeni teknolojiler mükelleflere daha hızlı ve kolay vergi ödeme imkânı sunmakta, diğer taraftan vergi idareleri bu sayede diğer kamu kurumlarıyla dijital ortamda mükellefler hakkında daha fazla bilgi mübadelesinde bulunarak daha objektif bir vergi denetimi yapabilmektedirler (Gerçek, 2015:164).

Günümüzde kamu hizmetlerinin büyük bir kısmını içine alan e-devlet uygulamalarından yararlanan kurumlar içerisinde vergi idareleri ilk sıralarda yer almaktadırlar. Elektronik vergi sistemi işlem maliyetlerini azaltmada, denetim işlemlerinin online şekilde yapılmasında, daha kaliteli hizmet sunumunda, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede, zaman ve personel ihtiyacı bakımından vergi idaresine avantaj sağlamaktadır (Çetin, 2010: 81). Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu hususlar daha detaylı şekilde açıklanacaktır.

### **1.3.7.3. Vergi İdaresinin İşlevleri**

Kamu hizmetlerini üstlenen istenilen örgütsel kuruluşlarda, yapılanma temel amaca göre gerçekleşmekte ve bu amaçlara koşul olarak da temel işlevler meydana gelmektedir. Vergi sisteminin hem idare tarafında hem de mükellef tarafında insan yer almaktadır. Vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişki ise vergi hukukuna göre biçimlenmektedir. Vergi hukukunun her iki taraf için belirlediği sorumluluklar yerine getirilmediği zaman vergi sisteminin işleyişi aksamaktadır. Bu sorumlulukların eksiksiz yerine getirilmesini zorla sağlamak çok maliyetli olmakla birlikte, gerçekleştirilmesi de pek inandırıcı değildir. Farklı ülke uygulamalarında da bunu mümkün kılacak belirli bir vergi idaresi gözükmemektedir (Erdem, 1978:9).

Yukarıda bahsettiğimiz nedenlerden dolayı vergi idaresinin temel görevinin mükelleflerin yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak bir ortamın oluşturulması olduğu tespit edilebilir. Vergi idareleri bu ortamı sağlamak için mükelleflerde yükümlülük bilincini geliştirmek, vergi ahlakı ve vergi ödemelerinin gerçekleştirilmesini iyi bir şekilde etkileyecek hizmetler sunmakla yükümlüdür. Daha önce açıkladığımız vergi idaresinin temel amaçları ve temel görevleri doğrultusunda vergi idaresinin yürüttüğü işlevleri de farklı başlıklar altında inceleyebiliriz.

#### **1.3.7.3.1. Verginin Tarhı**

Tarhiyat, vergileme sürecinin ilk aşaması olup, vergi dairesi tarafından vergi borcunun hesaplanması işlemidir. Hesaplama anlamı taşıyan tarh kelimesi, vergi sisteminde yükümlülerin ödeyeceği verginin yasalara uygun bir şekilde hesaplanması işlevini ifade etmektedir. Tarhiyat işlemini Türk Vergi Mevzuatı açısından tanımlayacak olursak, Vergi Usul Kanununda yer alan, “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir” şeklinde yapılan tanımla ifade edebiliriz (Aksoy, 1998: 206).

Vergi idaresinde tarhiyat işlevi, mükellefiyetin belirlenmesi ve verginin tahakkuku arasındaki süreçte yapılacak olan işlemleri kapsar. Vergileme sürecinde

oluşabilecek uyuşmazlıkların büyük bir kısmının nedeni bu aşamada yaranan sorunlardır. Tarhiyat işlevi ile ilgili yapılan işlemleri iki aşamada değerlendirebiliriz:

1. Mükellefin tespiti: Her zaman başarılı bir vergilendirme süreci için ilk evre olarak mükellefin doğru saptanması çok önemlidir. Mükellefi tespit edemeyen vergi idaresi vergileme sürecini de başlatamayacaktır. Beyan sisteminin geçerli olduğu ülkelerde mükellefin tespitinden sonra mükellefin yerine getirmeli olduğu ilk görev beyanda bulunmaktır. Mükellefin beyan ettiği bilgilerin kapsamlı olması ve doğruluk oranının yüksek olması vergilendirme sürecinin başarılı şekilde işlemesi için çok etkileyicidir (Erdem, 1978:11).

2. Matrahın belirlenmesi: Tarhiyat işlevinin en zor aşaması vergi matrahının belirlenmesidir. Vergi idaresi ödenecek olan vergi miktarını belirlerken bir yandan yükümlünün ödeme gücünü dikkate almalı, diğer yandan bütçe için gerekli olan gelirin toplanmasını sağlamalıdır.

Yükümlülerin yaptığı beyan vergi matrahının saptanması için temel kaynaktır. Bu beyan mükellefler tarafından yapılsa bile, vergi idaresi tarafından kontrol altında tutulması gerekmektedir. Yani, yükümlünün sunduğu beyanın doğruluğunu sağlamak vergi idaresinin görevidir. Vergi matrahının doğru şekilde belirlenmesi için güvenilir beyannamenin hazırlanması en önemli unsurdur. Beyanların güvenilirliğini etkileyen yanlış bilgiler bazen eğitim ve bilgi yetersizliğinden dolayı istemeyerek, bazen de isteyerek verile bilmektedir (Kılıç, 2011:369).

### **1.3.7.3.2. Verginin Tebliği**

Vergilendirme sürecinin ilk aşamasında, yani verginin tarhi aşamasında belirttiğimiz gibi vergi borcunu belirleyen taraf vergi dairesidir. Mükelleflerin üzerine düşen sorumlulukları yerine getirebilmesi, yani vergi borcunu ödeyebilmesi için vergi idaresinin yaptığı işlemde haberdar olması gerekmektedir. Verginin tebliği, vergilendirme süreciyle ilgili işlemler hakkında mükellefin veya vergi sorumlusunun bilgilendirilmesi işlemidir. Tebliğ işlemi, genellikle yazılı şekilde posta ve memur aracılığı ile yapılmaktadır. Yükümlünün adresine tebliğ yapılamaması durumunda veya adresinin bilinmemesi durumunda ise bu işlem ilan yoluyla da yapılabilir (Pehlivan, 2019: 117).

### **1.3.7.3.3. Verginin Tahakkuku**

Tarh ve tebliğ eden verginin ödenebilir hale gelmesi durumuna, verginin tahakkuku denmektedir. Tahakkuk eden bir vergi, vergi idaresi tarafından tahsil edilmesi gereken bir vergidir. Tahakkuk değişik şekillerde gerçekleşebilir. Beyana göre yapılan tarhiyatta verginin tarh, tebliğ ve tahakkuku aynı anda gerçekleşir. Vergi tarhının idare tarafından yapılması durumunda, mükellefin dava açma sürecinde herhangi bir başvuru yapmaması durumunda sürenin dolmasıyla, dava açması durumunda ise mahkemenin kararına göre vergi tahakkuk etmektedir (Ay, 2014: 157).

### **1.3.7.3.4. Verginin Tahsili**

Vergi idaresinin temel amaçları arasında yer alan optimal gelirin sağlanması doğrultusunda yerine getirilmesi gereken temel görevlerden biri de tahsilat işlevidir. Vergilendirme sürecinde tahsilat, verginin tahakkuku aşamasında veya daha sonra yerine getirilebilir. Tarhiyat ve tahsilat işlevleri hem birbirlerini tamamlayıcı özelliklere sahip olmaları nedeniyle, hem de mükelleflerin işlemlerini tek bir birim üzerinden yürütme isteği nedeniyle çoğu zaman örgüt içerisinde tek bir birim tarafından yürütülmektedir. Tabii ki bu işlemlerin farklı birimler tarafından yürütüldüğü istisna ülke örnekleri de vardır. Söz konusu işlemler aynı örgütün sorumluluğunda bulunsalar bile, bu işlemler aynı personel tarafından görülmemektedir. Aynı zamanda hem tarhiyat hem de tahsilat işlemlerini yürütmek üst düzey bir beceri ve deney talep etmektedir. Bu zorluklardan dolayı, bahsettiğimiz görevler aynı örgüt altında farklı birimlerce yerine getirilmektedir (Erdem, 1978: 14).

Kavram olarak tahsil ilk bakışta ödeme kavramıyla aynı görünümde olabilir. Ancak, bu iki kavram arasında bilinmesi gereken temel bir fark vardır. Ödeme kavramında kişi üzerine düşen yükümlülüğü kendiliğinden yerine getirmektedir. Tahsil kavramında ise yükümlülüğünü kendiliğinden yerine getirmeyen mükelleften vergi zorla alınmaktadır (Akdoğan, 2017: 165).

Tahsilat işlevinin yerine getirilmesi yönünde çeşitli tahsil yöntemlerinden bahsedebiliriz. Tahsil yöntemleri tarihsel nitelik taşımakla, zamana ve ülkeye göre

farklılık göstermektedir. Tarihsel nitelikte olan vergi tahsil yöntemlerinden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (Türk, 2011: 192):

- İltizam,
- İhale,
- Temsilciler eliyle toplama,
- Emanet,
- Mükellefçe doğrudan ödeme,
- Pul ve bandrol yapıştırma vs.

Genel vergi ilkeleri içerisinde çağdaş tahsil ilkelerini ayıracak olursak, bu ilkeleri iki başlık altında toplayabiliriz (Erdem, 1978: 15-16).

- Yükümlülere kolaylığın sağlanması: Klasik ilkelerden biri olan uygunluk ilkesinin yansımasıdır. Mükelleflerin ödeyecekleri vergi için kabul edilen yer ve süre yükümlülere en uygun şekilde belirlenmelidir. Bu kolaylık mükelleflerin ödemeli olduğu vergiyi kendiliklerinden ödemeleri ve vergi idaresinin mükellefin arkasından koşmaması için sağlanmalıdır.
- Kamu alacaklarının güvencesinin sağlanması: Vergi idaresi yükümlülerin ödemeli oldukları vergiyi yasalara uygun bir şekilde ödemesi için etkin olarak faaliyette olmalıdır. Vergi ödemesi için belirlenen sürenin dışına çıkan yükümlüler için ek tedbirler görülmeli ve parasal yatırımlar uygulanmalıdır.

Günümüzde ülke uygulamalarında daha çok yaygın olan tahsil yöntemi mükellefler tarafından yapılan doğrudan ödemelerdir. Buna karşın, vergi idareleri tahsilat işlemlerinde banka ve aracı finans kuruluşlarından, kredi kartı ve bu gibi uygulamalardan da yararlanmaktadır.

#### **1.3.7.3.5. Vergi İncelemesi**

Vergilendirme sürecinin ilk aşamasında da belirttiğimiz gibi vergi idaresi mükellefler tarafından beyan edilen matraha dayanarak hesaplama yapmaktadır. Vergi idaresi bu konuda mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini sağlamak için mükelleflerin bildiriyle yetinmeyip inceleme işlemine de başvurabilmektedir. Vergi incelemesinin tamını yapmadan önce, inceleme kavramıyla benzerlik gösteren kontrol kavramının farkına değinmek gerekir. Kontrolde farklı olarak inceleme, işlemlerin

belli bir süre sonunda defter kayıtları ve kanıtlayıcı belgelerle araştırılması olup, geçici bir işlemdir. Kontrol ise işlemlerin devam ettiği süreçte düzenli şekilde kayıt altına alınıp alınmamasını belirlemekte olup süreklilik göstermektedir (Akdoğan, 1979: 3-4).

Vergi incelemesi, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde muhasebe dışı envanterden elde edilecek sonuçlara göre, yükümlünün beyan ettiği bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır (Kızılot Ş. ve Kızılot A., 2008: 54). Vergilerin doğruluğunu araştırmak için bazı durumlarda sadece defter ve belgelerin incelenmesi yeterli olmamaktadır. Bununla birlikte, tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller ve işletmelere dahil fiili envanterinin yapılması gibi araştırmalara da gidilebilir (Kırbaş, 2002: 167).

Vergi incelemelerinde temel işlev diğerlerinden farklı olarak gelir sağlama değil, yükümlülerin sorumluluklarını en doğru ve hatasız bir biçimde yerine getirmesini sağlamaktır. Burada üzerinde durulması gereken diğer bir mesele ise vergi incelemelerinin sadece ceza niteliği taşıması gerektiğidir. Çünkü beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygun olmaması her zaman mükellefin kötü niyetinden ortaya çıkan bir durum olmayabilir. Vergiye ilişkin mevzuatın tam olarak bilinmemesi veya yanlış anlaşılması da bu tür hatalara yol açabilir. Bu nedenle vergi incelemesi sadece mükellefi haksız çıkarma amacıyla yapıldığı zaman, bu yükümlüleri vergi ahlakı açısından kötü etkileyebilir (Akdoğan, 1979: 4).

Başarılı bir inceleme işleminin yapılmasında da etkinlik temel faktörlerden biridir. Bunun için inceleme işlemlerinin önceden belirlenen programlar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Böyle bir programın hazırlanmasında inceleme yapılacak olan alanlarla ilgili istatistiksel verilerin önceden belirlenmesi şarttır. Bu veriler doğrultusunda mevcut olan inceleme elemanlarını göz önünde bulundurarak yıllık inceleme kapasitesine uygun bir program hazırlanabilir. Yalnızca bu biçimde uygulanan inceleme işlevinden beklenen fayda elde edilebilir (Erdem, 1978: 20).

Teknolojinin hızlı gelişimi her alanda olduğu gibi vergilendirme ile ilgili yapılan uygulamalara da etkisini göstermiştir. Artık birçok ülkede dijital ortamdaki gelişmeler ve internete erişimin kolaylığı bu uygulamaları cep telefonlarına kadar taşımıştır. Giderek farklı ülkelerdeki vergi idareleri bu değişime hızla uymaya başlamıştır. Beyannameye ilişkin işlemlerin dijital ortamda yapılabilmesi hem vergi

idarelerine hem de mükelleflere büyük ölçüde yarar sağlamaktadır. Bununla vergi idaresi idari maliyetleri de minimize edebilmektedir.



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **DİJİTALLEŞME VE VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ**

Çalışmanın bu bölümünde dijitalleşmeyi kavram olarak açıklayarak, dijitalleşmenin sağladığı imkanlar ve vergilendirmeyle olan ilişkisini ortaya koymaya çalışacağız.

#### **2.1. DİJİTALLEŞME KAVRAMI VE SÜRECİ**

İçinde bulunduğumuz dünya, toplumların talebine cevap verecek şekilde değişmekte ve gelişmektedir. Özellikle, insan hayatını daha da kolaylaştırmaya yönelik olan teknolojik gelişmeler meydana gelmektedir. Toplumun refahının artırılması yönünde yaşanan bu değişimler doğal olarak öncelikle devleti, yani kamu hizmetlerini etkilemektedir. Bu teknolojik değişimler, 2000'lerin başından bu yana boyut kazanan dijitalleşme kavramını da ön plana çıkarmaktadır. Günümüzde dijitalleşmenin kamu hizmetleri ile ilişkisini ortaya çıkarmak için ilk olarak dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramlarını açıklamamız gerekmektedir.

##### **2.1.1. Dijitalleşme Kavramı**

Dünyada dijitalleşme süreci henüz zirve seviyesine ulaşmamış olup dijitalleşme ve bununla ilgili terimlerin şekillenmesi için biraz daha zamana ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla dijitalleşme kavramının herkes tarafından kabul edilen tüm boyutlarıyla kapsayıcı bir tanımının olmadığını ifade etmek gerekir. Öyle ki yeni bir olgu olması ve buna ilişkin yeteri kadar anlayış ve niteliğin olmaması, bu durumu ortaya çıkarmaktadır.

Dijitalleşme kavramını tanımlarken öncelikle kelimenin sözlük anlamını açıklamak yerinde olacaktır. Dijitalleşme kelimesi, insan emeği ile oluşturulan verilerin bilgisayar ortamında 0 ve 1 rakamlarından veya A ve B harflerinden oluşacak şekilde, bilgisayar için anlaşılabilir ve kullanılabilir bir seriye dönüştürülme sürecini ifade etmektedir. Dijitalleşme ifadesine karşılık olarak sayısallaştırma kavramına da kullanılabilir. Dijitalleşmeyi sayısallaştırma bağlamında ele alırsak, “analog

materyalin bilgisayarda depolanması amacıyla sayısal formata dönüştürülmesi işlemi” olarak tanımlamak mümkündür (Karakaş ve diğerleri, 2009: 39).

Dijitalleşmenin farklı tanımlarından biri ise “dijitalleştirilebilecek her şeyin dijital hale getirilmesiyle dijital teknolojilerin günlük hayata entegrasyonu” olarak karşımıza çıkabilmektedir (Bozdoğanoglu, 2020: 12). Daha basit anlamda, bir iş modelini değiştirmek için dijital teknolojilerin benimsenmesi diyebiliriz. Burada amaç, dijital ağ dinamiklerini kullanmak ve dev dijital bilgi akışını kullanarak yeni, gelişmiş teknolojilerin kullanımından bir değer yaratmaktır.

Dijitalleşme; kitap, dergi, gazete ve bu gibi belgelere elektronik ortamda kolayca erişim sağlanması imkanı sunmaktadır. Bu alandaki gelişmeler sadece belge niteliğindeki dokümanları değil, aynı zamanda ses kaydı, video, resim ve diğer her türlü verinin aktarılmasını sağlamıştır. Başka bir deyişle, dijitalleşme veri üretimi ve paylaşımında Bilgi ve İletişim Teknolojileri’nin (BİT) ortaya çıkardığı dönüşümler olarak açıklanabilir (Katz, 2017:6).

Son yıllarda dijital teknolojilerin, hizmetlerin, ürünlerin, tekniklerin ve becerilerin ekonomiler arasında yayılma şekline odaklanan tartışmalar gündeme gelmiştir. Bu sürece genellikle işletmelerin dijital teknolojiler, ürünler ve hizmetler kullanılarak geçişi olarak tanımlanan dijitalleşme süreci denir. Dijital ürünler ve hizmetler, daha önce ana odak noktası olan yüksek teknoloji sektörleriyle sınırlı olmaktan ziyade, daha geniş bir sektör yelpazesinde daha geniş bir değişimi kolaylaştırmaktadır.

Dijitalleşmenin hem piyasaya, hem de devlete sağladığı imkanlar sonucunda gerek devlet, gerekse özel sektör bu alanda yaptığı yatırımları arttırmaktadır. Yapılan yatırımların eşliğinde ortaya bazı zorluklar çıksa da, bu yatırımlar devletin ve piyasaların büyümesine ciddi anlamda katkı sağlamaktadır. Kamu sektöründe veya herhangi bir kuruluştaki yapılan dijitalleşme, yalnızca verilerin ve bilgi kaynaklarının dijitalleşmesi değil, genel işleyişte ve bu süreçte yaşanan dijitalleşme olarak algılanmaktadır (Fichman ve diğerleri, 2014: 330).

### 2.1.2. Dijital Dönüşüm

Dijital dönüşüm, OECD (2016) raporunda, “sayısallaşma ve dijitalleşmenin ekonomik ve toplumsal etkileri” şeklinde tanımlanmıştır. Yani, dijital dönüşümü dijitalleşmenin toplumsal etkilerini yansıtan bir kavram olarak açıklamıştır. Bu, özellikle dijital ekonominin tarım, turizm ve ulaşım gibi geleneksel sektörleri etkilemeye başladığı gelişmekte olan ülkeler için geçerlidir. Burada öne çıkan husus, dijital olarak etkinleştirilmiş sektörlerin ortaya çıkmasından ziyade geleneksel sektörlerin dijitalleşmesi ile ortaya çıkmaktadır (OECD, 2016: 3).

Dijital dönüşüm kavramını, gelişmiş robotik, yapay zeka, nesnelerin interneti, bulut bilişim, büyük veri analitiği ve üç boyutlu (3D) baskının imalat sanayisine entegrasyonu ve bu süreç içerisindeki aşamaların dijitalleşmesi olarak da tanımlayabiliriz. Ancak dijital dönüşüm yalnızca imalat sanayisini kapsamamaktadır. Dijital dönüşüm, sağlık, eğitim, turizm ve ekonominin diğer sektörlerini içine almakla “dijital ekonomi” kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Dijital dönüşümden önceki süreçte ekonominin odak noktası daha çok fiziki emeğe dayanan ve sanayi ağırlıklı oluşturmaktaydı. Bu özelliklerin tam tersi olarak, dijital dönüşüm kurumlar arasında bilgi paylaşımına yer vermeyi, iş birliği içerisinde hareket etmeyi ve en üst düzey teknolojilerin kullanımını hedeflemektedir. Dijital dönüşüm, BİT alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda da 4. Sanayi Devrimi, yani “Endüstri 4.0” dönemine hazırlık olarak değerlendirilmektedir. Endüstri 4.0, dijital sektörün temel bileşenlerinin elde ettiği ilerlemeler sonucu ekonomik değer taşıyan nesnelerin BİT aracılığıyla aralarında kurulmuş olan iletişime dayalı akıllı bir sistem olarak tanımlanabilir (Aksoy, 2017:37).

Yaşanan bu yeni döneme ulaşılması uzun zaman aldığı gibi birkaç farklı dönemden geçmiştir. Özellikle, 18. yüzyıldan başlayarak yaşanan gelişmeler ve yenilikler hızını daha da arttırmıştır. 18. yüzyıla kadar hâkim olan tarım devri buhar teknolojisinin icadıyla yerini sanayiye bırakmış ve bununla da birinci sanayi devrimi gerçekleşmiştir. Yaşanan gelişmelere bağlı olarak sanayi sektöründe elektriğin kullanımıyla üretim hızında sağlanan büyük ilerleme ikinci sanayi devrimi olarak kabul edilmiştir. Üçüncü sanayi devrimi ise yine imalat sanayisi ile ilgili olup elektronik ve otomasyon teknolojilerinin bu alana entegrasyonu ile ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde yaşanan yeni sanayi devrimi ise dijital sektörün temel bileşenleri olan yapay zeka, robotik teknoloji ve bu gibi yeni teknoloji ürünlerine dayanmaktadır. Bu nedenle, toplumların dördüncü sanayi devrimine ayak uydurması dijital dönüşümün ortaya çıkardığı dijitalleşme çerçevesinde mümkündür (Fırat, S. Ü. Ve Fırat , O. Z., 2017:12).

Günümüze kadar gerçekleşen sanayi devrimlerinin her bir aşamasında elde edilen sonuçlar gözden geçirildiği zaman hepsinin üretimdeki kalite artışı, etkinlik ve maliyet üzerindeki olumlu etkileri, toplumların refah düzeyinin yükselişi ortak noktalar olarak göze çarpmaktadır. Çağdaş dönemde siber fiziksel sistemlerin kamu hizmetlerine de entegre edilmesi sonucunda kamu idarelerinin sunduğu hizmet kalitesinin de yükselmesine neden olmuştur. Dijitalleşmenin bu noktada en önemli katkılarından biri de kamu hizmetlerindeki maliyeti azaltmak ve verimliliği artırmakla toplum ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanmasına yardımcı olmaktır (Kamber ve Bolatan, 2019: 838).

Dijital dönüşüm dünya ekonomisinde yeni iş alanlarının yaratılmasıyla işsizliğin de önüne geçilmesine yarar sağlamaktadır. Yapılan işlemlerin dijital ortama taşınması çevresel sorunların da çözümüne katkı sağlayacağı beklenmektedir. Bu noktada dijitalleşmenin ortaya çıkaracağı bütün etkileri tahmin edebilmek için yukarıda bahsettiğimiz tarih boyu yaşanan yeniliklerin etkilerinin de incelenmesi gerekmektedir.

### **2.1.3. Dijital Ekonomi**

Dijital ekonomi kavramı, bazen online platformlardan ibaret gibi dar kapsamlı şekilde tanımlanmakta ve varlıklarını bu platformlara borçlu olan aktiviteler gibi düşünülmektedir. Ancak geniş anlamda dijitalleştirilmiş veri kullanan tüm faaliyetler dijital ekonominin bir parçasıdır ve modern ekonomilerde tüm ekonomi bu kapsamda değerlendirilmektedir. Dijitalleşmiş veri kullanılarak tanımlanırsa, dijital ekonomi tarımdan Ar-Ge'ye kadar bir çok ekonominin büyük bir kısmını kapsayabilmektedir (Bozdoğanoglu, 2020:2).

Dijital ekonomiyi dijitalleşme sürecinin ekonomiye ve tüm topluma yansımaları olarak algılanabilir. Dijital teknolojiler her zamankinden fazla işlemi desteklerken,

dijitalleşme ekonominin bir bütün olarak işleyişinden giderek ayrılmaz hale gelmektedir. İlk olarak dijitalleşme ve dijital ekonomi açısından bakıldığında dijital ekonominin farklı teknolojileri ve ekonomik yönleri üç geniş bileşene ayrılmaktadır (Bukht ve Heeks, 2017: 65):

- Temel yenilikler olarak (yarı iletkenler, işlemciler) çekirdek teknolojileri (bilgisayarlar, telekomünikasyon cihazları) ve etkinleştirme altyapılarını (internet ve telekomünikasyon ağları) içeren dijital ekonominin temel ve ana yönleri sayılmaktadır.
- Dijital platformlar, mobil uygulamalar ve ödeme hizmetleri de dahil olmak üzere temel dijital teknolojilere dayanan anahtar ürünler veya hizmetler üreten dijital ve bilgi teknolojisi sektörleri ikinci sarmalda yer almaktadır.
- Dijital ürün ve hizmetlerin giderek daha fazla kullanıldığı sektörleri içeren daha geniş bir dijitalleşme sektörü seti. Bu, yeni faaliyetlerin veya iş modellerinin ortaya çıktığı ve dijital teknolojilerin bir sonucu olarak dönüştürüldüğü dijital olarak etkinleştirilen sektörleri de içerir.

Dijital ekonomiyi dijital ve dijital olarak etkinleştirilen sektörlerin ötesinde ölçmek daha zordur. Dijital teknolojilerin kullanımından kaynaklanan etkiler yayılma etkilerinden kaynaklanabilir ve maddi sonuçlar da diğer değişkenlere bağlıdır. Bazı çalışmalar dijitalleşmeyi anketlemekte ve e-ticaret verileri aracılığıyla, bir ekonomideki BİT/dijital sektörlerden yayılma etkilerini ölçerek veya değişen küresel veri ve bilgi coğrafyasını inceleyerek değerlendirmektedir (Barefoot ve diğerleri, 2018:14).

Dijital ekonominin önerilen tanımları, yukarıda belirtilen bileşenlerle yakından bağlantılı olma eğilimindedir. Bu alanda yapılan başka çalışmalarla büyük bir oranda uyuşan bir yaklaşım, Bukht ve Heeks tarafından ortaya atılan dijital ekonominin tanımıdır. “Ekonomik çıktının dijital ürünlere veya hizmetlere dayalı bir iş modeli ile yalnızca veya öncelikle dijital teknolojilerden türetilen kısmı” şeklinde yapılan tanım dijital ekonomi kavramının dijitalleşme sürecine ne kadar bağlı olduğunu da açıklamaktadır (Bukht ve Heeks, 2017: 8).

Knichrem ve arkadaşları, dijital ekonominin temellerini daha geniş anlamda, bir dizi geniş “dijital” girdiden elde edilen toplam ekonomik çıktının payı olarak tanımlanmıştır. Bu dijital girdiler arasında dijital beceriler, dijital ekipman (donanım,

yazılım ve iletişim ekipmanı) ve üretimde kullanılan ara dijital ürünler ve hizmetler bulunmaktadır. Bu geniş sınırlar dijital ekonominin temellerini yansıtmaktadır (Knichrem ve diğerleri, 2016:2).

Günümüzde sosyal ve ekonomik alanda yaşanan gelişimlerin belirleyicisi olarak kabul edilen dijital ekonomi, bilgi ve iletişim sistemlerinde meydana gelen değişiklikleri de içine alan bir kavram olarak rastlanmaktadır. Bununla birlikte, dijital para, online alış-veriş uygulamaları, dijital pazarlama, online ticaret ve bu gibi diğer faaliyetleri de içine alan dijital ekonomi kavramı oldukça geniş bir terim haline gelmiştir (Miçooğulları, 2018:6). Ayrıca, internet ekonomisi, sanal ekonomi, bilgiye dayalı ekonomi gibi kavramlar da dijital ekonomi kavramıyla eşdeğer olarak karşımıza çıkabilmektedir (Kevük, 2006:321).

Dijital ekonomi süreci bilginin üretime girmesiyle başlamıştır. Bilginin dijitalleştirilip ürün, süreç ve hizmet şekline dönüşümü bu sürecin devamını getirmektedir. Bu gelişim dönemi içerisinde bilgi işçilerinin ve bilgi iletişim teknolojilerinin mühim yeri vardır. Bilginin ekonomiye ve topluma yarar sağlaması dijital teknolojiler sayesinde gerçekleşebilmektedir (Özsağır, 2014:46).

#### **2.1.4. Dijital Sektörün Temel Bileşenleri**

Özellikle 2000’li yıllardan başlayarak maliyetlerin azalması dijital teknolojilerde çeşitlenmeye ve sayısında artıma neden olmuştur (Alaca ve Yılmaz, 2016: 513). Bu büyüme 1990’lı yıllardan BİT alanında yaşanan büyümeden kaynaklanmıştır. Bu süreç içerisinde en çok hız kazanan alanlardan biri de telekomünikasyon pazarı olmuştur. 1990’lı yılların başında telekomünikasyon sektörünün değeri 400 milyar dolar olarak değerlendirilirken, 2003 yılında bu rakam 1 trilyon dolara kadar ulaşabilmiştir (Şaf, 2015: 21).

Dijital teknolojiler birbirleriyle sıkı şekilde bağlı olup kendi aralarında tamamlayıcı özelliklere sahiptirler. Dijital dönüşüm sürecinin temel aktörleri olan dijital teknolojiler sayesinde bilgi akışında yaşanan devrimin dünya ekonomisini ve toplumları nasıl büyük bir oranda etkilediğini anlamanın da büyük önemi vardır (OECD, 2019a: 18-19). Belirtilen sebeplerden dolayı dijital teknolojileri daha ayrıntılı incelemekte fayda vardır.

#### **2.1.4.1. Blockchain Teknolojisi**

Blockchain teknolojileri, birden fazla tarafın herhangi bir aracı olmadan güvenli, güvenilir işlemlere girmesine izin veren bir dağıtılmış defter teknolojileri türüdür. Blockchain, uygulamaların sahipliği doğrulamasını ve çeşitli varlık türleri için güvenli işlemler gerçekleştirilmesini sağlayan bir teknolojidir. Blockchain bir bilgisayar ağında tutulan ve saklanan bir defter veya elektronik tablodur (Bozdoğanoglu, 2020:15).

Yapılan yeni işlemler otomatik şekilde bloklar halinde korunmaktadır. Bu bloklar daha sonra modern bir kriptografinin kullanılmasıyla birlikte dijital bir kayıt olarak kronolojik sıralamaya göre zincir oluşturmaktadır. Blokta korunan bilgiler başka biri tarafından değiştirilmeye çalışılırsa, ağdaki her bir düğüm bundan etkilenmekte ve zincir bozulmaktadır. Söz konusu teknolojiye bu nedenle blockchain ismi verilmiştir (OECD, 2019a: 20).

Son dönemde daha çok kripto para birimlerinin ortaya çıkmasıyla gündeme gelen blockchain teknolojisi, gelişmekte olan ülkelerde önem taşıyan bir çok işlemde de kullanılmaktadır. Dijital kimlik, mülkiyet hakları ve yardım ödemeleri gibi uygulamalar buna örnek olabilir. Aynı zamanda, blockchain teknolojisinin daimi ve güvenli bir elektrik kaynağı gerektiren zorlu bir özelliğini de belirtmemiz gerekir.

#### **2.1.4.2. Üç Boyutlu Baskı (3D Printing) Teknolojisi**

Üç boyutlu (3D) baskı teknolojisi, nesnelerin bilgisayar ortamında sanal hale getirilmesinden sonra katmanlar halinde basılıp fiziksel nesne olarak üretimini mümkün kılan bir teknolojidir. 3D baskı sağladığı imkanlarla uluslararası ticarete üretim sürecini bozma potansiyeline sahiptir. Bu nedenle, bazen ek üretim olarak da adlandırılmaktadır. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde geleneksel üretim süreçlerini atlama gibi seçenek de yaratmaktadır. Afrika ülkeleri bu teknolojiden yararlanarak ithalatta oluşan açıkları kapatmak, tıbbi malzeme ve yenilenebilir enerji alanlarındaki sorunlarını da çözmeye çalışmaktadır (Gadzala, 2018:4-5).

Hindistan'ın en büyük bisiklet ve scooter üreticisi, 2014 yılından başlayarak 3D baskı teknolojisinden yararlanmaktadır ve ürünlerini bu teknoloji sayesinde pazara

daha da hızlı bir şekilde ulaştırılmaktadır. Kamboçya, Sudan, Uganda ve Tanzanya Birleşik Cumhuriyeti gibi ülkeler 3D baskı teknolojilerinden protez üretimi için yararlanmaktadır. Ancak yine de 3D baskı teknolojisinin kullanım kapasitesinin yüzde 70'i beş ülkede (ABD, Çin, Japonya, Almanya ve Birleşik Krallık) toplanmıştır (HP & AT Kearney, 2018:30).

#### **2.1.4.3. Nesnelerin İnterneti (Internet of Things)**

Nesnelerin interneti, sensörler, sayaçlar, radyo frekansı tanımlama (RFID) yongaları ve çeşitli günlük nesnelere gömülü olan ve çeşitli veri gönderme ve almalarına olanak tanıyan, gittikçe artan İnternet bağlantılı cihazlar dizisini ifade etmektedir. Söz konusu teknoloji enerji sayaçlarında, üretimde, hayvancılık ve lojistik için gereken mallarda RFID özelliğinin uygulanmasında kullanılmaktadır. Ayrıca, tarım alanında toprak ve hava koşullarının izlenmesi ve giyilebilir ürünler için geniş uygulama alanları vardır (Bozdoğanoglu, 2020:17).

Kavram; cihaz ve nesnelere sağlanan bilgilere dayanmaktadır. Dünyanın fiziki olarak algılanmasında, yeni iş modelleriyle ilgili yapılacak faaliyetlerin yerine getirilmesinin sağlanmasını ifade etmektedir. Nesnelerin İnterneti ister kısa, ister uzun menzilli iletişim bağlantısı olan cihazları kapsamaktadır. Akıllı şehirler, tarım, imalat ve benzeri sektörler için sensörlerden oluşturulmuş devasa makineler Nesnelerin İnterneti kavramının alt kümesini oluşturmaktadır.

Firmalar için de üstünlükler sağlayan nesnelerin interneti teknolojisi el emeğine bağlı olarak yürütülen görevlerin dijitalleşmesine katkıda bulunmaktadır. Bu üstünlükler arasında en önemlilerinden biri verimliliğin artırılması, zaman ve kaynak anlamında tasarrufun sağlanmasıdır. Bilgilerin daima kayıt altında tutulabilmesi ve her zaman bildirim alabilme özelliği yapılacak olan görevlerin istenilen yerden ve istenilen zamanda kontrol edilebilmesine olanak sağlamaktadır (Gubbi ve diğerleri, 2013: 1640).

Diğer alanlarda olduğu gibi bu teknolojiye de önde gelen ülkeler gelişmiş ve ekonomik anlamda dünya lideri statüsünü taşıyan ülkelerdir. Sırasıyla ABD, Çin, Japonya, Almanya, Kore Cumhuriyeti, Fransa ve Birleşik Krallık Nesnelerin İnternetine dünya genelinde yapılan harcamaların yüzde 75'ini oluşturmaktadır.

2018’de piyasa değeri 151 milyar dolar olan IoT teknolojisinin 2025 yılına kadar on kat büyüyeceği tahmin edilmektedir (UNCTAD, 2019:5).

#### **2.1.4.4. 5G Mobil Teknolojisi**

5G teknolojisinin uluslararası standartları henüz kesin olarak belirlenmemiştir. Ancak bu teknolojinin genel olarak milyarlarca cihaz ve sensörün internet’e bağlı olacağı bir gelecek için tasarlanan il nesil kablosuz ağlar olacağı belirtilmektedir. Önceki ağ nesillerindeki özellikleri büyük farkla geride bırakan 5G teknolojisi 4G teknolojisinden 200 kat daha hızlı çalışmaktadır. Veri aktarımında da 4G teknolojisine göre 10 kat daha hızlı aktarım yaparak fiziksel katmanların sanallaştırılmasıyla bir çok uygulamaya daha iyi bir şekilde destek sağlamaktadır. Bu teknoloji ile ilgili çalışmalar başta iletişim operatörleri olmakla, dikey endüstriler arasındaki işbirliklerini kapsayacak şekilde farklı ülkelerde devam ettirilmektedir (OECD, 2019:19).

5G ile getirilen önemli farklılıklardan diğer biri ise insanlarla birlikte, insan gözüyle görülmesi çoğu zaman imkansız olan M2M iletişim dünyasında yer ala şeyleri de bağlamak için tasarlanmasıdır. Sürücüsüz (otonom) araçlarda, yollarda ve trafik ışıkları arasındaki iletişimin 5G ağları sayesinde geliştirilmesi de beklenmektedir. Elde edilecek bu gelişmeler trafik sıkışıklığında azalma, güvenlik ve yakıt tasarrufu gibi faydaları da beraberinde getirecektir. 5G ağlarına bağlanan kişisel cihazlar, kalabalık yerlerde olmalarına rağmen çok yüksek hızda veri indirme kapasitesine sahip olacaktır (OECD, 2019:19).

2025 yılına kadar dünya genelinde 5G teknolojisinin kullanımında ABD, Avrupa ve Asya Pasifik’i lider konumlarda olacakları beklenmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise Nesnelerin İnternetini en üst seviyeye çıkarmak için 5G altyapısına ciddi anlamda yatırım yapmaları gerekmektedir (Deloitte, 2019a: 5).

#### **2.1.4.5. Bulut Bilişim (Cloud Computing)**

Bulut bilişim, işlemcilerine farklı bilgi işlem kaynaklarına esnek erişimin sağlanmasını ifade eden bir hizmet modeli olarak tanımlanmaktadır. İşlemciler yazılım programları, depolama sistemi, ağ oluşturma ve bilgi işlem gücü gibi kaynaklara bulut

bilişim teknolojisiyle çevrimiçi olarak erişebilirler. Kaynaklar ölçülebilir ve uyarlanabilir özelliklere sahiptirler. Bunun sonucu olarak müşterilerin bilgi ve iletişim teknolojileri için sabit maliyetleri önemli ölçüde azalmaktadır. Daha da açıklayıcı bir şekilde tanımlarsak, işlemciler gereken BİT'leri doğrudan satın almak değil de bulut bilişim teknolojisinin sağladığı imkanlar ile istedikleri zaman kiralama olanağı elde etmektedirler (OECD, 2014: 8).

Bulut bilişim, yapay zeka, otonom makineler, büyük veri ve 3D baskı gibi diğer dijital teknolojilerin işlemlerine de kolaylık sağlamaktadır. Bulut bilişim teknolojisi, sadece kişisel dosyaların, fotoğrafların ve videoların basit biçimde depolanması anlamına gelmemektedir. Kullanıcılar için depolanan verilere uzaktan erişme ve veriler üzerinde insanlar arasında iş birliği yapma imkanı tanınmaktadır. Günümüzde Deezer, Youtube ve Netflix gibi uygulamalara geçilmesi, bulut bilişimin sağladığı imkanlarla CD ve DVD koleksiyonlarının önemini kaybettirmiştir. Bulut bilişimim depolama özelliği ile oluşturduğumuz kişisel kütüphanemizdeki e-kitaplara tek bir cihaz üzerinden erişim sağlayabiliyoruz. Evlerdeki hava sıcaklığının kontrol altında tutulup ayarlanmasında kullanılan akıllı termostat sistemleri de bulut bilişim sayesinde fayda sağlamaktadır. Bu fayda enerji tüketiminde tasarruf, fatura ödemelerinde hafifleme ve daha temiz çevre olarak görülebilir (Bozdoğanoglu, 2020:22).

Dünyada bulut trafiğinin önemli bir kısmı Kuzey Amerika'da üretilmektedir. İkinci ve üçüncü yerlerde sırasıyla, Asya Pasifik ve Batı Avrupa yer almaktadır. Yaşanan gelişmeler bulut bilişim piyasasında da yoğunluğa sebep olmuştur. Küresel bulut altyapı hizmetleri piyasasında Amazon Web Services (AWS), Microsoft, Google, IBM ve Alibaba ilk beş sıradadırlar. Bu şirketler içerisinde ise sadece AWS bu pazarın üçte birini oluşturmaktadır (Synergy Research Group, 2019).

#### **2.1.4.6. Yapay Zekâ ve Veri Analizi**

Yapay zeka, insan zekasıyla yerine getirilen zihinsel fonksiyonların incelenmesi ve teknoloji modellerinin desteği ile belirli bir formül haline getirilmesi ve bu formüllerin yapay sistemlere uygulanmasını ifade eden teknolojidir. Söz konusu teknoloji, makine ve sistemlerde algılama, işleme, dil ve örüntü tanıma, öğrenme, karar

verme ve tahminde bulunma, bununla birlikte çeşitli bilişsel görevlerin de yerine getirilmesi özelliklerine sahiptir. Yapay Zekanın gelişimiyle birlikte ortaya çıkan makine öğrenimi ve büyük veri analitiği kavramları Yapay Zekanın daha büyük ölçeklerde verileri işlemesine olanak sağlamıştır (OECD, 2019:24).

İnsan beyninde düşünce biçimini anlamak üzere kurulmuş olan Yapay Zeka teknolojisi bunun benzeri bilgisayar işlemlerini yaratma üzerinde çalışmaktadır. Yapay Zeka düşünme girişiminde bulunabilen bir bilgisayar veya algoritma üretebilen otomatik sistem olarak da tanımlanabilir. Günümüzde Yapay Zeka ile ilgili önemli gelişmeler elde edilse de, araştırma düzeyinde yapılan çalışmalarda üst seviyelere ulaşamamıştır. Araştırmacıların zaman geçtikçe Yapay Zeka alanında yeni kavramlar ortaya çıkarması bahsettiğimiz teknolojinin yeniden tanımlanmasını gerekli kılmaktadır. Bununla ilgili olarak, bir grup araştırmacılar Yapay Zeka teknolojisinin mutlak bir kavram olduğu fikrini ileri sürerek tanımlanmasının da imkansız olduğunu belirtmektedir(Atalay ve Çelik, 2017: 157).

Yapay Zeka birçok toplumda günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası durumuna gelmiştir. Öğrenme algoritması özelliği ile insanların dijital davranışındaki seçimleri algılamaktadır. Bu veriler doğrultusunda yaptığımız arama sonuçlarını, reklamları, okuduğumuz haberleri ve ilgi alanlarımızdaki eğlence alanlarını etkileyebilmektedir. Amazon, Netflix ve Spotify gibi günümüzün en yaygın kullanılan uygulamalarında karşımıza çıkan öneriler makine öğrenme teknolojilerine dayanmaktadır. Gelecekte robot sistemleri için de vaatte bulunan Yapay Zeka'nın bu alanda robotlara yeniden programlama gerekmeden yeni çalışma ortamlarına uyum sağlama yeteneğini kazandıracağı beklenmektedir (Köroğlu, 2017:3-4).

Mevcut durumda Yapay Zeka teknolojisinden yararlanma imkanı olanlar ile bu teknolojiden yararlanamayanlar arasında bir teknoloji boşluğunun olduğu görülmektedir. Ülkeler olarak incelediğinde, ABD ve Çin, Yapay Zeka' dan en büyük ekonomik geliri elde etmeyi hedeflerken, Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde bu gelirin en alt düzeyde olması beklenmektedir. Çin, ABD ve Japonya birlikte dünyadaki tüm Yapay Zeka patent başvurularının yüzde 78' ine sahiptir (WIPO, 2019:32).

Dijital ekonomide yer alan önemli teknolojilerden biri de “büyük veri” olarak adlandırılan veri analizidir. “Büyük veri” terimi yüksek hacim, hız ve çeşitlilik ile karakterize edilen, genelde kullanılan uygulamaların depolama ve yönetme boyutlarını

aşan verileri ifade etmektedir. Büyük veri analizi uygulamaları ve yazılım teknolojileri (veri madenciliği), profil oluşturma ve makine öğrenimi gibi işlemlerde kullanılmaktadır. Büyük veri ile ortaya çıkan gelişmeler önceden analiz edilmesi mümkün olmayan, depolanamayan ve ölçülemeyen bilgilerin dijital veri haline getirilmesine başlanmıştır (Bozdoğanoglu, 2020:25).

Büyük veri sadece verilerin depolanması için kullanılan değil, aynı zamanda yönetilmesi ve işlenmesi için de kullanılan bir teknolojidir. Bahsettiğimiz teknolojilerin çoğu, büyük şirketlerin aşırı derecede büyük olan sosyal medya verilerinin yönetilmesinde kendi işlemlerinin etkinliğini arttırmak için geliştirmiş olduğu sistemlerden doğmuştur (Atalay ve Çelik, 2017:158).

Büyük veri analizi zengin bir potansiyele sahiptir ve bunun bir kısmı günümüzde kullanılmaktadır. Perakendeciler, önceki tarama ve alışveriş davranışlarının ortaya çıkardığı şekilde müşterilerin ilgi alanlarına göre müşterilere özel önerilerde bulunmak için büyük veri analizini kullanmaktadırlar. Gelişmekte olan ülkelerden ve yardım kuruluşlarından sağlanan verilerle, toplumlar için daha iyi eğitim, sağlık ve bu gibi hizmetlerden yararlanma imkanı tanınmaktadır.

## **2.2. DİJİTALLEŞMENİN KAMU SEKTÖRÜNE YANSIMALARI**

Değişen zaman içerisinde yukarıda bahsettiğimiz teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı yeniliklere insanların da ayak uydurması kaçınılmaz olmuştur. Teknolojinin getirdiği bu yeniliklerin günlük yaşamı daha da kolay bir hale getirmesi insanların bu yeniliklere ayak uydurmasında daha istekli olmasına ve bu konuda çok da zorlanmalarına neden olmaktadır. İnsanların günlük yaşamını ciddi şekilde etkilemekte olan bu yeniliklere doğal olarak kamu sektörü de ayak uydurmalıdır. Devlet dijitalleşme sürecine katkıda bulunarak, insan hayatını kolaylaştırmada destek sağlayabilir. Dijitalleşmenin kamu sektörüne entegre edilmesi sonucunda ortaya yeni kavramlar çıkmaya başlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde bu kavramları ve devlet ve dijitalleşme arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışacağız.

### 2.2.1. Kamu Sektöründe Dijital Dönüşümün Nedenleri

Kamu sektörü ve dijital dönüşüm ayrılıkta geniş kavramlar olması sebebiyle belirteceğimiz nedenler de farklılık göstermektedir. Bu hususta ilk olarak üzerinde durulması gereken sebeplerden biri uygarlık ve teknolojinin gelişimidir. Toplumların en eski dönemden itibaren tarihi süreç içerisinde karşı karşıya kaldıkları devrimler insanların hayatını hem ekonomik, hem de sosyal anlamda etkilemiştir. Avcı toplayıcılıkla başlayan bu süreç uzun süre hâkim olan tarım sektörüyle devam etmiştir. Çalışmanın önceki bölümlerinde yer verdiğimiz sanayi devrimleri geçen zaman içerisinde tarım ekonomisini geride bırakmıştır. En son olarak bilgi devrimiyle gelen dijital dönüşüm her alanda kendi etkilerini göstermeye başlamıştır (Demirci ve diğerleri, 2013: 126).

Bilgi devrimi olarak belirttiğimiz dönemin 1950'li yıllardan itibaren başladığını söyleyebiliriz. Özellikle, ABD'nin teknoloji alanında ortaya çıkardığı yenilikler yeni bir dönemin temellerini atmıştır. XX. Yüzyılın sonlarına doğru bilgisayar ve telefon kullanımında sağlanan artış bilişim devriminin gelişim hızını daha da arttırmıştır. Yaşanan gelişmelerle birlikte internetin de herkes tarafında erişilebilir hale getirilmesi bilgi toplumu kavramının öne çıkmasına sebep olmuştur. Bu konuların önem kazanması sonucunda, devletler de doğal olarak bu alanda kendi politika ve stratejilerini değiştirmeye ve yenilemeye başlamıştır (Meder, 2001: 76-79).

Bilginin bütün sektörlerde kullanımını ifade eden bilgi toplumu bilgi ile ilgili yapılabilecek her türlü işlemi de kapsamaktadır. Daha önce hâkim olan tarım ve sanayi dönemlerinden farklı olarak, bilgi toplumunda fiziki emeğin yerine insan beyninin ortaya çıkardığı ürünler önem kazanmıştır. Bilgi toplumu kamu sektöründe verimlilik, tasarruf, etkinlik gibi ilkelerin sağlanmasına destek olmuştur. Ayrıca, hizmetler sektörü diğerlerini geride bırakarak öncül sektörlerden biri haline gelmiştir (Kocacık, 2003: 1-10).

Kamu sektöründe dijital dönüşüm için adımlar atılmasını zorunlu kılan diğer önemli bir neden de küreselleşme kavramıdır. II. Dünya Savaşından sonra siyasi meydana gerçekleşen önemli gelişmeler ve özellikle yeni uluslararası örgütlerin yaranması küreselleşme kavramının daha da ön plana çıkmasını tetiklemiştir. Daha sonraki dönemlerde yaşanan bilgi ve iletişim devrimlerinden sonra ortaya çıkan zengin

bilgi birikimi yeni teknolojilerin yardımıyla daha rahat bir şekilde aktarılmaya başlamıştır. Bu gelişmeler ülke ve toplumlar arasındaki sınırların kaldırılmasına sebep olmuş, küreselleşme için yeni bir dönem başlatmıştır. Küreselleşme ve bilgi toplumu arasındaki bu ilişkiden bu kavramların paralel şekilde geliştiğini tespit edebiliriz. Birbirlerinde beslenen bu kavramlar ulaşım alanında yapılan yeni çalışmalar ve internet kullanımıyla birlikte gelişim hızlarını daha da arttırmışlardır (Balay, 2004: 62-67).

Küreselleşme kavram olarak ekonomi, siyaset, kültür, sosyal hayat ve bu gibi bir çok alanda etkileşimde bulunduğu için kavramın açıklanmasında yapılan tanımlamalar da çeşitlidir. Genel bir tanımlama yapacak olursak, “ulusal sınırların ötesine geçen geniş bir ekonomik, kültürel, sosyal süreç ağı” şeklinde bir değerlendirme ortaya koyabiliriz. Küreselleşmenin sağladığı kolaylıklar mekan ve zaman kavramlarının ortadan kalkmasına, insanlar arasındaki etkileşimin artmasına yol açarak dünyayı daha küçük bir hale getirmektedir (Yalçın, 2018:184).

1990’larda gelişim hızını daha da arttıran küreselleşme devletlerin yönetim şeklinde ve kamu hizmetlerinin sunumunda yeni görüşler ortaya çıkarmıştır. Bu görüşler kamu yönetiminde ciddi değişiklikler gerektirmesi nedeniyle politikacılar ve yönetim alanında çalışma yapan bilim adamları arasında fikir ayrılıkları oluşmasına neden olmuştur. Bu fikirleri tartışan araştırmacılar temel olarak iki tarafta toplanmaktaydı. Bir tarafta dünyada hâkim olan bu yeni olgunun devlet anlayışını ortadan kaldıracağı ve devletin egemenliğini sarsacağı fikirleri, diğer tarafta devletin yeni yönetim şekliyle daha işlevsel bir hale geleceğini savunanlar yer almaktaydı. Küreselleşmenin kamu sektörünü etkilemesiyle birlikte, klasik refah devleti ve merkezîyetçi yönetim şekli yerini kurumsal idare ve işletme yönetiminin ortaya çıkardığı kavramlar almıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda devlet yönetiminde verimlilik, etkinlik ve şeffaflık gibi ilkelerin sağlanması öne çıkmış ve bu hususta yeni teknolojilerin uygulanmasının önemi daha da artmıştır (Farazmand, 2006: 6-22).

### **2.2.2. Yeni Kamu Hizmeti Anlayışında Dijitalleşme**

XX. yüzyılın sonlarına doğru yeni kamu hizmeti anlayışı ile ilgili ilk görüşler ortaya çıkmaya başlamıştır. Ancak bu konuda yapılan ilk kapsamlı çalışma J.V.Denhart

ve R.B.Denhart tarafından yapılmıştır. Daha önce ortaya koyulan çalışmalardan farklı olarak 2000'li yıllarda geliştirilen bu araştırmalar konuyu her yönünden ele almaktadır. Demokratik ve toplumsal değerleri önemseyen bu yeni model, hizmet sunumunda etkinliği ve verimliliği arttırmaya yönelik olarak meydana gelmiştir (Balcı, 2005: 20-21).

Yeni Kamu Hizmeti Modeli vatandaşlık anlamında da yeni fikirler ortaya koymuştur. Daha çok önem verilen demokratik vatandaşlık olgusu sadece bireylerin kendi menfaatini değil, toplum yararını da göz önünde bulundurarak davranmalarını ve siyasal karar verme süreçlerine de katkıda bulunmalarını ifade etmektedir. Buna karşılık olarak da yöneticilerin vatandaşları sadece seçmen olarak, ya da belirli ücret karşılığında hizmet sunduğu müşteri gibi görmemeleri gerekmektedir. Devlet hizmet sunmakta olan vatandaşlarının isteklerini dikkate almalı, uygulayacağı modeller ve kararlar bu istekler doğrultusunda gerçekleştirilmelidir (Denhart, J. V. ve Denhart, R. B., 2007: 43-45).

Kamu yöneticileri toplum ihtiyaçlarının karşılanmasında belirli bir strateji oluşturmalı, hizmet sunan bütün kamu kuruluşları arasında gereken koordinasyon ve işbirliğini sağlamalıdır. Yeni Kamu Hizmeti anlayışıyla birlikte üzerinde durulması gereken ilkelerden biri de hesap verilebilirliktir. Tabii ki, yerine getirilmesi zor olan bu görevler dijitalleşmenin getirdiği yeni teknolojiler vasıtasıyla mümkün olmuştur.

Dijitalleşme kavramının Yeni Kamu Hizmeti modeliyle aynı dönemde ortaya çıkması tesadüfi değildir. Yönetimler bahsettiğimiz kamu hizmeti modelinin koşullarını yerine getirmek için dijitalleşmenin kolaylıklarından faydalanmaktadırlar (Gül, 2017:6). Sosyal ve ekonomik hayatı etkileyen bilgi ve iletişim teknolojileri sektörü hızla değişim gösterdiği için kamu hizmetleri de bu değişimden etkilenmektedir. Söz konusu değişimleri daima takipte olan devlet yöneticileri kamu yönetimi alanında oluşturdukları strateji ve politikalarda bu gelişmeleri de hesaba katmalıdırlar (Kırışık ve Sezer, 2015, s. 200).

Devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin dijital ortama taşınması, belirttiğimiz ilkelerin yani, şeffaflığın, etkinliğin ve hesap verebilirliğin sağlanmasına destek olmaktadır. Politikacılar bu konuda en etkili araç olarak e-devlet uygulamalarından yararlanmaktadırlar (Şahnagil, 2017:84). Hükûmetler bu uygulamalar aracılığıyla kamu kurumlarının örgüt yapısının yeniden şekillendirilmesi,

kurumlar arası ilişkilerin güçlendirilmesiyle hizmet sunumunda kalitenin artırılmasını hedeflemektedir. E-devlet platformu üzerinden vatandaşlar tarafından yapılan teklifler ve şikayetler daha hızlı ve rahat bir şekilde incelenmekte, bununla ilgili yapılacak olan kırtasiye işlemlerinin azalması hem maddi açıdan, hem de zaman açısından tasarruf sağlanmasına katkı sağlamaktadır (Doğan ve Ustakara, 2013:2).

Kamu hizmetlerinin sunumunda bilgi ve iletişim teknolojilerinin uygulanması hizmet sürecinin hızlanmasında, 24 saat kesintisiz hizmetin sağlanmasında da etkileyicidir. Hizmetlerin geliştirilmesi doğrultusunda yapılan bu dijitalleşme çalışmaları, devlet için büyük önem taşıyan bilgi sisteminde gerekli sağlam altyapının da oluşmasına fayda sağlamaktadır (Çarıkçı, 2010: 99). Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde görülen rüşvet ve yolsuzluk gibi olumsuz durumların, kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin karşısının alınmasında dijitalleşmenin sunduğu kolaylıklar ciddi önem taşımaktadır (Nohutçu ve Demirel, 2005).

### **2.2.3. Dijitalleşmenin Kamu Sektöründe Ortaya Çıkardığı Yeni Kavramlar**

Araştırmamızın bu kısmında daha önce de değindiğimiz dijitalleşmenin kamu sektöründe beraberinde getirdiği ve tartışma konusu olan yeni kavramlardan bahsedeceğiz. Ortaya çıkan bu yeni kavramları açıklamakla beraber sağladığı yararları da ortaya koymaya çalışacağız. İnceleyeceğimiz bu kavramlar dijital devlet, siber güvenlik, dijital vatandaşlık gibi kavramlar olacaktır.

#### **2.2.3.1. Dijital Devlet**

Dünya ekonomisi sürekli rekabet durumu içerisindedir. Devletler bu rekabet içerisinde geride kalmamak için küreselleşmenin gerektirdiği yeni uygulamaları takip etmekte ve bu yönde çalışmalar yapmaktadır. Bu hususta ağırlık verilmesi gereken önemli çalışmalardan biri de dijital dönüşüm çalışmalarıdır. Bu alanda yapılan çalışmalar dijital devlet kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Devlet, yaşamın her aşamasına müdahale edebilecek geniş bir yetkiye sahip olduğundan dijital devletin çalışma potansiyeli de oldukça yüksektir (Oğurlu, 2010:5-6).

Dijital devlet kavramının ortaya çıkma süreci bilgi ve iletişim teknolojilerinin kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmasıyla başlamıştır. Bu sürecin ilk döneminde temel olarak vatandaşlara kamu kurumlarıyla ilgili bilgilere erişimde kolaylık sağlamak için kurumların web sitelerinin oluşturulması ve bu sitelerde kurumlarla ilgili bilgilerin yerleştirilmesi adımları atılmıştır. Bu noktadan sonra geliştirilen dijitalleşme çalışmaları kamu sektöründe sosyal ağ sitelerinin ve diğer yeni etkileşim araçlarının kullanımı için imkan yaratmıştır. İlk aşamadan farklı olarak ikinci aşamada vatandaş ve hükümet arasında etkileşimin sağlanmasıyla verilen hizmet tek taraflı olmaktan çıkarak yeni bir boyuta geçmiştir. Bu imkanlarla hizmet sunan kamu kurumlarıyla rahatça iletişime geçebilen vatandaşlar, bir sonraki aşamada oluşturulan web sitelerinden yararlanarak yerine getirmeli oldukları işlemleri de yapabilmekte, daha rahat ve etkin hizmet alabilmektedirler. Günümüzde gelinen son aşamada ise bilgi ve iletişim teknolojileri vatandaşlar için sunulan hizmetin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirebilecek kadar gelişmiştir (OECD, 2020:31-32).

Dijital Çağ'ın getirdiği yenilikler toplumların da ihtiyaçlarını değiştirmektedir. Bu değişimlere uyum sağlamanın en iyi yolu en üst düzey bir dijital devlet yaratmaktır. Bu nedenle iyi bir dijital devletin oluşturulması hükümetlerin politikalarında yer verdikleri önemli hususlardan biridir. Söz konusu politikalar devlet kurumlarının yapısında ve sistemlerinde değişiklik yapılmasını gerekli kılmaktadır. Toplumların beklentilerini karşılamak için gerekli olan bu değişiklikler yerine getirilmediği zaman vatandaş ve devlet arasında oluşabilecek olumsuzlukları aradan kaldırmak için hükümetler yaşanan bu dönüşümlere uyum sağlamaktadırlar.

Dijital devlet tanımına geçmeden önce üzerinde durulması gereken bir noktanın belirtilmesi gerekmektedir. Bu nokta dijital devlet ve e-devlet kavramlarının aynı veya farklı anlamlarda kullanılmasıyla ilgili ortaya çıkan tartışma konusuydu. Uzun bir dönem boyunca her iki kavram da aynı anlamda kullanılmıştır. Günümüze kadar bu kavramların biri birinden sadece sözlük anlamıyla farklılık gösterdiği savunulmaktaydı. Kısaca, devletin yönetim ve ekonominin her alanında bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanması şeklinde bir açıklama yapılmaktaydı. Dijital dönüşümün yeni bir boyuta geçmesi ve dijital teknolojilerin gelişimi dijital devlet kavramını e-devlet kavramından ayırmış, kapsama alanını büyütmüş ve daha

gelişmiş bir model olarak bilinmesine neden olmuştur (Katsonis ve Batros, 2015:16-17).

Günümüzde yine de dijital devlet yerine e-devlet ifadesi de kullanıldığı için ilk olarak e-devlet kavramının açıklanması gerekmektedir. 1993 yılında ABD’de yapılmış olan “Ulusal Performans Araştırması”nda ilk kez kullanılan e-devlet kavramının yerine bazen “online government”, “electronic government” gibi ifadeler de kullanılmaktadır (Özer, 2017: 463).

Çeşitli tanımlamaları yapılan e-devlet kavramı, Layne ve Lee tarafından, başta internet olmakla, teknolojilerin kullanımıyla devlet ve vatandaşlar için bilgiye kolay erişimin sağlanması, aynı zamanda topluma daha kaliteli hizmetin sunulması olarak açıklanmaktadır. Devadoss ise e-devlet kavramını açıklarken, bilgi ve iletişim teknolojilerinin uygulanmasıyla hükûmetlerin yönetim odaklı değil, vatandaş odaklı hizmet sunumunu ifade etmektedir. Heeks, daha etkin ve verimli bir kamu hizmeti için bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımını e-devlet olarak tanımlamıştır (Maraş, 2011: 122-123).

Daha geniş bir kavram olan dijital devlet kavramı ise, e-devlet kavramını da kendi içerisinde barındırmaktadır. Dijital dönüşümün ortaya çıkardığı bir kavram olarak görülen dijital devlet, e-devletin bir üst seviyesi olarak da kabul edilmektedir. E-devlet BİT’lerin kamu hizmetlerinin sunumunda uygulanan bir platform iken, dijital devlet bilgi ve iletişim teknolojilerinin yaygın kullanımına bağlı olan bir hükûmet olarak ifade edilmektedir (Tamer ve Övgün, 2020: 779).

Dijital devleti, hükûmetlerin beklenen hizmetlerin sağlanmasında, politik davranışların belirlenmesinde, yasal süreçlerin yönetiminde bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanması olarak da tanımlayabiliriz. Küresel bir olgu olarak kabul edilen dijital devlet kavramını başka şekilde tanımlayacak olursak, topluma daha kaliteli hizmet sunmak için bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanmanın yeni yöntemlerinin benimsenmesi olarak söyleyebiliriz.

### **2.2.3.2. Siber Güvenlik**

İçerisinde bulunduğumuz dünyada dijitalleşme hızlı bir şekilde yayılmaktadır. Bu dönemde bilgilere erişmek yer, zaman ve cihazlar açısından çok basit bir hale

gelmiştir. Özellikle yapay zeka imkanlarından yararlanarak kullanıcı tercihleri doğrultusunda reklam ve tavsiyelerin karşımıza çıktığını söyleyebiliriz. Bu süreçte memnuniyet anketi gibi uygulamaların da yapılması yeni alışkanlıkların tespitine katkı sağlamakta ve ileriye doğru yatırım yapılmasında oldukça etkilidir.

Dijital teknolojilerin sağladığı bu avantajların yanında bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bilgilere kolay erişimin sağlanması tabii ki hem özel sektör hem de kamu sektöründe bir güvenlik tehdidi oluşturmaktadır. Özel sektör olarak firmalar marka değerini korumak için kullanıcılarının bilgi güvenliğinde çok hassas olmalıdır. Bu bilgilerin tam korunamaması kullanıcılar önünde firmanın güven ve aynı zamanda ciddi anlamda gelir kaybıyla sonuçlanmaktadır.

Bahsettiğimiz güvenlik tehdidi sadece özel sektör firmalarını kapsayan boyutta değildir. Dijital dönüşümün temel bileşenlerinin kullanıldığı tüm sektörlerin ve kamu kurumlarının karşılaşabileceği bir sorundur. Kamu sektörünü de yakından ilgilendiren bu sorun milli güvenlik için de tehdit oluşturmaktadır ve bu yönde ciddi yatırımlar talep etmektedir. Bu da siber güvenlik problemini dijital dönüşüm süreci içinde yer alan sorunların başında yer almasına neden olmaktadır (Yılmaz ve diğerleri, 2015:134).

Dijital dönüşüm sürecinin başından itibaren geçilen her yeni aşamada güvenlik hususu üzerinde de durulmalı ve uygulanmasına başlanacak olan yeni teknolojiler için güvenlik önlemlerinin alınması gerekmektedir. Ancak yine de, özellikle son yıllarda siber saldırıların artması bu konuda gereken bütün bu tedbirlerin alınmadığını ve bu yönde güvenlik zafiyeti olduğunu göstermektedir. Bütün bu faktörler siber güvenlik yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

2000’li yıllara kadar sadece bilgisayar ortamında tutulan bilgileri korumakla görevini yerine getiren siber güvenlik kavramı hükümetlerin çok da üzerinde durduğu bir konu değildi. Ancak 1990’lı yıllarda özellikle NATO ülkelerine yapılan siber saldırılar, ardından dijitalleşmenin gelişimiyle çevrimiçi hizmetlerinin sayının artması, iletişimde gerçekleşen dijitalleşme siber güvenlik anlayışını başka bir boyuta taşımış ve dijital güvenlik kavramına dönüştürmüştür. Artık milli güvenliği tehdit altına alan siber saldırılara basit şekilde alınan güvenlik tedbirleri engel olamamaktadır. Siber saldırıları gerçekleştirenler artık daha deneyimli ve bilgili oldukları için siber güvenlik devlet sanayisinin bir kolu haline gelmiştir (Bıçakçı, 2014:106).

Siber saldırılar bazen devletlerarası çatışmalar nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir. İstihbarat örgütlerinin de planladığı bu saldırılar karşı taraf için çok büyük maddi zarar ve bilgi kaybıyla sonuçlanabilir. 2017 yılında siber saldırılar nedeniyle dünya üzerinde 500 milyar dolar kayıp açıklanırken, 2020 yılında bu değer 2 trilyon dolara kadar artmıştır. Rakamların büyüklüğü devletleri bu yönde daha çok yatırım yapmaya zorlamıştır (OECD, 2019b :210).

### **2.2.3.3. Dijital Vatandaşlık**

Dijital vatandaşlık kavramını açıklamadan önce ilk olarak “vatandaşlık” kavramını tanımlamak gerekmektedir. Üzerinde tam olarak ortak bir görüşe varılamayan ve daha çok teorik çerçevede açıklanmaya çalışılan vatandaşlık kavramı pratik geçerlilik ve onun sonuçları ile açıklanabilmektedir. Genel olarak bir tanımlama yapacak olursak, birey ve devlet arasında geçerli olan hakları, görevleri ve yükümlülükleri düzenleyen hukuksal bir bağ ifadesini kullanabiliriz (Rona, 2008:5). Toplum her yönden etkileyen dijitalleşme vatandaşlık anlayışına da etkisini göstermiş ve dijital vatandaşlık olarak geçen yeni bir olgu yaratmıştır.

Vatandaşlık kavramında olduğu gibi dijital vatandaşlık kavramını da tanımlamak açısından farklılıklar mevcuttur. Ribble ve arkadaşları, teknoloji kullanımında belirlenen davranış standartlarını dijital vatandaşlık olarak tanımlar iken (Ribble ve diğerleri, 2004: 7), Mossberger, toplumun karar verme sürecine çevrimiçi olarak katılabilme imkanı şeklinde tanım yapmıştır(Mossberger ve diğerleri, 2008: 2). Başka bir deyişle, internette sürekli olarak yararlanan, dijital ortamda kendi haklarına ve yükümlülüklerine tam olarak hâkim olan birey dijital vatandaş olarak ifade edilmektedir (Thomas, 2018:62). Bu açıklamalara göre geleneksel ve dijital vatandaşlık arasındaki temel fark elektronik ortamda yürütülen süreçlere ve dijital platformlarla ilgili bilgilere hâkim olmak olarak belirtilmiştir.

Dijital vatandaşlık kavramının ortaya çıkma süreci e-devlet uygulamalarının gelişmesi sonucu yapılan işlemlerin internet ortamından mobil ortama taşınmasıyla hız kazanmıştır. Kavramın ilk araştırmacılarından biri olarak bilinen Mark Ribble, kullanıcılara dijital ortamı doğru bir şekilde kullanabilmek için gerekli olan üç ilkeyi saygı duyma, eğitim ve korunma olarak belirtmiştir (Ribble ve diğerleri, 2004:9).

Dijital vatandaşlığın kültürel anlamda da çok yönlü etkisi yeni terimlerin meydana gelmesine neden olmuştur. Bu anlamda e-demokrasi, e-ticaret, e-sosyalleşme ve e-katılım gibi ifadeler öne çıkmaktadır. Dijital vatandaş olma yönünde ilk koşullardan biri olan e-demokrasi, internet aracılığıyla dünyada gerçek demokrasi anlayışını ve sanal ortamda kullanıcıların demokratik davranışlarını geliştirmeyi hedef olarak belirlemiştir (Yalçınkaya ve Cıbaroğlu, 2019:1192). Dijital vatandaşlık anlayışını ekonomik boyutta etkileyen diğer yenilik ise e-ticaret ifadesidir. E-ticaret, imkanlarıyla klasik usullerle yapılan ticaret işlemlerindeki mekan ve zaman kavramlarını ortadan kaldırmış, ülkeden ülkeye, hatta kıtadan kıtaya alışveriş yapma imkanı sağlayarak ticareti yeni bir boyuta taşımıştır. Amazon, AliExpress ve eBay gibi uygulamalar bu platformun en iyi örnekleridir.

E-sosyalleşme adı verilen diğer bir boyut ise, toplum içerisinde sosyalleşmenin çevrimiçi ortamların kullanılmasıyla daha da yaygınlaştırılmasıdır. Günümüzde de herkes tarafından bilinen Twitter, Facebook, Instagram ve bu gibi sosyal ağ ve video paylaşım sitelerinde dünyanın her tarafından ve farklı topluluklardan milyonlarca kullanıcının etkileşimde olması, bireylerin anlık bilgi sahibi olma imkanını artırıyor. E-katılımcılık boyutunda ise bahsedebileceğimiz en temel örnek çevrimiçi oy kullanma (e-voting) yöntemidir. Siyasal süreçlerde henüz çok da yaygınlık kazanamayan bu uygulama, oy verme noktalarına ulaşımında zorluk çeken bireylerin elektron oy verme aracılığıyla daha çok katılım göstermelerini sağlayabilmektedir. Bununla birlikte bazı çalışmalar, elektronik oy verme işlemine katılanların daha çok yüksek gelirli ve yüksek eğitilmiş bireyler olması nedeniyle oy kullananlar arasında eşitsizlik oluşturduğunu tespit etmiştir (Yalçınkaya ve Cıbaroğlu, 2019:1192).

#### **2.2.3.4. Dijital Yeterlilik**

Dijital teknolojilerin kamu hizmetleri için sağladığı kolaylıkları sadece teknik boyutlarıyla değerlendirmemek gerekir. Önceden belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için teknolojinin sunduğu imkanların, sosyal, kültürel ve ekonomik boyutları ile birlikte düşünülmesi daha faydalı olacaktır. Söz konusu boyutların dikkate alınmayıp, dijital devlet uygulamalarının sadece bir yatırım olarak görülmesi, ileride hiç beklenmedik yeni sorunlara yol açabilir. Yeni oluşturulan bir dijital devlet

uygulamasında teknik donanım tam olsa bile, “iyi işlenmiş” insan unsurunun olmaması, yarım kalmış bir sistem ortaya çıkarır. İdarenin dijital ortamda hizmet sunabilmesi, sadece idarenin teknik açıdan yeterliliğine bağlı değildir. Bunun için hizmetten yararlanan insanların da bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Kısaca, sistemin işleyişi için temel şartlardan biri hem hizmet sunan kurumların hem de hizmetten yararlananların dijital teknolojileri kullanabilme becerilerinin yeterliliğidir (Oğurlu, 2010: 19-20).

Son dönemde internet hizmetlerinin yaygınlaşması ve öğrenme imkanlarının daha da artmasıyla birlikte, dijital yeterlilik kavramının önemi daha da artmaktadır. Farklı bilim alanları uzmanlarının üzerinde önemle durduğu dijital yeterlilik kavramı, yalnızca dijital dönüşümün ortaya çıkardığı değişiklikleri değil, yaşam boyu devamlı öğrenmeye teşvik eden bir beceri seti olarak kabul edilmektedir. Dijital yeterlilikler dijital toplumun gerektirdiği, yaşama, öğrenme ve çalışma becerilerinin tümü olarak tanımlanabilir (Bozkurt ve diğerleri, 2021: 46). Başka bir tanıma göre ise, bilgi almak, değerlendirmek, depolamak, üretmek, sunmak ve bilgi alışverişinde bulunmak ve internet aracılığıyla ortak ağlara katılmak gibi bilgi ve iletişim teknolojilerine dayanan becerilerin tümü dijital yeterlilik olarak ifade edilmektedir (Ferrari ve diğerleri, 2012: 84).

Dijital yeterliliklerin geliştirilmesi yönünde dikkat edilmesi gereken noktalardan biri sadece teknik boyuta odaklanarak teknik becerilere ağırlık verilmemesi gerektiğidir. Bu durum dijital yeterlilik kavramının kapsamını daraltarak, hedeflenen verimin elde edilmemesine neden olabilir (Bozkurt ve diğerleri, 2021: 47). Dijital yeterlilik, günümüzde dijital kavramlar içerisinde yeni olarak kabul edilse de gelecek nesiller için zorunlu yetkinliklerden biri olarak görülmektedir. Ülkelerin büyük bir kısmı bu hususu göz önünde bulundurarak, eğitim sistemlerinde geleceğe yönelik yeni stratejiler belirlemektedir. Bu yönde daha etkili stratejiler ortaya çıkarmak ve bireylere yeterliliklerini geliştirmede yardımcı olacak bir yol haritası sunmak için Avrupa Vatandaşları Dijital Yeterlilik Çerçevesi oluşturulmuştur (Toker ve diğerleri, 2021: 304).

### 2.2.3.5. Dijital Okuryazarlık

Yukarıda bahsettiğimiz dijital yeterlilik kavramıyla dijital okuryazarlık kavramları bazı çalışmalarda her ne kadar aynı anlamda kullanılsa da aralarında farklılıklar vardır. Dijital yeterlilik dijital teknolojilerin ne şekilde kullanılabileceği konusunda basit bilgileri içermesine karşın, dijital okuryazarlık, bilgisayar kullanma ve İnternet'e erişme gibi beceri ve yeteneklere sahip olmaktan daha fazlasını içerir (Tyger, 2011: 17). Belirli bir toplum içerisinde hâkim olan dili okuyup yazabilmek geleneksel “okuryazarlığa” sahip olmak olarak kabul edilir. Dijital okuryazarlık ise, dijital teknolojiler aracılığıyla bilgiye erişim sağlama, bilgi üzerinde düzenlemeler yapma, analiz etme, yorum yapma, değerlendirmede bulunma, iletme ve bilgi üretme süreciyle birlikte, sayısal metinlerin okunup yazılmasını kapsamaktadır (Akkoyunlu ve Soylu, 2010: 752). Özel bir düşünce türü olarak kabul edilen dijital okuryazarlık, bilgisayar kullanıcısının yalnızca arama motorlarının nasıl kullanılacağına dair değil, aynı zamanda, temel olarak alınan verilerin nasıl değerlendirileceği ve alaka düzeyi ile alakasızlığı arasında nasıl ayırım yapılacağına ilişkin becerilere sahip olmayı da içermektedir (Eshet, 2002: 2).

Günümüzde dijitalleşmenin hızlı gelişimi sonucunda yeni teknolojilerin ortaya çıkması, özellikle kablosuz internet teknolojileri ile mobil teknolojilerde ilerlemeler hayatın her alanında teknoloji kullanımını zorunlu kılmıştır. Bireyler her geçen gün çeşitli amaçlarla farklı web sitelerden yararlanmaktadır. Fakat kullanılan web sitelerin hepsi aynı seviyede güvenilir olmayabilir. Web sayfalarını ziyaret eden kullanıcılar çevrimiçi sahtekarlık, dolandırma, zararlı içerikler, kişisel bilgilerin paylaşımı gibi olumsuzluklarla karşılaşabilmektedir. Özellikle, fazla internet deneyimi olmayan kullanıcıların çevrimiçi elde ettikleri verilerin kaynağının güvenilirliği ve sosyal medyada iletişimde buldukları bireyler konusunda dikkatli olmalıdırlar. Dijital okuryazarlık becerilerinin kazanılması özellikle bu noktada çok önemlidir. Kullanılan internet sitelerinin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesinde ve erişilen bilgilerin doğruluğunun tespitinde dijital okuryazarlık kavramının önemi tartışılmazdır (Hamutoğlu ve diğerleri, 2017: 410).

Çocukların bahsettiğimiz bütün bu becerilere kendiliğinden sahip olmasını beklemek tabii ki, doğru olmayacaktır. Yeni nesle bu bilgilerin aktarılmasında yetişkin

desteğine ihtiyaç vardır. Özellikle, geleneksel eğitime paralel olarak çevrimiçi eğitimlerin de geliştirilmesinde öğretmenlerin rolü büyüktür (Yontar, 2019: 816-817).

### **2.2.3.6. Dijital Bölünme**

Dijitalleşmenin ortaya çıkardığı kavramlardan biri olan dijital bölünme, aynı zamanda literatürde dijital uçurum, dijital eşitsizlik sorunlarıyla eş anlamda kullanılmaktadır. Bilindiği üzere, tüm devletler veya bireyler BİT kullanımında aynı düzeyde altyapıya ve donanıma sahip değildir. Bu da BİT’ ten aktif şekilde yararlananlar veya yararlanamayanlar şeklinde bir ayrıma, yani dijital uçuruma neden olmaktadır. Farklı tanımları yapılan dijital bölünme, dijital teknolojilere erişim imkanı olanlar ile olmayanlar arasındaki veya BİT’i kullananlarla kullanmayanlar arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (Kalaycı, 2013: 146). Rogers, dijital uçurumu, internetten yararlanan bireyler ile internetten yararlanma konusunda nispeten dezavantajlı olan bireyler arasındaki uçurum olarak tanımlamaktadır (Rogers, 2001: 100). OECD’nin yaptığı tanımda, dijital uçurum, sosyo-ekonomik seviyeleri farklılık gösteren coğrafi bölgelerde yer alan bireylerin, hane halkının, işletmelerin BİT’lere ve internete erişim olanakları açısından oluşan farklılıklar şeklinde açıklanmıştır (OECD, 2001: 5).

BİT’in dinamikleri daha derinden incelendiği zaman aslında, dijital bölünmenin daha geniş sorunlara neden olabileceği görülmektedir. Burada, hizmetten faydalanan insanların sadece bir dijital teknolojiye, yani herhangi bir bilgisayara veya mobil telefona sahip olup olmaması değil, toplumda daha derin uçurumlara yol açabilecek sorunların olasılığından bahsedilmektedir. Bu da dijital bölünme kavramının kapsamının daha derin ve geniş olması nedeniyle mevcut eşitsizlikleri daha da genişletebilme yeteneğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü, BİT’ lere erişimde oluşan eşitsizlik bireylerin bilgi “yoksulluğuna”, dolayısıyla da toplumun sosyo-ekonomik seviyesinde düşüşe neden olacaktır (Öztürk, 2005: 112).

Dijital eşitsizliğin belirlenmesinde en temel unsurlardan biri ülkelerin sahip oldukları teknolojik altyapıdır. Geçmişten günümüze kadar her konuda olduğu gibi dijital bölünme konusunda da gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ayrımı yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerin daha üst düzey inovasyon ve adaptasyon

performansına sahip olması, gelişmekte olan ülkelerle arasındaki dijital uçurumu daha da derinleştirmektedir. Bununla birlikte, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde okuma-yazma oranının düşük olması, elektrik gibi altyapı sorunlarının varlığı bu uçurumu derinleştiren bir başka etkidir. Dijital bölünme sadece ülkeler arasında değil, aynı zamanda ülke içerisindeki bölgeler arasında da görülebilmektedir (Yıldız ve Akbulut, 2017:3).

### **2.3. VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM ADIMLARI**

Küreselleşme ve dijitalleşme gibi kavramları açıklamakla beraber, bu kavramların dünyada gerçekleşen ticaret işlemlerinin hacmini de arttırdığını daha önce belirttik. Vergi idareleri son dönemlere kadar yaşanan bu artımı kontrol edebilecek durumdaydı. Ancak, son birkaç yıl içinde özellikle sosyal medyanın aktif bir şekilde kullanımı bilgi akışında hızlı bir yükselmeye neden olmuş ve vergi idareleri yeni sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Bununla birlikte, OECD ve Avrupa Birliği'nin, vergi mükelleflerinin kamu vergi şeffaflığı talebi de bu sorunların boyutunu arttırmıştır.

Avrupa Vergi İdareleri Örgütü (IOTA), vergi idarelerinin temel önceliği olarak vergi mükellefi deneyimi için dijital dünyanın birleştirilmesini görmektedir. 2007-2008 mali krizi, Lüksemburg ve Panama Sızıntıları gibi ekonomik olaylar, vergi hizmetleri ve bunların toplumdaki rolü hakkında kamuoyunda tartışmalar yaratmıştır. Vergi mükellefleri günümüzde basitleştirilmiş vergi sisteminin yanında, hükümetlerden şeffaflık da talep etmektedir. Bu durum dünya ülkelerinde politika yapıcılarını hükümetlerin vergi yapısını yeniden değerlendirmeye ve düzenlemeye sevk etmiştir. Bu hususta yapılan şeffaflık girişimleriyle eşzamanlı olarak artan bilgi hacmi ve hızlı veri akışı göz korkutucu olsa da, yeniden yapılanma açısından da fırsatlar sunmaktadır. Dijital dönüşüm potansiyelinin ortaya çıktığı bu noktada, Büyük Veri, analitik, Yapay Zekâ, Nesnelerin İnterneti ve Bulut Bilişim gibi dijital teknolojilerin vergi idareleri üzerinde büyük bir etkisi bulunmaktadır (PWC, 2017:7).

Vergi mükelleflerinin büyük bir kısmı vergi kanunlarıyla ilgili detaylı bilgilere sahip olmamakla beraber, bu bilgileri edinme girişiminde de bulunmamaktadır. Bu noktada mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri için vergi idarelerinin rehberlik hizmetini de üstlenmeleri gerekmektedir. Bu hizmetin yerine

getirilmesi için mükelleflere ilişkin daha fazla bilgiye ihtiyaç duyan vergi idareleri söz konusu bilgileri dijital teknolojiler aracılığıyla elde edebilecektir. Dijital dönüşüm ile vergi idareleri, vergi hatalarını ve sahtekarlığı önleyebilmekte, ödeme yöntemlerini kolaylaştırarak, daha hızlı geri ödeme yaparak ve ilgili bilgilere daha kolay erişim sağlayarak vergi mükellefi hizmetlerinin iyileştirilmesini sağlayabilmektedir (OECD, 2016:28).

### 2.3.1. Dijital Dönüşümün Vergi İdarelerine Katkısı

Dijital teknolojiler vergilendirme sürecinin her aşamasında yer almakla, neredeyse bütün işlemler açısından kolaylık sağlamaktadır. Bu imkanlar içerisinde ödeme yöntemlerinin basitleştirilmesinden vergi hatalarının önlenmesine, maliyetlerin azaltılmasından denetimde verimliliğin artırılmasına kadar çeşitli avantajlar yer almaktadır. Bu nedenle dijital dönüşümün vergi idarelerine yarar sağladığı temel alanları ayırarak incelemek gerekmektedir:

*-Şeffaflık:* Yapılan araştırmalar, son derece yapılandırılmış veya görsel olarak desteklenen veriler yoluyla artan strateji, süreç ve yatırım şeffaflığının vergi mükellefi memnuniyetini ve gönüllü uyumu artırabileceğini göstermektedir. Bununla birlikte, raporlama ve BEPS gibi girişimler, vergi idareleri arasında yerel ve uluslararası iş birliği ve bilgi alışverişini arttırmaktadır. Yönetimler gittikçe gelir yönetimine vergi mükelleflerini daha fazla dahil ederek kooperatif uyum modellerini ve daha yumuşak yasal araçları uygulamaya başlamıştır (Bozdoğanoglu, 2020:264).

*-Mükellef odaklı çözümler:* Vergi açıkları günümüzde dünya çapında büyük bir sorun haline gelmiştir. Global Financial Integrity gelişmekte olan ülkelerin yasadışı finansal akışlar nedeniyle yılda yaklaşık 1 trilyon dolar kaybettiğini tahmin etmektedir (Global Financial Integrity, 2015:4). Bu sorunun ortadan kaldırılması ve söz konusu açıkların kapatılması vergi idarelerinin vergi mükelleflerini yükümlülüklerine gönüllü olarak uymalarını sağlama becerisine dayanmaktadır. Vergi idareleri bu yönde, vergi mükelleflerine ve onların ihtiyaçlarına ilişkin bir bakış açısı oluşturmalı, e-hizmetleri özelleştirmeli ve çok kanallı iletişimlerini açma yöntemleri kullanmalıdır (Bozdoğanoglu, 2020:265).

*-Bağlantılı vergi paydaşları:* Vergi idareleri ve vergi mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin bilgilerin bankalar ve tüketiciye dönük işletmeler gibi diğer veri sahipleriyle aynı düzeyde erişim şekli ve gerçek zamanlı olarak paylaşılmasını beklemektedir. Söz konusu özellikler, vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki bağlantıyı ve iş birliğini olumlu yönde etkilemektedir. Bununla birlikte, sağlanan bu iş birliği vergi idarelerinin bankalar, işverenler, borsa komiteleri, ticaret odaları ve daha fazlası ile ilgili verileri güvenli bir şekilde paylaşmasına yardımcı olacaktır (PWC, 2017:12).

*-Veriye dayalı kararlar ve otomatik süreçler:* Vergi mükellefleri, kişisel bilgilerinin gizliliğinin ve güvenliğinin en üst düzeyde koruma altına alındığından emin olmak istemektedirler. Vergi idareleri, dijitalleşmenin getirdiği yeniliklerle kişisel verileri etkili bir şekilde toplama, güvenli hale getirme, analiz etme ve yönetme yollarını oluşturmaktadır (PWC, 2017:12).

### **2.3.2. Dijital Teknolojilerin Vergi İdaresine Adaptasyonu**

Modern bir vergi idaresinde, yen dijital teknolojilerin işyerine ve hizmetlere sorunsuz bir şekilde uyumu sağlanmalıdır. Bu adaptasyonu sağlamak için vergi idaresinin dikkat etmesi gereken hususlar vardır (PWC, 2017:16):

*-Uyum stratejisi:* Dijital dönüşümün başarılı olması için uyumluluk da gerekmektedir. Bu süreçte uyum metodolojileri geliştirilerek büyük işletmeler, konu uzmanları ve bireyler etrafında birimlerin yeniden yapılandırılması gibi konular ortaya atılmaktadır. Uyum stratejisi belirlenirken vergi değerlendirmesi, denetimi, gelir toplama ve yönetiminden sorumlu çalışanların değerleri ve davranışları da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yöntemle, vergi idarelerinin gözetim faaliyetlerine öncelik verilmesi ve kıt kaynakların etkili bir şekilde kullanımının koordine edilmesi sağlanacaktır.

*-Yasama çerçevesi:* dijital dönüşüm vergi idaresi içinde yeni yöntemlerle beraber yeni vergi ve prosedür yasalarını da getirebilir. Dijitalleşme süreci içerisinde yeni teknolojilerin kullanımıyla oluşturulan yasal sistemlerin vergi mevzuatına uyması önemli konulardan biridir. Gizlilik, mahremiyet, kullanıcı hüküm ve koşulları, vergi

idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki sözleşmelerden sorumluluk gibi konular da bu çerçevede yer almaktadır.

-Operasyonel çerçeve: Operasyonel çerçeve vergi idaresinin uyum prosedürleri için yönetim modeli tasarımı, organizasyon yapısı, operasyonel süreçler için yönergeler, yönetim raporlaması ve kuruluş içinde rol ve sorumlulukların belirtildiği bir taslak sunmaktadır. Her vergi idaresinde farklı olarak oluşturulan operasyonel çerçeve, ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik yapısına, kurumun teknolojik olgunluğuna bağlı olarak belirlenmektedir.

-Vergi teknolojisi ve altyapısı: Vergi teknolojilerinden maksimum fayda sağlamak, gelecekte oluşabilecek riskleri yönetebilmek için vergi idareleri değişimleri kontrol altında tutmalı ve vergi teknolojisi altyapısının son durumuyla ilgili net bir resim ortaya koyabilmelidir. Uygulanan yeni teknolojilerin kurulumu için uygun bir fiziksel ortam, günlük ortamda sürekli destek, sürekli bakım ve lisans maliyetleri, yeni güvenlik önlemleri gibi gereksinimleri vardır. Güvenilir bir bulut hizmet sağlayıcısı bu zorlukların çözümünde oldukça etkilidir.

-Eğitim ve öğretim: Vergi idaresi personelinin, yeni operasyonel plan ve vergi teknolojilerine ilişkin bireysel beceri, yetenek ve yetkinliklerin büyümesi ve genişletilmesi için uygun eğitimi alması gerekmektedir.

-Performans ölçümü: Performansın etkili bir şekilde ölçülmesi, belirlenmiş temel performans göstergelerinin, alaka düzeyinin, ilerlemenin, verimliliğin ve faaliyetlerin proje hedeflerine göre etkisinin periyodik olarak değerlendirilmesini içermektedir. Bu süreç şeffaflığın ve hesap verebilirliğin de artmasına yol açmaktadır.

### **2.3.3. Vergi İdarelerinin Dijital Dönüşüm Sürecinde Ortaya Çıkan**

#### **Zorluklar**

Ülkeler, dünya ekonomisinde yaşanan krizleri en iyi şekilde atlatabilmek yolunda, özellikle vergilendirmede optimizasyonu sağlamak için dijital teknolojilerden yararlanmayı ön plana çıkarmışlardır. Hükûmetler kriz dönemlerinde gelirleri ciddi anlamda azalan işletmeler üzerinde oluşan vergi yükünü yükselterek bütçede yaranan açığı bu şekilde kapatmaya çalışmaktadırlar. Ancak bu tür politikalar tek başına bu sorunu çözememekle birlikte, kayıt dışı ekonominin de genişlemesine ve

vergilendirmeye ilişkin gelirlerde de düşüşe neden olabilmektedir. Bu gibi sorunların, özellikle kayıt dışı ekonominin kontrol altında tutulması gibi konular vergi idarelerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Fakat, bu dijitalleşme süreci içerisinde bazı zorluklar da ortaya çıkmıştır (Birinci ve Aydemir, 2020: 82).

Dijitalleşme her alanda olduğu gibi vergi idaresinde de önemli radikal değişiklikler talep etmektedir. Yeni teknolojilerin uygulanmasının ilk aşamasında yaşanan dönüşüm karmaşıklığına neden olmaktadır. Özellikle de dijital dönüşümün yansıdığı her sektör gibi vergi idaresinin de kendine has yeni bir dijital sistem ortaya çıkarma isteği hem maliyetleri yükseltmekte hem de üst düzey teknoloji gerektirmektedir. Ayrıca, vergi idaresi dijitalleşme konusunda sürekli kendini yenilemeli, diğer sektörlerde ortaya çıkan yeniliklere uyum sağlamalı ve vergi mükelleflerinin işlemlerini daha rahat hale getirecek çözümler bulmalıdır.

Vergi idaresinin dijital dönüşüm sürecinde karşılaşacağı en temel zorluklardan biri tabii ki yüksek maliyetlerdir. Dijitalleşmenin kaçınılmaz olması sebebiyle vergi idaresi bu maliyetleri göze almak zorundadır. Bu maliyetlerin büyük bir kısmı yukarıda bahsettiğimiz adaptasyon sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlardan, özellikle de personelin eğitimi, performans ölçümü gibi uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Maliyetlerin diğer önemli bir kısmı ise dijitalleşmenin gerektirdiği yazılım ve donanım dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Diğer bir zorluk, vergi idaresinin işlem ve prosedürlerini çevrimiçi şekilde gerçekleştirebilecek teknolojik sistemin kurulması ve bütün vergi mükelleflerinin internete erişiminin sağlanması konusunda ortaya çıkmaktadır (Vuković, 2018:3-4).

Mevzuattaki boşluklar, kamu sektöründeki gereken koordinasyonun sağlanmaması, yöneticilerin yeterli bilgiye sahip olmaması dijitalleşme sürecinde aksamalara sebep olabilir. Geleneksel yöntemlerle çalışmaya alışkın olan eski memurların değişen sisteme karşı direnç göstermesi ve başka bürokratik sebeplerden dolayı da zorluklar ortaya çıkmaktadır.

## 2.4. ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN VERGİ İDARELERİNDE DİJİTALLEŞME

Dünya ülkelerinin çeşitli vergi idarelerinde dijitalleşme süreci farklı zamanlarda başlamış olup, bazı ülkelerde ciddi anlamda mesafe kat edilse de bazı ülkeler daha bu sürecin başında yer almaktadır. Burada ülkelerin gelişmişlik seviyesinin önemli rolü vardır. Özellikle OECD gibi daha çok gelişmiş ülkelerden oluşan uluslararası örgütlerin bu yönde aldığı kararlar ülkeleri vergi idarelerinin dijitalleşmesi konusunda adımlar atmaya teşvik etmiştir. OECD'nin Mali İşler Komitesi olarak faaliyet gösteren CFA, 1998 yılında yayınladığı raporda vergi idarelerinin gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerine uygun olarak yeniden yapılandırılması, mükelleflere daha kaliteli bir hizmet sunumu yönünde öneriler yer almıştır (Birinci ve Aydemir, 2020:76).

OECD vergi denetimi konusunda da dijital dönüşümden faydalanarak vergi raporlama yöntemlerini uygulamaya başlamıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda ortaya koyulan en başarılı uygulamalardan biri 2005 yılında OECD'nin geliştirdiği Vergiye Yönelik Standart Denetim Dosyasıdır (SAF-T). SAF-T şirketlerin vergi işlemlerine ilişkin bilgilerinin elektronik ortamda ve uluslararası standartlara uygun bir biçimde vergi idarelerine ve ilgili denetim kurumlarına gönderilmesini sağlamak, bilgi akışındaki verimliliği arttırmak için geliştirilmiştir. Denetim uygulamalarını daha da geliştirmek ve özellikle de son zamanlarda karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, vergi kaçaklığının karşısını almak için OECD tarafından 2015 Kasım ayında BEPS Eylem Planı yayımlanmıştır. İçerisinde yeni düzenlemeler yer alan Eylem Planı, denetim mekanizmasını geliştirmekle vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirmeyi hedeflemektedir (Dikmen ve Çiçek, 2020:162).

Vergi idarelerinin dijitalleşmesi yönünde son yıllarda atılan en önemli adımlardan biri OECD'nin teşebbüsüyle 2016 yılında gerçekleştirilen ve 48 farklı ülkeden vergi idarelerinin katıldığı forumda "Dijital Vergi İdaresi"nin oluşturulması için belirlenen yeni bir yol haritası olmuştur. Vergilendirme sürecinde yer alan daha çok işlemi dijital ortama taşımak için oluşturulan yol haritasında ülkeler arasında bilgi paylaşımının önemi konusu da öne çıkartılmıştır. Bu hususlar doğrultusunda, forumda yer alan ülkeler üç ayda bir kendi geliştirdikleri uygulamalarla ilgili deneyimlerini birbirleriyle paylaşmaktadırlar (Deloitte, 2019b:4). Günümüzde vergi idarelerinin

kullanmış olduğu e-dosyalama, e-muhasebe, e-eşleştirme, e-denetim ve e-değerlendirme gibi uygulamalarla birlikte, veri analizi çözümlerinin de vergi idarelerine entegre edilmesi mükelleflerin daha akıllı vergi idarelerinden hizmet alma imkanını sağlayacaktır.

Dijitalleşme ülkelerin vergi gelirlerine de ciddi anlamda etkileyerek bu alan sağlanan gelirlerin gittikçe artmasına destek olmaktadır. Özellikle, vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin dijital ortamda hazırlanması vergi gelirlerinin yükselmesine sebep olmuştur. Örnek olarak, dijital kayıt işlemlerine 2014 yılından başlayan Macaristan'da KDV gelirlerinde %15 oranında, 2015 yılından KDV beyannamelerinin elektronik ortamda doldurulmasını sağlayan Rusya'da ise % 12 oranında veya 4 milyar dolar değerinde bir gelir artışı görülmektedir. Meksika ve Brezilya vergi idarelerinde de gerçekleşen dijitalleşme ile vergi gelirlerinde yaklaşık % 40 oranında bir artım elde etmiştir. İsveç'in dijitalleşmeyle birlikte bu alanda sağladığı artış yıllık 300 milyon avro değerindedir (Ernst & Young, 2019a).

Günümüzde ülkelerin büyük bir kısmının vergi idarelerinde dijital dönüşüm gerçekleşse de bu dijitalleşme seviyesi ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar vergi idarelerinin gelişmişlik düzeyine göre beş aşamaya ayrılmıştır. Vergi idarelerinde dijitalleşme genellikle, beyannamelerin dijital ortamda dosya haline getirilmesiyle başlamaktadır. Bu ilk aşama dijitalleşmede en basit düzey olmakla birlikte, günümüzde ülkelerin büyük bir kısmı bu aşamadadır. İlk aşamada olan ülkeleri Hollanda, Arnavutluk, Slovenya, Ukrayna, İsveçre, Kuzey Makedonya, Hırvatistan, Sırbistan, Kenya, Nijerya, Katar, Suudi Arabistan şeklinde sıralayabiliriz. İkinci aşamada yer alan ülkelerin vergi idareleri muhasebe ile ilgili işlemleri de dijital ortama taşımıştır. Norveç, Litvanya, Yunanistan, İtalya, Belçika, Finlandiya, Almanya, Güney Afrika, Almanya, Birleşik Krallık ikinci aşamada yer alan ülkeler arasındadır. Bir sonraki aşamada vergi idaresi banka hesap özeti ve bu gibi ek verilere ulaşarak, vergi türleri ve vergi mükellefleri arasında eşleştirme yapabilme özelliğinden yararlanmaktadır. Eşleştirme özelliğini Portekiz, Macaristan, Yeni Zelanda, Polonya, İrlanda, Çekya, Avusturalya, Fransa, Türkiye, Hindistan, Slovakya kullanmaktadır. Dördüncü aşamada denetim uygulamaları da dijital ortama taşınıp yerine getirilmektedir. Bu gruba dahil olan ülkeler ise Rusya, Meksika, Şili ve Brezilya

şeklindedir. Beşinci aşama dijitalleşmenin en üst seviyesi olup, sadece İspanya için geçerlidir. Bu seviyede vergi idareleri vergi formları olmadan sadece sunulan verilerle vergiyi değerlendirmektedir (Ernst & Young, 2019b).

Dijitalleşme sürecinde bütün vergi idareleri için geçerli olan tek bir yöntem olmadığını daha önce belirtmiştik. Bu yöntemler devletlerin sosyal ve ekonomik yapısına ve bu gibi başka özelliklerine göre değişkenlik göstermektedir. Çalışmanın devamında çeşitli ülke örneklerini ortaya koyarak vergi idarelerinin hangi model ve yöntemleri uyguladıklarını inceleyeceğiz. Seçilen örnekler vergi idaresinde dijitalleşme alanında gelişmiş ülkeler olması nedeniyle dijital dönüşümün sunduğu imkanları anlatmak açısından daha faydalı olacaktır.

#### **2.4.1. Rusya**

Rusya’da vergi idarelerinin dijitalleşme süreci diğer ülkelere göre daha geç başlamasına rağmen, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımında ilk sırada yer alan ülkeler arasındadır. Hükûmetin vergi idaresinin dijitalleşmesi yönünde yaptığı girişimler özellikle, 2010 yılından sonra daha da artmıştır. Rusya Federal Vergi İdaresi(Federal Tax Services of Russia-FTS) geliştirdikleri merkezi bir sistemle bütün federal ofislerin veri tabanına bağlanabilmektedir. Ayrıca, mükellefler FTS’nin yarattığı web sitesiyle gereken bilgilere üç adımda erişebilmektedirler (ICAEW, 2019: 28).

FTS 4 milyondan fazla tüzel kişi ve 155 milyondan fazla gerçek kişi mükellefin işlemlerinin gerçekleştirildiği büyük bir hizmet kuruluşudur. Her yıl 75 milyondan fazla vergi iadesi ve 5.3 milyardan fazla elektronik fatura alan FTS’nin kapasitesi giderek artmaktadır. FTS için önemli bir bütçe kaybı ve uyumsuzluk sorunu yaratan konulardan biri KDV kaçakçılığıdır. Bu yönde yapılan çalışmalarla vergi mevzuatında KDV beyannamelerinin, faturaların ve ana defterlerin elektronik olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Elektronik KDV denetimleriyle riskler otomatik olarak belirlenmekte, bu doğrultuda vergi mükelleflerinden ortaya çıkan tutarsızlıklar hakkında açıklamalar talep edilmektedir. Getirilen yenilikler sonucunda yüksek riskli KDV iadesi taleplerinin sayısı 7 kat azalmış, KDV açığı %10-11’lerden %0,6’nın

altına düşmüş ve dünya ekonomisindeki dengesizliklere rağmen KDV gelirleri artmıştır (Volvach ve Solovyev, 2018:13).

Vergi idaresinde yaşanan dijital dönüşüm hantal idare yapısını ortadan kaldırmıştır. Geliştirilen yeni yazılımlar ve elektronik imza gibi uygulamalar vergi idaresinde etkinliği arttırmıştır. FTS getirdiği yeni uygulamalarda daha az sorunla karşılaşmak için bu uygulamaları ilk olarak belirli bir eyaletin federal ofisinde test ettikten sonra tüm ülkede yürürlüğe girmesini sağlamaktadır. Dijitalleşmenin şeffaflığı artırması nedeniyle mükellefler bilgi ve iletişim teknolojilerinin vergi idarelerinde daha yaygın kullanılmasında isteklidirler (Ernst & Young, 2019c).

Rusya Federal Vergi İdaresi'nin geliştirdiği diğer bir proje online yazarkasa uygulamasıdır. 2014 yılında pilot uygulama olarak başlatılan proje 4 bölgede denenmiştir. Temmuz 2017'ye kadar, küçük işletmeler hariç tüm perakendecilerin çevrimiçi kasa yazmaları zorunlu hale gelmiştir. 2021'nin sonuna kadar tüm ülkenin kapsama alınması hedeflenmektedir. Bu projeye birlikte, vergi idaresi ülkedeki tüm mal ve hizmetlerin perakende satışları hakkında verilere sahip ola bilecektir. Kimin gerçekte neyi, nerede ve hangi fiyata sattığı hakkındaki verileri göre bilen vergi idaresiyle birlikte, çalışan sahtekarlıklarını engellemeye çalışan işverenler de bu uygulamayı yararlı bulmaktadırlar (Volvach ve Solovyev, 2018:14).

Rusya Federal Gelir İdaresinin elde ettiği başarılar sadece bahsettiğimiz başarılar olmayıp, e-hizmet sunumunda da ciddi ilerlemeler kaydetmiştir. Her yıl 80 milyondan fazla kişi ulusal gelir idaresinin web sitesini ziyaret etmekte ve 30 milyondan fazla kişi şu anda Kişisel Çevrimiçi Vergi Mükellef Hesabını kullanmaktadır. Dijital teknolojilerin yardımıyla performans göstergeleri de yükselmiştir. Rusya'da yasal vergi oranlarının 2009 yılından bu yana değişmeden kalmasına rağmen, vergi geliri ülkenin GSYİH'sına göre daha istikrarlı bir büyüme göstermektedir. Bununla birlikte, vergi itirazları azalmış ve mükellef memnuniyetinde %90 oranında bir değer elde edilmiştir (Nazarov ve diğerleri, 2019: 145).

Rusya'da dijital dönüşümün ortaya çıkardığı başka bir önemli uygulama RFID (Radio Frequency Identify Technology) teknolojisine bağlı olarak geliştirilen etiketleme sistemidir. Kürkten yapılan ürünlerin imalatçı ve ithalatçıdan nihai tüketicilere kadar olan hareketlerinin izlenmesi için geliştirilen sistem, ilk kez Ağustos 2016'da pilot proje olarak tanıtılmıştır. Kürk eşyalarının etiketsiz şekilde satışı

yasaklanmıştır. Tüm üreticilerin, ithalatçıların, aracılarn, distribütörlerin ve perakendecilerin Ulusal Vergi idaresi tarafından geliştirilen sisteme geçişini rapor etmesi sağlanmıştır. Sistemin pilot uygulama olarak başlatıldığı dönemde Rusya’da kürk mantoların perakende satışlarının ilk 8 ayda 2015 yılına göre 8 kat arttığı gözlemlenmiştir. Perakendecilerden yaklaşık %25’i kayıt dışı ekonomiden ayrılarak kendilerini kürk manto satıcıları olarak kaydettirmiştir. Başarılı sonuçlar elde edildikten sonra proje genişletilerek, sahte ilaç tedarığının ve eczaneler tarafından satılan bazı tıbbi ilaç maddelerinde kontrollü fiyat mekanizmalarının ihlal edilmesinin önlenmesi doğrultusunda ilaç sektörünü de kapsamaya başlamıştır. Kaçakçılık ve sahte ürünlerle ilgili sorunları ortadan kaldırmak için giyim eşyalarını da sisteme dahil etmeyi planlayan hükümet, şeffaflığı ve daha fazla raporlanabilir vergiye tabi gelir elde edilmesinin sağlanmasını hedeflemektedir (Volvach ve Solovyev, 2018:14).

#### **2.4.2. İtalya**

İtalyan Gelir İdaresi (Agenzia delle Entrate) son 20 yılda teknolojik bir “devrim” başlatarak uzun vadeli bilgi teknolojisi sistemi geliştirmiştir. Geliştirilen sistem için iki ana unsur dikkate alınmıştır: 1. Vergi mükelleflerine e-hizmetler 2. Risk analizi ve vergi uyumu için Büyük Veri kullanımı. İtalyan Gelir İdaresi e-hizmet alanında yeni girişimlerde bulunmakla, mükelleflerin birkaç tıklama ile hem web sitesi üzerinden hem de mobil uygulamalardan çevrimiçi olarak kendi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamıştır (Birinci ve Aydemir, 2020:78). Gelir vergisi beyannamelerinin çevrimiçi doldurulmasını sağlayan İtalyan Gelir İdaresi, vade tarihlerinde yaklaşık 2 milyon vergi beyannamesi kabul etmektedir. Geliştirilen sistemin yardımıyla beyannameler üzerinden hesaplanan yaklaşık 200 bin adet vergi aynı gün içerisinde sadece 2 saat içinde tahsil edilebiliyor (ICAEW, 2019: 24).

İtalya’da önceden doldurulmuş vergi beyannamesi sisteminin uygulanması yönünde de ciddi yatırımlar yapılmıştır. Sistem ilk kez 2015 yılında önceden doldurulmuş Kişisel Gelir Vergisi (PIT-Personel Income Tax) beyannamelerinin yayınlanmasıyla uygulanmaya başlamış ve ilerleyen zaman içerisinde daha da geliştirilmiştir. Getirilen yeni özellikler sayesinde mükellefler, vergi idaresinin web üzerinden yapılan kişisel harcamalara ilişkin oluşturduğu belgeleri doğrulayabilme,

ekleyebilme ve değiştirebilme imkânı kazanmışlardır. Bu sistemle birlikte, 2015 yılından başlayarak dijitalleşme stratejisinin diğer önemli ayağı olan B2G e-faturalandırma uygulaması da getirilmiştir. Elektronik faturalandırma mükelleflere maliyetlerin azaltılması ve yaptıkları işlemlerin daha kolay bir şekilde incelenmesi yönünde fayda sağlamıştır. Kamu kurumlarının bu alanda elde ettiği deneyime dayanarak, İtalya zorunlu e-faturalandırma uygulamasının kapsamını genişletme kararı almıştır (Barbantini ve Savini, 2018:20).

İtalyan Gelir İdaresi büyük veri ve veri analizi alanında da yeni yaklaşımları benimseyerek uygulamaya başlatmak için çalışmalar yapmaktadır. Bu alanda deneyimli bilim adamlarını işe alan ve yeni analiz araçlarını geliştiren gelir idaresi, vergi uyumluluğunu artırmayı hedeflemektedir. Gelişmeler kapsamında vergi idaresinde bulunan veriler ile vergi beyannameleri veya vergi ödemeleri arasındaki uyumun sağlanması için mükelleflere mektupların gönderilmesi uygulaması getirilmiştir. Bu mektuplar içeriğine göre iki türe ayrılmaktadır. Birincisi, vergi beyannamelerini belirtilen son tarihe kadar gönderemeyen mükellefleri uyarmak ve hala beyanname göndermek ve düşük cezalardan faydalanmak için zamanlarının (90 gün) olduğunu hatırlatmaktadır. İkincisi, vergi beyannamesi verme sürecinde yapılan olası hatalar hakkında raporlar içeren ve bu hataların nasıl değiştirilebileceğini açıklamaktadır. Mükelleflerin davranışlarında değişikliklere neden olan bu yaklaşım, ödenmeyen veya yanlış ödenen vergilerin geri kazanılması açısından olumlu sonuçlara yol açmıştır. 2017’de gönderilen yaklaşık 1,5 milyon iletişimle 1,3 milyar Euro ek vergi geliri sağlanmıştır (Barbantini ve Savini, 2018:21).

### **2.4.3. Birleşik Krallık**

Birleşik Krallık, dünyada en iyi dijital vergi idarelerinden biri olarak ilk sıralarda yer almak için 2013 yılından itibaren dijitalleşme çalışmalarına başlamıştır. Hükûmet vergi ödemelerinin en iyi şekilde tahsile edilebilmesi ve bu süreci daha rahat takip edebilmek için dijital teknolojileri bir araç olarak görmektedir (HM Revenue & Customs, 2020:5). Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC), bulut sistemini kullanarak 150’den fazla dijital hizmet sunumu gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte, oluşturulan Çok Kanallı Dijital Vergi Platformu (MDTP) bir ay içerisinde yaklaşık bir

milyon ziyaretçi kabul edebilen mobil uygulamanın geliştirilmesine destek sağlamıştır (Gerger, 2019: 47). Vergi idaresinde daha etkili ve verimli bir sistem oluşturma yönünde girişimlerde bulunan HMRC, 2015 yılında Vergiyi Dijitalleştirme (Making Tax Digital-MTD) programını yayınlamıştır. Program, temel olarak devletin vergi açığını kapatmak için oluşturulmuştur. MTD kapsamında getirilen yeni düzenlemeler ise bu şekildedir (Dikmen ve Çiçek, 2020: 163):

- Vergiye tabi cirosu 85.000 £ ve üzeri olan mükellefler KDV beyannamelerini dijital ortamda göndermek zorundadırlar. Cirosu 85.000 £ altında olan mükellefler için dijital ortama geçme gönüllülük esasına göre gerçekleştirilir.
- Gelir vergisi kapsamında getirilen düzenlemeye göre ise kurumlar ve emlak geliri bir yıl içerisinde 10.000 £ ve üzeri olan serbest meslek ve ev sahiplerinin 6 Nisan 2023 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde gelir vergisi için MTD kuralları geçerli olacaktır.

HMRC, vergiye ilişkin sahip olduğu bilgileri, mükelleflerin tek bir yerden kontrol etmeleri, güncellemeleri ve güvenli bir şekilde yönetmeleri için Aralık 2015'te bireysel müşterilere Kişisel Vergi Hesabı hizmetini sunmuştur. Şu anda bu hizmetten yararlananların sayısı 16 milyondan fazla ve her gün büyümeye devam etmektedir. Dijital hizmetlerinin sayısını artıran HMRC, çevrimiçi hizmetlerden yararlanmak amacıyla 2018 yılında yaklaşık 10 milyon mükellef tarafından ziyaret edilmiştir. Gelir idaresinin açıklamasına göre, gelir vergisi beyannamelerinin %93'ü, vergi kredisi yenilemelerinin %47'si çevrimiçi olarak yerine getirilmiştir. Yeni girişimlerle birlikte, mobil uygulamalarda parmak izi ve yüz tanıma teknolojileri kullanılmaya başlamış, robotik otomasyonla gerçekleştirilen işlemlerin sayısı 16 milyonu aşmıştır (HM Revenue & Customs, 2020: 7).

HMRC, dünyada en iyilerden olan Uygulama Programlama Arayüzü (API) stratejisi geliştirmekle, veri akışındaki güvenliği sağlamaktadır. Dijital dönüşümün önemli bir parçası olan API, mükelleflere ilişkin bilgilerin güvenli ortamda tutulması ve bu bilgilere sadece erişim yetkisi olan insanların ulaşmasını sağlamak için geliştirilmiştir. Bu yönde, çeşitli kimlik doğrulama ve güvenlik kontrolü uygulamaları oluşturulmuştur. 120'den fazla yazılımcının çalıştığı API platformu üzerinden bugüne kadar 200 milyondan fazla işlem gerçekleştirilmiştir ve bu rakam her gün artmaktadır (Collard, 2018:17).

#### 2.4.4. Finlandiya

Dijital dönüşümün başarılı sonuçlar ortaya çıkardığı ülkelerden biri olan Finlandiya'da vergi idaresinde dijitalleşme süreci 1960'lı yıllarda başlayarak, günümüze kadar gelişimini devam ettirmiştir. Finlandiya bu gelişmelerin sonucunda tüm işlemlerin ofislerde çevrimiçi olarak gerçekleştirildiği vergi idaresi yaratmıştır. Finlandiya vergi idaresinde dijitalleşmenin başarısının temel göstergeleri düşük vergi açığı ve yüksek mükellef uyumudur. KDV açığı yaklaşık %5 ile %7 arasında olan Finlandiya'da mükelleflerin %79'u vergi ödemekten mutluluk duymaktadır (Birinci ve Aydemir, 2020: 78).

Vergilendirmeye ilişkin işlemleri en kolay hale getirmeye çalışan Finlandiya, mükelleflerden vergi beyannamesi doldurmak gibi bir talepte bulunamamaktadır. Beyannamede yer alması gereken bilgileri işverenler, bankalar ve sigorta şirketleri gibi, üçüncü şahıslardan alan vergi idaresi, erişilen bilgilerle önceden doldurulmuş vergi beyannamesi hazırlamaktadır. Önceden hazırlanmış olan vergi beyannamesinin, vergi mükelleflerinin %80'i için nihai vergi beyanı niteliğinde olması, vergi idaresinin üçüncü şahıslardan elde ettiği bilginin ne kadar geniş kapsamlı olduğunu göstermektedir. Önceden hazırlanmış olan vergi beyannamelerini incelemesi gereken 1,5 milyon yükümlünün ise, %60'ı bu işlemi online şekilde yapmaktadır. Bununla birlikte, 2019'dan itibaren vergi idaresi için önceden doldurulmuş vergi idaresini elektronik olarak göndermek mümkündür (Heikura, 2018:10).

Finlandiya işletmeler için vergi hizmetlerinde e-hizmetlerin kullanımını zorunlu hale getirmiştir. KDV ve diğer değerlendirilmiş vergiler hakkındaki bilgilerin büyük bir kısmı doğrudan şirketlerin finansal yönetim sistemlerinden alınmaktadır. Vergi idaresi hizmet geliştirmede iş dünyası ile ortak çalışma stratejisini öne çıkarmaktadır. Son dönemde daha çok konut piyasasının dijitalleştirilmesi yönünde bir proje yürütülmektedir. Konut piyasasının %95'i ticari bankalar aracılığıyla gerçekleştiği için hem emlak şirketleri, hem de bankalar bu proje içerisinde yer almaktadır. Projenin geliştirdiği sistem blockchain teknolojisine (Corda) dayanmaktadır. Bu sistem, emlak alım ve satışlarına ilişkin bilgilere her zaman erişim sağlama ve vergi ödemelerini takip etme imkânı sunmaktadır (Heikura, 2018:11).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AZERBAJYCAN VERGİ İDARESİ VE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜ

Çalışmanın son bölümünde Azerbaycan vergi idaresinin gelişim aşamalarını inceleyerek, günümüzde dijital dönüşümden yararlanarak oluşturduğu modern vergi sistemini açıklayacağız.

#### 3.1. AZERBAJYCAN VERGİ İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Devletçilik tarihi çok eskiye dayanan Azerbaycan, tarihte Manna, Atropatena, Albanya ve Safevîler Devleti adı altında varlığını sürdürmüştür. Tarihin farklı dönemlerinde bağımsız olduğu gibi, aynı zamanda Sasani İmparatorluğu, Hilafet ve Rusya İmparatorluğu gibi büyük devletler tarafından da yönetilmiştir. Söz konusu imparatorlukların yönetimi döneminde bu devletlerin vergi idaresinin oluşturduğu sistemler uygulanmıştır. İlk kez Azerbaycan adı altında 28 Mayıs 1918 yılında Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti (1918-1920) kurulmuştur. Azerbaycan vergi idaresinin gelişimini bu tarihten itibaren Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti dönemi, Sovyetler dönemi ve bağımsızlıktan sonraki dönem olarak üç başlıkta inceleyeceğiz.

##### 3.1.1. Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti Dönemi (1918-1920)

1918 yılında bağımsızlık kazanılmasına rağmen, siyasi ve ekonomik açıdan devlet büyük zorluklarla karşılaşmıştı. Birinci Dünya Savaşı'nın sonuna denk gelen bu dönemde ülkenin bazı yerleri yabancı güçlerin etkisi altındaydı. Başka bir zorluk, Rusya İmparatorluğu etkisinden yeni çıkmış olan devlette yönetim konusunda deneyimli insanların bulunmamasıydı. Ülkeyi her anlamda etkileyen bu zor şartlar, doğal olarak vergi idaresini de olumsuz yönde etkilemekteydi. Devletin finansal durumunun ağır olması nedeniyle, hükûmetin önünde duran en önemli meselelerden biri yeni maliye politikaları geliştirmekle, devlet bütçesinin gelirlerini artırmaktır. Bağımsızlığın ilk aylarında daha çok siyasi meselelere ilişkin kararlar kabul eden hükûmet, ilerleyen aylarda çökmüş olan ekonomiyi canlandırmak amacıyla yeni

kararlar almaya başladı. Bu kararların içerisinde öncelik vergi, bankacılık ve gümrük alanlarına verildi (Süleymanov, 2018: 48).

Devletin vergi idaresinin yeniden yapılandırılması için yeni Mevzuat hazırlandı. İlk zamanlar bu Mevzuat sadece Rusya İmparatorluğu zamanında mevcut olan yasalara düzenlemeler ve eklemeler yapılmasıyla kısıtlıydı. Sonraki dönemlerde ise farklı vergi çeşitleri için ayrı-ayrı yasa tasarıları kabul edildi. Bu tasarılar daha çok geleneksel vergi sisteminden yararlanılarak, bütçe ihtiyaçlarını karşılamak için dolaylı vergiler- tekel ücretler, gümrük vergileri ve tüketim vergileri uygulanmaktaydı. Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti'nin Hükûmet bütçesini oluşturan vergiler bu şekilde sıralanmıştır (Hüseynov, 2009: 15):

1. Dolaysız vergiler:

- Toprak vergisi;
- Emlak vergisi;
- Gelir Vergisi
- Sanayi vergisi;
- Kapital yatırımından gelir vergisi;
- Askeri yükümlülük vergisi.

2. Dolaylı vergiler:

- Tütün, sigara kâğıdı, şeker, çay, kerosen, benzin, yağlayıcılardan ve diğer petrol ürünlerinden alınan vergiler;
- Gümrük resimleri ve gelirleri.

3. Pul vergisi:

- Mahkeme, büro işi ve yazışmalardan elde edilen gelirler.

4. Hükûmet tekeline ait vergiler:

- Maden geliri;
- Posta ve telgraf geliri;
- Ormanlardan, balıkçılıktan ve pamuk yetiştiriciliğinden elde edilen gelirler.

5. Devlet Demiryolları:

- Yük taşımacılığında elde edilen gelirler.

Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti döneminde Parlamentonun sunduğu 315 yasa tasarısından 82'si Maliye Bakanlığı tarafından ireli sürülmüştü. Kabul edilen yeni

kararlara göre, vergi işlemlerine ilişkin bütün şikayetleri Maliye Bakanlığı'nın çalışanlarından oluşan konseyin incelemesi gerekiyordu. Bu dönemde ayrı-ayrı vilayetlerde vergileri belirleyecek ve tahsil edecek yerel vergi dairelerinin olmaması da vergi idaresini büyük sorunlarla karşılaştırmıştı. Vilayetlerde vergi tahsil işlemleri vilayet başkanının sorumluluğundaydı. Bu nedenlerden dolayı Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan vergi departmanı tüm ülkeyi kapsayacak kapasitede değildi (Məmmədov ve diğərleri, 2010: 46).

17 Mart 1919 yılında Parlamentonun kabul ettiği yeni karara göre, yerlerde vergileri tahsil yetkisi topluluk tarafından seçim yoluyla belirlenen vilayetin yönetim kadrosuna verildi. Bununla birlikte, 16 Temmuz'da Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi mükelleflerinin ve vergi ödemelerinin tahsilinden sorumlu olan çalışanların faaliyetini denetlemek ve kontrol altında tutmak amacıyla vergi müfettişi görevi yaratıldı. 1919 yılı Nisan ayında Maliye Bakanlığı tarafından gelecekte devletin vergi politikasını olumlu yönde etkileyecek yeni yasa tasarısı Parlamento'ya sunuldu. Toplam iki maddeden oluşmasına rağmen, söz konusu yasanın devletin ekonomik anlamda gelişimi için büyük önemi olmuştur. Çünkü ilk kez dolaysız vergilerin oranları ve ödeme tarihleri kesin olarak belirlenmişti. Kapital vergisi her 100 manat için 30 manat olarak yılın başlangıcında ödenmeli, gelir vergisi ise yılın sonunda gelirin boyutu belli olduktan sonra ödenilecekti. Söz konusu kanun 15 Mayıs'tan itibaren yürürlüğe girdi. Kabul edilen kararlar ve vergi idaresinde yapılan değişiklikler devletin mali durumunun iyileştirilmesine hizmet ediyordu (Süleymanov, 2018: 49-50).

Hükûmetin aldığı kararlar ve uyguladığı yeni sistem olumlu sonuçlar vermeye başlasa da, 28 Nisan 1920 yılında XI Kırmızı Ordunun Azerbaycan'ı işgal etmesi sonucunda Demokratik Cumhuriyetin varlığına son koyuldu ve Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'ne (SSCB) katıldı.

### **3.1.2. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Dönemi (1922-1991)**

Azerbaycan 1920 yılından itibaren SSCB içerisinde yer aldığından kendine has bağımsız bir vergi idaresi olmamıştır. Bu nedenle söz konusu dönemde Azerbaycan'da mevcut olan vergi sistemi ile ilgili bilgilere hâkim olmak için SSCB'nin vergiye ilişkin

kanunlarını incelemek gerekmektedir. SSCB kuruluşunun ilk yıllarından devletin ekonomik anlamda kalkındırarak olan “Yeni İktisadi Siyaset” adı altında yeni bir yol haritası hazırladı. SSCB’de ilk vergi reformları da “Yeni İktisadi Siyaset” döneminde gerçekleşmiş ve ilk adım olarak 15 Mart 1921 tarihinde erzak dağıtımının yerine erzak vergisinin uygulanmasıyla başlamıştır. Yeni İktisadi Siyaset döneminde ilk kez nakdi olarak tahsil edilen, ticaret ve sanayi kuruluşlarından tutulan maden vergisi 1921 yılının Temmuz ayından itibaren vergi sistemine dahil edilmiştir (Şamilli, 2017: 25). 1922 yılının sonlarında ise veraset yoluyla intikal eden her bir emlak sahibinin elde ettiği emlak değerinin %1-%4 oranında ödemeli olduğu veraset vergisi de mevzuata eklendi. Bununla birlikte, 1922 yılından başlayarak gerçek kişilerin gelirleri, işçi ve hizmetçilerin para karşılığında yaptıkları işten elde ettikleri gelirler önceden belirlenen miktarı aşması durumunda, bu kişiler gelir ve emlak vergisine tabi tutulmaya başladı. 1923 yılında devlet ve kooperatif kuruluşlarının safi kazancı üzerinden %8 oranında belirlenmiş olan Gelir Vergisi tutulmaya başlandı. Aynı yıl içerisinde köyler için getirilen ve hem nakdi hem de aynı şekilde tahsil edilen tarım vergisi, 1924 yılından sadece nakdi olarak tahsil edilmeye başladı. 21-40 yaş arası askere çağrılmayan kişiler için uygulanan askeri vergi ise 1925 yılından sonra vergi sisteminde yer almaya başlamıştır (Rzayev ve diğerleri, 2014: 16).

SSCB döneminde ilk aksiz (Özel Tüketim Vergisi) vergisi 1921 yılının Kasım ayında şarap üzerinden alınmaya başlanmıştır. Daha sonra aksizli ürünlerin içerisinde tütün ürünleri, 1924 yılı içerisinde ise bira, alkol, tuz, şeker, çay, petrol ürünleri, kahve, votka vb. dahil edildi. Hükümet dolaysız vergi sisteminin oluşturulmasına rağmen, aksiz gibi dolaylı vergilere büyük önem veriyordu. Çünkü dolaysız vergilere göre, dolaylı vergilerin belirlenmesi ve tahsili işlemi daha basit işlem olarak görülüyordu. Özellikle, ideal vergi idaresinin olmadığı bir dönemde, dolaylı vergiler bütçenin temel gelir kaynağı haline gelmişti. Her ne kadar Yeni İktisadi Siyaset döneminde vergi idaresinde eksiklikler olsa da, her yıl bütçeye dahil edilen vergi ödemelerinde artım vardı (Məmmədov ve diğerleri, 2010: 51).

1930’lu yıllarda SSCB’de vergiler önemini kaybetmeye başlamış ve kendi işlevinden uzaklaşarak daha çok zengin köylüler üzerinde yaptırım aracı olarak kullanılmaya başlamıştır. 2 Eylül 1930 tarihinde SSCB Halk Komissarları Sovyeti’nin aldığı kararlar doğrultusunda 1930-1932 yıllarında vergi reformları yapılmaya başlandı

ve bunun sonucu olarak aksiz vergileri tamamen kaldırıldı. Kuruluşlar için ise Ciro vergisi ve kâr üzerinden tutulan vergi olarak iki vergi çeşidi belirlendi. Alınan kararlar doğrultusunda, sanayi ve ticaret kuruluşlarının sağladığı bütün kâr devlet yararına bütçeye aktarılmaktaydı. Bununla da devlet bütçeyi vergiler hesabına değil, Gayri Safi Milli Hasıla'yı (GSMH) doğrudan ve zorunlu şekilde almakla oluşturuyordu. 21 Aralık 1931 tarihinde SSCB'nin "Cumhuriyet ve yerli bütçeler hakkında" kararıyla birlikte, bölgelerdeki mali kaynakların merkezileştirilmesi için uygulamalar başlatılmıştır. Bölgeleri kendi bütçelerinden mahrum bırakan bu karar, aynı zamanda vergi idaresinin gelişimine de engel olmuştur (Həsənov, 2009: 51).

Alınan kararlar sonucunda gerçek kişilerden tutulan vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki payı keskin şekilde azalmıştı. II. Dünya Savaşı'nın başlaması nedeniyle sonradan getirilmiş olan askeri vergi savaşın bitmesiyle birlikte 1946 yılında kaldırılmıştır. Savaş döneminde uygulanmaya başlayan diğer bir vergi bekarlardan ve çocuksuz ailelerden alınıyordu. Dünya üzerinde Moğolistan istisna olmakla, benzeri olmayan bu vergi SSCB dağılana kadar geçerliliğini sürdürmüştür (Quliyev, 2018: 13).

Uzun bir dönem içerisinde vergiler önemini kaybettiği gibi, vergi idaresi de oluşturulamadı. Bunun temel sebeplerinden biri sosyalist ideolojisi altında kurulan bir devlet için vergi, yabancı bir unsur olarak gösteriliyordu. Kamu sektöründe sağlanan safi kazancın tamamının devlete ait olduğunu savunan sosyalist devlet yapısı devlet kuruluşlarıyla devlet arasında vergi ilişkilerinin sürdürülmesini kabul etmiyordu. Ancak 1980'li yılların sonlarına doğru yeniden yapılanma ve tarımda yeni yöntemlere geçiş sonucunda çeşitli mülkiyetler şeklinde kuruluşların yaranması, devletin vergilerle ilgili eski düşüncülerini değiştirmeye mecbur etti. 14 Temmuz 1990 tarihinde SSCB "Kurum, kuruluş ve teşkilatlardan vergiler" hakkında Kanun kabul etti ve bu kanun 1 Ocak 1991 tarihinden itibaren yürürlüğe girdi. Bu kanun SSCB'de vergi sisteminin canlanmasına ve vergi ilişkilerinin düzenlenmesine büyük ölçüde katkı sağlasa da, kısa süre sonra SSCB dağıldı ve yerinde bağımsız cumhuriyetler yarandı (Məmmədov ve diğərleri, 2010: 53-54).

### 3.1.3. Bağımsızlık (1991) Sonrası Dönem

SSCB'nin dağılmasıyla birlikte aynı yıl içerisinde Azerbaycan 18 Ekim 1991 yılında bağımsızlığını ilan etti. Yeni başlayan dönemde ekonomik sıkıntılarla birlikte, Ermenistan'la süren savaş hali devletin maliye ve vergi politikası geliştirmesine ciddi anlamda engel oluyordu. Ayrıca, daha önce de belirttiğimiz gibi uzun süren Sovyetler Birliği yönetiminde Azerbaycan'ın kendine özgü vergi idaresinin olmaması ve sosyalist yapının vergi ilişkilerine önem vermemesi sonucunda bu alanda yönetimin gereken deneyime sahip olmaması yeni bir vergi sisteminin oluşturulmasını zorlaştırıyordu. Yaşanan zorluklara rağmen, devlet olma yolunda gereken temel ilkeleri yerine getirmek için çaba gösteren yönetim, vergi idaresinde de düzenleyici kararlar alarak bu yönde ilk adımları atmaya başladı.

Bağımsızlığın ilk yıllarında karmaşık bir yapıya sahip olan vergi sistemi ilk kez 1990 yılının Temmuz ayında Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde oluşturulmuştur. Resmen bağımsızlığını ilan eden devlet kısa süre içerisinde vergi idaresinde de değişiklikler yapmaya başladı. Azerbaycan Cumhurbaşkanınının 14 Ekim 1991 tarihinde imzalamış olduğu 369 sayılı Kararname ile Azerbaycan Cumhuriyeti Genel Devlet Vergi Müfettişliği, Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti'nde, bölge ve şehirler vergi müfettişlikleri yaratıldı. 1991 yılının sonunda temel vergiler olan- katma değer vergisi ve aksiz vergilerinin uygulama yöntemleri belirlendi. Bununla birlikte, vergi idaresinde yer alan devlet kurumlarının görevlerini, haklarını ve sorumluluklarını, vergi sistemi çalışanlarının hukuki durumunu belirlemek amacıyla, 21 Temmuz 1992 tarihinde "Devlet Vergi Hizmeti Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu kabul edilmiştir (Nəbiyev, 2011: 101). Azerbaycan vergi idaresinin oluşmasında büyük yeri olan bu kanunun ardından 1992-1997 yıllarında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Toprak Vergisi, Emlak Vergisi, Maden Vergisi ve Devlet Yol Fonuna Vergiler hakkında kararnameler imzalanmıştır (Qarayev, 2018:13).

Yapılan vergi reformları genel olarak beklenen sonucu vermiş ve bütçeye gereken gelir akışını sağlayabilmişti. Ancak, 90'lı yılların sonlarına doğru piyasa ekonomisinin hâkim olması ve küreselleşmenin de etkisiyle vergilere ilişkin kararlarda sık sık değişiklikler yapılmaktaydı. Kanunlarda yapılan değişiklikler vergi idaresinin genel yapısını değil, sadece belirli alanlarla sınırlı olduğu için dönemin talebine uygun

ideal bir vergi idaresi oluşturulamamıştı (Rzayev ve diğeri, 2014: 18). Bunun sonucu olarak ülkenin ekonomik anlamda gelişiminde duraksamalar ortaya çıkmaya başladı. Bütün bu hususları göz önünde bulunduran yönetim, 1998 yılının Kasım ayında gerçekleştirilen Kabine Toplantısında kısa zamanda Vergi Kanununun hazırlanmasını ve kabul edilmesini Hükûmetin karşısında duran temel görev olarak belirledi. Bununla ilgili yasa tasarısı Ekim 1999'da Milli Meclise sunuldu. Mecliste birkaç kez tartışılan yasa tasarısı Cumhurbaşkanının 11 Temmuz 2000 tarihli "Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'nun onaylanması, yürürlüğe girmesi ve ilgili yasal düzenleme hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu ile onaylandı ve 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi kararı alındı (Nəbiyev, 2011: 102).

Vergi Kanunu'nun kabulü, ülkedeki ekonomik reformların geliştirilmesinde gerçekten tarihi bir olaydı. Ülkede daha önce yürürlükte olan bazı vergiler kaldırıldı, ulusal ve yerel vergiler arasında net bir çizgi çizildi ve bir sıra yeni vergiler eklendi. Vergi Kanunu'nun kabul edilmesine kadar, vergilendirme için tek bir yasal ve düzenleyici çerçeve olmamış, bu alanda geçerli olan yüzlerce yasal belgeler mevcut olmuştur. Yeni Kanun'un onaylanmasıyla birlikte, bütün bu belgeler geçerliliğini kaybetmiş oldu. Azerbaycan'da modern vergi idaresinin oluşumunun temeli sayılan Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu üzerinde tüm ülkelerde olduğu gibi farklı yıllar içerisinde hem mükelleflerin hem de devletin çıkarlarını tam olarak karşılayan değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır.

### **3.2. AZERBAJYCAN VERGİ İDARESİNİN TEŞKİLAT YAPISI VE MEVCUT VERGİ SİSTEMİ**

Belirttiğimiz üzere, Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu, vergi sisteminin gelişim süreci içerisinde sık sık değişikliklere uğramıştır. Yapılan eklemeler ve değişiklikler vergi idaresinin teşkilat yapısını ve vergi türlerini etkilemektedir. Bu nedenle çeşitli dönemlerde vergi idaresinin teşkilat yapısı ve vergi sistemi farklılık gösterebilmektedir. Bu noktada Azerbaycan Cumhuriyeti'nde vergi idaresinin güncel teşkilat yapısını ve mevcut olan vergileri belirtmek önemlidir.

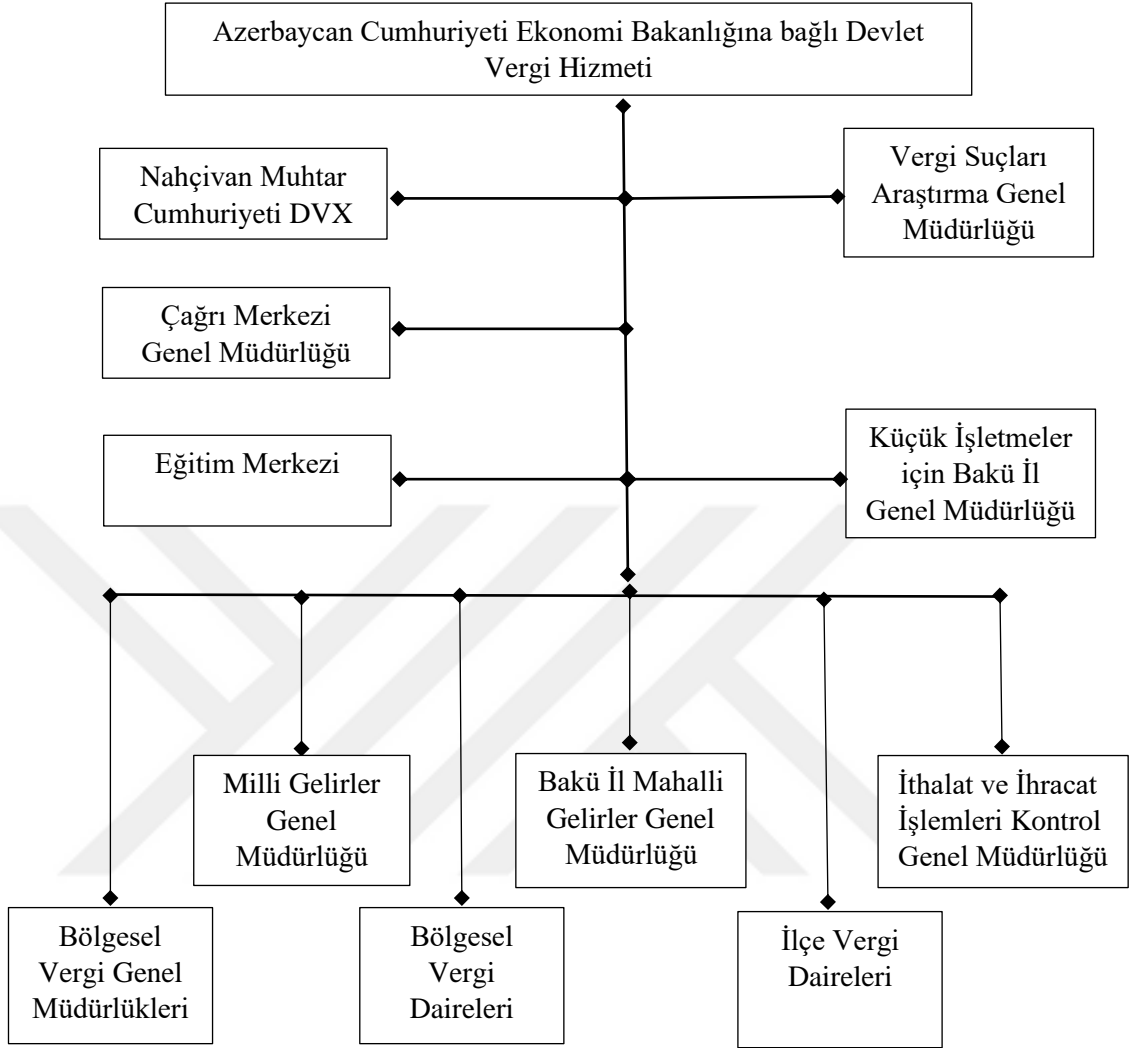
### 3.2.1. Azerbaycan Vergi İdaresinin Teşkilat Yapısı

Azerbaycan vergi idaresi tarihinde en önemli olaylardan diğeri ise bağımsızlığın ilk yıllarında yaratılan Genel Devlet Vergi Müfettişliğinin kaldırılarak, 11 Şubat 2000 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı'nın yaratılması olmuştur. Vergi Bakanlığı'nın kurulmasının ardından vergi dairelerinin yapısını modernize etmek ve iyileştirmek için çalışmalar başlatıldı. Birleşik ve sağlam bir yapı oluşturmak için gelişmiş ülkelerin deneyimleri incelenmiş, çeşitli yönetim biçimleri analiz edilmiş ve vergi idarelerinin işlevsel bir yapısının uygulanması tercih edilmiştir. Örgütlenme ve yönetim mekanizmasını geliştirmek amacıyla 2002 yılında bölgelerde 54 yerel vergi dairesi kaldırılmış ve bunların yerine 12 bölgesel vergi dairesi kurulmuştur. Bakü'de ise mevcut olan Genel Vergiler Dairesi ve 11 ilçe dairesi kaldırılarak, Bakü İl Vergiler Departmanı ve onun bünyesinde 3 şube kuruldu (Məcidov, 2013: 79-81).

Vergi idaresinden sorumlu olan Vergiler Bakanlığı, kendi faaliyetini uzun yıllar bağımsız bir şekilde yürütmüştür. 23 Ekim 2019 yılında Azerbaycan Cumhurbaşkanı'nın imzaladığı Kararname ile Vergiler Bakanlığı'nın bakanlık statüsü alınarak, ilgili kamu hizmeti statüsünde Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı'nın bünyesine dahil edilmiştir. Günümüzde de geçerliliğini koruyan kararın sonucu olarak, vergilendirme sürecine ilişkin işlemler ve bu işlemler üzerindeki kontrol Devlet Vergi Hizmeti'nin (DVX) sorumluluğundadır (23 Ekim 2019 tarihli ve 845 sayılı Azerbaycan Cumhurbaşkanlığı Kararı).

DVX'nin güncel teşkilat yapısı Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti Vergi Hizmeti, 6 genel müdürlük, 4 bölgesel vergi genel müdürlüğü, 8 bölgesel vergi dairesi, 10 ilçe vergi dairesi ve 1 eğitim merkezinden oluşmaktadır (DVX, 2021).

**Şekil 1: DVX Teşkilat Yapısı**



Kaynak: DVX, 2021. <https://www.taxes.gov.az/az/page/struktur>

### 3.2.2. Azerbaycan Vergi Sistemi

Vergi Kanununa göre Azerbaycan Cumhuriyeti'nde belirlenen ve ödenen vergiler 3 kategoriye ayrılmaktadır (Allahverdi ve Kuzucu, 2017: 87):

1. Devlet vergileri;
2. Muhtar Cumhuriyet vergileri;
3. Yerel vergiler (belediye vergileri).

Devlet vergileri, bu Kanunla belirlenen ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nin tüm bölgelerinde ödenmesi gereken vergiler anlamına gelir. Muhtar cumhuriyet vergileri,

Vergi Kanununa uygun olarak, Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti yasaları ile belirlenen ve Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti'nde ödenen vergilerdir. Yerel vergiler (belediye vergileri) ise Vergi Kanunu ve ilgili kanunla belirlenen, belediyelerin kararları doğrultusunda uygulanan ve belediyelerin topraklarında ödenen vergilerdir. Yerel vergilerin (belediye vergileri) oranları vergi mevzuatı ile oluşturulan sınırlar içinde belirlenir. Vergi mevzuatına göre belediyeler, belirli kategorilerdeki vergi mükelleflerini yerel vergilerden tamamen veya kısmen muaf tutmaya ve kendi bölgelerindeki vergi oranını düşürmeye karar verebilirler (Bulut ve Süleymanov, 2015: 243-244). Devlet vergileri kategorisine aşağıdakiler dahildir (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu, m.6):

1. Gelir Vergisi;
2. Kurumlar Vergisi (belediye işletmeleri ve kuruluşları hariç);
3. Katma Değer Vergisi (KDV);
4. Özel Tüketim Vergisi;
5. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisi;
6. Toprak Vergisi;
7. Yol Vergisi;
8. Maden Vergisi;
9. Basit Usul Vergi.

Muhtar cumhuriyet vergilerine, yol vergisi hariç, devlet vergisi olarak belirlenen ve Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti'nde alınan tüm vergiler dahildir. Belediye vergileri ise bu şekildedir (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu, m. 8):

1. Gerçek kişilerden alınan Toprak Vergisi;
2. Gerçek kişilerden alınan Emlak Vergisi;
3. Yerel öneme sahip inşaat malzemeleri üzerinden alınan Maden Vergisi;
4. Belediyeye ait işletme ve kurumların Gelir Vergisi.

Söz konusu vergi tutarları ise doğrudan kaynaktan, beyan ve bildirim yolu olmakla 3 şekilde belirlenmektedir. Doğrudan kaynaktan belirlenen vergiler, gelir veya kâr elde edilmeden önce, beyan yoluyla belirlenen vergiler gelir veya kâr elde edildikten sonra hesaplanmaktadır. Bildirim yoluyla belirlenen vergiler ise, vergi kurumu ve belediye tarafından sunulan ödeme bildirimini temelinde vergi mükellefinin ödemesi gerektiği vergilerdir (Bulut ve Süleymanov, 2015: 244).

### **3.3. AZERBAJYCAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTALLEŞME ÇALIŞMALARI**

Kuruluşunun ilk yıllarından itibaren vergi idaresini geliştirmek amacıyla dünya deneyiminden yararlanmaya ve uluslararası işbirliğine önem veren Vergiler Bakanlığı, ABD, Birleşik Krallık, Fransa, Almanya, Türkiye, özellikle Bağımsız Devletler Topluluğu'na üye olan ülkelerin vergi kuruluşlarıyla karşılıklı iş ilişkileri kurmuştur. Bununla birlikte, OECD ile işbirliğinin kurulması, Azerbaycan temsilcilerinin OECD tarafından düzenlenen küresel forumlara, seminerlere, kurslara ve benzeri etkinliklere aktif olarak katılmasını sağlamıştır. Vergiler Bakanlığı, 2002 yılından bu yana IOTA üyesidir. Ayrıca, Azerbaycan Avrupa Konseyi ve OECD üye devletlerinin "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin" Strazburg Sözleşmesine katılmıştır (Nebiyev, 2011: 102).

Dijitalleşmenin hız kazandığı bir dönemde dünya tecrübesinin kazanılması ve birçok iş birliğinin kurulması Azerbaycan'da da doğal olarak vergi idaresinde dijitalleşmeyi zorunlu kılmıştır. Tabii ki, vergi idaresinde yaşanan dijital dönüşüm sadece bu alanla sınırlı kalmayıp, genel olarak e-devlete geçiş sürecine paralel olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle vergi idaresinde dijitalleşme uygulamalarına geçmeden önce, Azerbaycan'da elektronik hükümetin gelişim sürecini kısaca incelemek faydalı olacaktır.

#### **3.3.1. Azerbaycan'da E-Devlet Uygulamasına Geçiş Süreci**

Azerbaycan'da e-devlet projesi "Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kalkınması için Bilgi ve İletişim Teknolojileri Ulusal Stratejisi (2003-2012)" Genelgesinin imzalanmasıyla başlatılmıştır (Məmmədova, 2013: 1-2). Ulusal Strateji, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı ve yaygınlaştırılması alanındaki devlet politikasını belirlemiş, ulaşılmak istenilen hedefleri ve öncelikleri ortaya koymuştur. Temel olarak, toplumun gereksinimlerini, ileri dünya deneyimini dikkate almakla ülkenin kalkındırılması, demokratik bir toplumun inşası, Azerbaycan'ın uluslararası topluma entegrasyonu hedeflenmekteydi (17 Şubat 2003 tarihli ve 1146 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Kararı). Bu stratejinin devamı olarak, 2005-2008 ve 2010-2012 yılları arasında "Elektronik Azerbaycan" Devlet Programı geliştirildi. Bu

program, e-devletin oluşturulmasını, devlet kurumlarında modern bilgi ve iletişim teknolojilerinin uygulanması yoluyla idare yöntemlerini, vatandaşlar ve kuruluşlar için basitleştirilmiş ve ücretsiz e-hizmetlerin sağlanmasını ve diğer hizmetleri içermektedir (Rəhmanov ve diğərleri, 2020: 283).

“Elektronik Azərbaycan” Devlet Programı temel olarak aşağıdaki dört yönde uygulanması planlanmıştır (11 Ağustos 2010 tarihli ve 1056 sayılı Azərbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Kararı):

1. Ulusal telekomünikasyon ve posta altyapısı ve hizmetlerinin geliştirilmesi;
2. Ulusal ve yerel yönetim organlarında BİT'in uygulanması ve e-hizmetlerin geliştirilmesi;
3. Bilgi toplumuna geçiş koşullarının sağlanması;
4. Rekabetçi ve ihracata yönelik BİT kapasitesinin artırılması.

Program çerçevesinde hazırlanan elektronik hükümet uygulaması kısa süre içerisinde vatandaşlara e-hizmetlerden yararlanma imkânı sunmuştur. Elektronik hükümet, Azərbaycan Cumhuriyeti vatandaşlarına sunulan hizmetin kalitesinin yükseltilmesi ve hizmetin teslim sürecinin azaltılmasına, aşırı bürokrasi, kırtasiyecilik, rüşvet ve yolsuzluk gibi olumsuzlukları önlemeye yönelik bir uygulamadır. Uluslararası deneyime göre, vatandaşların devlet kurumlarıyla olan temaslarını daha iyi organize etmek için "Bir Pencere" ilkesiyle düzenlenen ve devlet kurumlarının sunduğu e-hizmetlerin yoğunlaştığı Elektronik Hükümet Portalı (e-gov.az) kullanılmaktadır (İlyasov, 2016: 2).

Dijitalleşme yönünde yapılan çalışmalar sonucunda kamu kurumlarının büyük bir kısmının Web siteleri oluşturulmuştur. Bu Web siteleri ücretsiz olarak kullanabilen vatandaşlar, kurumların misyon ve vizyonu hakkında bilgi sahibi olma, kurumların sunduğu hizmetten yararlanma imkânı kazanmışlardır. Bu kurumları tek çatı altında toplayan Elektronik Hükümet Portalı, vatandaşlara 400'den fazla e-hizmet sunmaktadır.

Güney Kafkasya'da bu alanın gelişimi amacıyla Milli Strateji oluşturan tek ülke Azərbaycan olmuştur. 2013 yılının Azərbaycan'da BİT yılı ilan edilmesi de devletin bu alana verdiği önemin bir başka belirtisidir. Bunun sonucu olarak, 2013 yılında yeni bir strateji oluşturulması kararı alınmıştır. "2014-2020 yılları için Azərbaycan Cumhuriyeti'nde Bilgi Toplumunun Geliştirilmesi Ulusal Stratejisi"

olarak adlandırılan stratejinin temel öncelikleri mevcut “e- hükümet” uygulamasının geliştirilmesi ve personel eğitimi, bilgi güvenliğinin sağlanması, yüksek teknolojilerin geliştirilmesi için bilimsel ve teknik potansiyelin güçlendirilmesi olmuştur (Rahmanov ve diğerleri, 2020: 283). Bu yönde, Azerbaycan Cumhurbaşkanı'nın 14 Mart 2018 tarihli ve 1885 sayılı “Elektronik Hükümetin Geliştirilmesi ve Dijital Devlete Geçişe Yönelik Çalışmalar Hakkında” Kararnamesi uyarınca, “E-Hükümet Geliştirme Merkezi” kurulmuştur. Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanına bağlı Vatandaş Hizmetleri ve Sosyal İnovasyonlar Devlet Ajansı bünyesinde kurulan bu tüzel kişilik, bu alanda yapılan çalışmaların koordinatörü olarak, “e-Devlet” konusunda diğer devlet kurumlarıyla yakın iş birliği içerisinde çalışmakta ve uygun altyapının oluşturulmasına yönelik faaliyetleri yürütmektedir.

### **3.3.2. Vergi İdaresinde Dijitalleşmeye Geçiş Süreci**

Her ülkede olduğu gibi Azerbaycan'da da kamu sektöründe teknolojilerin kullanımı amacıyla temel yatırımlardan önemli bir kısmı vergilendirme işlemleri için ayrılmıştır. Vatandaşlara vergi ödemelerinde kolaylığın sağlanması ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasında gerekli olan dijital uygulamaların oluşturulması için çalışmalar hızlandırılmıştır. Bu noktada sadece yukarıda bahsettiğimiz Kararnameler ve Devlet Programlarını belirtmek yeterli olmayacaktır. Hükümetin sadece vergi idaresi alanında, farklı yıllar içerisinde oluşturduğu Reform Programlarının önemi büyüktür. Bu Reform Programlarının belirlediği yol haritalarını ve sonuçların ayrı başlıklar altında incelemek daha uygundur.

#### **3.3.2.1. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi İdaresini Geliştirmeye Yönelik Devlet Programı (2005-2007)**

“Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi İdaresini Geliştirmeye Yönelik Devlet Programı” Cumhurbaşkanı'nın Kararnamesiyle onaylanmıştır. Vergi idaresinde dijitalleşme çalışmalarının ilk adımı olarak görülen bu reform programının temel amacı vergi sistemini uluslararası standartlara uygun hale getirerek bu alanda etkin bir idarenin kurulmasını sağlamak olmuştur. Devlet Programı çerçevesinde dijitalleşme

ile ilgili Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı'nın dijital bilgi sistemi içerisinde denetim planlamasını organize etmek, vergi borçlarının zorunlu tahsili alanında teknolojik ve idari kapasitenin güçlendirilmesi, fonksiyonel faaliyetleri tek bir bilgisayar sistemi içinde otomatikleştirmek, vergi daireleri ile mükellefler arasında elektronik iletişime geçişi sağlamak gibi hedefler belirlenmiştir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015a: 113).

Reform Programının belirlediği çalışma stratejisinin ana yönlerinden biri, modern gereksinimleri karşılayan bir dijital bilgi sisteminin oluşturulmasıdır. Bu bağlamda, Devlet Programının en önemli yönlerinden biri, Vergiler Bakanlığı ve kurumlarının işlevsel faaliyetlerinin tek bir dijital sistem içinde otomasyonu ve mükelleflerle doğrudan iletişimin kademeli olarak sözleşme dışı iletişim ile değiştirilmesi, aynı zamanda mükelleflerin beyannamelerinin elektronik ortamda kabulü ve işlenmesidir.

Vergi idaresinde dijital dönüşümün ilk adımı olmasına rağmen, dijitalleşme ile ilgili ciddi sonuçlar elde edilmiştir. Elde edilen sonuçları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 76):

- Otomatik Vergi Bilgi Sistemi (AVIS) kuruldu (2006);
- Elektronik beyannamelerin uygulanmasına başlandı (01.02.2007);
- Elektronik başvuru sistemi oluşturuldu (23.08.2007);
- Kayıt sürecinde "Bir Pencere" uygulaması başlatıldı (01.01.2008);
- KDV'nin depozito hesabı uygulaması geliştirildi (01.01.2008);
- Bankalarla "online" entegrasyon sistemi kuruldu (01.01.2008);
- POS terminallerinin kurulumuna başlandı;
- Vergi borçlarının erken tespiti ve ödenmesinde teknolojiler uygulanmaya başladı;

### **3.3.2.2. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi Sistemini İyileştirmeye Yönelik Eylem Planı (2008-2012).**

Eylem Planı 24 Aralık 2007 yılında Vergiler Bakanlığı tarafından onaylanmıştır. Yukarıda bahsettiğimiz Devlet Programı'nın devamı olarak geliştirilen Eylem Planı, ticari kuruluşların bilgiye erişiminde, mükelleflerin kaydının

basitleştirilmesinde, vergi mevzuatının geliştirilmesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin uygulama alanlarının ve imkanlarının genişletilmesini öncelik olarak belirlemiştir. Bu alanda özellikle, AB üye ülkeleri ile iş birliğinin geliştirilmesine büyük önem verilmiştir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 77).

Eylem Planı çerçevesinde geliştirilen hizmetlerin sonucu olarak, Vergiler Bakanlığı 2010 yılında Avrupa Ticaret Sicil Memurları Forumu'na (ECRF) üye seçildi. Bununla birlikte, kayıt sürecinde "Bir Pencere" sisteminin geliştirilmesiyle ilgili olarak, Azerbaycan "Doing Business 2009" raporunda, dünyada "en reformist ülke" olarak nitelendirildi (Abdullayeva, 2012: 193).

### **3.3.2.3. 2009-2012 Yılı Vergi Mevzuatının ve Yönetiminin İyileştirilmesine Yönelik Stratejik Plan**

Vergiler Bakanlığı tarafından 3 Kasım 2008 tarihinde sunulan Stratejik Plan'da, özellikle vergi kaçakçılığının önlenmesi yolunda düşük riskli tek bir sistem oluşturmak, vergi mevzuatının kolay ve şeffaf bir şekilde uygulanmasını sağlamak, bilgiye erişim imkanlarını artırmak için dijital teknolojilerin yaygın şekilde kullanımına ağırlık verilmiştir. Ayrıca, idari maliyetlerin azaltılması konusunda mevcut dijital uygulamalarda inovasyon çalışmaları başlatılmıştır. Çalışanların ve departmanların faaliyetlerinin planlanması ve değerlendirilmesini yeni uygulanan teknolojilerle otomatik hale getirerek tarafsızlık sorununun ortadan kaldırılması da Stratejik Plan'ın görevleri arasında yer almaktadır (Vəlizadə, 2012: 193).

Mevcut dijital uygulamalar üzerinde yapılan çalışmaların sonucu olarak 2009-2012 yılları içerisinde yeni e-hizmetler mükelleflere sunulmuştur. Mükelleflere sunulmuş olan yeni e-hizmetler bu şekildedir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2013a: 39-43):

- Elektronik vergi faturalarının uygulanması (01.01.2010);
- Elektronik uzaktan iletim cihazlarının (GPRS sistemi) kullanılması (01.01.2010);
- Çevrimiçi büro sisteminin başlatılması (01.03. 2010);
- Bireysel girişimcilerin elektronik kayıt sistemine geçilmesi (01.06.2011);
- Ticari tüzel kişilerin elektronik kayıt sistemine geçilmesi (Şubat 2012);

- Elektronik vergi ödeme (e-ödeme) sisteminin kurulması (Nisan 2012);

#### **3.3.2.4. 2013-2020 için Vergi Sisteminin Geliştirilmesine Yönelik Stratejik Plan**

Bu Strateji Planı, Azerbaycan Cumhurbaşkanı'nın 29 Aralık 2012 tarihli Kararnamesi ile onaylanmış olan "Azerbaycan 2020: Gelecek Vizyonu" Geliştirme Konsepti içerisinde yer alan vergi politikası da dahil olmak üzere ekonomi politikası alanında kapsamlı çalışmaların başlatılması görevinden yola çıkarak hazırlanmıştır. 2013-2020 yıllarını kapsayan bu Strateji Planı 19 Mart 2013 yılında Vergiler Bakanlığı tarafından sunulmuştur. Stratejik Plan, yenilikçi bir ekonominin gelişmesini sağlayacak ve petrol dışı sektörün ihracat potansiyelini güçlendirecek bir vergi politikasını esas alarak hazırlanmıştır. Stratejik Plan içerisinde önceki yıllarda olduğu gibi sunulan hizmetlerin dijitalleşmesi açısından da yeni hedefler belirlenmiştir. Vergi beyannamesinde uluslararası deneyime dayanarak önceden doldurma sistemine aşamalı geçişin sağlanması, nakit dışı ödemelerin teşvik edilmesi ve payının kademeli olarak artırılması, e-ticaret üzerinde vergi kontrolü organizasyonu bu hedeflere örnek olarak gösterilebilir. E-hizmetler içerisinde hedeflenen önemli yeniliklerden biri de e-denetim uygulaması alanında çalışmaların başlatılması olmuştur (Vəlizadə, 2013: 183-184).

Yenilikçi bir yaklaşım çerçevesinde yapılan çalışmalar olumlu sonuçlanmış, dijital uygulamalar listesini daha da genişletmiştir. Bahsettiğimiz hedefler doğrultusunda, vergi idaresinde dijital hizmetler bölümüne yeni eklenen hizmetler bunlardır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 80):

- Elektronik denetim (e-denetim) uygulamasının kullanıma sunulması (Eylül 2013);
- "ASAN İmza" (Mobil ID) sistemi kuruldu (02.05.2013);
- Vergi teşvik ve muafiyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla, AVİS üzerinde Stratejik Araştırma modülü devreye alınmıştır.

Yeni eklenen hizmetlerle birlikte dijital hizmetlerin sayısı 58 olmuştur. Belediyelerde ise metodolojik rehberliğin uygulanması amacıyla Belediye Vergi Bilgi

Sistemi (BVİS) yazılımı oluşturulmuş ve bu sistem ilk olarak 8 belediyede pilot proje olarak uygulanmıştır.

### 3.4. AZERBAJYCAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTAL UYGULAMALAR

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı tarafından bilgi ve iletişim teknolojilerinin uygulanması her zaman ilgi odağı olmuştur. Kuruluşunun ilk yıllarından bu yönde girişimlerde bulunan Vergiler Bakanlığı, ilk adım olarak mükelleflerin bilinç düzeyini artırmak amacıyla, 2002 yılında kurumun resmi internet sitesini ([www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az)) kullanıma sunmuştur. İnternet sayfasında yer alan bilgilere üç dilde (Azerbaycan, Rus, İngiliz) erişmek mümkündür (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2013a: 38). Bilgi ve gezinme kolaylığı düzenli olarak güncellenen internet sitesinde, DVX'ne başvuru imkânı da vardır. Böylece herkes DVX başkanına mektup yazabilme, vergi memurlarının eylemleri hakkında bilgi verebilme, vergi mevzuatı ve yönetimi hakkında soru sorabilme imkanına sahiptir. Resmi Sayfanın "Mevzuat", "E-Hizmetler", "Bir Pencere", "ASAN İmza", "Vergi Dostları Ağı", "İhaleler" ve "İş Sözleşmesi" bölümlerinden detaylı bilgilere ulaşılabilir. Aynı zamanda resmi internet sitesinde mükelleflere 64 adet dijital hizmet sunulmaktadır (Qarayev, 2018: 15-16).

Vergi mükelleflerini bilgilendirmek için 2003 yılında aynı zamanda "195 Çağrı Merkezi" kuruldu ve o yılın Aralık ayından itibaren faaliyet göstermektedir. Çağrı Merkezi şu anda canlı hizmet, sesli menü, yazılı başvuru, internet ve mesaj hizmeti olmak üzere 5 hizmet kanalı üzerinden Azerbaycan, İngiliz ve Rus dillerinde kesintisiz ve ücretsiz hizmet vermektedir. Ayrıca, Temmuz 2011'den bu yana Vergiler Bakanlığı, Azerbaycan'daki vergi sistemini tanıtmak için Facebook, Twitter ve YouTube'da sayfalar açmıştır. İnternet kullanıcıları bu sayfalar aracılığıyla vergi alanındaki son gelişmeler hakkında bilgi sahibi olabilmektedir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2011a: 34-37).

Azerbaycan'da e-hizmetlerin yaygınlaşması ile mükellefler, vergi idaresinin tüm aşamalarında vergi dairesine gitmeden ve vergi memurları ile iletişim kurmadan kendi işlerini kurabilir ve faaliyet gösterebilirler. Bu e-hizmetlere Devlet Programı ve Stratejik Planlar çerçevesinde tarihi sıralamasına göre ne zaman sunulduğuna daha

önce değinmiştik. Araştırmamızın devamında Azerbaycan vergi idaresindeki mevcut e-hizmetler ve dijital projeleri ayrı başlıklar altında daha detaylı açıklayacağız.

### **3.4.1. Otomatik Vergi Bilişim Sistemi (AVİS)**

Vergi Bakanlığı'nın AVİS projesinin sunumu 17 Mart 2006 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Hükûmeti üyeleri, yabancı diplomatik birliklerin temsilcileri, uluslararası kuruluşlar, iş dernekleri, yerli ve yabancı şirketlerin katılımıyla gerçekleşmiştir. E-devlet alanındaki en önemli projelerden biri olan AVİS, vergi sisteminde sadece teknolojik yenilikleri başlatmakla kalmamış, aynı zamanda vergi idaresinde yeni bir niteliksel değişime yol açmıştır. Geçtiğimiz dönemde vergi yönetiminin tamamen AVİS'e devredilmesi, vergi idaresinde köklü bir değişim ve uluslararası standartlar temelinde kurulmasını sağlamıştır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015a: 113).

Vergi sisteminin tüm işlevsel alanlarını kapsayan AVİS'nin temel görevleri bu şekilde belirlenmiştir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2009a: 32-33):

- Bütçenin gelir tarafının tam ve zamanında oluşturulması, esnek ve verimli vergi idaresinin uygulanması için etkin bilgi desteği sağlanması;
- Vergilendirme sürecinde yer alan tüm birimlerde bilgi alışverişinin hızlandırılması ve tüm bilgilerin tek bir veri tabanında tutulması;
- Yerel vergi daireleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin otomasyonu;
- Çeşitli devlet kurumlarıyla entegrasyon ve onlarla karşılıklı bilgi alışverişi;
- Vergi dairesine gitmeden mükelleflerin tüm işlemlerini "çevrimiçi" olarak yürütebilmesi.

AVİS bir merkezi sistem ve 30'dan fazla alt sistemden oluşmaktadır. Bu alt sistemler içerisinde vergi beyannameleri, muhasebe, vergi denetimi ve bu gibi birçok hizmetler yer almaktadır. Bu sistem sayesinde vergi beyannamelerinin kabulü ve işlenmesi önemli ölçüde basitleştirilmiş ve hızlandırılmış, vergi idaresinin tüm yapı ve personelinin faaliyetlerinin planlanması ve değerlendirilmesine ilişkin elektronik raporların derlenmesi için fırsatlar yaratılmış, analitik çalışmalar için tek bir veri tabanı kullanmak mümkün hale gelmiştir. Sistemin en büyük avantajlarından biri diğer kurumların bilişim sistemleri ile karşılıklı bilgi alışverişinde bulunabilme özelliğine

sahip olmasidir. Söz konusu kurumlar, Bölümler Arası Otomatik Bilgi Arama Sistemi, Genel Hazine, Devlet İstatistik Komitesi, Devlet Gümrük Komitesi, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Azerbaycan Devlet Göç İdaresi, Merkez Bankası vd. olabilir (İlyasov, 2016: 4).

Sistem, yetkisiz erişime ve verilere izinsiz girişlere karşı yüksek düzeyde koruma sağlayarak çeşitli ağ ortamlarında çalışmaktadır. Bunun için sistemde kullanıcının resmi yetkilerine bağlı olarak bilgiye erişiminin sınırlandırılması, bilgilerin yetkisiz erişim ve dikkatsizlik sonucu yok olmasına karşı korunması gibi güvenlik önlemleri sağlanmıştır.

### **3.4.2. İnternet Vergi Dairesi**

AVIS'in yarattığı geniş imkanlarla birlikte 2007 yılında Azerbaycan'da İnternet Vergi Dairesi'nin portalı ([www.e-taxes.gov.az](http://www.e-taxes.gov.az)) hizmete açılmıştır. İnternet Vergi Dairesi vergilendirmeye ilişkin hizmetlerin dijital ortamda verilmesini sağlamak için kurulmuştur. Günümüzde 200.000'den fazla aktif kullanıcısı olan İnternet Vergi Dairesi içerisinde, mükelleflere e-beyanname, KDV mevduat hesabı, online büro işleri, elektronik vergi faturası, "ASAN İmza", bankalarla online entegrasyon gibi elektronik hizmetler sunulmaktadır (Allahverdi ve Kuzucu, 2017: 88).

#### **3.4.2.1. E-Beyanname**

Azerbaycan'da vergi idaresinin geliştirilmesi yönünde ilk kez 1 Şubat 2007 yılında elektronik beyanname hizmeti sunulmaya başlamıştır. Bu amaçla Vergiler Bakanlığı bir Beyanname Düzenleme Programı (BTP) geliştirerek mükelleflere ücretsiz olarak sunmuştur. Mükellefler beyannameleri BTP üzerinden offline olarak hazırlayarak İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla online olarak gönderebilmektedirler. Bununla birlikte basit usule tabi mükellefler, BTP uygulamasını kullanmadan İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla çevrimiçi şekilde vergi beyannamelerini düzenleyip sunabilirler (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2009b: 1-4).

Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda sunulması, mükelleflerin vergi dairesini ziyaret etmeden ve vergi dairesine başvurmadan, şeffaf, uygun bir ortamda

ve istedikleri zaman çevrimiçi vergi beyannamelerini sunmalarını, kişisel hesaplarını ziyaret etmelerini ve bütçeye olan borçları hakkında bilgi almalarını sağlamıştır. E-beyanname sistemi, vergi dairesi ile mükellefler arasındaki ilişkide de tam şeffaflığa yol açmıştır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2011a: 29-30).

Vergi sisteminin gelişiminin bir parçası olarak, vergi beyannameleri sürekli olarak iyileştirilmekte ve basitleştirilmektedir. Bu amaç doğrultusunda, gelişmiş ülkelerin çoğunda kullanılan, mükellefin statüsüne, gelir türüne ve miktarına bağlı olarak değişen çeşitli beyan formlarından yararlanılmaktadır. Beyanname formlarını sıkı şekilde kullanan mükelleflerin görüş ve önerilerini incelemek için DVX resmi internet sitesinde "Beyanname formlarına ilişkin önerilerin sunulması" başlıklı bir bölüm oluşturulmuştur. Mükellefler, her türlü vergi beyannamelerinin şekil ve içeriğine ilişkin tekliflerini bu bölüm aracılığıyla DVX'ne gönderebilirler. E-beyanname sistemindeki bu gelişmeler önemli ölçüde olumlu sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Günümüzde Azerbaycan'da KDV mükelleflerinin %99,8'i ve diğer vergi mükelleflerinin %90'ından fazlası vergi beyannamelerini elektronik biçimde sunmaktadır (DVX, 2021a).

#### **3.4.2.2. KDV Mevduat Hesabı**

KDV idaresinin iyileştirilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla 2008 yılında KDV mevduat hesabı açılması ve bununla ilgili yazılımların kullanılmasına başlanmıştır. Vergi mevzuatına göre mal (iş, hizmet) alan kişiler, faturada belirtilen malın bedelini satıcının banka hesabına, hesaplanan KDV'yi ayrı bir mevduat hesabına yani satıcının KDV alt hesabına aktarabilmektedir. Bu sistem, KDV'nin mevduat hesabına kaydedilmesini, KDV'nin hareketini, bu hesaptaki işlemlerden KDV iadesinin yapılmasını ve devlet bütçesine aktarılmasını sağlar. KDV vergi kaçakçılığının ortadan kaldırılması ve kanuna aykırı KDV mahsup işlemlerinin önlenmesi amacıyla, modern BİT kullanımı temel görevlerden biri olarak belirlenmiştir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2013b: 3).

Mevduat hesabı uygulamasının ilk yılında yani 2008 yılında KDV tahsilatları 2007 yılının aynı dönemine göre %76,3'e yükselmiştir. KDV kaçakçılığı önemli

ölçüde azalmış ve KDV mükellefleri, KDV mevduat hesabında çevrimiçi işlem yapma olanağına sahip olmuşlardır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 90).

### 3.4.2.3. Elektronik Vergi Faturası (EVHF)

Vergi idaresini KDV alanında daha da modernize etmek için atılan adımlardan biri de 1 Ocak 2010'da elektronik vergi faturalarının uygulamaya konulması olmuştur. Bu sistemin uygulanması ile KDV mükelleflerinin satılan mal, hizmet ve yapılan işlere ilişkin vergi faturaları dijital ortamda verilmektedir. Bu amaçla Vergi Bakanlığı İnternet Vergi Dairesi ([www.e-taxes.gov.az](http://www.e-taxes.gov.az)) portalında ilgili alt sistem (bölüm) oluşturulmuştur (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2013a: 38). Belirtilen tarihten itibaren mükellefler faturalarını iki şekilde düzenleme imkanına sahiptirler (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2010: 2-4):

1. Çevrimiçi: Mükellef, gelişmiş bir elektronik imza aracını kullanarak İnternet Vergi Dairesi'nin ilgili bölümlerini seçmekle EVHF'yi çevrimiçi olarak düzenleyerek başka bir mükellefe sunmaktadır. Bu alt sistem üzerinden iptal, mahsup işlemleri ve diğer işlemler hakkında bilgi girişi yapılabilir.
2. Çevrimdışı: Mükellef, EVHF'yi bilgisayarına derlemek için özel yazılımın en son sürümünü ("Elektronik Faturalama Programı- eFP") ve diğer gerekli programları İnternet Vergi Dairesi'nin "Zorunlu Programlar" alt bölümünden indirmelidirler. İnternet kullanmadan bu programlar aracılığıyla gerekli EVHF'leri düzenleyen mükellefler, hazır vergi faturalarını sisteme yükledikten sonra bütün işlemler çevrimiçi olarak devam ettirilir. Bu usul öncelikle büyük vergi mükellefleri için tasarlanmıştır ve çok sayıda EVHF sunan vergi mükellefi tarafından kullanılması tavsiye edilir.

Sunulan bu yeni hizmetle birlikte, kâğıt kullanımı ve zaman kaybı önemli ölçüde azalmış, sahte vergi faturası kullanma girişimleri kesin olarak engellenmiş, kapsamlı analiz yapmak için vergi dairesine ait tek bir veri tabanı oluşturulmuştur. Elektronik vergi faturalarının devreye girmesi sonucunda yılda 2 milyon çiftten fazla kâğıt şeklinde vergi faturası kullanma ihtiyacı ortadan kalkmıştır ki, bu da 20 ton kâğıttan veya 2,5 hektar orman alanından tasarruf anlamına gelmektedir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 94).

#### **3.4.2.4. Çevrimiçi Büro**

2010 yılında Vergiler Bakanlığı'nın başlattığı yenilikçi teknolojilerden biri de "Online Büro" sistemidir. Bu sistem aracılığıyla e-devletin ana bileşenlerinden biri olan "vatandaş-devlet" ilişkisi modern uluslararası standartlar düzeyinde organize edilmektedir. "Online Büro" sistemi, vatandaşlar ve vergi mükellefleri ile vergi kuruluşları arasında elektronik belge alışverişini sağlayan bir sistemdir. "Online Büro", AVİS aracılığıyla DVX'nin dahili büro sistemine entegre edilmiştir. Bu nedenle kullanıcılar, gönderilen belgenin vergi dairesi içindeki hareketini çevrimiçi olarak izleyebilir ve icra memurunun telefon numarasını öğrenebilir ve onunla doğrudan telefon bağlantısı kurabilir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2011a: 32).

Bu sistem üzerinden vergi dairesine yapılan tüm başvurular resmî belge niteliğindedir. Hizmet, vergi mükellefleri tarafından yazışma için de kullanılabilir. Sistem içerisinde her kullanıcı için bir "bireysel elektronik kutu" tahsis edilmiştir. Vergi dairelerinden kullanıcılara gönderilen mektuplar ve yanıtlar bu kutuda toplanır. "Bireysel elektronik kutu", vergi mükellefleri ve vergi makamları arasındaki elektronik belge alışverişinin verimliliğini artırmakta ve geleneksel yolla kâğıt üzerinde belge göndermeye kıyasla zaman ve kaynak kayıplarını önlemektedir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2011b: 2).

#### **3.4.2.5. Bankalarla Online Bilgi Değişimi**

Mükellefler için daha elverişli koşullar yaratmak amacıyla 2008 yılında Vergiler Bakanlığı ve banka kuruluşları arasında hesapların açılması, tahakkuk eden vergilerin borç ve faizlerinin alınması, uygulanan mali yaptırımların devlet bütçesine aktarımı için bankalara sunulan sertifikaların ve emirlerin elektronik olarak paylaşımına başlanmıştır. Elektronik bilgi alışverişi Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası aracılığıyla yapılmaktadır. DVX, Merkez Bankası ve diğer bankalar ile elektronik belge değişimine ilişkin toplu sözleşme imzalanmıştır. Anlaşmada, banka ofislerinin elektronik değişime bağlantı mekanizması belirlenmiştir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015a: 126).

Bu sistemin getirilmesiyle birlikte, vergi mükellefleri vergi dairesini ziyaret etmeden banka hesapları açabilme imkânı elde etmiş, vergi dairesinde banka hesabı açmak için belgelere harcanan süre en aza indirilmiş, vergi borcu tahsilatının verimliliği artmıştır. Günümüzde DVX ile elektronik bilgi alışverişine ilişkin toplu sözleşmeye taraf olan bankaların sayısı 26'dır (DVX, 2021b).

#### **3.4.2.6. ASAN İmza (Mobil İmza)**

Mayıs 2013'te, Vergiler Bakanlığı, İletişim ve Bilgi Teknolojileri Bakanlığı ve "ASAN Hizmet" ile birlikte yeni bir teknolojik proje başlattı. Ülkede bilgi teknolojileri ve mobil hizmetlerin sürdürülebilir gelişimi ile bağlantılı olarak, Vergiler Bakanlığı tarafından sunulan e-hizmetlerin dijital kimlik ve dijital imza kullanılarak gerçekleştirilmesi ve mobil ortamda sunulmasını öngören "ASAN İmza" projesi e-imzalarda büyük bir devrime neden oldu (Rəhmanov ve diğərləri, 2020: 289). Bu amaç doğrultusunda, Vergiler Bakanlığı bünyesinde, AVİS ile sıkı şekilde entegre edilmiş ve mevcut tüm bilgisayar işletim sistemlerini ve mobil cihazları destekleyen bir Sertifikasyon Hizmetleri Merkezi ([www.asxm.gov.az](http://www.asxm.gov.az)) kurulmuştur. Avrupa standartlarının gereklerine uygun olarak Merkez tarafından verilen dijital imza, Avrupa ülkeleri ile karşılıklı olarak tanınmaktadır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 102).

ASAN İmza DVX ve mobil operatör tarafından sağlanan ve elektronik hizmet kullanıcısının kimlik doğrulamasını, belgenin elektronik imzasını ve imza sahibinin kimliğini belirleyen bir hizmettir. ASAN İmza, e-hizmetlere girerken ve dijital imza atarken kullanıcıların kimliğini doğrulamak için gereken mobil kimlik olarak açıklanabilir. Mevcut tüm e-hizmetlere giriş imkânı sunan ASAN İmza, aslında sertifikalara bağlı cep telefonu SIM kartını dijital ortamda fiziksel kimlik kartına eşdeğer bir belge olarak kullanımını sağlamaktadır. Vergi ödeyicilerinin ASAN İmza'ya başvurması için söz konusu SIM karta ihtiyaçları vardır. Kullanıcılar Azercell, Bakcell, Nar mobil operatörlerinden birine başvurarak bu SIM kartı elde edebilirler (Sertifika Hizmetleri Merkezi, 2021).

ASAN İmza e-imza sertifikalarının üç türü vardır: bireyler (vatandaşlar) için e-imza sertifikaları, hukuk ve girişimcilik faaliyetlerinde bulunanlar için e-imza

sertifikaları ve devlet memurları için e-imza sertifikaları. ASAN İmza sertifikaları 3 yıl geçerlidir. Vergi hizmetlerinin büyük çoğunluğunun elektronik ortamda sağlanmasına rağmen, son yıllara kadar ASAN İmza'ların elde edilmesi ve güncellenmesi süreci uzaktan hizmet sistemine dahil edilmemiştir. ASAN İmza sertifikalarının süresi dolmak üzere olan girişimciler vergi dairelerine veya ASAN Hizmet merkezlerine gelerek kuyrukta beklemek ve birçok işlemi yazılı olarak yapmak zorunda kalmıştır. 2020 yılında koronavirüs pandemisine karşı mücadelenin yoğunlaşması ve insan temasının en aza indirilmesi için çaba gösterilmesi nedeniyle, DVX yeni bir e-hizmet başlattı. Aynı yılın Kasım ayından itibaren, bu hizmetle birlikte geçerli ASAN İmza sertifikalarının çevrimiçi olarak yenilenmesi ve elde edilmesi sağlanmıştır (DVX, 2020a).

2021 yılına kadar verilen ASAN İmza sayı 667877'e ulaşmıştır. Her yıl mobil elektronik imza kullanımına ilişkin 5 milyondan fazla işlem yapılmaktadır (Azerbaycan Cumhuriyeti Dijital Kalkınma ve Ulaştırma Bakanlığı, 2021). Bununla da, ASAN İmza aynı zamanda Azerbaycan'da "Mobil Devlet"e geçiş sürecinin başlangıcı olmuştur.

### **3.4.3. Tescil İşlemlerinde “Bir Pencere” Sistemi**

Ocak 2008'de Azerbaycan'da girişimciliğin gelişmesine, serbest rekabet ilkelerinin oluşturulmasına destek olarak, ticari kuruluşların tescil sürecinde köklü bir değişiklik yapıldı ve bunun sonucunda "Bir Pencere" mekanizması geliştirildi. E-Devletin temel unsurlarından biri olan “Bir Pencere” sistemi, verilerin tek merkezde toplanmasını, vergi kaydı da dahil olmak üzere ekonomik yapılardaki tüm kayıtların tam senkronizasyonunu sağlamaktadır. Vergiler Bakanlığı, "Bir Pencere" ilkesine göre ticari kuruluşların tescili organizasyonu ile görevlendirildi (Abdullayeva, 2012: 192).

“Bir Pencere” sisteminin kazandırdığı avantajlarla birlikte, iş kurma prosedürleri basitleştirildi ve daha şeffaf hale getirildi. Kayıt prosedürlerinin sayı ilk aşamada 13'ten 6'ya, günümüzde ise 2'ye kadar indirildi. Özellikle zaman kaybını önlemede önemli ölçüde gelişme sağlanarak, harcanan zaman 53 günden 2 güne düşürülmüştür. "Bir Pencere" esasına göre kayıtlı ticari kuruluşlara ilişkin bilgiler, merkezi bir şekilde Devlet Sosyal Güvenlik Fonuna, Devlet İstatistik Komitesine ve

Devlet Gümrük Komitesine iletilmektedir. Bu amaçla, bu kuruluşların her biriyle ilgili anlaşmalar imzalanmıştır (Qarayev, 2018: 16).

İşletmelerin kayıt altına alınmasındaki "Bir Pencere" ilkesinin bir devamı olarak hayata geçirilen önemli projelerden biri de "E-Kayıt" sistemidir. 2011-2012 yıllarında Azerbaycan vergi idaresinde gerçekleştirilen "E-Kayıt" reformu, girişimcilerin iş kurma prosedürlerini önemli ölçüde basitleştirmeleri için gereken koşulları oluşturmuştur. E-Kayıt ilk aşamada sadece gerçek kişilerin, daha sonra ise tüzel kişilerin kullanımına sunulmuştur (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2012: 2).

#### **3.4.3.1. Gerçek Kişilerin E-Kayıt İşlemi**

İlk olarak, 1 Temmuz 2011 tarihinden itibaren, tüzel kişilik oluşturmadan girişimci faaliyetlerde bulunan kişiler, vergi dairelerini ziyaret etmeden İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla çevrimiçi olarak kayıt olabilmeye imkanından yararlanmaya başlamışlardır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2012: 4-5). Bu uygulamadan önce, kayıt işlemi yapan bireylerin önce bir VÖEN (Vergi Kimlik Numarası) almak için başvuru formu doldurması ve ardından başvuruyu şahsen vergi dairesine sunması gerekiyordu. Başvuru formundaki bilgiler kontrol edildikten sonra veri tabanında işlenerek bir sertifika hazırlanmasıyla birlikte, tüm süreç 2 gün sürmekteydi. E-kayıt sürecinde ise, bireyler VÖEN almak için vergi dairesine gelmeden sadece 2-3 dakika içinde kendi işlerini kurma doğrultusunda gereken işlemleri başlatabilir. Bu süreç sadece girişimcilerin işini kolaylaştırmakla kalmaz, aynı zamanda vergi mükellefleri ile vergi memurları arasındaki doğrudan teması da sınırlar (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2013a: 40).

#### **3.4.3.2. Tüzel Kişilerin E-Kayıt İşlemi**

Gerçek kişilerin e-kayıt uygulamalarının devamı olarak 2012 Şubat ayından başlayarak, yerli sermayeli limited şirketlerin de elektronik imza kullanılarak dijital ortamda kayıt işlemleri gerçekleştirilmektedir. Yerli sermayeli limited şirketlerde e-kayıt sistemi, devlet kurumlarının sivil topluma ve iş çevrelerine elektronik imza

kullanarak sunduğu ilk e-hizmettir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 97). Sunulan e-hizmetin ilk yıllarında, limited şirketin kurucu sayına bağlı olarak kayıt süreci 20 dakikadan 3 güne kadar sürebilmekteydi. Yapılan iyileştirme çalışmaları sonucunda, 1 Ocak 2019'dan itibaren, Azerbaycan'da söz konusu tüzel kişilerin bir gün içinde tek prosedürle kaydedilmesine izin veren yeni bir elektronik sistem tanıtıldı. Değişikliklere göre, tüzel kişiliğin yalnızca cep telefonu numarası ve FIN kodu dahil olmak üzere çevrimiçi tescili, İnternet Vergi Dairesi'nde elektronik olarak yapılabilmektedir. Bunun için elektronik imza (ASAN İmza) gerekli değildir (DVX, 2019a: 1-2).

Yeni reforma göre hem elektronik hem de normal kayıt sırasında, kayıt belgeleri sadece elektronik hesaba gönderilir ve hiçbir durumda bu belgelerin kâğıt üzerinde alınmasına izin verilmez. Belgelerin ilgili devlet kurumları, bankalar, noterler tarafından yasal dayanak olarak kabul edilebilmesi için bu belgeler uygun Barkod ile şifrelenmektedir. Eklenen yeni yöntemlerle birlikte, e-kayıt sistemi bireyler tarafından yoğun bir şekilde kullanılmaktadır (DVX, 2021c: 2-3). 2020 yılında kayıt işlemi yapan 7785 yerli sermayeli limited şirketten 6763'ü, yani %86.9'u elektronik olarak kaydedilmiştir. Yeni yöntemle (FIN kod+ cep telefonu numarası) kaydolanların sayısı ise 1062 olmakla, kayıt yaptıran yerli sermayeli limited şirketler içerisindeki payı %13,6'dır (DVX, 2020b).

#### **3.4.4. E-Denetim (E-Audit)**

AVİS'in teknik yetenekleri çok iyi tasarlanmış olup, vergi sisteminin BİT ve e-hizmetler alanındaki en son uygulamaları uygulamasına olanak tanımaktadır. AVİS'in mevcut altyapısı temelinde, vergi kurumları yeterince kapsamlı bir veri tabanı, etkin bir analiz mekanizması ve elektronik denetimin getirilmesi için gerekli fırsatları oluşturmuştur. Bu amaçla, Avrupa Komşuluk Politikası kapsamında "Bilgisayar Tabanlı Denetim Sistemi Alanında Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığına Destek" başlıklı bir "Twinnig" projesi hayata geçirilmiştir. Proje, Hollanda Krallığı Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi ile ortaklaşa uygulandı (Cəfəri və Mustafayev, 2013: 1-2). Avrupa Birliği tarafından finanse edilen "Twinnig" projesi 1 Mart 2011 tarihinde

başlamış ve 30 Mayıs 2013 tarihinde sona ermiştir. Proje çerçevesinde bu temel bileşenler belirlenmiştir(Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015b: 100):

- E-denetim uygulaması için gerekli yasal çerçevenin oluşturulması;
- E-denetim için uygun yazılım seçimi;
- E-denetim veri tabanının oluşturulması;
- E-denetim metodolojisinin geliştirilmesi ve denetçi eğitiminin organizasyonu;
- Orta ve büyük ölçekli işletmelerde kullanılan e-muhasebe sistemlerinin e-denetim sistemine uygun olarak uygulanması pratiğinin geliştirilmesi.

Vergiler Bakanlığı tarafından seçilen küçük bir denetçi grubu, Hollanda Vergi İdaresi uzmanları tarafından denetimde ACL (Denetim Komut Dili) yazılımının uygulanması için çalıştaylar döngüsü içinde eğitilmiştir. “Twinnig” projesi sırasında bazı eğitim programı katılımcıları tarafından ACL kullanımına ilişkin birkaç pilot çalışma yapılmasına da izin verildi. Bu yazılımın kullanımı, farklı sektörlerde (bankacılık, petrol, ticaret, üretim, telekomünikasyon hizmetleri vb.) çalışan mükelleflerin risklerinin değerlendirilmesi ve risk gruplarına göre (düşük riskli, orta riskli ve yüksek riskli mükellefler) sınıflandırılmasına olanak tanımıştır. E-denetim aşaması ise, öncelikle vergi kaçakçılığı ve yolsuzluğuna duyarlı süreçlerle ilgili olmak üzere, denetlenen mükellefin bilgisayar sistemlerine kaydedilen elektronik işlemlerinin veri analizi ile ilgilidir. Söz konusu veri kaynakları, e-beyannamelerin mali göstergeleri, masa başı vergi denetimlerinin sonuçları ve önceki saha vergi incelemelerinin sonuçları dahil DVX veri tabanında yer alan, devlet kurumlarından ve bankalardan alınan dijital veriler olabilir. Mükellefler tarafından tutulan elektronik işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, muhasebe ve yönetim bilgi sistemlerinde tutulan dijital dosya, belge ve raporlar da bu veri kaynaklarına dahil edilebilir (Asadov ve Asadov, 2015: 120-122).

Azərbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'na göre, elektronik muhasebe sistemini sürdüren mükellefler için e-denetim uygulanmaktadır. Bu noktada e-denetim uygulamasının öncelikle gerekli olduğu alanlar bunlardır (Cəfərli ve Mustafayev, 2013: 2):

- Petrol sektöründe faaliyet gösteren uluslararası şirketler;
- Yurt içinde ve dışında, çeşitli ülkelerde birden fazla şubesi ve faaliyeti bulunan holding türündeki yerli ve yabancı şirketler;

- E-kasalar ve POS terminalleri aracılığıyla çok sayıda e-işlem gerçekleştiren büyük ve orta ölçekli ticaret ve hizmet şirketleri;
- Bankalar, sigorta ve kiralama şirketleri;
- Telekomünikasyon şirketleri;
- E-ticaret alanında uzmanlaşmış firmalar;
- Kamu hizmetleri veren elektrik, gaz ve su tedarik şirketleri;
- İnternet hizmetleri ve mobil ödeme sağlayıcıları.

Petrol, bankacılık ve ticaret sektörlerinde e-denetimin ilk sonuçları, bir denetim için harcanan zaman ve insan kaynaklarının yaklaşık 1,5 kat azaldığını gösterdi. Bununla birlikte Vergiler Bakanlığı'na ek vergi gelirleri sağlayan e-denetim sistemi, uygulanmasının sadece ilk iki yılında 100 Milyon Manat tutarında mali yaptırımın bütçeye katarılmasını sağlamıştır (Əsədov, 2013: 3).

#### **3.4.5. Online Yazar Kasa Uygulaması(E-Kasa)**

Nakit ödemeler üzerindeki kontrol önlemlerini güçlendirmek ve bu alandaki modern bilgi teknolojilerinin uygulamasını genişletmek için ilk girişim, 2010 yılında GPRS (General Packet Radio Service) sisteminin getirilmesi olmuştur. Bununla da, vergi mükelleflerinin yazar kasalarının hafızasından GPRS ağı üzerinden vergi dairelerinin veri tabanına bilgi aktarımına başlandı. Ancak gelişen ve değişen teknoloji dünyasına göre bu sistem çok geride kalmaktaydı. Bu nedenle 2018 yılının Aralık ayında vergi idaresini geliştirmek için Vergi Kanunu'nda bir dizi değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler içerisinde yeni nesil yazar kasaların kurulumu da yer almaktadır. Yeni nesil yazar kasaların kurulumu, online yazar kasa uygulamasına geçiş sürecinin başlangıcı oldu (Salahov, 2018: 2).

Online yazar kasa uygulamasına geçiş süreci 2019 Şubat ayından başlayarak, farklı aşamalarda gerçekleştirilmiştir. Yeni nesil yazar kasalar ilk aşamada, yani 2019 yılının birinci yarısında, Bakü, Sumgayıt ve Gence şehirlerinde yerleşen büyük alışveriş merkezlerinde, otomobil satışı konusunda uzmanlaşmış işletmelerde, zincir marketlerde, akaryakıt istasyonlarında kurulmuştur. 2019 yılının ikinci yarısında ise, bu işletmelere mobilya satışında uzmanlaşan işletmeler de dahil edilerek, ülkenin bütün şehirlerinde uygulanmaya başlandı. Kademeli olarak devam ettirilen bu

uygulamanın 2021 yılının sonuna kadar, diğer perakende ticaret ve gıda işletmeleri de dahil olmakla, ülke sınırları içerisinde bütün bölgeleri kapsayacağı öngörülmüştür (Azerbaycan Vergi Dergisi, 2019: 18-19).

Online yazar kasa, bir kontrol mekanizması ile donatılmış yeni bir yazılım türüdür. Bu sistem, alınan ve işlenen fiş bilgilerinin yanı sıra e-kasada gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin toplanmasını, işlenmesini, depolanmasını ve DVX bilgi sistemlerinin veri tabanına gerçek zamanlı olarak aktarılmasını sağlamaktadır. Verilerin çevrimiçi olarak aktarılmasını sağlayan yeni nesil yazar kasaların diğer önemli bir özelliği ise, bu işlem sırasında kriptografik yöntemlerin, yani şifrelemenin uygulanmasıdır. Bu kriptografik yöntemler, nakit işlemler sırasında oluşturulan fişlerin doğruluğunu kontrol etmek için kullanılır. Bununla birlikte, dijital yazar kasalar üzerinde QR kod yer alan, yeni tip fişlerin kullanımını da mümkün kılmıştır. Fiş üzerinde yer alan QR kod aracılığıyla müşteriler, yani tüketiciler, fişin DVX'nin veri tabanında olup olmadığını uzaktan kontrol edebilirler (DVX, 2021d: 4-5).

DVX, ülkede yeni nesil yazar kasaların kurulumu doğrultusunda çalışmalara devam etmektedir. Şu ana kadar ülkede 51.612 yeni nesil yazar kasa kurulmuştur (<https://e-kassa.gov.az/az>). Ocak-Kasım 2021'de, yeni nesil yazar kasalar üzerinden kaydedilen ciro, geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 85,8 artış göstererek yaklaşık 14 milyar manat olmuştur (DVX, 2021e.).

#### **3.4.6. “KDV Geri Al”**

Yukarıda bahsettiğimiz yeni nesil yazar kasaların ve yeni tip fişlerin oluşturduğu koşullar DVX'nin “KDV Geri Al” isimli yeni bir proje başlatmasına imkân tanıdı. 2020 yılının Mayıs ayından itibaren uygulanmaya başlayan bu proje, perakende ticaret ve gıda işletmelerinden alınan mallarda ödenen KDV'nin bir kısmının iade mekanizması olarak açıklanabilir. Bunun için tüketici başvurularının ve itirazlarının kaydedildiği bir bilgi sistemine sahip özel bir portal da ([www.edygerial.az](http://www.edygerial.az)) sunulmuştur. Proje “Kapital Bank” ve “Uluslararası Azerbaycan Bankası” ile finansal iş birliği içerisinde geliştirilmiştir (İkramqızı, 2020: 1).

Yeni uygulama çerçevesinde, KDV'nin belirli bir kısmı iade edilirken temel olarak 3 husus dikkate alınmalıdır. Her şeyden önce tüketicinin, yani hizmeti satın alan

veya kullanan tarafın bir gerçek kişi olması gerekir. İkincisi, satıcı veya hizmet sağlayıcı KDV mükellefi olmalıdır. Diğer bir nokta ise satıcının yeni nesil yazarkasa kullanmasıdır. KDV'nin bir kısmının iadesi ancak yeni nesil yazar kasa uygulanan işletmelerde mümkündür (21 Mart 2020 tarihli ve 969 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Kararı). Belirtilen şartların sağlanması durumunda, KDV'nin bir kısmının iadesini alabilmek için vatandaşların kişisel kimlik numarası, doğum tarihi ve cep telefonu numarası ile “www.edvgerial.az” internet sitesine kayıt olmaları gerekmektedir. Bu durumda portal, o kişi için bir elektronik hesap ve sanal bir "cüzdan" oluşturur (Vergiler Sosyo-Ekonomik Online Gazetesi, 2020: 1).

Tüketicilerin “KDV Geri Al” uygulamasından yararlanması için ilk olarak, satıcı tarafından verilen online yazar kasa fişine ihtiyacı vardır. Fişin tüketiciye ulaştığı tarihten itibaren 90 gün içinde tüketicinin [www.edvgerial.az](http://www.edvgerial.az) portalına başvurması ve fişli ilgili bilgileri, yani 12 karakterlik fiş numarasını elektronik hesap aracılığıyla sisteme girmesi gerekmektedir (Vergiler Sosyo-Ekonomik Online Gazetesi, 2020: 2). Ayrıca Kapital Bank'ın “BirBank” veya Uluslararası Azerbaycan Bankası'nın “IBA Mobile” mobil uygulamalarına sahip olan tüm kullanıcılar, bu mobil uygulamalar aracılığıyla fiş üzerindeki QR kodu okutarak KDV'nin bir kısmını daha kolay bir şekilde geri alabilirler. Bu durumda KDV iade talebi elektronik hesaba otomatik olarak gelecektir.

Tüketici tarafından sisteme girilen yazar kasanın fişine ilişkin bilgilerin, DVX veri tabanındaki bilgilere uygunluğu kontrol edilir. Fiş bilgilerinin onaylanmasıyla birlikte, fişin düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde nakit dışı ödemelerde KDV tutarının %15'i ve nakit ödemelerde %10'u, yetkili banka tarafından kullanıcının önceden oluşturulan sanal “cüzdan”ına aktarılır (Xanmemmedov, 2020: 2). Toplanan iadeler ile kullanıcılar şebeke, cep telefonu, internet, TV, ceza ve sigorta ödemelerinin yanı sıra yurt içi banka kartlarına transfer yapabilmektedir. Projenin finansal ortağı olan bankalar, KDV iade işlemlerinde komisyon uygulamamakta ve iade edilen tutarlar tamamen sanal "cüzdan" a aktarılmaktadır. Bu kuralların, süpermarketler ve diğer perakende satış noktalarından, restoran ve kafelerden satın alınan mal ve hizmetlerde ödenen KDV'nin bir kısmının iadesi için geçerli olduğuna dikkat edilmelidir. Akaryakıt istasyonlarında akaryakıt ve gaz ürünleri alımlarında ödenen KDV iade edilmez (DVX, 2020c).

DVX tarafından başlatılan "KDV Geri Al" projesi, 2020 yılı için "Yılın İnovasyon Projesi" ödülünü almayı da başarmıştır. KDV'nin bir kısmının iade süreci Mayıs 2020'den itibaren başarıyla uygulanmaktadır. DVX'nin 2021 yılı Eylül ayı için açıkladığı son verilere göre, projenin başlangıç tarihinden itibaren satın alınan mallarda KDV iadesi için oluşturulan özel portala ([www.edvgerial.az](http://www.edvgerial.az)) yaklaşık 1,5 milyon kullanıcı kayıt olmuştur. 1 Eylül itibarıyla 296.851.431 adet fiş üzerinden 119.660.913 manat tutarındaki KDV tutarı iki yetkili banka hattı aracılığıyla iade edilmiştir (DVX, 2021f). Mayıs 2020'den bu yana portala fiş ekleyen müşteri sayısında hızlı bir artış olması, "KDV Geri Al" projesine olan yoğun ilginin bir göstergesidir. Projenin asıl önemi sadece KDV iadesi değil, perakende ticaret ve gıda sektöründeki para dolaşımının gerçek boyutunun belirlenmesidir.

### **3.5. AZERBAIJAN VERGİ İDARESİNDE DİJİTALLEŞME HEDEFLERİ**

Bu noktaya kadar Azerbaycan vergi idaresinde dijitalleşmeyle birlikte sunulan elektronik hizmetlerden ve bu hizmetlerin sağladığı avantajlardan bahsetmiş olduk. Açıkladığımız verilerden de görüldüğü gibi, dijitalleşme Azerbaycan Cumhuriyeti vergi sisteminde hem mükellefler hem de idare açısından olumlu sonuçlanmıştır. Bu nedenle dijital dönüşüm her dönem için vergi yönetiminin öncelik verdiği meselelerden biri olarak yerini korumaktadır. Ancak, dijital çağın günümüzdeki hızlı değişimi ve dijital dünyada yeni trendlerin ortaya çıkması, yönetimin de devamlı olarak yeni politika ve strateji belirlemesini zorunlu kılmıştır. Vergi yönetimi bu gelişmeleri dikkatli takip etmeli ve sadece mevcut hizmetlerin geliştirilmesini değil, yeni dijital kavramların da vergi idaresine uygulanması yönünde çalışmalar yapmalıdır.

Azerbaycan'da dijital çağın gereksinimleri vergi yönetimi tarafından yakından takip edilmektedir. DVX resmi internet sayfası Azerbaycan devlet kurumları içerisinde en fazla e-hizmet sunan portal olarak öne çıkmaktadır. Her ne kadar vergilendirme hizmetlerinin büyük bir kısmının dijital ortamda sunumu sağlanmış olsa da bu hizmetlerin daha önce de bahsettiğimiz dijitalleşmenin günümüzdeki temel bileşenlerine uyum sağlaması Azerbaycan vergi idaresinin günümüzdeki en önemli hedefleri sırasındadır. Bunun kanıtı olarak, 2018 yılında ilk olarak Vergiler Bakanlığı

bünyesinde Dijital Vergi İdaresi Genel Merkezi kurulmuştur. Yeni kurulan Merkezde, uzaktan vergi hizmetleri, operasyonel bilgi alışverişi, bilgi güvenliği sistemi yönetimi, mükelleflerin gizliliğinin tam olarak korunması ve diğer alanlarda çalışmalar yapılmaktadır. Merkez içerisinde ayrıca, mükelleflere uzaktan hizmet, bilgi güvenliği ve bilgi teknolojileri şubeleri oluşturulmuştur (DVX, 2018).

Azerbaycan vergi yönetiminin dijitalleşmeye verdiği önemin daha bir kanıtı ise, Şubat 2019 tarihinde “Vergiler. Şeffaflık. Kalkınma” konusunda düzenlenmiş olan forumda dijital dönüşümün ele alınan temel konulardan biri olmasıdır. Forumda fikirlerini ortaya koyan vergi yöneticileri, modern vergi sisteminde şeffaflığın sağlanmasını öncelik olarak belirlediğini ve bu hedefe maksimum dijitalleştirme, minimum müdahale yoluyla ulaşılacağı üzerinde durmuşlardır. Vergi idaresinin aktif dijitalleşmesi sürecinde mükelleflerle doğrudan teması azaltmak için Yapay Zekâ, bulut teknolojisi, siber güvenlik, büyük veri analizi ve vergi idaresindeki diğer unsurların dijitalleşmesine geçişin hızlandırılması gerektiği vurgulanmıştır. Söz konusu dijital teknolojilerin vergi idaresinin verimliliğini artırdığı, yeni vergiler getirmeden veya artırmadan çok sayıda mükelleften vergi toplamaya olanak sağladığı belirtilmiştir. Yenilikçi teknolojilerin, insanlar, iş dünyası ve devlet arasındaki geleneksel iletişim yöntemlerini ortadan kaldırarak yeni iş modelleri yaratmak açısından önemine de değinilmiştir (Azerbaycan Vergi Dergisi, 2019: 10-11).

Vergi yöneticilerinin konuşmalarında özellikle e-denetim hizmetinin geliştirilmesi konusuna daha çok yer verildiğini söyleyebiliriz. Azerbaycan vergi idaresinde e-denetim hizmetinin uygulandığı dönemden itibaren, teftiş sayısının azaldığı ve teftişlerin risk yönetim sistemine dayalı olarak belirlenmesine yönelik bir politika benimsenmiştir. Mükelleflerin faaliyetlerinin risk modülleri üzerinden analizinde, modern teknolojilere dayalı vergi kaçakçılığının tespitinde, analiz edilen verilere dayalı vergi kontrol yöntemlerinin seçiminde ve vergi potansiyelinin daha doğru değerlendirilmesinde modern BİT araçları, özellikle yapay zekanın uygulanması vergi yönetiminin gelecek hedefleri içerisinde yer almaktadır (Cabbarov, 2019: 7).

Vergi idaresinin üzerinde durduğu diğer önemli bir konu ise dijital güvenlik sistemidir. Dijital hizmetlerin sayısını artırmak için çalışmaların hızla devam ettiği bir dönemde, yüksek düzeyde bir dijitalleşme elde etmek, güvenlik konularının ele alınmasını gerekli kılar. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, bununla ilgili Dijital Vergi

İdaresi Genel Merkezi içerisinde ayrı bir şube oluşturulmuştur. Merkezin amaçlarından biri, bilgi güvenliği sisteminin yönetiminde modern yöntemlerin uygulanması ve mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğinin tam olarak korunmasıdır. DVX, mükelleflerin ticari sırları ve vergi kurumlarının faaliyetleri hakkında bilgi toplamakta ve bu bilgilerin siber saldırılardan korunması için en modern ve ileri teknolojilerin kullanımı konusunda çalışmalarını sürdürmektedir (DVX, 2018).

Azerbaycan'da sadece vergi idaresinde değil, tüm kamu hizmetlerinde dijital dönüşüm süreci 2021 yılında en yüksek seviyeye ulaşmıştır. 2021 yılının Nisan ayından itibaren Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı bünyesinde bir kamu tüzel kişilik olarak faaliyete başlayan "Dördüncü Sanayi Devrimi Analiz ve Koordinasyon Merkezi"nin kurulması bu sürecin hızlanmasını sağlamıştır. Dünya Ekonomik Forumu'nun Sanayi Devrimi Merkezleri Ağı'na bağlı Azerbaycan Merkezi'nin kurulmasına ilişkin anlaşma 21 Ocak 2020'de Dünya Ekonomik Forumu Başkanı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Bakanı arasında imzalanmıştır. Çok sınırlı sayıda ülkede kurulan bu Merkez, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Dördüncü Sanayi Devrimi alanında faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlarla işbirliği ve koordinasyonun yanı sıra dijital ekonomideki zorlukların, girişimlerin, stratejilerin ve projelerin analizini ve koordinasyonunu gerçekleştiren bir kamu tüzel kişiliğidir (Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, 2021). Merkez tarafından Ekim 2021'den itibaren Yapay Zekâ ve makine öğrenimine yönelik "frAIday" etkinlikleri düzenlenmektedir. Amaç, devlet kurumları, özel şirketler, bilim ve eğitim kurumları, sivil toplumun katılımıyla Yapay Zekâ ve makine öğreniminin geliştirilmesi konusunda görüş ve deneyim paylaşımında bulunmaktır (Vergiler Sosyo-Ekonomik Online Gazetesi, 2021.)

Yukarıda bahsettiğimiz gelişmeler Azerbaycan'da bütün kamu kurumlarını etkilediği gibi vergi idaresini de etkilemiştir. Dijital dönüşüm doğrultusunda hükûmetin bu çalışmalarının devamı olarak vergi idaresinde de bu yönde adımlar atılmıştır. Mart 2021'de DVX yapıları arasında dijitalleşme ve otomasyon süreçlerini yönetmek, bu alanda güvenliği ve kesintisiz çalışmayı sağlamak amacıyla Dijital Dönüşüm Konseyi kurulmuştur. Konseyin ana faaliyetleri, DVX'nin bilgi teknolojisi ve dijitalleşme alanındaki stratejisi, ortak standartların geliştirilmesi ve uygulanması için bir sistemin oluşturulması ve DVX yapıları arasındaki etkileşimin sayısallaştırma

konusunda optimizasyonundan oluşur. Mükelleflere vergi idaresi ile olan etkileşimlerinde kolaylık ve yüksek verimlilik sağlamayı temel hedef haline getiren DVX, bunun için resmi internet sayfasını güncelleme ve özellikle DVX mobil uygulamasını vergi ödeyicilerinin kullanımına sunmak için çalışmalara başlamıştır (DVX, 2021g).



## SONUÇ

Değişen dünya düzeni, son 30 yılda küreselleşmenin etkisiyle birlikte yeni bir hız kazanmıştır. Bu değişim içerisinde hizmet kavramının da kapsamı daha da genişlemiş ve ekonomik, siyasi ve sosyal hayatı etkilemekle, toplumun daima ilgi odağı olma noktasına ulaşmıştır. İnsanların refah düzeyinin iyileşmesiyle sosyal hayata daha çok yer vermeleri ve dünya nüfusundaki hızlı artış, yeni hizmet türleri ve hizmet anlayışı içerisinde yeni kavramların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Hizmet sektörü içerisinde, müşteri odaklı hizmet üzerinde yoğunlaşarak, tüketicilerin yeni beklentilerini karşılamak, tüketici tercihleri doğrultusunda daha kaliteli hizmet sunmak için kıyasıya bir rekabet ortamı oluşmuştur. Belirtilen bu hususlar, işletmelerin veya kurumların bilgiye dayalı bir sistem üzerinden hizmet sunmalarını zorunlu kılmıştır. Bilgiye dayalı sistem, tüketicilerin ihtiyaçlarını ve pazarın güncel durumunu sürekli olarak takip edebilen bir sistem olmalıdır. Böyle bir sistemin kurulması, sadece BİT'nin kullanımı ile mümkün olmuştur. Rekabet yarışından kopmak istemeyen hizmet sunanlar, her zaman son teknolojileri takip ederek uygulamak zorunda kalmışlardır.

Dünya ekonomisinde ve toplumun sosyal hayatında ortaya çıkan bu yeni koşullara uygun olarak, devlet ve yönetim anlayışı da değişmeye başlamıştır. Özel sektörün başarılı olmak doğrultusunda geliştirdiği, kaliteli hizmet sunumu, müşteri odaklılık, insana saygı ve bu gibi diğer modern ilkeler kamu sektörüne de yansımıştır. Bu gelişmelerle birlikte devlet, kendi sınırları içerisinde yaşayan bireyleri sadece yönetilenler olarak değil, bir müşteri olarak kabul etmeye başlamış ve sunduğu hizmetlerde vatandaşların istekleri doğrultusunda stratejiler üretmiştir. Yeni dönemde, toplum içerisinde huzuru korumak için vatandaşların kamu hizmetlerine ilişkin yeni beklentilerinin devlet tarafından karşılanması önemlidir. Teknoloji alanında gerçekleşen değişimler, vatandaşların kamu hizmetlerinden kesintisiz olarak faydalanma, hizmetlere daha rahat ve kolay şekilde erişim gibi taleplerde bulunmalarına neden olmuştur. Artan talepler, devletlerin kamu hizmetleri alanında yeni yatırımlar yapması, dolayısıyla her geçen yıl artan kamu harcamaları ile sonuçlanmaktadır. Bunun için kamu gelirlerini de paralel olarak artırmak zorunda kalan devlet, en başta vergi gelirlerini optimum seviyeye ulaştırmak yönünde

çalışmaktadır. Bu seviyeye ulaşmak, ideal bir vergi idaresinin oluşturulması ile mümkündür.

Vergi idaresi, verginin tarhı, tahakkuku, tahsili ve inceleme işlemlerinden, ayrıca bu işlemlerin gerçekleştirilmesi için memurların ve vatandaşların bilgilendirilmesinden sorumludur. Vergi idaresinin amacı en baştan beri vergi gelirlerini optimum düzeyde tutmak ve bu süreç içerisinde mükellefler arasında eşitliği sağlamak olmuştur. Ancak, yukarıda bahsettiğimiz devlet ve vatandaş arasındaki ilişkilerde yaşanan değişimle birlikte, vergi idaresi de yeni görevler üstlenmiştir. Artık vergi idaresinin amacı sadece vergileri tam ve zamanında toplamak değil, aynı zamanda vergi ödeyicilerinin kurallara gönüllü olarak uyumunu sağlamak yönünde hizmetlerini geliştirmek olmuştur. Çağdaş vergi anlayışında, ceza ve yaptırım gibi uygulamalardan daha çok, mükelleflerin ödedikleri verginin karşılığını elde ettiğinin bilincinde olması ve bu yönde sunulan bilinçlendirme hizmetleri daha etkili kabul edilmektedir. Vergilendirme sürecine gönüllü uyumun sağlanması için bir başka husus da yapılan işlemlerin basitliği ve bu işlemler için harcanan zamanın en aza indirilmesidir. Belirtilen hususların gerçekleştirilmesi, vergi idaresinde BİT'nin kullanımıyla, yani dijitalleşme ile bağlı olmuştur.

1990'lı yıllardan başlayan ve 2000'li yıllarda daha da fazla ilerleme sağlayan teknolojik gelişim, günümüzde de önemini korumuş olan dijitalleşme kavramının günlük hayatımızın bir parçası olmasıyla sonuçlanmıştır. Dijitalleşme kavramının, ortaya çıktığı ilk yıllarda, internet üzerinden veya dijital ortamda sağlanan hizmetlerle, yeni iletişim cihazlarının kullanılmaya başlamasıyla sınırlı olduğunu görmekteyiz. Teknoloji her geçen gün daha da gelişen bir kavram olduğu için dijitalleşmenin de tanımı ve kapsamı sabit olmayıp sürekli değişkenlik göstermektedir. Geline son noktada, Yapay Zekâ, Bulut Bilişim, Otomasyon ve Robotik Teknoloji, Büyük Veri Analizi, "Blockchain", 3D Baskı, Nesnelerin İnterneti gibi üzerinde yoğun olarak çalışmaların yapıldığı teknolojiler de dijitalleşmenin temel bileşenleri olarak kabul edilmektedir. Dijitalleşme, ekonominin bütün sektörlerini etkilemekle, kendi içerisinde ayrı bir dijital ekonomi kavramını da ortaya çıkarmıştır. Dijitalleşmenin temel bileşenlerinin imalat sanayisinde uygulanmasıyla birlikte, dijital dönüşümün veya 4. Sanayi Devrimi'nin de gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Bütün bu belirtilen

hususlar, günümüzde dijitalleşmenin ne derecede geniş bir kapsama alanı olduğunu göstermektedir.

Dijitalleşmenin toplum için günlük yaşamı daha kolay hale getirmesi nedeniyle, toplumun da dijitalleşmeye geçiş konusunda istekli davranması, doğal olarak, kamu sektörünü de dijitalleşmeye geçiş için teşvik etmiştir. Devlet kurumlarının internet sitelerinin kurulmasıyla başlayan süreç, bu kurumların tek bir noktadan e-hizmet sunmalarını sağlayan, e-devlet uygulamalarıyla devam ettirilerek geliştirilmiştir. Kamu sektöründe dijitalleşme ile birlikte ortaya çıkan dijital devlet anlayışı, bazen e-devlet terimi ile aynı anlamda kullanılsa da açıklamalarımızdan görüldüğü gibi dijital devlet, e-devlet uygulamalarını da içine alan daha geniş bir kavramdır.

Kamu sektöründe dijitalleşmeye ilişkin sorunlar ve zorluklar açısından da yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Dijital ortamda yayılan sahte bilgiler, dolandırıcılık ve siber saldırılardan olumsuz etkilenmemek için dijital açıdan bilinçli olmak önemlidir. Bu da dijital yeterlilik, dijital okuryazarlık, dijital güvenlik gibi yeni kavramları ortaya çıkarmış ve yönetimin bu yönde eğitim modeli oluşturması ve önlemler almasını zorunlu kılmıştır. Yeni ortaya çıkan diğer bir kavram ise, dijital hizmetlerden her kesin eşit şekilde yararlanma imkanının olmamasıdır. Ortaya çıkan bu farklılık, dijital uçurum olarak adlandırılmıştır. Bu noktada devlet, bireylerin ülke sınırları içerisinde hangi bölge ve toplum içinde hangi kesimde yer alması fark etmeksizin dijital hizmetlerden faydalanmak için eşit imkanları sağlamakla mükelleftir.

Dijitalleşmenin kamu sektörüne yansımaları, birçok ülkede ilk başta vergi idaresinde ortaya çıkmıştır. Büyüyen ekonomi boyutunu, özellikle de e-ticaretin yaygın olduğu yeni dönemde eski yöntemlerle kontrol etmek ve teknolojik yenilikler olmadan vergilendirme hizmetlerini yürütmek imkânsız olmuştur. Ayrıca, vergi ödeyicilerinin sadece basit değil, şeffaf bir vergi sistemi talebi de dijital teknolojiler aracılığıyla karşılanmıştır. Modern bir vergi sisteminde dijital teknolojiler vergilendirme sürecinin ilk adımından başlayarak son aşamasına kadar yer almaktadır. Dijital teknolojilerin kullanımı vergi ödemelerinin daha kolay gerçekleştirilmesi, vergi açıklarının minimize edilmesi, mükelleflerin kişisel bilgilerinin korunmasında açısından da önemli olmuştur.

Vergi idaresinde dijital teknolojilerin uygulanmasında, yasama çerçevesi, gerekli teknolojik altyapı, hizmet görevlilerinin yeterli eğitim düzeyine sahip olması gibi hususlar dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte, yönetim, yeni teknolojilerin neden olduğu yüksek maliyetleri karşılamayı da göze almalıdır. Belirtile hususlar yerine getirilmediği takdirde, dijital uygulamalar olumsuz sonuçlar verebilmektedir.

Ülkelerin gelişmişlik seviyesi vergi idarelerinin dijitalleşme açısından geldikleri noktaya etki göstermektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerin, gelişmekte olan ve daha az gelişmiş ülkelere göre bu konuda daha çok ilerleme sağladığını görmekteyiz. OECD'nin vergi idarelerinde dijitalleşmeye yönelik yayınladığı raporlar, "SAF-T" ve "BEPS" gibi uygulamalar, üye ülkelerin aralarında yaptığı deneyim paylaşımları gelişmiş ülkelerin vergi idarelerinin dijitalleşme konusunda daha hızlı gelişmesine neden olmuştur. Ülkelerin vergi idarelerinin gelişim seviyesi, e-dosyalama, e-muhasebe, e-eşleştirme, e-denetim ve e-değerlendirme uygulamalarının hangi oranda kullanıldığına bağlı olarak tespit edilebilir. Araştırmamızda ister gelişmiş ülkelerde ister gelişmekte olan ülkelere dijitalleşmenin vergi gelirlerini ciddi anlamda olumlu yönde etkilediğini görmekteyiz.

Çalışmada yer verdiğimiz seçili ülke örnekleri, büyük ekonomileri ve geniş ticaret hacmi ile birlikte, gelişmiş dijital vergi idarelerine sahip olmaları ile seçilmektedirler. Örneklerden de görüldüğü gibi, vergi idarelerinin oluşturduğu dijital sistemlerin her biri aynı olmayıp, ülkelerin idare yöntemlerine, ekonomik ve sosyal yapısına, toplumun taleplerine göre farklılık göstermektedir. Mesela, açıkladığımız ülke örneklerinden biri olan Rusya'da, kürkten yapılan ürünlere olan yüksek talep ve bu alanda ticaret boyutunun büyüklüğü, vergi idaresinin dijitalleşmeden yararlanarak sadece bu alanda geçerli ayrı bir sistem yaratmasına neden olmuştur. Vergi idarelerinin geliştirdikleri sistem farklı olsa da elde edilen sonuçlar genel olarak aynı olmuş, kayıtlı gerçek ve tüzel kişilerin sayısı ve vergi gelirleri yükselmiş, vergi açığı ve vergi kaçakçılığı azalmıştır. Pozitif yönde elde edilen bu sonuçlarla birlikte, beyannamelerin ve faturaların sunulması gibi temel hizmetlerin dijital ortamda gerçekleştirilmesi, bazı ülkelerde tamamen, bazı ülkelere ise geliri belli bir cironun üzerinde olan mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. Mükelleflere önemli ölçüde zaman kazandıran bu uygulamalar, vergi idareleri tarafından yapılan anketlerde memnuniyet oranının

ortalama %90'nın üzerinde olmasıyla ve vergi ödeyicilerinin de yeni dijital uygulamaların geliştirilmesi konusunda istekli davranmasıyla sonuçlanmıştır.

Genel olarak incelenen ülke örnekleriyle birlikte, çalışmanın sön bölümünde Azerbaycan vergi idaresinde gerçekleşen dijital dönüşüm daha detaylı anlatılmıştır. Bağımsızlık (1991) yıllarına kadar uzun bir süre sosyalist yapısından dolayı vergilere önem verilmeyen SSCB içerisinde yer alan Azerbaycan, vergi idaresi konusunda dünya deneyiminden geride kalmıştır. Bu gerilik bağımsızlığın ilk yıllarında tek bir vergi mevzuatının ve doğru bir vergi idaresinin oluşturulamaması gibi sorunlara yol açmıştır. 2000 yılında Vergi Kanunu'nun onaylanmasıyla birlikte, Azerbaycan vergi idaresi de modern bir vergi sistemi oluşturma yolunda çalışmalarını hızlandırmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaştığı bu dönemde, teknolojik imkanlar olmadan modern bir vergi idaresinin kurulması düşünülemezdi.

Azerbaycan'da kamu sektöründe dijitalleşme süreci, 2003 yılında imzalanan Ulusal Strateji ile başlayarak, bu strateji çerçevesinde hazırlanan Devlet Program'ları ve Eylem Plan'ları ile devam etmiştir. Vergi idaresinde gerçekleşen dijital dönüşüm bu sürecin en önemli parçalarından biri olmuştur. Söz konusu dönem için vergi idaresinden sorumlu olan kurum olarak Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı'nın resmi internet sitesinin kurulması bu sürecin ilk aşamasıdır. 2006 yılında vergilendirme işlemlerine ilişkin verileri tek bir veri tabanında toplaya bilen, diğer devlet kurumlarıyla bilgi değişimi yapan ve vergi ödeyicilerinin işlemlerini online olarak gerçekleştire bildiği AVİS'nin oluşturulması, vergi yönetiminde ilerde getirilecek yeni dijital hizmetler için temel olmuştur. AVİS'nin ortaya çıkardığı imkanlarla geliştirilen İnternet Vergi Dairesi içerisinde mükellefler için beyannamelerin ve vergi faturalarının dijital ortamda düzenlenmesi ve sunulması, KDV Mevduat Hesabı, büro işlerinin çevrimiçi olarak halledilmesi, Mobil İmza'nın elde edilmesi gibi dijital hizmetler mükelleflerin kullanımına sunulmuştur.

AVİS'nin kapsamının genişlemesiyle birlikte, "Bir Pencere" ilkesiyle gerçek ve tüzel kişilerin kayıt işlemlerinin tek bir sistem üzerinden gerçekleştirilmesi, sadece vergilendirme açısından değil, aynı zamanda girişimcilik ve yeni yatırımlar için de önemli bir değişiklik olarak kabul edilmektedir. Yeni iş kurma için başvurulması gereken devlet kurumlarını aynı çatı altında toplayan bu sistem gereken prosedür ve gün sayısını defalarca azaltmıştır. Dijitalleşmenin denetim alanına da etki göstermesi,

saha incelemelerini geride bırakmış ve daha çok dijital verilere dayalı analizlerle riskli mükellef gruplarının tespitine yönelik çalışmalara başlanmıştır.

Vergi idaresinin dijitalleşme konusunda attığı diğer önemli bir adım ise online yazar kasa kullanımının zorunlu hale getirilmesi yönünde aldığı karar olmuştur. Vergi kaçakçılığının karşısını almak için alınan bu karar, kademeli bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Vatandaşları da bu konuda teşvik etmek maksadıyla, online yazar kasaların sunduğu imkanlar üzerinden yürütülen “KDV Geri Al” projesi, vergi idaresinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir aracı haline gelmiştir.

Azerbaycan vergi idaresi başarılı bir şekilde sürdürdüğü dijitalleşme sürecini günümüzde de devam ettirmekle yeni stratejiler belirlemekte ve dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmamak için geleceğe yönelik adımlar atmaktadır. Bu bakımdan, DVX bünyesinde Dijital Vergi İdaresi Genel Merkezi ve Dijital Dönüşüm Konseyi'nin, Ekonomi Bakanlığı bünyesinde ise "Dördüncü Sanayi Devrimi Analiz ve Koordinasyon Merkezi"nin kurulması önemli gelişmeler içerisinde yer almaktadır. Söz konusu gelişmeler gelecek dönemde Yapay Zekâ, Nesnelerin İnterneti, Blockchain Teknolojisi, Makine Öğrenimi ve bu gibi dünya teknoloji trendlerinin başta vergi idaresi olmakla, Azerbaycan kamu sektöründe yoğun olarak kullanımına hizmet edecektir. Belirttiğimiz çalışmalarla birlikte, içerisinde bulunduğumuz COVID-19 Pandemi sürecinin uzaktan hizmet ve minimum temas ilkelerini daha da öne çıkarması, dijitalleşmenin gelişim hızını daha da tetiklemiştir. Dijitalleşmeye ilişkin ortaya çıkardığımız çalışmalar ve gözlemlediğimiz gelişim hızına dayanarak, gelecek 10 yıl içerisinde Azerbaycan'da en son teknolojilerin uygulandığı ve tamamen dijitalleşmiş bir vergi idaresinin mevcut olacağı öngörülmektedir.

Dijitalleşme süreci Azerbaycan vergi idaresi açısından her ne kadar başarılı bir şekilde sürdürülse de doğal olarak her sistemde olduğu gibi yeni geliştirilen dijital vergi hizmetlerinde de bazı boşluklar ve geliştirilmesi gereken bölümler yer almaktadır. Çalışmanın sonucunda bizim için iyileştirilmesi ve yeni düzenlemelerin getirilmesi gereken temel konuları bu şekilde sıralayabiliriz:

- Mükelleflerin kendi elektronik hesaplarına erişimi ve diğer işlemleri daha hızlı ve kolay gerçekleştirebilmesi için DVX mobil uygulamasının oluşturularak vergi ödeyicilerinin hizmetine sunulması;

- Vergi ödeme yöntemlerinin genişletilerek sadece DVX resmi sitesinde ve belirli ödeme terminallerinde değil, banka mobil uygulamaları üzerinden de gerçekleştirilebilmesi (özellikle otomatik ödeme talimatı özelliğinin de yer alması vergi ödemelerinde gecikmelerin karşısını almak açısından faydalı olacaktır);
- Tüzel kişilerin e-kayıt sisteminin kapsamının sadece yerli sermayeli limited şirketlerle sınırlı kalmayıp daha da genişletilmesi;
- Vergi kaçakçılığını daha da azaltmak için e-denetim uygulamasının sadece belirttiğimiz sektörlerde değil, bütün alanlarda geçerli olacak hale getirilmesi;
- Artan dijital verilerin daha kolay işlenmesi ve analizi için Büyük Veri Analizi, Bulut Bilişim ve Yapay Zekâ teknolojilerinin daha yoğun şekilde kullanılması;
- Vergi çalışanlarını devamlı olarak dijital teknoloji alanındaki gelişmelerle ilgili bilgilendirecek eğitici etkinliklerin düzenlenmesi.

Araştırmamız sonucunda ister gelişmiş, isterse de gelişmekte olan ülkelerin vergi idarelerinin dijitalleşmesi yönünde yaptığı yatırımların karşılığını fazlasıyla aldığını görmekteyiz. Vergilerin devletin kalkınmasında önemli bir yeri olduğu için özellikle, gelişmekte olan ülkelerde mevcut olan vergi kaybını göz önünde bulundurursak, bu ülkelerin dijitalleşmeye daha çok önem vermesi gerektiğini düşünmekteyiz. Çalışmada incelediğimiz gelişmekte olan ülkelere biri olan Azerbaycan, kanımızca bu gerekliliğin farkında olmakla her geçen gün dijitalleşme yönünde çalışmalarını daha da genişletmektedir. Sonuç olarak, vergi idaresinde gerçekleşen dijital dönüşümün hem hükûmetlere hem de mükelleflere sağladığı faydalar, her iki tarafın da bu konuda istekli davranmasına ve gönüllü şekilde uyum sağlamasına, dolayısıyla bu sürecin günümüzde daha da hızlanmasına neden olmuştur.

## KAYNAKÇA

Abdullayeva, Y. (2012). Azərbaycan Respublikasının Vergi Siyasəti və Onun Modernləşməsi İstiqamətləri. *Azərbaycanın Vergi Jurnalı*.1(3): 179-200.

Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayını.

Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akkoyunlu, B. ve Soylu, M. Y. (2010). Öğretmenlerin Sayısal Yetkinlikleri Üzerine Bir Çalışma. *Türk Kütüphaneciliği*, 24(4): 748-768.

Aksoy, S. (2017). Değişen Teknolojiler ve Endüstri 4.0: Endüstri 4.0'ı Anlamaya Dair Bir Giriş. *Sosyal Araştırmalar Vakfı Dergisi*. (4): 34-44.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, C. C. (2018). *Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2006). Devlet Niçin Başarısız? Kamu Ekonomisindeki Etkinsizliklerin Kaynakları. *En Az Devlet En İyi Devlet: Devletin Başarısızlığının Anatomisi*. (ss. 15-61). Konya: Çizgi Yayınevi.

Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya C. (2011). *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Alaca, E. ve Yılmaz, B. (2016). Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Kullanımı ve Bilgi Toplumuna Dönüşüm: Türkiye'de Durum. *Türk Kütüphaneciliği*. 30(3): 507-523.

Allahverdi, M. ve Kuzucu, S. C. (2017). Azərbaycan Vergi Sistemi'nin E-Dönüşüm Süreci ve Vergi Gelirlerine Etkisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*. 4(7): 83-95.

Asadov, A. ve Asadov, A. (2015). E-Audit and Minimization of Risks of the Tax Evasion. *Azerbaijan Tax Journal*. 1(121): 117-126.  
<https://bit.ly/3xfIvD9>, (13.12.2021).

Atalay, M. ve Çelik, E. (2017). Büyük Veri Analizinde Yapay Zekâ ve Makine Öğrenmesi Uygulamaları. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(22): 155-172.

Atay E.E. (2012). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Ay, H. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. (14 Mart 2018). *Elektron Hökumətin İnkişafı və Rəqəmsal Hökumətə Keçid ilə bağlı Tədbirlər Haqqında*. № 1885.  
<https://bit.ly/3OH6dhJ>, (30.11.2021).

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. (17 Şubat 2003). *Azərbaycan Respublikasının İnkişafı Naminə İnformasiya və Kommunikasiya Texnologiyaları üzrə Milli Strategiyasının (2003-2012-ci illər) Təsdiq Edilməsi Haqqında*. № 1146.  
<https://bit.ly/3y1NZBM>, (06.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. (21 Mart 2020). “*Fiziki Şəxs Olan İstehlakçılar Tərəfindən Azərbaycan Respublikasının Ərazisində Pərakəndə Ticarət, İctimai İşə və Tibb Fəaliyyəti Göstərən Şəxslərdən Alınmış Mallara (Neft Və Qaz Məhsulları, Avtomobillər, Alkoqollu İçkilər Və Tütün Məmulatları İstisna Olmaqla) və Göstərilən Xidmətlərə görə Ödənilmiş ƏDV-Nin Qaytarılması Qaydası*”nın Təsdiq Edilməsi Haqqında. № 969. <https://bit.ly/3Loxfsp>, (22.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. (23 Ekim 2019). *Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyinin Funksiyalarının və Strukturunun Genişləndirilməsi Haqqında*. № 845.

<https://bit.ly/3ETesTA>, (10.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Sərəncamı. (11 Ağustos 2010). *“Azərbaycan Respublikasında Rabitə və İnformasiya Texnologiyalarının İnkişafı üzrə 2010 - 2012-ci illər üçün Dövlət Proqramı”nın (Elektron Azərbaycan)” Təsdiq Edilməsi Haqqında*. № 1056.

<https://bit.ly/3ESsPay>, (09.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Sərəncamı. (12 Eylül 2005). *Azərbaycan Respublikasında Vergi İnzibatçılığının Təkmilləşdirilməsi Dövlət Proqramının (2005-2007-ci illər) Təsdiq Edilməsi Haqqında*. № 992.

<https://bit.ly/37M8R5m>, (02.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Rəqəmsal İnkişaf və Nəqliyyat Nazirliyi. (2021). *E-Xidmət Statistikası*.

<https://bit.ly/3vjSJRE>, (30.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2009a). *İcmal (2007-2008)*. Bakı.

<https://bit.ly/3My4fhP>, (11.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2009b). *Azərbaycan Respublikasında Elektron Bəyannamənin (e-Bəyannamə) Tətbiqi*.

<https://bit.ly/3MyVFiT>, (13.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2010). *“Elektron Vergi Hesab-Fakturaların” Proqram Təminatından İstifadə Kitabçası*. Bakı.

<https://bit.ly/3EUdOW3>, (02.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2011a). *İcmal (2009-2010)*. Bakı.  
<https://bit.ly/3F7IIud>, (11.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2011b). *Onlayn Kargüzarlıq*. Bakı.  
<https://bit.ly/3xYahoe>, (03.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2012). *E-Qeydiyyat*.  
<https://bit.ly/3vkgHMq>, (29.11.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2013a). *İcmal (2011-2012)*. Bakı.  
<https://bit.ly/3Kr10aC>, (11.12.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2013b). *ƏDV-nin Depozit Hesabı  
Altsisteminin İstifadəçi Təlimatı*. Bakı.  
<https://bit.ly/3LsVaqz>, (25.11.2021).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2015b). *Azərbaycanın Vergi Sistemi  
(Xüsusi Buraxılış) -15 İl*. Bakı.  
<https://bit.ly/3ESvcdv>, (08.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021a). *Vergi bəyannamələri təkmilləşdirilir*.  
<https://bit.ly/3F0nY7p>, (15.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021b). *E-Mübadiləyə Qoşulmuş Banklar*.  
<https://bit.ly/3rR8EET> (20.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2020a). *“Asan İmza” Sertifikatlarının Onlayn Əldə Edilməsi və Yenilənməsi ilə Bağlı  
Yeni Elektron Xidmət İstifadəyə Verilib*.  
<https://bit.ly/39m2UfX>, (14.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2019a). *E-Qeydiyyatın Tətbiqi Haqqında*.

<https://bit.ly/3MwXPzJ>, (15.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021c). *Kommersiya Qurumlarının Dövlət Qeydiyyatına Alınması*.

<https://bit.ly/3rS2Fzp>, (20.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2020b). *Kommersiya Hüquqi Şəxslərin Dövlət Qeydiyyatı Üsulları*.

<https://bit.ly/3xXTd1t>, (10.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021d). *Onlayn Kassanın Tətbiqi*. Bakı.

<https://bit.ly/3vIEJqn>, (21.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021e). *2021-ci İlin 11 Ayı Ərzində Vergi Daxilolmaları, Sosial Sığorta Ödəmələri Sahəsində Əldə Olunmuş Nəticələr Haqqında*.

<https://bit.ly/3rUQW3s>, (21.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2020c). *İstehlakçılar Virtual “Pul Qabı”na Yerləşdirilmiş Vəsaitlərini Kart Hesabına Köçürə Biləcəklər*.

<https://bit.ly/3ERBGtf>, (22.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti.  
(2021f). *“ƏDV Geri Al” Layihəsi Çərçivəsində İstehlakçılara 119,7 Milyon Manatadək Vəsait Qaytarılıb*.

<https://bit.ly/3vMMZim>, (22.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti. (2018). *Vergilər Nazirliyində Müasir Rəqəmsal Texnologiyalar Tətbiq Ediləcək*. <https://bit.ly/38orrAt>, (21.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi Yanında Dövlət Vergi Xidməti. (2021g). *Dövlət Vergi Xidmətinin Rəqəmsal Transformasiya Şurası Yaradılıb*. <https://bit.ly/3EWOiPJ>, (23.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi. (2021). *Dördüncü Sənaye İnqilabı Mərkəzləri Şəbəkəsinin Afiləedilmiş Azərbaycan Mərkəzi Təsis Edilib*. <https://bit.ly/3Lm9G3i>, (23.12.2021).

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi.

Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi. (2015a). *2000-2015 (İcmal)*. Bakı. <https://bit.ly/3rWcxbE>, (08.12.2021).

Azərbaycanın Vergi Jurnalı. (2019). *Yeni Nəsil Nəzarət-Kassa Aparatlarının Tətbiqi Hesablaşmaların Daha Şəffaf Aparılmasına İmkan Yaradacaq*. 1(138): 18-19. <https://bit.ly/3khe2wH>, (20.12.2021).

Balay, R. (2004). Küreselleşme, Bilgi Toplumu Ve Eğitim. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 37(2): 61-82.

Balcı, A. (2005). Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar ve Kamu Hizmet Sunumuna Etkileri. *Kamu Yönetiminde ve Kamu Hizmetlerinde Kalite*. (19-38). Ankara: Hizmet-İş Sendikası Yayınları.

Barbantini, P. V. ve Savini, P. (2018). Digital Transformation in Italy: Between Past and Future. *Impact of Digitalisation on The Transformation of Tax Administrations*. Budapest: IOTA <https://bit.ly/3LmCkl2>, (15.07.2021).

Barefoot, K., Curtis, D., Jolliff, W., Nicholson, J. R. ve Omohundro R. (2018). Defining and Measuring the Digital Economy. *Bureau of Economic Analysis, United States Department of Commerce*.

<https://bit.ly/36RdQBd>, (28.06.2021).

Bıçakçı, S. (2014). NATO'nun Gelişen Tehdit Algısı: 21. Yüzyılda Siber Güvenlik. *Uluslararası İlişkiler Dergisi*. 10(40): 101-130.

Birinci, N. ve Aydemir, B. (2020). Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi: Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefleri Açısından Fırsatlar ve Zorluklar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(383): 73-88.

Bozdoğanoglu, B. (2020). *Dijitalleşme Süreci ve Vergilendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozkurt, A., Hamutoğlu, N. B., Kaban, A. L., Taşçı, G. ve Aykul, M. (2021). Dijital Bilgi Çağı: Dijital Toplum, Dijital Dönüşüm, Dijital Eğitim ve Dijital Yeterlilikler. *Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*, 7(2): 35-63.

Bukht, R. ve Heeks, R. (2017). *Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy*. Manchester: Centre for Development Informatics Global Development Institute, SEED University of Manchester.

<https://bit.ly/3v7maoI>, (26.06.2021).

Bulut, C. ve Süleymanov, E. (2015). *Dövlət Maliyyəsi*. Bakı: Qafqaz Universiteti Nəşri.

Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu Ekonomisine Giriş*. İstanbul: Batı Türkelı Yayıncılık.

Cabbarov, M. (18.02.2019). Rəqəmsal İnzibatçılıq və Vergi Xidmətləri. “*Vergilər. Şəffaflıq. İnkişaf*” Forumu.

<https://bit.ly/3vPHrne>, (22.12.2021).

Cəfərli, E. ve Mustafayev, S. (30.05.2013). Azərbaycan ilə Avropa Birliyi Arasında Səmərəli Əməkdaşlığın Real Nəticələrindən Biri. *Vergilər Qəzeti*. 20(660). <https://bit.ly/38t5JeC>, (17.12.2021).

Collard, A. (2018). Embracing Digital Transformation the HMRC Way. *Impact of Digitalisation on The Transformation of Tax Administrations*. Budapest: IOTA <https://bit.ly/3kfY1an>, (15.07.2021).

Çal, S. (2007). Kamu Hizmeti: Bir Tanım Denemesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2):559-655.

Çal, S. (2008). *Kamu Hizmeti ve İmtiyazın Dönüşüm Öyküsü*. Ankara: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Yayını.

Çal, S. (2009). *Kamu Hizmeti Kavramı Üzerine Kimi Düşünceler*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.

Çarıkçı, O. (2010). Türkiyede E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12): 95-122.

Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 2(1): 79-86.

Deloitte. (2019a). *Technology, Media, and Telecommunications Predictions*. <https://bit.ly/3vPHVto>, (30.06.2021).

Deloitte. (2019b). *Digital Transformation and Tax: Time for a New Operating Model?* <https://bit.ly/3KngPzh>, (09.07.2021).

DEMİRCİ, N. M. K., MERCAN, N., Emine, O. Y. U. R. ve DEMİRCİ, K. (2013). Alvin Toffler'a Göre Bilgi Çağının Yeni Paradigması: Kaos Teorisi. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 8(1): 115-127.

Demirel, D. (2006). Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: "Etkin Devlet". *Sayıştay Dergisi*. 17(60):105-128.

Denhardt, J. V. ve Denhardt, R. B. (2007). *The New Public Service: Serving, Not Steering*. New York: M. E. Sharpe.

Derbil, S. (1950). Kamu Hizmeti Nedir? *Ankara Üniversitesi Hukuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7(3):28-36.

Dikmen, S. ve Çiçek, H. G. (2020). Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü. *Bilişim Çağında Vergi Hukuku*. (ss. 153-173). Bursa: Ekin Yayınevi.  
<https://bit.ly/3rajdTe>, (08.07.2021).

Doğan, K. C., & Ustakara, F. (2013). Kamuda Bir Yapılanma Dönüşümü Olarak E-Devlet ve E-Yönetişim İlişkisi Üzerine. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 2(3): 1-11.

Duguít, L. (1954). *Kamu Hukuku Dersleri*. Çev. Süheyp Derbil. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Duran, L. (1982). *İdare Hukuku ders Notları*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Duran, L. (1991). Yap-İşlet-Devret. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. 46(1-2): 147-170.

Erdem., M. B. (1978). *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.  
<https://bit.ly/37kUSmQ> (20.06.2021).

Ernst & Young. (2019a). *Why More Digital Tax Administration May Mean More Risks for Boards*.

<https://go.ey.com/37RIydX>, (12.07.2021).

Ernst & Young. (2019b). *How Tax Can Shape Transformation*.

<https://go.ey.com/3vRqXep>, (13.07.2021).

Ernst & Young. (2019c). *How Russia is Using Technology to Transform Tax Administration*.

<https://go.ey.com/3Kk6hkf>, (14.07.2021).

Əsədov, A. (26.06.2013). Vergi Sahəsində Ən Müasir və Şəffaf Elektron Audit Sistemi Tətbiq Olunur. *Vergilər Qəzeti*. 24(664).

<https://bit.ly/3ODYMrR>, (14.12.2021).

Eshet, Y. (2002). Digital literacy: A New Terminology Framework and Its Application to The Design of Meaningful Technology-Based Learning Environments (pp. 493-498). *Association for the Advancement of Computing in Education (AACE)*.

<https://bit.ly/3OzJCUm>, (30.11.2021).

Farazmand, A. (2006). The New World Order and Global Public Administration: A Critical Essay. *Comparative Public Administration: The Essential Readings*. 15: 701-728.

Ferrari, A., Punie, Y. ve Redecker, C. (2012). Understanding Digital Competence in the 21st Century: An Analysis of Current Frameworks. In *European Conference on Technology Enhanced Learning* (pp. 79-92). Springer, Berlin, Heidelberg.

<https://bit.ly/3MACYvj>, (30.11.2021).

Fırat, S. Ü. ve Fırat, O. Z. (2017). Sanayi 4.0 Devrimi Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Kavramlar, Küresel Gelişmeler ve Türkiye. *Toprak İşveren Dergisi*, (114): 10-23.

Fichman, R. G., Dos Santos, B.L. ve Zheng, Z. (2014). Digital Innovation as a Fundamental and Powerful Concept in the Information Systems Curriculum. *Management Information Systems Research Center, University of Minnesota*. 38(2): 329-354.

<https://bit.ly/36nMWRq> (20.07.2021).

Gadzala, A. (2018). 3D Printing: Shaping Africa's Future. *Atlantic Council*. <https://bit.ly/3kkYVCo>, (30.06.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Plan*. Ankara.

Gerçek, A., Gerger, G.Ç., Taşkın, Ç., Bakar, F. ve Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

GERGER, G. Ç. (2019). Gelir İdarelerinde Dijitalleşme: Yapay Zekâ ve Nesnelerin İnternetine Bir Bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(364): 43-50.

Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner T. ve Berk, K. (2015). *İdare Hukuku*. İstanbul: Der Kitabevi.

Global Financial Integrity. (2015). *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013*.

<https://bit.ly/36XGiSc>, (07.07.2021).

Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi

Gözler, K. ve Kaplan, G. (2015). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Gözübüyük, A. Ş. ve Tan T. (2019). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Gubbi, J., Buyya, R., Marusic, S., ve Palaniswami, M. (2013). Internet of Things (IoT): A Vision, Architectural Elements, and Future Directions. *Future Generation Computer Systems*, 29(7): 1645-1660.

Gül, H. (2018). Dijitalleşmenin Kamu Yönetimi ve Politikaları ile Bu Alanlardaki Araştırmalara Etkileri. *Yasama Dergisi*, (36): 5-26.

Gülan, A. (1988). Kamu Hizmeti Kavramı. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*. 9(1-3):147-159.

Gümüšoğlu, Ş., Pırnar, İ., Akan, P., ve Akbaba, A. (2007). *Hizmet Kalitesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Hamutoğlu, N. B., Güngören, Ö. C., Uyanık, G. K. ve Erdoğan, D. G. (2017). Dijital Okuryazarlık Ölçeği: Türkçe'ye Uyarlama Çalışması. *Ege Eğitim Dergisi*, 18(1): 408-429.

Hasanov, V. (2009). *Azerbaycan Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Heikura, M. (2018). Digital Transformation Challenges and Possible Solutions Through International Cooperation. *Impact of Digitalisation on The Transformation of Tax Administrations*. Budapest: IOTA  
<https://bit.ly/3KtGID2>, (15.07.2021).

HM Revenue & Customs. (2020). *Impact of Making Tax Digital for VAT*.  
<https://bit.ly/3vcd5Ls>, (10.09.2021).

HP & AT Kearney. (2018). *3D Printing: Ensuring Manufacturing Leadership in the 21st Century*.

<https://bit.ly/3kkLWAW>, (30.06.2021)

Hüseynov, M. (2009). Vergilərin Yaranması və İnkişaf Tarixi. *Vergilər və Vergitutma* (1-22). Bakı: Maliyyə-Elm Tədris Mərkəzi.

ICAEW. (2019). *Digitalisation Of Tax: International Perspectives*.

<https://bit.ly/3vnz3fM>, (12.07.2021).

İçöz, O. (2005). *Hizmet Pazarlaması*. Ankara: Turhan Kitabevi.

İkramqızı, F. (25.03.2020). ƏDV-nin Qaytarılması. *Vergilər Sosial-İqtisadi Onlayn Qəzeti*.

<https://bit.ly/37M3l2w>, (22.12.2021).

İlyasov, R. (2016). *Vergi Sisteminin Elektron Hökumət Layihəsinə İntegrasiyası*.

<https://bit.ly/3KgX6kt>, (02.12.2021).

Kalaycı, C. (2013). Dijital Bölünmə, Dijital Yoksulluk Ve Uluslararası ticaret. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(3): 145-162.

Kamber, E. ve Bolatan, G. İ. S. (2019). Endüstri 4.0 Türkiye Farkındalığı. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(30): 836-847.

Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (115): 212-242.

Karahan, K. (2000). *Hizmet Pazarlaması*. İstanbul: Beta Yayınları Dağıtım A.Ş.

Karahanogulları, O. (2015). *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)*. Ankara:Turhan Kitabevi.

Karakaş, S., Rukancı, F., ve Anameriç, H. (2009). *Belge Yönetimi ve Arşiv Terimleri Sözlüğü*. Ankara: Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü.

<https://bit.ly/3M7NWwR>, (25.06.2021).

Katsonis, M. ve Botros, A. (2015). Digital Government: A Primer and Professional Perspectives. *Australian Journal of Public Administration*, 74(1): 42-52.

Katz, R. L. (2017). *Social and Economic Impact of Digital Transformation*. International Telecommunications Union.

<https://bit.ly/3Ohsrab> (20.07.2021).

Kevük, S. (2006). Bilgi ekonomisi. *Journal of Yaşar University*, 1(4): 319-350.

Kılıç, R. (2011). Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(14): 364-376.

Kılıçbay, A. (1991). *Türk Ekonomisi: Modeller, Politikalar, Stratejiler*. Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Kırbaş, S. (2002). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kırışık, F., ve Sezer, Ö. (2015). Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Kamu Politikası Oluşturma Sürecindeki Rolü. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2): 199-215.

Kızılot, Ş. ve Kızılot, A. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Knickrehm, M., Berthon B. ve Daugherty P. (2016). Digital Disruption: The Growth Multiplier. *Accenture Strategy*.

<https://bit.ly/3vKNCZz>, (28.06.2021).

Kocacık, F. (2003). Bilgi Toplumu ve Türkiye. *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 27(1): 1-10.

Koç, E. (2018). *Hizmet Pazarlaması ve Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kozak, N., Özel, Ç. H., Aksöz, E. O. ve Aktaş, E. (2019). *Hizmet Pazarlaması*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Köroğlu, Y. (2017). Yapay Zeka'nın Teorik ve Pratik Sınırları. *Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi*.

<https://bit.ly/3ydM11x>, (02.07.2021).

Maraş, G. (2011). Kamu Yönetimlerinde E-devlet ve E-demokrasi İlişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37): 121-144.

Məcidov, M. (2013). *Vergi Sistemi*. Bakı: Biznes Universiteti Nəşriyyatı.

Meder, M. (2001). Bilgi Toplumu Ve Toplumsal Değişim. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 9(9): 72-81.

Məmmədov, F., Musayev, A., Sadıqov, M., Kəlbəyev, Y. ve Rzayev, Z. (2010). *Vergilər və Vergitutma*. Bakı: Çarşıoğlu.

Məmmədova, X. (2013). *E-Dünya Təcrübəsi Əsasında Yeni "Elektron-Azərbaycan" Modelinin Tətbiqi Yollarının Əsas İnkişaf İstiqamətləri*.

<https://bit.ly/38xsLRL>, (08.12.2021).

Miçooğulları, S. Ü. (2018). Yeni Ekonomide Dijital Emek. *International Journal of Labour Life and Social Policy*, 1(1): 5-17.

Mossberger, K., Tolbert, C. J. ve McNeal, R. S. (2008). *Digital Citizenship: The Internet, Society and Participation*. USA: The MIT Press.

Nazarov, M. A., Mikhaleva, O. L. ve Chernousova, K. S. (2019). Digital Transformation of Tax Administration. In *International Scientific Conference “Digital Transformation of the Economy: Challenges, Trends, New Opportunities”* (pp. 144-149). Springer, Cham.  
<https://bit.ly/3vo2jDa>, (10.09.2021).

Nəbiyev, İ. (2011). Azərbaycanca Vergi Sisteminin Tarixi. *Azərbaycanın Vergi Xəbərləri*. 1(6): 87-106.

Nohutçu, A. ve Demirel, D. (2005). Türkiye’deki E-Devlet Uygulamaları. *Türk İdare Dergisi*, 77(447): 35-58.

OECD. (2001). *Understanding The Digital Divide*.  
<https://bit.ly/3kgsLbp>, (01.12.2021).

OECD. (2014). Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. 240. *OECD Digital Economy Papers*.  
<https://bit.ly/3OJbi9y>, (30.06.2021).

OECD. (2016). *Ministerial Declaration on The Digital Economy: Innovation, Growth and Social Prosperity*. Cancún Declaration.  
<https://bit.ly/3vnLoz3> (10.07.2021).

OECD. (2016). *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*.  
<https://bit.ly/38wg21m>, (07.07.2021).

OECD. (2019). *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2019b). *Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for The Future*. <https://bit.ly/3OG20uV>, (04.07.2021).

OECD. (2020). Digital Government in Mexico: Sustainable and Inclusive Transformation. *OECD, Digital Government Studies*. <https://bit.ly/3K1RN3o>, (20.07.2021).

Oğurlu, Y. (2010). *İdare Hukukunda E-Devlet Dönüşümü ve Dijitalleşen Kamu Hizmeti*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Onar, S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

Orak, C. Ç. (2007). Kamu Hizmeti: Tabula Rasa, Avrupa Birliği Sürecinde Nasıl Doldurulacak?". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 19(68):161-240.

Ozansoy, C. (1997). Türkiye'de Kamu Hizmeti Tartışmaları: Bir Hamaset ve Habaset Alanı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 46(1): 85-100.

Ömürgönülşen, U. (2003). "İdare" Terimi Niçin Korunmalı ve Yaşatılmalıdır? *İdarecinin Sesi Dergisi*. 15(96):54-56.

Öz., E. ve Karakurt B. (2007). Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*. 44(510): 80-90.

Özay, İ. (1998). Türkiye'deki Klasik Kamu Hizmeti Anlayışı: "Çok Yaşa" Ya Da "A Tes Amour". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 56(1-4):293-295.

Özay, İ. (2002). *Günüşiğinde Yönetim*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.

Özer, M. A. (2017). Yönetişimden Dijital Yönetişime: Paradigma Değişiminin Teknolojik Boyutu. *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 6(16): 457-479.

Özer., İ. (1972). Vergi İdaresi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 0(22): 45-83.  
ÖZSAĞIR, A. (2008). Dünden Bugüne Büyümenin Dinamiği. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2008(1): 332-347.

Öztürk, A. (2011). *Hizmet Pazarlaması*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Öztürk, L. (2005). Türkiye’de Dijital Eşitsizlik-Tübitak-Bilten Anketleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1): 111-131.

Pehlivan, O. (2019). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Yayınevi.

Pehlivan., O. (1987). Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri. *Vergi Dünyası*. (75)

PWC. (2017). *Digital Transformation of Tax Administration*. <https://pwc.to/3vN4j6T>, (07.07.2021).

Qarayev, İ. (2018). *Azərbaycan Respublikasının Vergi Sistemi və Vergi Siyasəti: Təkamül Dövrü, Müasir Vəziyyəti və Təkmilləşdirilməsi İstiqamətləri*. Şamaxı: Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi.

Quliyev, Ş. (2018). *Müasir Dövrədə Azərbaycan Respublikasının Vergi Qanunvericiliyi Sistemi və Təkmilləşdirilməsi İstiqamətləri*. (Lisans Bitirmə Tezi). Bakı: Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti.

Rahmanov, F., Suleymanov, E. ve Ibrahimova, K. (2020). Azerbaycan’da Kamu Hizmet Kalitesinin Artırılmasında E-Devlet Innovativ Teknoloji Kullanımının Gelişimi. *International Conference on Eurasian Economies*. <https://bit.ly/3uqAYiQ>, (30.11.2021).

Ribble, M. S., Bailey, G. D. ve Ross, T. W. (2004). Digital Citizenship: Addressing Appropriate Technology Behavior. *Learning & Leading with Technology*, 32(1):5-12.

Rogers, E. M. (2001). The Digital Divide. *Convergence*, 7(4): 96-111.

Rona, A. (2008). *Vatandaşlık Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Rzayev, P., Məmmədov, Ə., Xəlilov, Ş., Hüseynov, E., Seyfullayev, İ. ve Balakışiyeva, Y. (2014). *Vergiyə Giriş*. Şamaxı: Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi.

Salahov, E. (27.12.2021). Ölkəmizin Vergi Sistemi Ciddi Dəyişikliklər Astanasındadır. *Vergilər Qəzeti*. 49-52(946).

<https://bit.ly/3Km5j78>, (16.12.2021).

Savaş, V. F. (1998). Anayasa Mahkemesi ve Özelleştirme: İktisadi Yaklaşım. *Anayasa Yargısı Dergisi*. 15(137): 79-98.

Sezer, Ö. ve Vural, T. (2010). Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Yetki ve Görev Paylaşımı. *Maliye Dergisi*. 159(159): 203-221.

Süleymanov, N. (2018). Azərbaycan Xalq Cümhuriyyətinin Vergi Siyasəti. *Azərbaycan Vergi Jurnalı*. 2(137): 47-53.

Synergy Research Group. (2019). *Fourth Quarter Growth in Cloud Services Tops off a Banner Year for Cloud Providers*.

<https://bit.ly/3KnPJYK>, (02.07.2021).

Şaf, M. Y. (2015). Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörünün Makroekonomik Etkileri. *Uluslararası Karşılaştırma ve Türkiye Değerlendirmesi*, T.C. Kalkınma Bakanlığı, Uzmanlık Tezi, Yayın, (2918). <https://bit.ly/3LmZaJ3>, (28.06.2021).

ŞAHNAGİL, S. (2017). Kamu Politikası Oluşturma Sürecinde Bilgi ve İletişim Teknolojileri: E-Devlet Uygulamaları. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1): 77-89.

Şamilli, A. (2017). *Azerbaycan Vergi Sisteminin Analizi Ve Türkiye'de Uygulanan Servet Vergilerinin Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulama Olanaklarının Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tamer, H. Y. ve Övgün, B. (2020). Yapay Zeka Bağlamında Dijital Dönüşüm Ofisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 75(2): 775-803.

Thomas, S. N. (2018). Promoting Digital Citizenship in First-Year Students: Framing Information Literacy as a Tool to Help Peers. *College & Undergraduate Libraries*, 25(1): 52-64.

Toker, T., Akgün, E., Cömert, Z. ve Edip, S. (2021). Eğitimciler için Dijital Yeterlilik Ölçeği: Uyarlama, Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması. *Milli Eğitim Dergisi*, 50(230): 301-328.

Tüleykan, H. (2010). Tarihsel Süreçte Ekonomide Devletin Yeri, Gelişimi ve Yeniden Yapılandırılması. *Bütçe Dünyası Dergisi*. 1(33): 86-114.

Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Tyger, R. L. (2011). *Teacher Candidates' Digital Literacy and Their Technology Integration Efficacy*. <https://bit.ly/3KnXXjA>, (30.11.2021).

Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Ulusoy, A. (1999). Fransız ve Avrupa Birliği Kamu Hizmeti Anlayışlarının Türk Hukukuna Etkisi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 48(1): 165-176.

Ulusoy, A. (2001). *Uluslararası Tahkim ve Kamu Hizmeti*. Ankara: Liberte Yayınları.

Ulusoy, A. (2004). *Kamu Hizmeti İncelemeleri*. İstanbul: Ülke Kitapları.

UNCTAD (2019). *A Framework for Science, Technology and Innovation Policy Reviews: Harnessing Innovation for Sustainable Development*.

<https://bit.ly/3rUINNK>, (01.07.2021).

Uyguç, N. (1998). *Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi: Stratejik Bir Yaklaşım*. İzmir: Dokuz Eylül Yayınları.

Vəlizadə, S. (2012). Azərbaycanın Müasir Vergi Sisteminin Formalaşması İstiqamətində Aparılan İslahatlar, Onların Nəticələri və Perspektiv İnkişafı. *Azərbaycanın Vergi Jurnalı*. 1(4): 181-198.

Vəlizadə, S. (2013). Vergi Sistemi və “Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış” İnkişaf Konsepsiyasından Doğan Tələblər. *Azərbaycanın Vergi Jurnalı*. 1(4): 183-200.

Vergilər Sosial-İqtisadi Onlayn Qəzeti. (04.05.2020). *Pərakəndə Ticarət və ya İaşə Obyektlərindən Alınmış Mallara görə Ödənilən ƏDV-nin Bir Hissəsinin Qaytarılması Mexanizmi Müəyyən Edilib*.

<https://bit.ly/3Kq39mS>, (20.12.2021).

Vergilər Sosial-İqtisadi Onlayn Qəzeti. (27.11.2021). *Süni İntellekt Üzrə Növbəti Tədbir Təşkil Edilib*.

<https://bit.ly/3OGZfti>, (22.12.2021).

Volvach, D. ve Solovyev, M. (2018). Tax Administration in the Digital Era: the FTS of Russia Approach. *Impact of Digitalisation on The Transformation of Tax Administrations*. Budapest: IOTA

<https://bit.ly/3kgLPGe>, (15.07.2021).

Vuković, M. (2018). Towards the Digitization of Tax Administration. *Centre of Excellence of Finance*, 30.

<https://bit.ly/3vhLREd>, (08.07.2021).

WIPO. (2019). *WIPO Technology Trends 2019: Artificial Intelligence*.

<https://bit.ly/3MB7zJi>, (01.07.2021).

Xanməmmədov, Z. (20.06.2020). Rəqəmsallaşmaya Keçid Sürətlənib, Əhalinin Mobil Tətbiqlərdən, Portallardan və Digər Onlayn Xidmətlərdən İstifadə Səviyyəsi Artıb. *Vergilər Sosial-İqtisadi Onlayn Qəzeti*.

<https://bit.ly/3LsiLHW>, (20.12.2021).

Yalçın, S. (2018). 21. Yüzyıl Becerileri ve Bu Becerilerin Ölçülmesinde Kullanılan Araçlar ve Yaklaşımlar. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 51(1): 183-201.

Yalçınkaya, B. ve Cıbaroğlu, M. O. (2019). Dijital Vatandaşlık Algısının İncelenmesi: Ampirik Bir Değerlendirme. *Business & Management Studies: An International Journal*. 7(4): 1188-1208.

Yayla, Y. (2009). *İdare Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Yerlikaya, G. K. (2002). *Yap İşlet Devret Modeli: Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, T., Yasin, M., Karan, N., Özdemir, E., Üstün, G. ve Tekinsoy, Ö. O. (2012). *İdare Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Yıldız, B. ve Akbulut, G. (2017). Dijital Bölünme Çerçevesinde Türkiye'nin Durumunun Değerlendirilmesi. *In The Fifth International Conference in Economics, EconWorld2017@ Rome* (ss. 1-8).

YILMAZ, E., Halil, U. L. U. S. ve Gönen, S. (2015). Bilgi Toplumuna Geçiş ve Siber Güvenlik. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 8(3): 133.

Yontar, A. (2019). Öğretmen Adaylarının Dijital Okuryazarlık Düzeyleri. *Ana Dili Eğitimi Dergisi*, 7(4): 815-824.

