



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**VERGİ DAİRELERİNİN DİJİTALLEŞMESİ KAPSAMINDA
E-HACİZ UYGULAMASININ ÇEŞİTLİ YARGI KARARLARI
IŞIĞINDA İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yasemin ÖZKAYA USLU

Danışman: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT – 2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum **“Vergi Dairelerinin Dijitalleşmesi Kapsamında E-Haciz Uygulamasının Çeşitli Yargı Kararları Işığında İncelenmesi”** adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

(14/04/2023)

Yasemin ÖZKAYA USLU

TEŞEKKÜR

Araştırmamın çeşitli aşamalarında bilgi ve deneyimleriyle yardımlarını esirgemeyen ve katkılarıyla beni yönlendiren başta bölüm hocalarım olmak üzere değerli vaktini ayıran gerekli yönlendirmeleri yapan danışmanım sayın Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a, sabır ve anlayışlarıyla her zaman yanımda olan aileme, eşim Ali USLU ve biricik kızım ile oğluma sonsuz şükranlarımı sunar teşekkür ederim.



ÖZET

VERGİ DAİRELERİNİN DİJİTALLEŞMESİ KAPSAMINDA E-HACİZ UYGULAMASININ ÇEŞİTLİ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA İNCELENMESİ

ÖZKAYA USLU, Yasemin

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Nisan 2023, x + 75 sayfa

Vergiler kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Vergilendirme erkinin bir sonucu olarak cebren tahsil edilebilme özelliğine sahip vergilerin zamanında toplanabilmesi kamu hizmetlerinin aksamadan devam edebilmesi noktasında önem arz etmektedir. Dolayısıyla devletler özelde vergi genelde kamu alacaklarını güvence altına alan bir takım önlemler uygulamaktadır. Bu önlemler ihtiyati tahakkuk, haciz, teminat isteme v.b.'dir. Söz konusu önlemler arasına elektronik dönüşümün ve elektronik devlet süreçlerinin sonucu olarak elektronik haciz de (e-Haciz) girmiştir. Burada önemli olan önlemlerin hukuki açıdan altyapısının iyi bir şekilde hazırlanmış olması ve mükelleflere mağduriyet yaratılmamasıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu alacağı kavramına ve kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlere değinilmiştir. İkinci bölümde Türkiye ve Dünya'da yaşanan e-Dönüşüm süreçlerine ve e-Devlet uygulamalarına yer verilmiştir. Son bölümde ise Türkiye'deki e-Maliye uygulamalarına değinilerek e-haciz uygulaması yargı kararları ışığında irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Alacağı, Haciz, E-Haciz, e-Devlet, e-Maliye

ABSTRACT

INVESTIGATION OF E-CONFISCATION APPLICATION WITHIN THE SCOPE OF DIGITALIZATION OF TAX OFFICES IN THE LIGHT OF VARIOUS COURT OF LAW DECISIONS

ÖZKAYA USLU, Yasemin

Master's Thesis, Finance Scientific

Advisor: Ass. Prof. Doğan BOZDOĞAN

April 2023, x + 75 pages

Taxes have an important place in public revenues. As a result of the taxation power, the timely collection of taxes, which can be collected by force, is important for the continuation of public services without interruption. Therefore, states apply a number of measures to secure public receivables, especially taxes. These measures are precautionary accrual, lien, collateral request, etc. The important thing here is that the legal infrastructure of the measures is well prepared and that the taxpayers are not victimized.

The study consists of three parts. In the first part, the concept of public receivables and the measures that secure public receivables are mentioned. In the second part, e-Transformation processes and e-Government applications in Turkey and the World are given. In the last part, the e-Confiscation application in Turkey is discussed in the light of judicial decisions by referring to the e-Finance applications.

Key Words: Public Receivable, Confiscation, E-Confiscation, e-Government, e-Finance

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
TEŞEKKÜR	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I: KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMU ALACAĞINI GÜVENCE ALTINA ALAN ÖNLEMLER	3
1.1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI.....	3
1.1.1. Asli ve Fer'i Kamu Alacakları	6
1.1.2. Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları.....	7
1.1.3. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları.....	7
1.2. KAMU ALACAĞINI GÜVENCE ALTINA ALAN YÖNTEMLER	8
1.2.1. Teminat İstenmesi.....	10
1.2.2. İhtiyati Haciz	10
1.2.3. İhtiyati Tahakkuk.....	11
1.2.4. Diğer Korunma Hükümleri	12
1.2.5. Teminat İstenmesinin Anayasa'ya Uygunluğu.....	15
1.3. KAMU ALACAĞININ CEBREN (ZORLA) TAHSİLİ.....	15
1.3.1. Cebren Tahsilatın Özellikleri ile Tahsil ve Takip Şekilleri	16
1.3.2. Mal Bildirimi	17
BÖLÜM II: TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER	19
2.1. E-DÖNÜŞÜM.....	19
2.2. E-DEVLET KAVRAMI.....	21
2.2.1. Geleneksel Devlet E-Devlet Ayrımı.....	21
2.2.2. E-Devletin Özellikleri	23
2.2.3. E-Devlet Uygulamalarının Amacı Önemi ve Faydaları.....	24
2.3. TÜRKİYE'DE E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARI.....	27
2.3.1. E-Dönüşüm Türkiye Projesi	34
2.3.2. E-Vergi Sistemi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı E-Devlet Projeleri.....	37
2.3.2.1. VEDOP I Projesi.....	40
2.3.2.2. VEDOP II Projesi	41

2.3.2.3. VEDOP III Projesi.....	42
2.3.2.4. Say2000i Projesi	43
2.4 ÇEŞİTLİ ÜLKELEDE E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARI	44
2.4.1. Amerika’da E-Dönüşüm.....	45
2.4.2. Bulgaristan’da E-Dönüşüm.....	45
2.4.3. İspanya’da E-Dönüşüm	45
2.4.4. Singapur’da E-Dönüşüm	46
2.4.5. Finlandiya’da E-Dönüşüm	47
2.4.6. İngiltere’de E-Dönüşüm	47
2.4.7. Yeni Zelanda’da E-Dönüşüm	48
BÖLÜM III: TÜRKİYE’DE E-MALİYE UYGULAMALARI KAPSAMINDA E-HACİZ UYGULAMASININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	49
3.1. E-MALİYE UYGULAMALARININ GELİŞİMİ	49
3.1.1. E-Beyanname	49
3.1.2. E-Fatura	50
3.1.3. E-Defter.....	51
3.1.4. E-Denetim	52
3.1.5. E-Tebliğat.....	52
3.1.6. E- Tahsilat.....	54
3.2. E- HACİZ UYGULAMASI	55
3.2.1. E-Haczin Kavramsal Çerçevesi.....	56
3.2.2. E-Hacze Yönelik Yapılan Hukuki Düzenlemeler	56
3.2.3. E-Haciz Uygulamasının Olumlu Yönleri	58
3.2.4. E-Haciz Uygulamasının Olumsuz Yönleri	59
3.3. YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VE MEVZUAT AÇISINDAN E-HACİZ SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR.....	60
3.3.1. Yetki Bakımından Ortaya Çıkan Sorunlar	60
3.3.2. Mükellefler ve Bankalar Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar.....	63
SONUÇ.....	66
KAYNAKLAR	69

TABLolar LİSTESİ

Tablo No ve Adı	Sayfa
Tablo 1. Geleneksel Devlet ve e-Devlette Vatandaş-Kamu Yönetimi İlişkisi.....	22
Tablo 2: Türkiye’de İletişim Teknolojilerinin Kullanımı (1997).....	30
Tablo 3: Kamu Kurumlarındaki Diğer Bilişim Ağı Projeleri.....	31
Tablo 4: Türkiye’nin Yıllara Göre e-Devlet Gelişmişlik Sıralaması Puanları.....	33
Tablo 5: VEDOP Aşamaları.....	39
Tablo 6: Yıllar İtibari ile e-Fatura Kullanım Bilgileri.....	51
Tablo 7: E-Defter Uygulamasına Kayıtlı Mükellef Sayısı.....	52
Tablo 8: 2016 Yılından 2022 Yıl Sonuna Kadar e-Tebliğat Sayıları.....	53
Tablo 9: Yıllar İtibari ile e-Tebliğat Sayıları ve Yapılan Tasarruf Tutarı.....	53

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No ve Adı	Sayfa
Şekil 1: Kamu Alacağı Çeşitleri.....	6
Şekil:2: Kamu Kurumlarında E-Dönüşüm Süreci.....	20
Şekil 3: Doğumdan Ölüme Vatandaş Hizmetleri.....	25
Şekil 4: TUENA Projesinin Kapsamı ve İş Planı.....	29
Şekil 5: E-Dönüşüm Türkiye Projesi Organizasyon Şeması.....	35
Şekil 6: VEDOP'un Gelişimi.....	38
Şekil 7: VEDOP I'ın Uygulandığı İller.....	41
Şekil 8: VEDOP II'nin Uygulandığı İller.....	42
Şekil 9: Dünya'da e-Devlet Uygulamalarının Seviyesi.....	44

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	:	Avrupa Birliği
BİT	:	Bilgi İletişim Teknolojileri
BTK	:	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
CAS	:	Country Assistance Strategy
EBTİS	:	Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi
eDTr	:	e-Dönüşüm Türkiye Projesi
EMKAS	:	Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi
ENIAC	:	Electronic Numeral Integrator and Computer
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
TAKBİS	:	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TESİD	:	Türkiye Elektronik Sanayicileri Derneği
TÜBİSAD	:	Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği
KATP	:	Kamu Alacakları Tahsilat Programı
KİK	:	Kamu İhale Kanunu
KMYKK	:	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVKK	:	Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESİD	:	Türk Elektronik Sanayicileri Derneği
TUENA	:	Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapı Ana Ağı
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
TTGV	:	Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı
TÜBİSAD	:	Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği
TÜBİTAK	:	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırmalar Kurumu
VEDOP	:	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VEDOS	:	Vergi Denetmenleri Otomasyonu Sistemi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YÖK	:	Yükseköğretim Kurumu

GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisini artan bir oranda hissettirdiği günümüzde, bilişim ve enformasyon teknolojisi hızla ilerlemektedir. Bilişimde yaşanan gelişmeler internetin hayatın her alanına girmesini gerekli kılmıştır. Öncelikle işletmeler internet teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanmaya başlamış sonrasında ise devlet yönetimleri internetten faydalanma konusunda faaliyete geçmiştir. Sonuç itibariyle kamu yönetimi anlayışında köklü değişimler meydana gelmiştir. Devletlerin bilişim teknolojilerinden yoğun bir şekilde yararlanmaya başlaması elektronik devlet (e-Devlet) kavramını ortaya çıkarmıştır.

e-Devlet, kamu yönetimindeki sorunlara çözüm olma potansiyeline sahip, kamu birimlerinin birbirleriyle entegrasyonunu sağlayan, kamu personelleri ve vatandaşlara başarılı ve hızlı bir hizmet sunan sanal devlet örgütlenmesidir. Bilişim teknolojileri temelli kurulan e-Devlet uygulamaları tüm dünyada gelişim göstermektedir. Bu gelişim günümüzde hızla sürmektedir. e-Devlet uygulamaları kimi ülkelerde çok hızlı gelişim gösterirken bazılarında ise yavaş bir ilerleme katetmektedir. Bunun nedeni ülkelerin ekonomik yapıları ve teknolojik gelişmişliklerindeki farklılıklardır.

e-Devlet olgusu ile Türkiye'nin tanışması 1980'li yıllara dayanmaktadır. Söz konusu yıllarda ekonomik politikaların daha liberal bir yapı kazandığı ve bu minvalde devlet yapısına yönelik birtakım değişim politikalarının uygulanmaya konulduğu gözlemlenmektedir. Türkiye'de e-Devlet uygulamalarının en yoğun yaşandığı kurum Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Özellikle vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmede, vergi alacaklarının hızlı tahsilatının sağlanmasında ve kamu alacaklarının güvence altına alınmasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda yaşanan bu değişim ve dönüşüm oldukça önemlidir. Pek çok hususta vergi dairelerinde e-Devlet yapılanmasına geçilmiştir. Bunlar arasında E-Beyanname, e-Defter, e-Fatura, e-Arşiv, e-Tahsilat, e-Denetim ve e-Haciz uygulamaları oldukça önemlidir. Çalışmada bu uygulamalardan E-Haciz özelinde yargı kararları ışığında değerlendirmeler yapılacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılı Performans Programında, kamu alacaklarının süratle tahsili, takip masraflarının ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması zaman tasarrufu sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılması amacıyla e-Haciz projesini geliştirmiştir. 5479 Sayılı Kanunla üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda hacine imkan veren yasal düzenlemeler yapılmış projenin tarafları olan bankalar ile görüşmeler başlatılarak yine projenin alt yapısı oluşturulmuştur.

Ancak e-Haciz uygulaması ile ilgili hali hazırda problemler mevcuttur ve devam etmektedir. Problemler hem teorik hem de pratikte görülmektedir. Mahkeme kararlarına da yansıyan bu problemlerin çözülerek şeffaf ve adil bir vergi sisteminin sağlanması oldukça önemlidir.

Bu çerçevede çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu alacağı kavramına ve kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlere değinilmiştir. İkinci bölümde Türkiye ve Dünya’da yaşanan e-Dönüşüm süreçlerine ve e-Devlet uygulamalarına yer verilmiştir. Son bölümde ise Türkiye’deki e-Maliye uygulamalarına değinilerek e-haciz uygulaması yargı kararları ışığında irdelenmiştir



BÖLÜM I: KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMU ALACAĞINI GÜVENCE ALTINA ALAN ÖNLEMLER

Günümüz toplumlarında bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişme, insan hayatının her alanına sirayet etmiş durumdadır. Teknolojideki gelişimle birlikte iletişim kanalları çoğalmış, ulaşım ağı genişlemiştir. Kısacası dünya dijital bir dönüşüme uğrayarak toplumsal olarak sosyal, kültürel, yönetim ve diğer pek çok konuda farklı yeniliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu bölümde kamu alacağı kavramına değinilecek ve kamu alacağını güvence altına alan önlemler açıklanacaktır.

1.1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI

Devletin yürütme organları aracılığıyla verilen hizmetler gelir ve gider dengesinin sağlanması amacıyla devlet bütçesi ile yapılmaktadır. Bütçede açık vermemek adına harcamaların ve gelirlerin sistemli bir şekilde takip ve tahsilatının yapılması zorunludur. Burada öncelikle kamu maliyesinin temel ilkelerine değinmek gerekmektedir.

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun (KMYKK) 5. maddesinde kamu maliyesinin temel ilkeleri şöyle sıralanmıştır;

- *Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.*
- *Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.*
- *Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.*
- *Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.*
- *Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.*
- *Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.*
- *Kamu kurumlarının ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda/maliyet-etkinlik ile diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.”*

Yine “5018 sayılı KMYKK’nın 13. maddesinde bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulacak ilkeler şunlardır;

- *Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.*
- *Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.*
- *Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.*
- *Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.*
- *Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.*
- *Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.*
- *Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.*
- *Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.*
- *Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*
- *Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.*
- *Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.*

- *Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.*
- *Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.*
- *Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.*
- *Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.”*

hükümleri yer almaktadır.

Kamu alacağı yükümlülük ve borç ilişkisi sonucu devletin idari işlemler aracılığı ile elde ettiği gelirlerdir. Devletin elde ettiği gelirler ile kamusal hizmetler karşılanacağından Kamu alacağı bu bakımdan imtiyazlı alacaklar kapsamındadır. Diğer bir tanımla; ekonomik sistem içinde aktif ve pasif bir unsur olan devletin ilişkileri nedeniyle kamusal erkin verdiği imtiyazlar aracılığıyla takip ve tahsil ettiği gelirlerdir (Budak ve Benk, 2011, s. 62). Devletin alacaklı taraf olduğu borç ilişkisinde kişi veya kurumlar borçlarını vadesinde ödeyebilecekleri gibi bazen de ödememe güdüsü içinde olabileceklerdir.

Farklı bir tanıma göre kamu alacağı ise; kamusal hizmetlerin finansmanı için devletin kamusal yükümlülükleri ve borç alacak ilişkisine dayanarak idari işlemler sonucu elde edilen gelirlerdir. Kamu geliri de devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi amacıyla yaptığı harcamaları finanse etmek amacıyla anayasaya dayanarak tahsil ve tasarruf ettiği gelirlerdir (Küçük, 2022, s. 67).

Devlet özel hukuk alanına da el atarak borç ilişkisini düzenlediği göz önüne alındığında kendi alacağı için düzenlemeler yapması ve alacaklarını güvence altına alması doğal bir durumdur. Bu nedenle kamuya ait alacakların takip tahsil ve korunmasına yönelik 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun (AATUHK) yürürlüğe girmiştir (Saraçoğlu, Engin ve Arslan, 2017, s. 61).

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde;

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve

aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

denilmekte olup, genel olarak bu maddede sayılan alacaklar kamu alacağını oluşturmaktadır.

Şekil 1’de 6183 sayılı Kanuna göre kamu alacağı çeşitlerine yer verilmiştir. Şekilde görüleceği üzere kamu alacaklarını genelde asli ve fer’i alacaklar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.



Şekil 1 : Kamu Alacağı Çeşitleri

Kaynak: Budak ve Benk, 2011, s. 64

1.1.1. Asli ve Fer’i Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza soruşturmaları ve takiplerine ilişkin giderler, vergi ve para cezalarından oluşmaktadır. Çeşitli kanunlara göre tahsil edilen her türlü vergi resim, harç ve bunlara ait cezalar asli kamu alacağı kapsamına girmektedir (Budak ve Benk, 2011, s. 62). Asli alacaklar içerisinde yer alan vergilerin diğer kamu alacaklarından farkı karşılıksız olmasıdır. Dolayısıyla mükellefler verginin ortaya çıkması ve ödeme safhalarında devletten kendilerine yönelik herhangi bir mal veya hizmet talebinde bulunmamaktadırlar. Herhangi bir mal veya hizmete ilişkin mükellefin devletin sunduğu ilgili hizmetten faydalanmak istemesi gibi bir durumun ortaya çıkması halinde harç ve resim gibi tahsilatlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin limanlara yanaşan gemilerden alınan rıhtım resmi ve üniversitede ikinci öğretimde öğrenim gören

öğrencilerin yatırdıkları harç ücretleri isteğe bağlı bir hizmetten faydalanması nedeniyle doğmaktadır. (Çiftçioğlu vd., 2015, s. 98)

Fer'i kamu alacakları ise, AATUHK hükümlerine göre kamusal alacağın vadesinde ödenmemesi nedeniyle, gecikme ve haksız çıkma zamları, tecil faizi gibi alacaklar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) geçen gecikme faizi ile pişmanlık zammından oluşmaktadır (Budak ve Benk, 2011, s. 65).

1.1.2. Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları

6183 sayılı Kanun'da kamu hizmetlerine tek tek yer verilmemiş olup, bazı istisnalar üzerinde durularak bir kapsam oluşturulması amaçlanmıştır. Kanun'un 1. maddesinde yer alan; *“akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan”* hükmüyle devletin özel hukuk hükümleri uyarınca yapılan işlemler haricindeki tüm gelirlerinin Kanun kapsamı içinde olduğu anlaşılmaktadır. (Budak ve Benk, 2011, s. 66). Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları devletin, belediyelerin, il özel idarelerinin sözleşme, haksız fiil ve iktisaptan kaynaklananlar dışında kalan kamu hizmetleri karşılığında tahsil ettikleri alacaklardır (Çiftçioğlu vd, 2015, s. 99). Belediyelerce tahsil edilen, yol, kanalizasyon, su tesislerine katılma payları, şerefiyeler, kambiyo satış primleri ve gecikme zamları bu alacaklara örnek gösterilebilir (Budak ve Benk, 201, s. 66).

1.1.3. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları

Mükellefler veya borçlular kamu alacaklarını çoğu zaman vadesinde yahut kendi rızaları ile ödeme niyetinde olmayabilir. Bu gibi durumlarda ilgili kamu kurumu tarafından alacağın zorla tahsil edilmesi gerekmektedir. Cebri icraya dayanan bu tahsilat için takip masrafları ortaya çıkmakta ve devlete bir maliyet oluşturmaktadır. Bu tür alacaklara; asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetlerinden doğan alacakların cebren tahsilatı esnasında katlanılan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış gibi giderler örnek verilebilir (Budak ve Benk, 2011, s. 66). Ayrıca son yıllarda bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle e-Tebliğat, e-Haciz, e-Beyanname, e-Bildirge gibi uygulamalar takip masraflarını en az seviyelere çekilmesinde yardımcı olarak zaman ve kaynak tasarrufu sunmaktadır.

1.2. KAMU ALACAĞINI GÜVENCE ALTINA ALAN YÖNTEMLER

Kamu kurumları hazırladıkları yıllık bütçe ile önceden belirledikleri hedef ve politikalara göre hizmet alanlarına ilişkin görevleri yerine getirmek durumundadır. Bütçenin tahminlere dayandırılması ve uygulanan dönemden önce hazırlanması nedeniyle gelir-gider dengesinin korunarak açık verilmemesi amacıyla ilgili dönemde sıkı takibi büyük önem taşımaktadır. Diğer taraftan kamu kesimi alacaklarının vadesinde ödenmemesi nedeniyle gecikme cezası ve faizi gibi ana paranın yanında ek tahsilatlar yapılmakla birlikte kamu hizmetlerinin aksamadan sürdürülebilirliğinin sağlanması alacağın vadesinde tahsil edilmesi ile doğru orantılıdır. Günümüzde kamu alacağının kamu harcamaları ile birlikte arttığı görülmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını sağlayabilmek için vergilerin konusu genişletilmekte, istisna ve indirimler ya azaltılmakta yada kaldırılmakta, vergi oranları yükseltilmekte kısaca ek kaynak oluşturulmaya çalışılmaktadır (Yücelen, 2018, s. 30).

Devletin asli görevleri toplumsal ihtiyaçların karşılanmasıdır. Bu ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla devlet organları aracılığıyla, Anayasadan aldığı yetkiler ile özel kesimden kamu kesimine doğru kaynak aktarmaktadır. (Ay ve Baran, 2014, s. 47). Bu kaynak aktarımı süreci esasen yetkili kurumlarca tahakkuk ettirilen alacakların ilgili mükellef tarafından vadesinde tahsil dairesine ödenmesi ile sona ermektedir. Verginin verilen vade içinde ödenmemesi yahut hiç ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir.

213 sayılı VUK'ta tarh-tahakkuk-tebliğ ve ödeme aşamaları ile verginin tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler vadesi içinde ödenmemektedir. Bu durumda vergi alacaklısı tarafından son bir bildirim yapılarak ödeme emri düzenlenmekte buna rağmen hala borcunu ödemeyenlere 6183 sayılı kanuna istinaden takip işlemleri başlatılarak cebren tahsil yoluna gidilmektedir (Doldur, 2017, s. 187).

6183 sayılı AATUHK'da borcunu ödeme niyetinde olan mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmasını amaç edinirken, kamu alacağının da tahsil edilememe riskine karşı kamu kurumlarını koruyan ve çeşitli ayrıcalıkların tanındığı bazı hakların verildiği koruyucu önlemleri barındırmaktadır (Sarıcaoğlu, 2020, s. 859).

1982 Anayasa'mızın 73. maddesine göre *"herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür."* Ayrıca vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasının amaçlandığından bahsedilmektedir. Dolayısıyla mali

politikalar oluşturulur ve düzenlenir iken dengeli ve adaletli bir vergi dağılımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için ise vergi denetiminin sürekli olması ve tahsilatların zamanında yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bir kısım mükelleflere istisna uygulanırsa, toleranslı davranılırsa veya vergi affı gibi vergilerin ve cezaların tahsilatını düşüren uygulamalar ile vergisini zamanında ödeyen mükellefler bundan olumsuz etkilenecek ödemelerini geciktirmeye hatta ödememe niyetinde olabileceklerdir. Bu da vergi tahsilat oranlarını düşürecektir.

Kamusal bir alacağın korunması ve gelecekte tahsil edilememe riskine karşı AATUHK'un ikinci bölümünde teminat isteme, şahsi kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı gibi müesseseler ile bazı durumlarda mükellefin ödeme vadesi beklemeden dahi süreç başlatılabilmektedir. Ama asıl önemli olan husus vadesi geçtiği halde ödenmemiş olan kamu alacaklarının kısa sürede tahsil edilmesi için gerekli prosedürün başlatılarak gecikmeye mahal verilmeden en kısa sürede tahsil edilerek gelirlere dahil edilmesidir.

6183 sayılı kanunda (9-36. md.) kamu alacağının korunması yöntemleri şöyledir.

- *“Teminat isteme-Şahsi kefalet*

- *İhtiyati haciz*

- *İhtiyati tahakkuk*

Tahakkuk Etmiş kamu Alacaklarının Korunması Yöntemleri

- *Rüçhan hakkı*

- *Amme Alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar*

- *Tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsuplar,*

- *Amme alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler*

- *İptal davası açılması*

- *İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü, bağışlama sayılan tasarruflar*

- *Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar*

- *Amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar*

- *Tasfiye halinde vazifeliler, ortaklığın feshini isteme*

- *Limited şirketlerin amme borçları*

- *Kanuni temsilcilerin sorumluluğu*

- Birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme ”

1.2.1. Teminat İstenmesi

Teminat literatürde bir borcun ödenmesi amacıyla verilen güvence, sigorta veya garanti yahut muhtemel bir zararın karşılanması amacıyla alınan karşılık olarak tanımlanmaktadır (Çiftçioğlu vd, 2015, s. 96). Genel olarak tahsil edilememe riskine karşı alınan bir güvence önlemi olarak adlandırılmaktadır. Vergi icra hukuku açısından kamu alacağının tahsilatının riskli hale gelmesi nedeniyle borçlunun borcuna karşılık bazı değerleri güvence olarak vermesidir (Karadağ, 2012, s. 240) Teminat isteme AATUHK’un 9. maddesinde düzenlenmiş olup, 213 sayılı VUK’a göre ortaya çıkan kamu alacağının tahsili için gerekli işlemlere başlandığında vergi dairesi tarafından ilk hesaplamalara göre belirlenen tutar üzerinden teminat istenmesidir. Kamu alacağının korunmasında alınmış ilk önlemdir. Borçlunun borcuna karşılık kendi mal varlıkları içinden kendi rızası ile belirlediği kıymetler ile alacağın güvence altına alınma amacıyla yapılan bir işlemdir (Çiftçioğlu, vd 2015, s. 96).

1.2.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz vadesi gelmemiş veya gelecekte tahakkuk edecek yahut vadesi geçmesine rağmen ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacağının tahsilatını güvence altına almaya yönelik bir haciz sistemidir (Ay ve Baran 2014, s. 51). İhtiyati haciz 6183 sayılı AATUHK’un 13-16. maddelerinde geçmekte olup, ilgili mahallin en yüksek mülki amirinin (ilde vali, ilçede kaymakam) kararı ile aşağıdaki hallerde uygulanmaktadır.

- Teminat istenmesine ilişkin hallerin ortaya çıkması
- Borçlunun belirli bir ikametgahı yok ise
- Borçlu kaçmış ise veya kaçması, malını kaçırmayı ve çeşitli hilelere başvurması ihtimalinin olması
- Teminat istenmesine rağmen verilen sürede teminat veya kefil göstermemiş yahut gösterdiği kefil kabul edilmemiş ise
- Kamu davası açılmış ise

İhtiyati haciz yukarıdaki sebeplerin ortaya çıkması durumunda herhangi bir süre sınırı olmadan başvuru bir önlem olduğundan kesinleşmeyen, hatta tarh ve tebliğ edilmemiş bütün alacaklar için de uygulanabilecektir. Haciz alacağın tahsili amacıyla doğrudan kullanılan bir yöntem olmasına karşın ihtiyati haciz alacağın tahsiline hizmet

edip yardımcı olan dolaylı bir müessesedir (Karadağ, 2012, s. 241). İhtiyati haciz kararı verginin asli sorumluları yanında bunların kanuni temsilcileri, mirasçıları, varsa kefiller, yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri ve şirket ortakları için de uygulanabilecektir. Danıştay vergi kaçakçılığı yapanlar ve azmettirenler hakkında da ihtiyati haciz kararı alınabileceği kararına varmıştır (Ay ve Baran, 2014, s. 52).

6183 sayılı Kanun'un 14 ve devamı maddelerinde göre İhtiyati hacze konu olan malların istenildiğinde para veya ayni olarak verilmek ve bu malların değerleri depo edilmek yahut ilgili tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikamet eden bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi şartıyla taahhüt senedi alınarak borçluya bırakılma imkanı mevcuttur. İhtiyati haciz işlemine karşı haczin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz edilebilecek olup, borçlu tarafından 6183 sayılı Kanun'un 10/5. maddesinde geçen menkul mallar hariç olacak şekilde teminat göstermesi durumunda ihtiyati haciz kararı kaldırılacaktır.

Borçlu ihtiyati haciz konulmuş malları üzerinde tasarruf hakkına sahip olamayacaktır, aynı şekilde kamu alacaklısı da alacağın vadesi dolmadan haczedilen malların satışı için herhangi bir talepte bulunma hakkına sahip değildir (Ay ve Baran, 2014, s. 52).

1.2.3. İhtiyati Tahakkuk

Tahakkuk vergi hukukuna göre tarhiyatı yapıp tebliğ edilmiş verginin ödenmesi için gerekli safhaya gelmesidir. İhtiyati tahakkuk ise kamu alacağı içinde yalnızca vergi gibi mali yükümlülüklerde öngörülmüş bir güvence sistemidir. İhtiyati tahakkuk devlet açısından vergi tahsilatında önemli bir yer ve güvence oluşturmaktadır. Devletin topladığı vergiler içinde en yüksek payı gelir ve kurumlar vergisi oluşturmakta olup, bu vergiler yıllık olması nedeniyle uzun bir zaman sonra tahsil edilirler. Ayrıca mükellefler bu esnada vergi kaybına neden olan işlemler yapabilmektedirler ve mükellefin yakalanması veya tahsilat tehlikeye girebilmektedir. İhtiyati tahakkuk aracılığı ile uzun bir süre beklenilmeden tahsilat yapılabilir (Çiftçi vd, 2015, s. 110).

6183 sayılı AATUHK'un 17. maddesine göre İhtiyati tahakkukun uygulanabilmesi için aşağıdaki sebeplerin varlığı gerekmektedir.

- Teminat istenmesini gerektiren bir durumun ortaya çıkması,
- Borçlu mükellefin belirli bir kanuni ikametgahının yokluğu,

- Mükellefin kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli işlemlere başvurma olasılığı mevcut ise,
- Mükellefin verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmaması yahut eksik bildirim yapması,
- Mükellefin mallarını muvazaalı olarak elden çıkarması değerini düşürmesi, gerçek olmayan borç altına girmesi gibi sebeplerle tahsilatı zora sokan işlemler nedeniyle takibata başlanması,
- İşletmenin gerçek sahibinin başkası olduğu hakkında delillerin varlığı

Yukarıdaki sebeplerin en az birinin varlığı halinde vergi dairesi müdürünün veya grup müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı henüz tahakkuk ettirilmemiş vergilerin derhal tahakkuk ettirilmesi amacıyla ilgili vergi dairesine yazılı emir verebilir. 6183 sayılı AATUHK'un 15. ve 20. maddelerine göre hakkında ihtiyati tahakkuk ile ihtiyati haciz uygulanan mükellefler ihtiyati tahakkuka karşı 15 gün içinde ilgili vergi dairesine itiraz talebinde bulunabilir.

1.2.4. Diğer Korunma Hükümleri

Kamu alacağına ilişkin diğer korunma yöntemleri 6183 sayılı AATUHK'un ikinci bölümünün IV. kısmında açıklanmaktadır. Buna göre;

Kamu Alacağına Rüçhan Hakkı: Kanun'un 21. maddesinin ilk cümlesi “Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.” denilmektedir. Buna göre kamu kurumu dışındaki herhangi bir kişi veya tüzel kişilik tarafından haczedilen bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacağı için de haciz konulursa kamu alacağı için konulan haciz ilk hacze iştirak edebilir. Diğer taraftan kamu kurumu tarafından konulan haczin kendinden önceki hacze iştirak edebilmesi için haczin aynı mal üzerine konulması ve kesin haciz olması gerekmektedir. AATUHK'un 21. maddesinde hacze iştirak edilirken konulan haczin kesin veya ihtiyati olup olmadığından bahsedilmeyip farklı görüşler olmasına karşın uygulamada ihtiyati haczi de kapsayacak bir şekilde yorumlanmaktadır.

Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin E. 2009/1212, K 2009/2360 ve 26/03/2009 tarihli kararında;

“...6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/1 inci maddesinin uygulanabilmesi ancak kamu alacağı için kesin

haciz konulmuş olması halinde mümkündür. Dosyanın incelenmesinden bir kısım haciz zabıtlarının ihtiyati haciz başlığını taşıdığı görülmüştür. Bu durumda mahkemece davalı vergi dairesi alacakları için konulmuş kesin hacizlerin ve ihtiyati hacizlerin kesinleşip kesinleşmediklerinin saptanması suretiyle bir karar verilmesi gerekir...” denilmektedir.

(Küçük, 2022, s. 71-72).

Mahsuplaşma: vergi dairesi tarafından önceden tahsil edilmiş ancak reddiyat nedeniyle iade edilmesi gerekli olan bir tahsilat var ise iade yapılmadan önce mükellefin vadesi dolmuş bir borcu var ise yapılacak ödeme 6183sayılı AATUHK’un 23. maddesine göre bu borca karşılık mahsup edilmektedir.

İptal Edilerek Hükümsüz Sayılan İşlemler: 6183 sayılı AATUHK’un 27. Maddesindeki kamu borcunu ödemeyen ve mal beyanında bulunmayan veya beyan ettiği mal borcunu karşılamayanların, borçlarının ödeme vadesi başladığı tarihten önceki iki yıl içinde yaptığı bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların bir hükmü bulunmamaktadır. Hükümsüz sayılacak işlemler ise 28, 29, 30. maddelere göre aşağıdaki gibidir;

- “Eş, 3. dereceye kadar kan ve 2. dereceye kadar sıhri hısımlar arasındaki ivazlı tasarruflar,
- Malın değerinden daha düşük bir bedelle satışı,
- Kamu borçlusunun hayatta olduğu müddetçe şartını içeren çeşitli sözleşmeleri
- Teminat göstermeyi önceden taahhüt ettiği durumlar hariç, mevcut borç için verilen rehinler,
- Para veya geçerli bir ödeme araçları dışında yapılan ödemeler,
- Borcun vadesi gelmediği halde erken ödeme yapılması,
- Gerçek bir borç alacak ilişkisine dayanmayan borçlunun amacını veya maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kişilerle mal kaçırmak amacıyla yaptığı işlemler,”

tamamıyla hükümsüzdür. Anılan Kanun’un 30. maddesine göre yukarıdaki maddelerde geçen işlemler sonucu gelir ve mal elde edenlerin işlemleri geçersizdir. Bu kişiler bu malları elden çıkarmış olsalar bile belirlenecek tutara göre ödeme yapmak zorundadırlar.

Tasfiye halinde sorumluluk: Hükmi şahıslar tasfiyesi edilirken bu şirketlerin kamu borçlarının ödenmesi ile ilgili işlemler tasfiye memurları sorumluluğundadır. Hükmi şahsiyeti olmayanların ve Türkiye’deki yabancı kurumların tasfiyesinde vergi sorumluluğu tasfiyeyi yürütenlere geçmektedir (AATUHK md. 32). Tasfiyeden sorumlu olanlar tasfiyenin başlangıcından itibaren üç gün içinde şirkette tasfiye başladığını ilgili vergi dairesine bildirmek zorunda olup, kamu kurumlarının alacaklarını ödemediği veya

sonra ödenmek üzere ayırmadan eldeki varlıkları dağıtamaz herhangi bir tasarrufta bulunamazlar. Tasfiye memurları ve tasfiyeden sorumlu olanlar kamu borçlarından dolayı müteselsilen sorumludurlar. Ayrıca yapılan ödemeler için devletin rücu hakkı da bulunmaktadır (AATUHK md 33).

Limited Şirketin Kamu Borçları: Limited şirket ortakları da şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacaklarına karşı da hisseleri oranında sorumludurlar. Bu şirketlerdeki payların devredilmesinde hisseleri devreden ve devralan kişiler müteselsilen sorumluluğa sahiptirler. Ayrıca borcun tahakkuk ve ödenmesi aşamalarında pay sahiplerinin farklı kişiler olması durumunda bu kişiler de müteselsilen sorumludurlar. (AATUHK md. 35).

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: Tüzel kişilerin temsilcilerinin, küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan (dernek, vakıf vb.) teşekküllerde tahsil edilemeyen kamu alacakları; temsilciler ve bunları yönetenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilmektedir bu kişi veya kurumların Türk vatandaşı olmaması Kanun'un uygulanmasına engel olmayıp yabancı kişi ve kurumlar hakkında da uygulama imkanına sahiptir. Ancak şahsi mal varlıkları ile kamu borcunu ödeyen temsilciler ödedikleri tutarı asıl kamu borçlusuna rücuda bulunabilirler (AATUHK md. 35).

Kamu Alacağını Ödemeden Yapılamayacaklar ve Memurların Sorumlulukları: Aşağıda sayılan işlemlerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu kurumları tarafından kişi ve şirketlere yapılacak ödemelerde vadesi geçmiş borcun olup olmadığına dair belge istenmesini ve borç var ise bu borcun vergi dairesine aktarılacak üzere mükellefe yapılacak ödemedan düşmeden bu ödemeleri yapan kurumlara idari para cezası kesecektir (AATUHK md. 22/A).

- 5018 sayılı KMYKK'a tabi idareler ve bu idareler tarafından kurulan döner sermaye işletmelerinin yapacağı ödemeler,
- 4734 sayılı KİK kapsamındaki kurumlar ile kamu tüzel kişiliğine haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf üniversiteleri hariç) mal-hizmet alımları ve yapım işleri sebebiyle yapılacak ödemeler,
- Nakdi olarak verilen devlet yardımı, teşvik ve destek gibi ödemeler,
- Ticaret sicil harcı, tapu harcı, gemi ve liman harcı, değerli kağıtlar harcı, trafik harcı, bina inşaat harcı, yapı kullanma izin harcı gibi işlemlerde,

Kamu alacağının tahsilatında kullanılabilecek diğer yöntemler 6183 sayılı AATUHK'un 21 ila 36 maddelerinde açıklanmıştır.

1.2.5. Teminat İstenmesinin Anayasa'ya Uygunluğu

Kamu kurumunun cebri gücünü kullanarak AATUHK'un 9. maddesinde geçen teminat istenmesi Anayasaya uygunluğu açısından tartışma içermektedir. İstanbul 6. Vergi Mahkemesi somut norm denetimi yoluyla Kanun'un 9. maddesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Kanun'un 13/1 maddesi (ihtiyati haciz) hükmünü de içeren itiraz başvurusunda haciz işlemlerinin başlatılabilmesi için tahakkuk, ödeme emri gibi süreçlerin tamamlanmasının gerekliliği, teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinde vergi incelemesine başlanmış olunmasının yeterli olduğu, henüz bir tarhiyatın yapılmadan gelecekte doğma ihtimali olan bir kamu alacağının tümünün teminat ve ihtiyati hacze konu edilmesinin hukuk devleti ilkeleriyle ve mülkiyet hakkıyla bağdaşmadığı iddia edilerek Kanun'un ilgili hükümlerinin Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırılığı iddia edilerek iptali istenmiştir (Sarıcaoğlu, 2020, s. 898)

Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme sonucu 15/05/2019 tarihli toplantısında E.2018/142, K.2019/38 karar numarasına göre başvuruya konu edilen istemin Anayasa'ya aykırı olmadığına oybirliği ile karar vermiştir. Gerekçeli kararda yapılan işlemin amacının kamu yararının sağlanması olduğu ve özellikleri itibarıyla kamu alacaklarının özel hukuk alacaklarına göre daha ayrıcalıklı ve öncelikli olduğu, alacağın ödenmeme riskine karşı tahsiline kadar bekleyip ödeme gerçekleşmez ise cebri icra yoluna başvurmayıp kamu alacağını koruyucu tedbirlere başvurulması tahsilatı hızlandırmakta ve kolaylık sağladığı ve mükellefleri borçlarını zamanında ödemeye sevk edici bir rol oynadığından bahsedilmektedir. Ayrıca güvence olarak gösterilen mal varlığı üzerinde idarenin doğrudan icrai bir faaline sebep olmayan teminat istenmesi tedbirinin tahsilatı riskli olabilecek alacaklar açısından gerekli olduğu kararına varılmıştır.

1.3. KAMU ALACAĞININ CEBREN (ZORLA) TAHSİLİ

Sağlık, eğitim, alt ve üst yapı işleri, belediye ve diğer kurumların vatandaşlara sunduğu hizmetler gibi devlet tarafından verilen kamusal hizmetlerin aksamadan sürekliliğinin sağlanması zorunluluk arz etmektedir. Verilen hizmetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması kamusal gelirlerle büyük oranda bağlantılıdır. Tahsilatın yapılmaması veya geç yapılması durumlarında bütçe açıkları oluşarak gelir ve gider

dengesi bozulacak ve ülke borçlanma yoluyla bütçe açığını karşılama niyetinde olabileceğinden toplumsal refah seviyesi gerileyecektir. Bu yüzden mükellef tarafından borcun ödenmemesi durumunda kamu alacağının korunmasının önemi ve gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Buna göre cebren tahsilat mükellefin devlete olan borcunu süresinde ödememesi ve belirli şartlarda geciktirmesi veya hiç ödememesi sebebiyle başvuru bir yöntemdir.

Tahakkuk etmiş ilgili borcun vadesinde ödenmemesi durumunda 6183 sayılı AATUHK'un 55. maddesine göre 15 gün içinde ilgili borcun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerekliliği "ödeme emri" ile mükellefe tebliğ edilmektedir. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferileri ile mahiyeti nereye ne zamana kadar ödeneceği, vadesine kadar ödenmemesi veya mal bildiriminde bulunulmaması durumunda cebren tahsil sürecine gidileceği, mal bildiriminde bulununcaya kadar üç aylık hapis ile cezalandırılacağı, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunulması durumunda da hapis ile cezalandırılacağı hükümleri yazılmaktadır.

Kamu alacağı kapsamında olmakla birlikte, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) parasal cezalarının tahsili ve hapis cezasına dönüştürülmesi konusunda yapılan düzenlemeler 6183 sayılı AATUHK'un genel hükümlerinden ayrı tutulmuştur. Yani TCK kapsamına dahil olan adli para cezalarının, ödenmemesi durumunda bu cezanın hapis cezasına dönüştürülmesi hükmü 6183 sayılı AATUHK'un kapsamı dışında tutulmuştur (Ak, 2015, s. 27).

1.3.1. Cebren Tahsilatın Özellikleri ile Tahsil ve Takip Şekilleri

Kamu alacaklarının cebren tahsilatının belli başlı özelliklerini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Buran, 2013, s. 29):

- Vergi borçlusu tarafından borcun usulüne göre ödenmemesi durumunda bu yöntemle başvurularak borcun tahsili yoluna gidilmektedir.
- Cebren tahsilatın başlatılabilmesi için kanunda yazılı şartların ortaya çıkmış olması gerekmektedir. bu şartlardan birisi dahi eksik olsa cebren tahsilat mümkün değildir. Öncelikle borçlunun vadesinde kamu borcunu ödemiş olması, ödenmeyen kamu borcu için ilgili kurum tarafından borçluya ödeme emri ibraz edilmiş olması ve borçlunun ödeme emri ile kendisine verilen yasal süre içinde borcu ödemiş olması gerekmektedir.

- Cebren tahsilat 6183 sayılı AATUHK’da yazılı usul ve sınırlar dahilinde kamu otoritesine dayanılarak uygulanmaktadır.
- Kamu alacaklısı olan ilgili kamu idaresi aynı zamanda icra dairesi gibi işlem tesis etmekte olup, kamu idaresi re’sen icra takibi yapma yetkisine sahiptir ve süreci kendisi yürütmektedir. 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Seri A, 1 numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile yapılan açıklamalarla *“Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak görevi, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.”* denilmektedir.
- Cebren tahsilattaki amaç kamu alacağının gecikmesinden dolayı biran önce tahsilatın yapılmasıdır. Ancak tahsilat yapılırken 6183 sayılı AATUHK’un 62. maddesi yazılı olan;

“Tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telifetmekle mükelleftir”

hükmüne göre kamu kurumu da mükellefin menfaatini korumakla görevlidir.

6183 sayılı AATUHK’un 54. maddesinde aşağıdaki üç farklı uygulama ile cebren tahsilin yapılabileninden bahsedilmekte olup bu yollardan biri kullanılarak tahsilat gerçekleştirilebilecektir.

- Borçlu mükellef teminat göstermiş ise teminatın paraya çevrilmesi yahut kefil var ise borcun kefilden tahsilinin yapılması amacıyla işlem başlatılması,
- Borçlunun mallarından borcuna tekabül eden kısmının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Kanuni şartların oluşması durumunda borçlu mükellefin iflasının istenerek tahsilatın yapılması

1.3.2. Mal Bildirimi

Kamu kurumu tarafından tahakkuk ettirilmiş ancak borçlu tarafından vadesi geçtiği halde ödenmeyen kamu alacakları için 6183 sayılı AATUHK’un 55. maddesine göre ödeme emri bildirilir. Anılan Kanun’un 59. maddesinde mal bildirimi şöyle açıklanmaktadır;

“borçlunun kendi uhdesinde olan veya üçüncü kişiler üzerindeki mal, alacak ve haklarından borcunu karşılayacak kadarının özelliklerini, değerini ve her türlü gelirini yahut hacze esas mal ve gelirinin bulunmadığını ve hayatını idame şekli ve borcunu nasıl ödeyebileceğinin yazılı veya sözlü ilgili kamu idaresine bildirmesi”

olarak açıklanmaktadır. Sözlü bildirimin ileride bir kanıt teşkil edebilmesi için tutanak altına alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun 337. maddesinin birinci fıkrasında geçen;

“Müddeti içinde beyanda bulunmak üzere mazereti olmaksızın icra dairesine gelmeyen veya yazılı beyanda bulunmayan borçlu, alacaklının şikayeti üzerine, on gün disiplin hapsi ile cezalandırılır. Alacaklının alacağını karşılayacak miktarda malın haczedilmesi veya borcun ödenmesi halinde, bu ceza düşer.”

hükmü Anayasa Mahkemesi’nin 28/2/2008 tarihli ve E.: 2006/71, K.: 2008/69 sayılı Kararı ile 31/5/2005 tarihli ve 5358 sayılı Kanunun 7. maddesiyle iptal edilmiştir. İcra İflas kanunundaki bu değişiklikte kamu alacağının tahsil edilme kabiliyeti azalmış olmaktadır. Zira birçok mükellef borçtan dolayı cezaevine girme korkusuyla borcunu ödemek mecburiyetinde kalmaktaydı. Hapis cezası kalktığı için borcun ödenmesi, borçlunun keyfiyetine bırakılmış olmaktadır.

BÖLÜM II: TÜRKİYE’DE VE DÜNYA’DA E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER

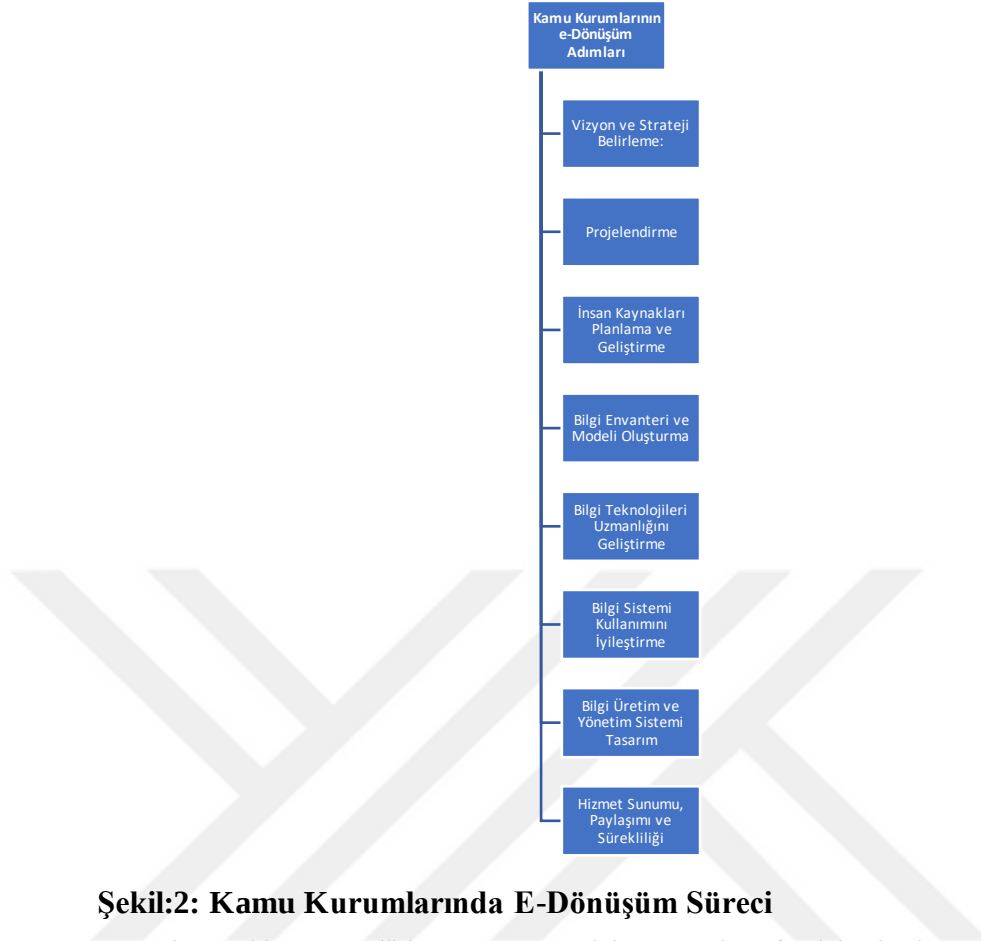
Bu bölümde öncelikle Türkiye’de ve dünyada e-Dönüşüm süreçlerine değinilecektir. Yine e-devlet uygulamalarında yaşanan gelişmeler detaylandırılacak ve farklı ülkelerle karşılaştırmalar yapılacaktır.

2.1. E-DÖNÜŞÜM

Bilgisayarın atası olarak kabul edilen elektronik sayısal entegrelenmiş bilgisayardan (Electronic Numeral Integrator and Computer - ENIAC) günümüze yaklaşık 70 yıllık bir süre geçmiştir. Özellikle 1990’lı yıllarda bilişim teknolojilerindeki değişim ve gelişimin arttığı görülmektedir. Bu dönemde kişisel bilgisayarların hız ve kapasitelerindeki artışla birlikte önce bu bilgisayarlar ağlarından oluşan modeller ile sonra ağların birbirine bağlanmasıyla istemci-sunucu teknolojilerindeki gelişim ile birlikte ana bilgisayar ve kişisel ağlar arası bağlantılar tek merkezden idare edilen ve geniş alanlara yayılmış sistemleri karşımıza çıkarmıştır. Sistem yazılımları, programlama dilleri, verimlilik araçları ve çeşitli uygulama yazılımlarında artış olmuştur (Türkiye Bilişim Derneği, 2004; 3). e-Devlet ilk olarak Amerika Birleşik Devletlerinde 1993 yılında “İnternational Performans Research (Ulusal Performans Araştırması) adlı araştırmada geçtiği görülmektedir (Çelebi, 2018, s. 2).

Yeni dünyada bilim, eğitim, ekonomi, yönetim ve teknoloji gibi pek çok alanda büyük bir değişim görülmektedir. Bu değişim özel sektörün yanında toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında en büyük paya sahip kamu yönetiminde de değişime ayak uydurmasını zorunlu kılmaktadır.

1993 yılında kadar savunma odaklı kullanılan internet bu yıldan itibaren sivilleştikten sonradan muazzam bir kullanıcı sayısı ile e-İş, e-Ticaret, e-Devlet gibi uygulamalar iletişim teknolojilerinin kullanımını arttırmış ve telekomünikasyon sektöründe büyük projeler hayata geçmeye başlamıştır (Türkiye Bilişim Derneği, 2004, s. 4).



Şekil:2: Kamu Kurumlarında E-Dönüşüm Süreci

Kaynak: Türkiye 2. Bilişim Şurası Taslak Rapordan faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

E-Devlet uygulamaları ile mükellefler ve vatandaşlar çeşitli bilgi ve belgelere erişimin yanında vergi ve fatura gibi ödemelerini yapabilmekte kamu ve özel sektör tarafından verilen pek çok hizmete kolaylıkla erişebilmektedir. En önemli özelliği vatandaşların ve mükelleflerin neredeyse günün her saati işlem yapabilmesine imkan sağlayıp işlem yapacağı ilgili kurum veya şirkete gidip sıra beklemesinin önüne geçmektedir. Örneğin önceleri herhangi bir vergi ödemesi için vergi dairesine gidilip ilk olarak tahakkukunun yaptırılması ve daha sonra da ödeme için banka veya vergi dairesine gitmek gerekli iken şimdilerde evden veya ofisten tahakkukun düzenlenerek, yine otomasyon sistemleri aracılığı ile ödeme kolaylıkla yapılabilmektedir. Böylece işlemler daha kolay, hızlı, zaman ve parasal tasarruf sağlanarak gerçekleştirilmektedir.

2.2. E-DEVLET KAVRAMI

Günümüzde bilgi iletişim teknolojileri ile birlikte elektronik devlet (e-Devlet) uygulamaları önem kazanmış ve ön plana çıkmıştır. e-Devlet, vatandaşın devlet ile; devletin vatandaş ile, şirketler ile ve kamu kurumlarının kendi arasındaki fiziki işlemlerin dijitalleştirilmesi sonucu kamu hizmetlerinin hızlı olarak ve kolaylıkla şeffaf, sonuç odaklı ve etkili bir şekilde sunulmasına imkan tanıyan yeni bir kamu yönetimi anlayışıdır (Üstün, 2010, s. 10). Devlet, Platon’a göre “birlikte yaşama zorunluluğundan ortaya çıkan yapı” iken; Aristoteles’e göre doğal bir oluşum”, Hobbes’e göre “kişi ve toplumların savaşını sonlandırmak üzere ortaya çıkan birlik”, Rousseau, Spinoza ve Locke’de “toplumsal sözleşme sonucu oluşan güç”, Fitch’e göre “insan amaçlarının yüce gücü”, Hegel’e göre “tüzel irade biçimi olarak ahlaki din” olarak tanımlanmıştır. Siyasallaşmış otoritenin kurumsal hale dönüşümü olan devlet mekanizması geçmişten bugüne kadar en etkili, en kapsamlı erk olmuştur (Çelebi, 2018, s. 1).

E-Devletin farklı bakış açılarıyla çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bunlar (Ekinci Özyardımcı, 2022, s. 37);

- ❖ Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeyle birlikte hükümetler için kaliteli, hesap verilebilir, şeffaf bir şekilde hizmet sunumu ve bilgilendirme amacıyla yeni fırsatlar oluşturmaktır.
- ❖ Kurumlar tarafından sunulan hizmetlerde bilgi iletişim teknolojilerinden faydalanılması ve vatandaşların yönetime dahil edilmesidir.
- ❖ Vatandaşın beklentileri doğrultusunda teknolojik hizmetleri kaliteli ve zamanında yerine getiren devlet anlayışına sahip olmaktır.
- ❖ Elektronik ticaret faaliyetlerinin kamu yönetiminde de verilmesidir.

2.2.1. Geleneksel Devlet E-Devlet Ayrımı

Devlet bir ülke içinde en güçlü ve kapsamlı yapılanma olduğundan sağlam temellere dayanarak değişim ve gelişime açık olmalıdır. Toplumun isteklerini gözönünde bulunduran ve modernleşmeye dönük talep ve değişim isteklerini karşılayabildiği derecede verimli olabilecektir. Geleneksel devlet ile e-devlet yapılanması arasındaki farkları aşağıdaki tabloda görebilmekteyiz.

Tablo 1. Geleneksel Devlet ve E-Devlette Vatandaş-Kamu Yönetimi İlişkisi

Geleneksel Devlet	Elektronik Devlet
Vatandaşın geri planda olması	Vatandaşın ön planda tutulması
Geleneksel ve birebir iletişim	Dijital iletişim
Üstten alta doğru hiyerarşik yapılanma	Yatay bir ağ yapılanma
Verileri kurumun yüklemesi	Verileri vatandaşın yüklemesi
Yetkililerden cevap beklenmesi	Çağrı merkezi hizmetleri
Personel desteği	Uzman desteği
Personel ile denetim mekanizması	Veri güncellemesi ile denetim
Kesintili hizmet	Kesintisiz hizmet
Yüksek maliyetli işlemler	Düşük maliyetli işlemler
Tek yönlü iletişim	Etkileşimli iletişim
Tek tip olarak verilen hizmetler	Farklılaştırılmış ve kişiselleştirilmiş hizmetler
Hiyerarşik bir yapı	Ağ ve sistem yapılanması
Nakit veya çek ile yapılan parasal işlemler	Elektronik olarak yapılan parasal işlemler

Kaynak: Yurtay vd., 2015, s. 2 – Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 71

Genel olarak incelendiğinde e-devlet düşüncesi geleneksel devletin yerine kullanılıyormuş gibi görünmesine karşın aslında e-devletin geleneksel devleti tamamlamış olması olarak düşünülmektedir. e-Devlet aslen geleneksel devlet hizmetlerinin sunulması aşamasındaki değişiklikler olarak değerlendirilmektedir (Mutioğlu, 2002, s. 962).

Geleneksel devletteki bürokratik işlemler ve çeşitli zorlamalar gibi sebeplerle pek çok hizmete veya belgeye erişimin kısıtlanması, vatandaşın başvurularının geç sonuçlanması veya hiçbir cevap alamaması gibi sebepler de devlete olan güveni zedeleyerek devletin saygınlığını azaltmıştır. E-Devletle birlikte genel olarak aşağıda verilen etkileşimli hizmetler ile vatandaşın olumsuz bakış açısından sıyrılarak devlet saygınlığını arttırmıştır. Bu hizmetler şunlardır (İşler ve Nergiz, 2005, s. 41);

- Tek yönlü bilgi sunma hizmeti
- Çift yönlü etkileşimli iletişim hizmeti
- Tek yahut çift yönlü online işlemler hizmeti

E-Devlet anlayışının gelişimi ile devlet-vatandaş arasındaki yüzyüze etkileşim büyük ölçüde azalmıştır. Personel ve kişilerden kaynaklanan sorunlar ortadan kaldırılarak vatandaşın hizmetlere doğrudan erişimi sağlanmıştır.

Dünyada geleneksel devletten e-devlet uygulamalarının başlangıcına kadar yaşanan gelişimi aşağıdaki gibi sıralandırmak mümkündür (Demirel, 2006, s. 86);

1. Aşama: 1993-1998 Dönemi İnternetin Bilgi Paylaşılması Amacı ile kullanılması

1990'lı yılların sonuna kadar kamu kurumlarının internet siteleri topluma bilgi sunulması amacıyla düzenlenmiştir. Bu dönemde herhangi bir interaktif hizmet sununu yapılmamıştır.

2. Aşama: İşlemlerin on-line olarak yapılması

1990'lı yılların sona doğru kamu kurumları tek taraflı bilgi sağlayıcı konumundan işlemsel modele doğru geçiş yaparak vatandaşın on-line işlem yapabileceği bir sisteme doğru geçiş yapmıştır.

3. Aşama: Bütünleşik Web Siteleri

E-devlet farklı kamu kurumlarının işlemlerinin tek bir sitede toplanmasını gerektirmektedir. Bunun için de hem kamu kurumların birbirleri ile ve özel sektör şirketleri ile işbirliği içinde olmaları gerekmektedir.

2.2.2. E-Devletin Özellikleri

e- Dönüşüm alanında yaşanan gelişim süreci içinde devlet vatandaş ve özel sektör ilişkilerinin büyük oranda elektronik ortama taşınması ile birlikte vatandaşlar ve devlet ilişkilerinin şeffaflaşarak daha hızlı bir şekilde çözülmesi ile devletin etkinliği ve verimliliğinde artışlar meydana gelmiştir.

Elektronikleşme ile birlikte e-devlet uygulamalarının gelişimi de devletin kesintisiz hizmet vermesini sağlamıştır. Böylece zaman ve mekandan bağımsız olarak hizmetlere her zaman ve her yerden ulaşma imkanı doğmuştur. Yine internet ve e-devlet aracılığı ile kamusal hizmetlere ait her türlü bilgiye erişilebilmekte, talep ve şikayetlerini ileterek direkt olarak etkileşimde bulunulabilmekte; hızlı ve zahmetsizce belge, form, rapor gibi çeşitli bilgileri kurumlara sunabilmekte veya bu belgeleri talep edebilmektedir (İşler ve Nergiz, 2005, s. 41)

2.2.3. E-Devlet Uygulamalarının Amacı Önemi ve Faydaları

Dünyada artık bilginin belirleyici olduğu yeni bir anlayış ve modele doğru kaymaya başlamıştır. Bilgi ekonomisi (bilgi temelli ekonomi) ve bunun sonucu olarak “bilgi toplumu” gibi yaklaşım ve kavramlar değişim ve dönüşümün farkında olan ve bu bunları toplumsal faydalar sağlamak ve ülke refahını arttırmak amacıyla kullanan ülkeler için kullanılmaya başlanmıştır. Bilgi toplumu ve bilgi ekonomisinin dört temel dayanağı bulunmakta olup bunlar (Türkiye Bilişim Derneği, 2004, s. 27);

- Bilgi ekonomisi için uygun iş ortamı
- İnovasyon politikaları - İç ve dış kaynaklı inovasyon ortamının geliştirilip yerleştirilmesi amacıyla kaynaklar, girişimler ve kurumlar
- Toplumsal Sermayenin gelişmesi – Yaşam boyu öğrenme ve bilgi okuryazarlığı,
- Bilişim Teknolojileri - Bilgi ekonomisi altyapısı

Yukarıdaki bu dört kavramın eyleme dönüştürülerek ölçülebilir sonuçlara ulaşılmasında bilişim teknolojilerinden yararlanılması Türkiye’nin dünyadaki önde gelen endekslerde yer alabilmesi bakımından son derece önemlidir.

Bilgi toplumunun oluşup gelişebilmesi için temel olarak “bilgi insanı” ve “bilgi organizasyonu” devamında “öğrenen birey ve organizasyonların” varlığı önemlidir. Bu bakımdan bilgi toplumunun temel karakteristik özellikleri “öğrenen toplum” olarak dönüştürülecektir. E-Ekonominin toplumsal birey ve yaşam üzerindeki etkileri ise aşağıdaki başlıklar halinde sıralamak mümkündür. (Boydak Öztaş, 2004, s. 4)

- Tüketici hakları
- Ekonomik hayata katılımın arttırılması
- Yaşam boyu öğrenme ve bilişim okuryazarlığı
- Sayısal parçalanmanın önüne geçilmesi
- Katılımcı ve paylaşımcı bir yönetim anlayışı: e-yönetişim

Geleneksel devlet anlayışına göre, vatandaşlar hükümetlerce verilen hizmetlerden faydalanmak için çok fazla bürokratik işlemle karşılaşmaktadırlar. Basit bürokratik işlemler, çalışanlar tarafından uygulanırken zorlaştırılabilmekte ve sonuçta işlemlerin sürekliliğinin sağlanabilmesi amacıyla çok fazla sayıda personelle iş yapılmakta olup buna bağlı olarak memur sayısı artmaktadır. Diğer taraftan çok kısa sürecek ve basit

işlemler için dahi çok sayıda form hazırlanmakta, imzalar gerekmede ve sonuç almak aylarca sürebilmektedir (Demirel, 2006, s. 83). Günümüzde teknolojinin ve teknolojik cihazların kullanılmadığı hiçbir alan ve sektör bulunmayıp ihtiyaç duyulan bilgiye hızlı bir şekilde ulaşıp işlemlerin kısa sürede sonuçlandırılması hem bir ihtiyaç hem de toplumsal bir gereksinim halini almıştır. Artık kimse bürokrasi ile kağıt imzalamak ve imzalatmak ile uğraşmak istememektedir. Teknoloji kullanımı işlerimizi kolaylaştırıp hızlıca çözüme kavuşturmaktadır. Bu da tarafımızca kimi insanları üşengeçliğe sevkettiği kanaatini uyandırmakta iken kimi insanlar için de zaman ve kaynak tasarrufu olarak dönüş yapmaktadır.

E-Devletin hayata geçmesi ile birlikte verilen hizmetlerin daha ulaşılabilir olması, vatandaşın tercihlerine istinaden çeşitlendirilmesi, toplumsal katılımın artırılması ve bilginin daha hızlı ve rasyonel kullanımı amaçlanmaktadır (İşler ve Nergiz, 2005, s. 44). E-Dönüşüm ve e-Devlet bireylerin ekonomik hayata katılımını artırır iken diğer yandan e-devlet uygulamalarının hayata geçirilmesi için yapılacak eylemleri hızlandırmakta ve hatta zorunlu hale getirmektedir. Çünkü toplumun devletten beklenti ve istekleri artmaktadır. Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi, e-Dönüşümle beraber organizasyonlar da e-iş modeline aşağıdaki evreleri geçerek dönüşeceklerdir (Boydak Öztaş, 2004, s. 11);

1. Personelin iş yapma biçimlerinin değişmesiyle birlikte iş kültüründe değişim
2. İnternetin imkanlarından ve gücünden yararlanılarak işletmede ve kurumda kullanılan teknolojinin gelişimi
3. Bilişim teknolojileri aracılığı ile iç ve dış operasyonel süreçlerdeki değişim
4. İş yapma biçim ve süreçlerdeki değişim



Şekil 3: Doğumdan Ölüme Vatandaş Hizmetleri

Kaynak Türkiye 2. Bilişim Şurası Taslak Rapor, 2004, s. 101

Merkezi ve taşra yönetimi anlayışıyla çok geniş bir şekilde teşkilatlanmış devlet yönetiminde çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bilgi yoksunluğu yanında bilgi çokluğu da sorunlar oluşturabilmekte ve iş süreçlerinde karmaşıklığa neden olabilmektedir. Kaynaklar üzerindeki hakimiyetin zayıflığı ve kirli bilgilerin önemli ölçüde fazla olması yatırım planlarından başlayarak vatandaşa sunulan hizmetlere kadar pek çok kararda verimlilik ve uygunluğu azaltmaktadır. Kamu kurumundaki şekil 3'deki bir iş için farklı kurumlar arasında dolaşmak, bir çok bilgi ve belge talebi vatandaşı psikolojik olarak yıpratmaktadır. Kurumlar arası dolaşmaktan geçen zaman iş kayıplarına kırtasiye, fotokopi, matbu evrak gibi gereksiz harcamalara neden olmaktadır (Türkiye Bilişim Derneği, 2004, s. 127-128).

E-Devlet uygulamasının amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Demirel, 2006, s. 87),

- **Devlet Harcamalarında Tasarruf:** Sistemin benimsenmesiyle vatandaşlar tarafından on-line yapılacak işlemlerde devletin yapacağı harcamalar azalacaktır.
- **Kırtasiye İşlemleri Azalacaktır:** sağlık, vergi, belediye hizmetleri gibi kağıt üzerinden yapılan işlemler elektronik olarak yapılabilecektir.
- **Veri Analizi Yapılabilecektir:** kamu kurumlarındaki işlemlerin elektronik ortamda yapılması ile daha sağlıklı veriler elde edilerek güvenilir analizler yapılabilecektir.
- **Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Artacaktır:** veri ve bilgilerin erişime açık olması ile verilen hizmetler ve yapılan işler kamuoyunun bilgisine sunularak şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışı oluşturulacaktır.
- **Sunulan Hizmet Kalitesi:** Verilen hizmetler standart hale getirileceği için herkese eşit hizmet sunulmuş olacaktır.
- **Kesintisiz Hizmet Sunumu:** İnternet ortamına aktarılan hizmetlerde mesai saati gözetilmeden yedi gün yirmi dört saat kesintisiz hizmet verilecektir.
- **Katılım Artacaktır:** On-line hizmet sunulması ilgili hizmetten faydalanan vatandaş sayısını arttıracaktır.
- **Hızlı ve Kolay Erişim Sağlanacaktır:** teknoloji sayesinde insanlar bulunduğu her yer ve ortamda işlemlerini hızlı ve kolay bir şekilde halledebilecektir.

Yukarıdaki amaçlar doğrultusunda e-devletten beklenen faydalar ise (Ekinci Özyardımcı, 2022, s. 38-40);

- Kamu hizmetlerinin sistematikleştirilerek düzene koyulması,
- İşgücü, zaman, maliyet, enerji, bürokratik işlemlerde tasarruf sağlanması,
- Kesintisiz hizmet sunumuyla kurumlardaki kuyrukların önüne geçilmesi,
- İşlemlerin hızlı bir şekilde en az hata ile tamamlanması,
- Yönetim sürecinde katılımcı vatandaşlığın öne çıkması
- Bürokratik hantallıktan kurtulunarak yönetimde şeffaflık, verimlilik, hesap verebilirliğin artırılması
- Yönetim faktörleri arasında koordinasyonun sağlanması,
- Verilerin aktif olarak kullanılmaya elverişli olması ve tekrar kullanılabilirlikte depolanabilmesi,

2.3. TÜRKİYE’DE E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARI

Geçmişten günümüze kadar insanlığın bir takım karakteristik özelliklerle farklı sosyal süreçlerden geçerek değiştiği bilinmektedir. Bu süreçler; ilk olarak doğayla iç içe olan ve avlanmaya dayanan “ilkel toplum”, ikincisi yerleşik hayata geçilmesiyle “tarım toplumu” sonrasında buhar gücünün kullanımıyla başlayan “sanayi toplumu” ve sonrasında da kaynak olarak bilgi ve teknolojinin kullanımıyla ortaya çıkan “bilgi toplumu” dur. Bilgi toplumlarında, Bilgi iletişim teknolojilerinden (BİT) verimli ve etkin olarak faydalanılması amaçlanmakta olup, bilgiye ve bilginin üretilmesine değer verilmektedir (Pamukoğlu ve Ocak, 2007, s. 55).

E-Devlet uygulamalarının kabulü ve gelişmesindeki en önemli faktörler klasik devlet anlayışındaki hantallık, verimsizlik, farklı kurumların aynı işlem için farklı uygulamalarda bulunması gibi durumlar nedeniyle meşruluklarının halk tarafından sorgulanmaya başlaması ve devlete olan güvenin azalması yatmaktadır. Teknolojideki gelişimin kamu yönetimine yansıtılması ile işlem maliyetleri düşmüş, vatandaş memnuniyeti artmıştır (Beşkardeşler, 2021, s. 34).

Türkiye için Dünya Bankası tarafından hazırlanan ilk ülke destek stratejisi Country Assistance Strategy (CAS), 28.11.2000 tarihinde 2001-2003 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlanmıştır. Program beş konuyu temel almaktadır (Kayıkçı, 2004, s. 4).

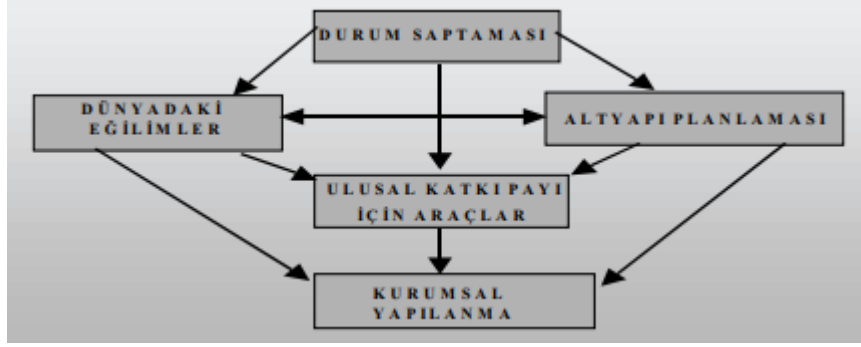
- Büyüme ve istihdam için reformlar yapmak,

- Hesap verebilirliğin geliştirilmesi
- Sosyal hizmet ve güvenliği arttırmak,
- Çevresel felaketleri azaltmak,
- Teknoloji talebine cevap verebilmek

Türkiye’de yaşanan krizler ve darbeler gibi bazı olumsuz süreçlerin sonucunda gizlilik ve içe dönüklük düşüncelerinden kurtulunup şeffaflık ve açıklık uygulamalarına geçilmesi düşüncesi yaygın hale gelmiştir. (Akpınar, 2011, s. 244).

1980’li yılları Türkiye’de kamu yönetiminde dijitalleşmenin başlangıcı olarak kabul edilebilir. 1983 yılında Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu kurularak dijitalleşme için kurumsal bir altyapı oluşturulmuştur. 1993 yılında “Türkiye Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon Projesi” 1997 yılında Ulaştırma Bakanlığı ve TÜBİTAK tarafından e-devlet altyapısının oluşturulması amacıyla Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapı Ana Planı (TUENA) projesi hazırlanmıştır. Ayrıca kamu kurumlarının birbirleri arasında ortak veri tabanı kullanımının sağlanması için Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu tarafından hazırlanan Kamu-Net projesi ile hayata geçirilmiştir (Ekinci Özyardımcı, 2022, s. 43).

Türkiye’de e-devlet alanında yapılan çalışmaları üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi 1993 ve 2006 yıllarını, ikinci bölümü 2006-2010 yıllarını üçüncü kısmı ise 2010 yılından günümüze kadar olan süreyi kapsamaktadır. Türkiye’ye 1993 yılında internetin gelmesiyle birinci kısmı kapsayan on yıllık zamanda e-Devlet uygulamalarının temelini oluşturacak yasal ve teknik altyapı gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaların ilki TUENA olarak adlandırılan Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı’dır. Bu proje Haziran 1999 yılına kadar devam etmiş ve 42 adet rapor hazırlanarak ilgililere sunulmuştur. Bu dönemde hazırlanan diğer bir proje ise KAMUNET projesidir. Bu proje ile bilgi ve iletişim teknolojilerinden maksimum faydalanma amacıyla bir kamu yönetimi sistemi oluşturma amaçlanmış iken maalesef hedeflerin tamamına ulaşamamıştır (Önal, 2020, s. 2).



Şekil 4: TUENA Projesinin Kapsamı ve İş Planı

Kaynak: TUENA, 1999, s. 5

TUENA Projesi ile belirlenmeye çalışılan konular aşağıdaki gibidir (Özata ve Sevinç, 2010, s. 65).

- Türkiye'nin teknoloji alanındaki birikiminin belirlenmesi,
- Dünyadaki teknolojik eğilimlerin belirlenmesi,
- Dünyadaki değişimler ve Türkiye'deki ihtiyaç ve isteklerinin karşılanma oranının araştırılması,
- e-Dönüşüm altyapısına katkıda bulunulabilecek hizmetlerin tespiti,
- Bilgi teknolojilerinde belirlenen hedeflere erişilebilmesi amacıyla kurumsal yapılaşmanın belirlenmesidir

1999 yılı Ekim ayında sonuç raporu yayınlanan TUENA projesiyle Ulaştırma Bakanlığı'nın koordinasyonu ile Genel Kurmay Başkanlığı, MGK Genel Sekreterliği, YÖK, DPT, TESİD, TTGV, TÜBİSAD ve Türk Telekom yetkililerden oluşan yönetim kurulu tarafından proje yönetilmiştir (TUENA, 1999; 4). Proje ile ilk olarak halkın iletişim teknolojilerine yatkınlığı araştırılmıştır. Ekim- Kasım 1997'de nüfusu 20.000'in üzerindeki yerleşim yerlerinde TÜİK tarafından anketler yapılmıştır. Bu anketlerin sonucu aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 2: Türkiye’de İletişim Teknolojilerinin Kullanımı (1997)

İletişim Araçları	Oran (%)
Tele-sekreter	5,8
Faks	1,5
Telefon	81,8
Bilgisayar	6,5
Modem	1,3
İnternet Bağlantısı	1,2

Kaynak: TUENA, 1999, s. 11

Yukarıdaki tabloya göre bilgisayar ve internet kullanımının son derece yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bilgisayarın toplum içinde dağılımının anket sonucuna göre dengesiz olduğu kentlerde kullanılan bilgisayarların %52,5’inin en üst gelir kesiminde olduğu tespit edilmiştir. Türkiye’deki bilgisayarların yaklaşık %80’inin üst ve en üst gelir grubunda yer aldığı tespit edilmiştir (TUENA, 1999, s. 12). Kısacası halkın geniş bir kesimi teknolojiyi kullanamamaktadır.

Tablo 3: Kamu Kurumlarındaki Diğer Bilişim Ağı Projeleri

Kurum	Proje Adı
Tarım Bakanlığı	MIS: (Bilgi yönetim Sistemi) TAP (Tarımsal Araştırma Projesi) TUYAP (Tarımsal Uygulama, Araştırma ve Yayım Projesi) Projesi TAP (Tarımsal Araştırma Projesi) TUYAP (Tarımsal Uygulama, Araştırma ve Yayım Projesi)
TOBB	Borsalar Arası Bilgi Ağı Projesi, Odalar Arası Bilgi Ağı Projesi
Milli Eğitim Bakanlığı	MEB-NET (MEB Yönetim Bilgi Sis.) MEBSİS (İLSİS-OKULSİS-PERSİS Projeleri), DÖNERSİS Projesi, BİLDEMER (Bilgisayar Destekli Meslek Rehberliği Projesi), Etkileşimli Uzaktan Eğitim Kablo Yayıncılığı Uygulamaları Projesi, Açıköğretim Lisesi, EMP (Eğitimde Modernizasyon Projesi)
Çalışma Bakanlığı	SSK Projesi, Bağ-Kur Projesi
Orman Bakanlığı	Coğrafi Sistemler Bilgi Projesi
Sanayi Bakanlığı	Elektronik Ticaret Projesi, KOSBİLTOP (Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Bilgi Toplama Projesi), KOSGEB KOBİ-NET
Maliye Bakanlığı	Maliye Bakanlığı Projesi, GEL-NET Projesi, VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) Saymanlık Projesi, Emekli Sandığı Projesi, Hukuk Bilişim Sistemi Projesi, TAKBİS (Tapu Kadastro Bilişim Sistemi Projesi), Milli Emlak Projesi
Sağlık Bakanlığı	TSİM, ÇKYM, HBS
Emniyet Genel Müdürlüğü	POLNET 2000 Projesi, Mobil Bilgisayar Projesi, Adli Sicil Projesi
Karayolları Genel Müdürlüğü	Yol Bilgi Ağı Projesi, Otomatik Geçiş Sistemi Projesi (OGS), Trafik Yönetim Sistemi Projesi, Acil Haberleşme Sistemi Projesi, Coğrafi Bilgi sistemi Projesi
Dış Ticaret Müsteşarlığı	İHRACAT-NET Projesi, (Dış Ticaretin İzlenmesi)
Hazine Müsteşarlığı	HAZİNE-NET
Gümrük Müsteşarlığı	Bilge-Edi Projesi, GİBOS Projesi
İçişleri Bakanlığı	MERNİS (Merkezi Nüfus Sistemi) İLEMOD (İl Envanterinin Modernizasyonu)
T.C.Merkez Bankası	EFİ I Projesi, EFİ II Projesi, EMKT (Elektronik Menkul Kıymet Sistemi), Ulusal Veri Tabanları Projesi
TCDD Genel Müdürlüğü	Rezervasyon ve OMİS (Operasyonel Yönetim Bilişim sistemi), CTC (Merkezi Trafik Kontrol Projesi)
THY Genel Müdürlüğü	Elektronik Bilet Projesi
TÜBİTAK-BİLTEN	ETSOP (Elektronik Ticaret Stratejik Odak Noktası Projesi)
Turizm Bakanlığı	TURİZM-NET Projesi, TURSAB Projesi, Yurtdışı Bürolarla Otomasyon Projesi

Kaynak: www.emo.org.tr'den faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Dünya Ekonomi Forumu tarafından hazırlanan Küresel Bilgi Teknolojisi adlı raporda Türkiye 2002-2003 yılı bakımından 82 ülke içinden 50., 2003-2004 yılı açısından ise 102 ülke içinde 56. sırada yer almıştır. Bu yıllardan sonra Avrupa + çalışmaları bünyesinde e-devlet çalışmaları hızlanmış ve Devlet planlama Teşkilatı bünyesinde kurulmuş olan Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı ve 2003'te uygulanmaya başlanılan e-Türkiye Girişimi Eylem planı öncü ve önemli adımlardan sadece bir kısmı olmuştur. Bu gelişmelerle 2003-2005 yıllarını kapsayan dönemde kamu kurumlarında e-hizmet sunumu süreci başlatılmış ve günümüze kadar artan bir hızla devam etmiştir (Babaoğlu, 2, s. 2022)

2002 yılında hazırlıklarına başlanılıp 2003 yılında uygulamaya konulan e-dönüşüm Türkiye Projesi ile genelde bilgi toplumu özelde e-devlet alanında düzenlenen strateji belgelerinin sayısında ve içeriklerinde büyük bir artış olmuştur. Örneğin Avrupa+ girişimine katılmak amacıyla “*e-Türkiye Girişimi Eylem Planı 2002*” taslak rapor hazırlanmıştır (Önal, 2020, s. 2).

İkinci aşama olan 2006-2010 yıllarının kapsayan dönemde ise bilgi toplumu Stratejisini gerçekleştirmek için yapılan faaliyetleri kapsamaktadır. 2006 yılında Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı hazırlanmıştır. Bu belgeye göre kamu yönetiminin vatandaş odaklı hizmet sunabilmesi amacıyla yapması gerekenler anlatılmaktadır. Buna göre 2008 yılında e-devlet danışma grubu kurularak çalışmalarına başlamıştır. Planda yer alan 111 eylemden online araç tescili, e-adli sicil, şirket kuruluşu, sağlıkta e-randevu, e-ihale, e-vergi, online dava işlemleri, tüketici portalı, kültür portalı, yurtdışına e-ticaret ve e-çevre izni olmak üzere 11 tanesi önceliklendirilmiştir (Önal, 2020, s. 3).

Üçüncü aşamada ise son yıllardaki gelişimler gösterilebilir. Bu aşamada üst düzey politika belgeleri düzenlenip uygulanmıştır. Örneğin “2015-2018 Bilgi Toplumu strateji eylem planı ve ulusal e-devlet stratejisi eylem planı gibi. Ayrıca 3 Eylül 2016 tarih ve 29820 sayılı Resmi Gazete’de e-devlet Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Yürürlüğe girmiştir. E-devlet uygulamasıyla ilişkili olan kanunlar arasında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Elektronik İmza Kanunu, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu gibi kanunlar da yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesi ile birlikte e-Devlet faaliyetlerini koordine eden Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı bünyesinde e-Devlet hizmetleri daire başkanlığı kurulmuştur. Ayrıca Bilgi Teknolojileri ve İletişim

Kurumu (BTK) ve Dijital Dönüşüm Ofisi e-Devlet alanında çalışmalar yürütmektedir (Önal, 2020, s. 5).

Tablo 4 : Türkiye’nin Yıllara Göre e-Devlet Gelişmişlik Sıralaması Puanları

Yıl	Ülke Sayısı	e-Devlet Gelişmişlik Endeksi Sıra ve Puanı	Online Hizmet Endeksi	İletişim Altyapısı Endeksi	İnsan Kaynağı Endeksi
2022	-	48 (0.7983)	0.86	0.6626	0.8722
2020	193	53 (0.7718)	22(0.8588)	79 (0.6280)	52 (0.8287)
2018	193	53 (0.7112)	27(0.8889)	89 (0.4298)	45 (0.8148)
2016	193	68 (0.5900)	68 (0.6014)	87 (0.3775)	48 (0.7910)
2014	193	71 (0,54428)	53 (0,55905)	86 (0,36048)	95 (0,71330)
2012	193	80 (0,5281)	82 (0,4641)	80 (0,3478)	107 (0,7726)
2010	192	69 (0,4780)	62 (0,3460)	68 (0,2581)	108 (0,8339)
2008	192	76 (0.4834)	71 (0,4214)	68 (0,2191)	106 (0,8116)
2005	191	60 (0.4960)	46 (0,5231)	68 (0,1648)	101 (0,8000)
2004	191	57 (0.4892)	38 (0,5328)	69 (0,1648)	110 (0,7700)
2003	191	49 (0.5060)	24 (0,5550)	59 (0,1920)	105 (0,7700)

Kaynak: <https://publicadministration.un.org/en/research/un-e-government-surveys>

Türkiye’de özellikle 1994 ve 2001 ekonomik krizlerinin de etkileriyle yeni kamu yönetimi fikri, globalleşme ve Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde gündeme gelen yeniden yapılanma ihtiyacı çeşitli değişimlerin başlangıcını oluşturmuştur. Karşılaşılan problemler ile bürokrasinin içe dönük uygulamalarından vazgeçip, şeffaflık ve açıklık uygulamalarının genişletilerek (Akpınar, 2011, s. 244) vatandaş odaklı, standartlaştırılmış, hızlı çözümler üretilen bir sistemi varlığını gerekli kılmıştır.

Türkiye’de e-Dönüşüme geçiş süreciyle ilgili yapılan başlıca çalışmalar ise şunlardır;

- “Dünya Bankası: Türkiye Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon Raporu (1993),
- Ulaştırma Bakanlığı-TÜBİTAK: TUENA Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı (1999),
- Dış Ticaret Müsteşarlığı: e-Ticaret Koordinasyon Kurulu (1998-2002),

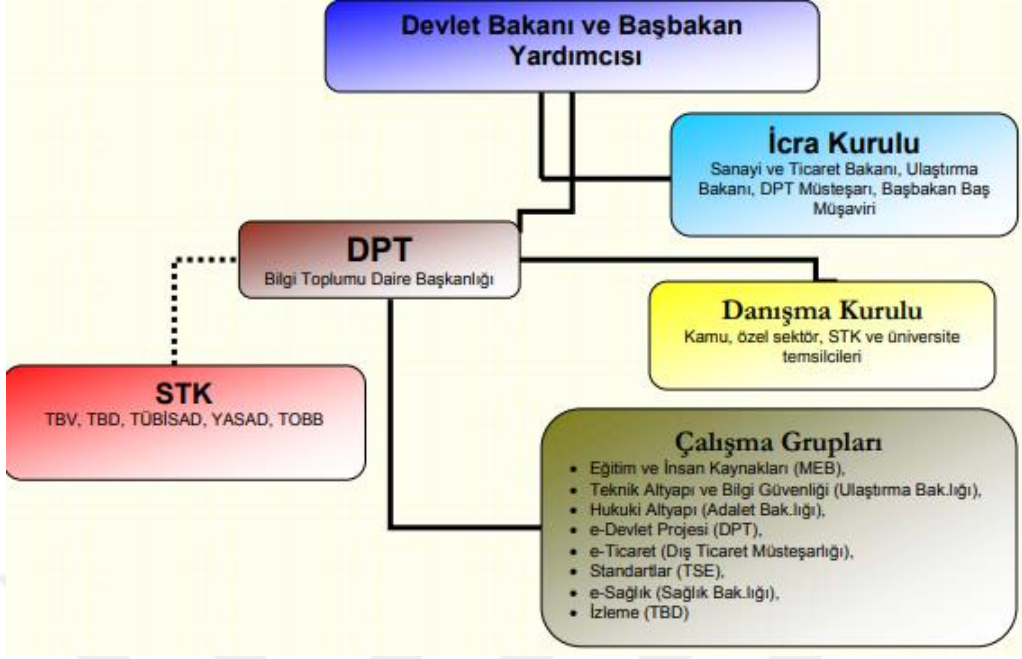
- Başbakanlık: KamuNET (1998-2002),
- Türkiye Bilişim Şurası (Mayıs 2002),
- Başbakanlık: e-Türkiye Girişimi (2001-2002),
- TÜBİTAK: Vizyon 2023 (2002-2004)”

2.3.1. E-Dönüşüm Türkiye Projesi

Türkiye’de kamu kurumlarında bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması, bilgi işlem merkezlerinin kurulması, kamusal bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılması ve kurumların internet sayfalarının kurulması gibi çalışmalar 1990’lı yıllarda başlamıştır. 1999 yılı temmuz ayında ülkede kamu güvenliği, yasal, sosyoekonomik, kurumsal ve diğer alanlarda ulusal bir politikanın geliştirilebilmesi amacıyla “Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana planı-TUENA” projesi hazırlanmıştır. VIII. Beş yıllık Kalkınma Planında; “...temel değerlerimizi ve kimliğimizi koruyarak, bilgi toplumuna geçişin sağlanması ve toplumun yaşam kalitesinin yükseltilmesi...” uzun vadeli temel amaç olarak belirlenmiştir (Karabeyli vd., 2006, s. 24).

E- Dönüşüm yolunda 1999/13, 1999/34 ve 2000/15 sayılı genelgelerle Kamu-Net Üst kurulu ve Teknik Kurulu kurularak “Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana planı-TUENA” hayata geçirilmiştir. 2002/20 Başbakanlı Genelgesi ile Ayrıca Avrupa Birliği Müktesebatına ilişkin Türkiye Ulusal Programında e-Türkiye girişiminin başlatılacağı beyan edilmiştir. 15-16 Haziran 2001 tarihinde gerçekleştirilen Göteborg Devlet ve Hükümet Başkanları zirvesinde AB’ye aday ülkelerinin gerçekleştirmesi öngörülen e-Avrupa+ eylem planı Türkiye tarafından kabul edilerek gerekli çalışmaların başlatılacağı taahhüt edilmiştir. Bu çerçevede altyapı, hukuki altyapı, çeşitli standartlar, güvenlik, elektronik ticaret, yatırımlar ile planlama, arşiv ve dijital depolama, uluslararası değerlendirme ve e-Avrupa+, mevcut durumun tespiti, takip koordinasyon-izleme, e-Sağlık ve e-Çevre alanlarında 13 alt çalışma grubu o dönemde Başbakan Yardımcısına bağlı olarak e-Dönüşüm çalışmalarını sürdürmüştür.

E-Dönüşüm Türkiye projesi ile elektronik imza, e-Devlet ana kapısı, e-Adalet, e-Sağlık, eğitimde internetleşme gibi pek çok projeyi bünyesinde barındıran büyük bir proje oluşturulmuştur.



Şekil 5: E-Dönüşüm Türkiye Projesi Organizasyon Şeması

Kaynak: Karabeyli vd., 2006, s. 26

27 Şubat 2003 tarih ve 2003/12 sayılı Genelge ile de e-dönüşüm Türkiye projesi (eDTr) ile;

- Bilişim teknolojileri politikaları ve kanuni düzenlemelerin Avrupa Birliği müktesebatına uyumlaştırılması
- Toplumun kamusal karar süreçlerine katılımını sağlamak amacıyla gerekli bilişim teknolojilerinin geliştirilmesi,
- Şeffaf ve hesap verebilir bir kamu idaresinin oluşturulması,
- Teknolojik kaynakların kullanılarak kamuda iyi yönetim sisteminin kurulması,
- Teknoloji kullanımının ülkede yaygınlaştırılması,
- Teknolojik alanda kaynak tasarrufunu sağlamak adına aynı özellikteki projelerin bütünleştirilerek kurumlar arasında koordinasyonun sağlanması,
- Yukarıdaki ilkeler doğrultusunda özel sektöre öncülük edilmesi

amaçlanmıştır. E-Dönüşüm Türkiye projesi demokratikleşme genelinde ve kamu yönetimi özelinde yürütülerek çeşitli reform projeleri ve bu projelerin sonuçları dikkate

alınarak çalışmalar sürdürülmüştür. E-Dönüşüm Türkiye Projesi üç aşamadan oluşturulmuştur;

- *Hazırlık Aşaması ve Mevcut Durumun Değerlendirilmesi;* Bu aşamada durum analizi yapılarak “e-dönüşüm Türkiye” projesinin tanıtımı yapılmıştır. Sonrasında hedef ve sapmalar ile problemlerin belirlendiği rapor hazırlanarak durum değerlendirmesi yapılmıştır. Daha sonra çeşitli ülkeler ile görüşmeler, toplantılar düzenlenerek uygulamalara yönelik rapor hazırlanması amaçlanmıştır.
- *Danışmanlık Hizmeti Alımları;* birinci aşamada elde edilen verilere göre ihtiyaçlar ve öncelikler belirlenerek e-dönüşüm ulusal eylem planı ve bu planın koordinasyon ve takibi ile değerlendirme raporu için danışmanlık hizmeti alınması kararlaştırılmıştır.
- *Eylem Planının Uygulanması;* alınan danışmanlık hizmetiyle sadece plan hazırlanması ve rapor sunulması beklenilmemekte olup uygulamanın takip ve değerlendirilmesine de katkılar sağlaması beklenmektedir. Böylelikle uygulamanın ana hatları ortaya çıkarılacak ve Devlet Planlama Teşkilatına raporların iletilmesi sağlanacaktır. Projenin başarılı olması amacıyla tüm kamu kurumu ve kuruluşları koordineli olarak çalışacaklardır.

E-Dönüşüm Türkiye Projesi ile kamu kurumları tarafından sunulan pek çok hizmet internet ortamına taşınmış olmasına rağmen o dönemde bilişim teknolojileri sahiplik ve internet kullanımı düşük olduğundan e-hizmetlerin kullanımı çok düşük seviyelerde olmuştur. Kullanım oranı alt gelir grubunda daha düşük ve bölgelere göre değerlendirildiğinde önemli farklılıklar göstermiştir. Ayrıca internet ücretlerinin yüksekliği de talebi olumsuz etkilemiştir (Karabeyli vd., 2006, s. 14).

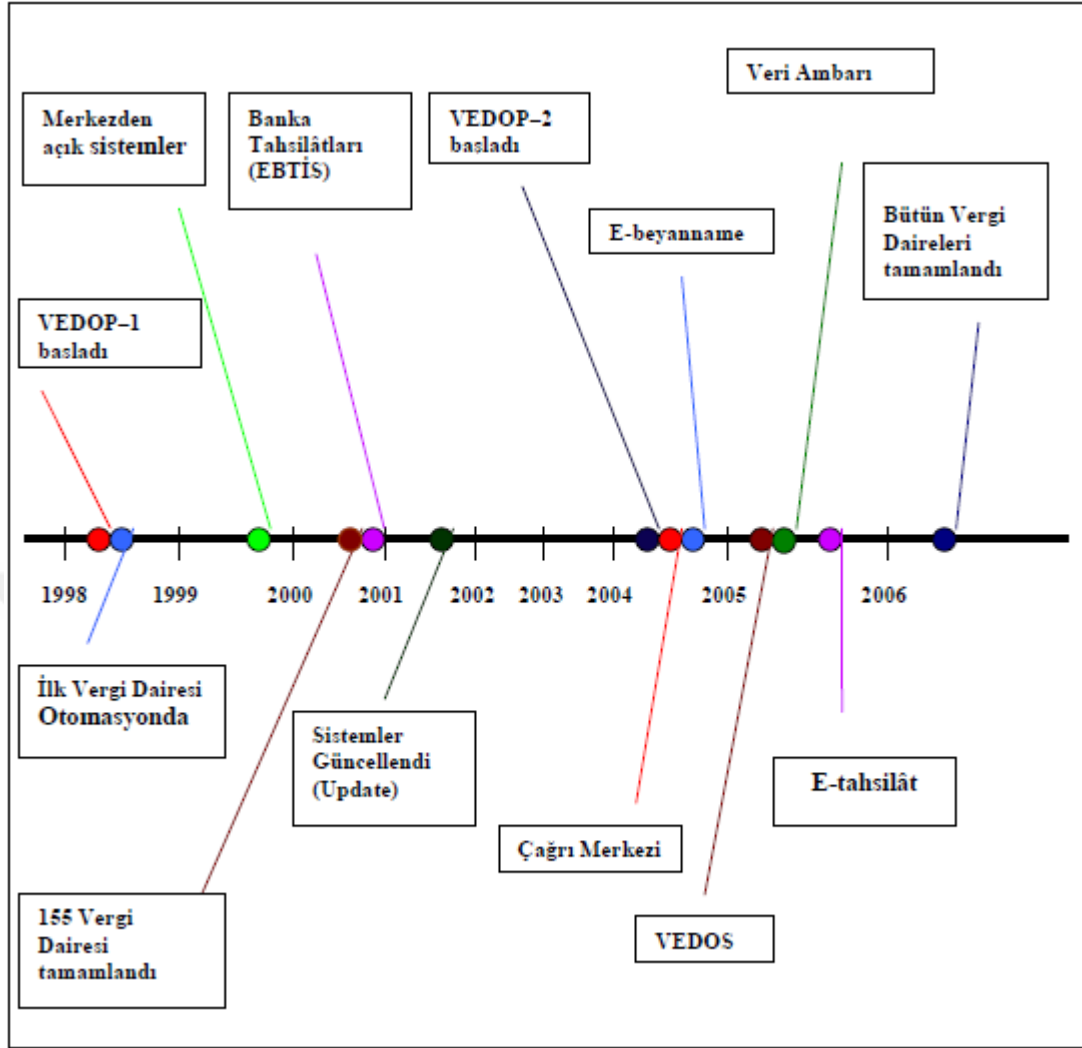
2003'te uygulamaya konulan e-Dönüşüm Türkiye Projesi ve 2006'da “e-Devlet ana kapısı” isimli proje ile vatandaşla toplu şekilde sunulan kamu hizmetlerinin “<http://www.turkiye.gov.tr>” adresli tek bir internet sitesi kurulmuştur. Buna ilaveten verilen e-hizmetlerin geliştirilmesine katkıda bulunan birçok kamu kurumunun e-Devlet uygulamalarını da çeşitlendirdiği görülmektedir (Demir, 2020, s. 2).

2.3.2. E-Vergi Sistemi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı E-Devlet Projeleri

Türkiye’de elektronik vergi sistemi 1998 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından başlatılmıştır. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) vergi dairelerinde yapılan tüm işlemleri kapsayacak ve ortak bir bilişim ağı oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Kısacası vergisel işlemlerin bilgisayarlar aracılığı ile yapılarak iş yüklerinin azaltılması, kayıt dışı işlemlerin ortadan kaldırılması, bilgiye hızlı erişim ve çalışanların verimliliğinin artırılması amaçlanmıştır. 1995 yılında pilot uygulama ile başlayan VEDOP, VEDOP-1 (1998), VEDOP-2 (2004), VEDOP-3 (2007) olarak sürdürülmüştür. VEDOP ile vergi gelirlerinin ve hizmet kalitesinin artırılması, karar vericilere ihtiyaç duydukları bilgilerin kolaylıkla sağlanabilmesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile etkileşimde bulunan kurumlarla etkin bir şekilde çalışılması amaçlanmıştır (Özbek, 2007, s. 51).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan bilişim politikasına göre aşağıdaki hedefler belirlenmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 77);

- Etkinlik, verimlilik ve saydamlık üzerine inşa edilmiş bir Gelir İdaresi,
- Mükellefin müşteri olarak benimsendiği hizmet yapısı,
- Doğru ve zamanında bilgi üretme ve sunma,
- Denetimde etkinliğin sağlanması,
- Teknolojiye ayak uydurabilen idari teşkilatın kurulması,
- Mükellefin işlemlerini uzaktan, hızlı ve güvenilir olarak yapabileceği bir teknolojik alt yapının kurulumu.



Şekil 6: VEDOP'un Gelişimi

Kaynak: Akdemir., 2008, s. 58

VEDOP'un sağladığı faydalar (cybersoft.com.tr);

- Türkiye'deki vergi tahsilatının %85'i otomasyon ve kontrol altına alınmıştır.
- Parasal anlamda Türkiye'deki vergi tahsilatının yaklaşık %55'i Bankalar kanalı ile gerçekleştirilir seviyeye ulaşmıştır.
- Kağıt ortamda gerçekleştirilen bilgi süreçleri online veri aktarımı ile yapılı hale gelmiştir.
- Verilerin düzenli ve zamanında mükellef hesaplarına kayıt yapılmasına olanak sağlanmıştır.

- Internet Vergi Dairesi uygulamasıyla mükellef kayıtlarını takip edilebilme ve adlarına yapılan işlemleri kontrol edebilme olanağı sunulmuştur.

VEDOP projesi ile aşağıdaki işlemlerin otomasyon ile yapılması amaçlanmıştır (Yavaş, 2005, s. 2);

E-Beyanname: Vergi beyannamelerinin internet aracılığıyla düzenlenip gönderilmesi

E-VDO (Vergi Daireleri Otomasyonu): Mevcut Vergi Dairesi işlemlerinin web tabanına uyarlanması

Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi: (EBTİS): Bankaların tahsil ettiği vergi gelirlerine ait verilerin elektronik olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'ne aktarılması

Vergi Denetmenleri Otomasyonu Sistemi: (VEDOS): Vergi denetim personellerinin denetim bulgularını işyerleri haricindeki herhangi bir yerden de merkeze gönderebilmeleri sağlanmıştır.

Çağrı Merkezi: Vergisel işlemlerle ilgili mükelleflerin yararlanabileceği çağrı merkezinin kurulumu gerçekleştirilmiştir.

Veri Ambarı: Kayıt dışılığın kayıt altına alınması ve verginin tabana yayılması sağlanmıştır.

EMKAS (Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi): Bakanlık tarafından belirlenen mükelleflerin defter ve belgelerinin bilgisayar ortamına alınarak arşivlenmiş ve analize tabi tutulmuştur.

Tablo 5: VEDOP Aşamaları

Proje	Maliyet	Süre	Dahil edilen kurumlar	Veriler
VEDOP I	75 milyon Dolar	24 ay	22 il, 10 ilçede 153 vergi dairesi ve 5 defterdarlık	-Tahakkuk ve tahsilat gelirinde %85 oranında takip edilebilme. -Yılda yaklaşık 500.000 sayfa belge tasarrufu -8000 personele 100 bin saat eğitim verilmiştir -200 sunucu, 9.000 işlemci, 10.000 kullanıcı yönetimi, 1,3 Terabyte veritabanı yönetimi
VEDOP II	64 milyon Dolar	15 ay	Tüm vergi daireleri ve defterdarlıklar	-14 bin adam/ay iş yükü tasarrufu (4,2 milyon \$) -6 bin ton kağıt tasarrufu, 117 bin ağaç, 3 milyon \$ -Yıllık 75 milyon online beyannamenin -Çağrı Merkezi kurulması -Her yıl 40 milyon senedin hesaplara otomatik kaydı -15 bin kullanıcıya eğitim -12 Terabyte veri ambarı
VEDOP III	99 milyon Dolar	24 ay	Türkiye genelinde 448 vergi dairesi, 585 mal müdürlüğü	-13.465 bilgisayarın, 6 bin 204 yazıcı dağıtımı -Yıllık 19 bin ton kağıt, 355 bin ağaç ve 8,7 milyon \$ tasarruf -Diğer kurumlarla yazışmalarda Azalma, örn. Gümrük idareleri ile yıllık ortalama 1 milyon yazışma ortadan kalkmıştır -Makbuz bilgilerinin elle girilmemesinden dolayı yıllık 2 bin adam/ay işgücü tasarrufu

Kaynak: (Uğur ve Çütçü, 2008, s. 14)

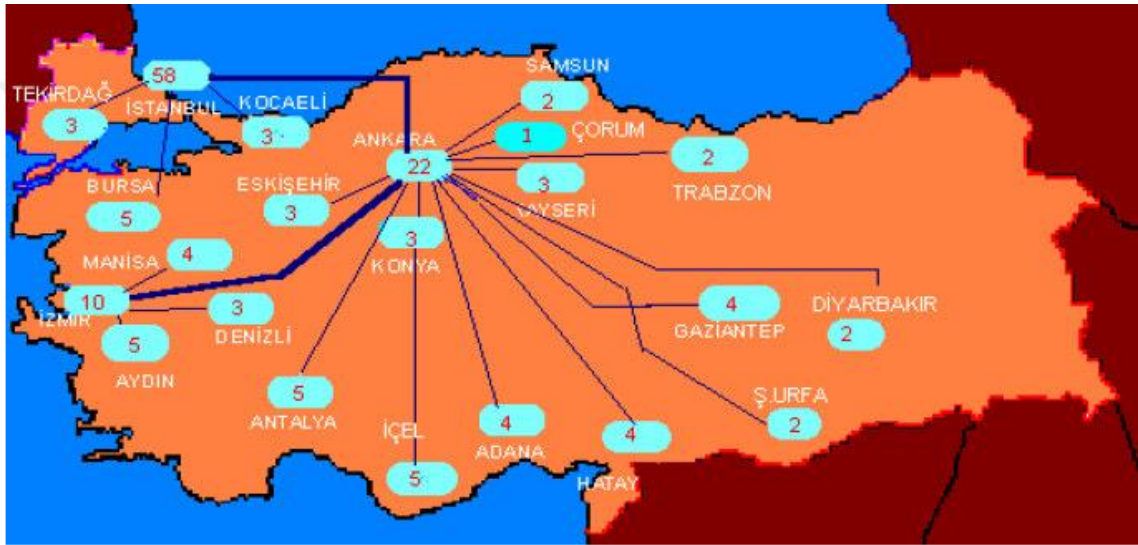
2.3.2.1. VEDOP I Projesi

E-Devlet projeleri içinde yürütülen en kapsamlı ve en büyük proje VEDOP projesi idi (Gerçek vd., 2013, s. 52). Vergi dairesinde yapılan işlemlerin bilgisayar ortamında toplanarak sağlıklı bir veri ve yönetim sisteminin kurulmasının amaçlandığı VEDOP-1 25 Kasım 1998 tarihinde 22 il, 10 ilçe merkezinde 153 vergi dairesi ve 5 defterdarlıkta uygulanmaya başlanılan ve 2 yıl süren bir projedir. Bu proje ile evrak kaydından başlayıp tahakkuk, tahsilat, çeşitli sorgulamalar, haciz işlemleri, bankalar tarafından tahsil edilen vergilerin elektronik olarak mükelleflerin hesaplarına aktarılması işlemleri gibi pek çok işlem elektronik olarak gerçekleştirilmiştir.

O dönemde 600'ün üzerinde vergi dairesinden 153 vergi dairesinin otomasyona geçmesiyle vergi gelirlerinin %80 toplandığı, tahakkuk ve gelirlerin ise % 85 oranında takip edilebildiği bir döneme girilmiştir. VEDOP I ile Türkiye'de kamudaki saydamlığın gerçekleştirilmesi adına önemli adım atılarak mükelleflere vergisel konularda internet ortamında işlem yapabilmelerinin yolu açılmıştır (Uğur ve Çütçü, 2009, s. 12). VEDOP-I ile kullanıma başlanılan İnternet Vergi Dairesi "Cebit-Eurasia 2002-Bilişim"

sempozyumunda “devletten bireye” kategorisinde büyük ödüle layık görülmüştür (Demirbaş vd. 2012, s. 63).

Tahsilatların bankalar aracılığıyla yapılabilmesiyle, daha önce makbuz karşılığı elle girilen ödeme bilgileri elektronik olarak sisteme otomatik işlenmeye başlamıştır. Ayrıca Gümrükler Genel Müdürlüğü ile yapılan koordinasyonla Katma Değer Vergisi iadesinde de Gümrük Çıkış Beyanname teyitleri otomatik kayıt edilmeye başlanmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için de sorgulama ekranları oluşturulmuştur. Böylece vergi daireleri merkezden izlenebilir hale getirilerek verimliliklerini arttıracak altyapı oluşturulmuştur.



Şekil 7: VEDOP I'in Uygulandığı İller

Kaynak: Özbek, 2007; s. 55

VEDOP'un kullanımının yaygınlaştırılmasıyla Şubat 2000'de otomasyonu kullanan vergi dairesi sayısı 153'e ulaşmıştır. VEDOP uygulamasına geçen vergi dairelerinin sayısı; Ankara'da 22, İstanbul'da 56, Kocaeli'nde 3, Bursa'da 5, Eskişehir'de 3, Kayseri'de 3, Konya'da 3, Aydın'da 4, Antalya'da 4, Samsun'da 2, Manisa'da 4, Denizli'de 3, İzmir'de 10, Gaziantep'de 4, Adana'da 4, İçel'de 3, Hatay'da 3, Tekirdağ'da 2, Trabzon'da 2, Çorum'da 1 olmak üzere 20 il merkezinde ve 10 ilçe'de ilk etapta 141'i bulmuştur (Özbek, 2007, s. 54-55).

2.3.2.2. VEDOP II Projesi

VEDOP II projesine 2004 yılında başlanılmış olup, otomasyon kullanan birim sayısının artırılması, beyannamelerin internetten düzenlenmesi, denetim otomasyon

sistemi, Türkiye Vergi Dairesi, veri-bilgi ambarı, veri paylaşımı uygulamalarını içeren VEDOP I'ın ikinci aşamasını içermektedir (Özbek, 2009, s. 58). VEDOP I ile otomasyona geçirilen vergi daireleri v defterdarlıklara ek olarak 125 vergi dairesi, takdir komisyonları, Ankara Vergi İstihbarat Merkezi, Vergi Denetmenleri Başkanlıkları, altı ilde bulunan bölge müdürlükleri ile bu müdürlüklere bağlı illerde Vergi Denetmenleri Birim Başkanlıkları olmak üzere toplam 579 adet birim otomasyona geçmiştir (Uğur ve Çütçü, 2009, s. 13).



Şekil 8: VEDOP II'nin Uygulandığı İller

Kaynak: Özbek, 2007, s. 59

2.3.2.3. VEDOP III Projesi

VEDOP I ve II ile bazı vergi dairelerindeki işlemler mesai sonrası Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmaktaydı (off-line). VEDOP III ile tam anlamıyla otomasyon sistemine geçilmiştir. Projeye “e-İmza” da devreye alınarak tüm işlemlerin internet aracılığıyla yapılması amaçlanmış, VEDOP I ile on yıldır kullanılan bilgisayarlar yeni ve daha teknolojik olanlarla değiştirilmiştir (Özbek, 2009, s. 64). Türkiye'nin en kapsamlı e-devlet projesi olan ve tam otomasyon sisteminin hedeflendiği VEDOP III ile, 448 vergi dairesi ve 585 mal müdürlüğünün yeniden yapılandırılarak, işlemler tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülmüştür. Yapılandırılan “Türkiye Vergi Dairesi” ile mükelleflerin sadece kayıtlı oldukları vergi dairelerinden değil diğer vergi dairelerinden de hizmet alabilmeleri sağlanmıştır (Uğur ve Çütçü, 2009, s. 13).

Bu projeyle ayrıca yazarkasaların GPRS hattıyla tek merkezden izlenmesi sağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yazarkasalara GPRS bağlantısına sahip telefon hattı montajı yapılarak satışların düzenli olarak vergi dairelerine aktarılması sağlanarak yazarkasaların ikinci nüshalarının saklanma zorunluluğu ortadan kaldırılarak kağıt tasarrufu sağlanmıştır. Vergilerin takibi için borç takip sistemi, e-Haciz, telefonla sorgulama gibi projelerle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi yolunda adımlar atılmıştır. Vergi borcunu süresinde ödemeyenlerin listeleri elektronik imza ile bankalara gönderilerek, bankalar da e-haciz için hesaplara bloke koyabileceklerdir. E-İmzanın kullanılmaya başlanmasıyla vergi borcunu süresinde ödemeyen mükelleflerin hesaplarına e-Haciz uygulanabilecektir. Cep telefonu ile vergisel bilgilendirmeler yapılacak, mükellefler sorgulamalar yapabilecek e-imzalı belge talep edebilecektir (Akdemir, 2008, s. 60).

2.3.2.4. Say2000i Projesi

Say2000i 1999 yılında başlatılmış ve 2001 yılında tamamlanmış olan 1457'si saymanlık olmak üzere 1536 kurumda günlük işlemlerin bilgisayar ile yapılarak tüm verilerin merkezde bir veri tabanında tutularak devlet hesaplarının günlük izlenebilmesi amacıyla hayata geçirilmiş bir projedir (Gerçek vd., 2013, s. 50).

Say2000i ile devletin mali durumu ve hesaplar günlük olarak izlenebilmektedir. Mali durum hakkında hızlı ve güncel bilgiler edinilmesiyle gelir, harcama, yatırım politikaları hakkında daha sağlıklı kararlar alınabilmektedir. Böylece devletin günlük operasyonel maliyetleri azalmış, bütçe harcamalarının sıkı takibi yapılabilecek kolaylıkla denetimi sağlanabilecektir. Uygulama muhasebe, personel ve maaş, sağlık, mevzuat ve online destek modüllerinden oluşmaktadır (Taşdemir, 2002, s. 3).

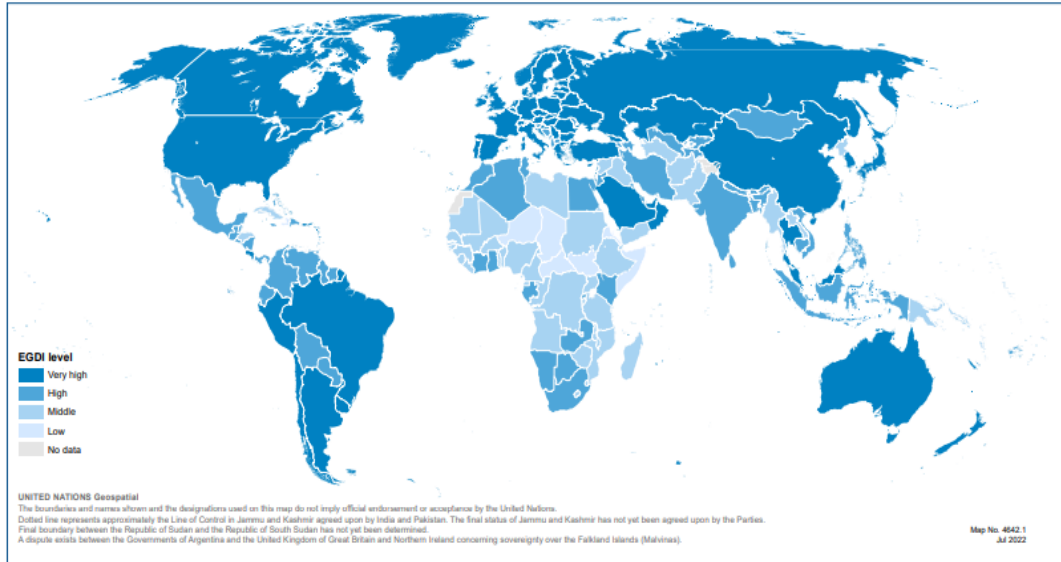
Bu sistemden beklenen faydalar ise (DPT, 2005, s. 76);

- Gelir toplayan ve harcama yapan 1457 saymanlığın tamamı otomasyon sistemi ile merkez ve birbiriyle kesintisiz iletişim gerçekleştirmiştir.
- Tahsilat ve harcamalar anlık takip edilebildiğinden özellikle ekonomide zengin bir bilgi ve veri kaynağı haline gelmiştir.
- Uluslararası standartlarda bilanço, gelir tablosu gibi mali tablolar hazırlanabilir duruma gelmiştir.

- Kamu personellerinin hepsinin personel ve maaş bilgileri merkezi bir veri tabanında kayıt altına alınarak işlemlerin merkezin kontrolünde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.
- Sağlık harcamaları da takip edilerek ilaç ve tıbbi malzeme fiyatlarının kontrolü yapılabilmektedir.
- Kamusal hesaplarında şeffaflık sağlanarak anlık kontrolü ile ödeneklerin ihtiyaca göre gönderilmesi sağlanarak azami derecede tasarruf sağlanmıştır.
- Mali işlemler anlık ve günlük olarak izlenme imkanı bulmuştur.

2.4 ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE E-DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE E-DEVLET UYGULAMALARI

Nüfus artışı, iletişim teknolojilerindeki gelişim ve internet kullanımının yaygınlaşması gibi sebeplerle devletler de sanal mecrada önemli bir yer almışlardır. Birçok ülkede e-Dönüşüm süreçleri yaşanmış ve e-Devlet uygulamalarına geçilmiştir. Bu ülkelerden bazılarında dönüşüm süreçleri hızlı tamamlanırken bazılarının ise süreçleri hızla devam ettirdiği görülmektedir.



Şekil 9: Dünya’da e-Devlet Uygulamalarının Seviyesi

Kaynak: BME-Government Survey 2022, S. 3

2.4.1. Amerika’da E-Dönüşüm

Bilgi iletişim teknolojileri ile 1970’li yıllarda tanışan ABD, dünya’da e-Devlet alanında öncü ülke olmuştur. ABD’nin e-Devlet stratejilerinin temeli aşağıdaki olgular dayanmaktadır (Delibaş ve Akgül, 2010, s. 115).

- Vatandaş odaklı bir devlet
- Çözüm üreten ve sonuç odaklı devlet
- Yeniliğe ve gelişime açık devlet

ABD’de E-Devlet çalışmalarına başkan Bill Clinton döneminde başlanmıştır. 1993 yılında “Access America Projesi uygulamaya geçirilmiş 2001 yılında vatandaşların tek bir adresten hizmetlere ulaşmasının sağlanması amacıyla bir portal kurulmuştur. Böylece ABD’de yüzyüze, telefon ve posta ile sunulan kamu hizmetlerine bir yenisi daha eklenmiştir (Yürük ve Öztaş, 2017, s. 2137).

2.4.2. Bulgaristan’da E-Dönüşüm

Bulgaristan e-Avrupa+ girişimini kullanarak bilgi toplumu gelişimi için 2002 yılında ulusal bir program geliştirmiştir. Program; kısaca engelli bireylerin sosyal hayata katılımının artırılması, iletişim teknolojilerine ve ürünlerine erişim standartlarının hazırlanmasını içermektedir. Bu bağlamda Bilgi Teknolojileri ve İletişim Başkanlığı (SAITC) kurulmuştur. Bu başkanlık bilgi ve iletişim teknolojilerini teşvik etmek amacıyla aşağıdaki amaçları belirleyip uygulanmasını sağlamıştır (Delibaş ve Akgül, 2010, s. 116);

- Bilgi ve iletişim teknolojileri hakkında halkı bilinçlendirme
- Teknolojiyi kullanmaya yönelik toplumsal bilinci oluşturma
- Uzmanlaşmış bir işgücü oluşturulması
- Teknolojiyi kullanma ve bilgiye erişimde eşit fırsatlar oluşturmak
- Yaşam kalitesinin teknoloji kullanılarak iyileştirilmesi

2.4.3. İspanya’da E-Dönüşüm

İspanya’da AVANZA adıyla 2006 yılında başlatılan Bilgi Toplumu Gelişimi Eylem Planı uygulanmaktadır. Bu plan temel beş ana eylemden oluşmaktadır. Bunlar (Delibaş ve Akgül, 2010, s. 115).

- Katılım

- Yenilik ve Rekabet
- Eğitim
- E-hizmetler
- Dijital içerikler

Bu eylem planının altyapısı ise önceden yapılan aşağıdaki düzenlemelere dayanmaktadır.

- Fırsat eşitliğini sağlayabilmek amacıyla 2003 yılında erişim yasası hazırlanmıştır.
- 2002 yılında e-Ticaret yasası yürürlüğe girmiştir.
- 2002 yılında e-İmza kanunu çıkarılmıştır.
- 2003 yılında telekomünikasyon yasası hazırlanmıştır.

2.4.4. Singapur’da E-Dönüşüm

Singapur’da e-dönüşüm süreci dört dönem halinde uygulamaya geçirilmiştir. Birinci dönem 1980-1999 yıllarını kapsamakta olup kısaca temel bilgi teknolojileri altyapısının oluşturulduğu dönemdir (Tezcan, 2020). Bu dönemde kamu kurumlarının birbirleri ile iletişimini sağlayan bilişim teknolojileri altyapısı 1980’li yılların ortalarında oluşturulmuştur. 1981 yılında “*Kamu Hizmetleri Bilgisayarlaştırma Programı*” (*Civil Service Computerisation Programme*) ile kamu kurumları kapsamlı çözümler sunmaya başlamışlardır. (Sarı, 2019, s. 58). Bilgi teknolojilerine yapılan yatırımlarla vatandaşların bilişim teknolojileri eğitimi almaları sağlanarak bilgisayar kullanımı da artırılmıştır. Bu sayede e-devlet uygulamaları da gelişim imkanı bulmuştur (Yürük ve Öztaş, 2017, s. 2148). 1990’lı yılların sonuna doğru kamu kurumlarının sunduğu hizmetler e-devlet altyapısı kurularak tek bir yerden sunulmaya başlanmıştır (Sarı, 2019, s. 59).

İkinci Dönem 2000-2006 yıllarını kapsamakta olup, birinci ve ikinci e-devlet eylem planları uygulanmaya başlanmıştır. Bu dönemde verilen hizmetlerin sisteme entegrasyonu ve online olarak sunulabilmesi temel amaçlar olarak kabul edilmiştir. Üçüncü dönem ise tam entegrasyonun sağlandığı ve 2006-2010 yıllarını kapsayan ”Hükümet Infocomm Planı-iGov2010” ve “Ulusal Infocomm Planı-eGov2015” ile üç yüzün üzerinde yeni uygulamanın sisteme entegre edilmesi sürecini kapsamaktadır. Dördüncü dönem ise 2011-2015 yıllarını kapsamakta ve özel sektörün de sisteme dahil edilerek devlet-özel sektör işbirliğinin artırıldığı dönem olmuştur.

Günümüzde Singapur’da my.ecitizen – my.ecitizen.gov.sg gibi kişiselleştirilmiş portallar ile vatandaşlar kamusal hizmetlerin hemen hemen tamamı e-devlet üzerinden verilmektedir. Temel e-devlet stratejileri Infocomm Development Agency (Bilgi İletişim Geliştirme Kurumu) tarafından hazırlanmaktadır (Tezcan, 2020).

2.4.5. Finlandiya’da E-Dönüşüm

Gelişmiş bilgi toplumu olarak kabul edilen Finlandiya eğitim açısından model alınabilecek bir ülkedir. Uzun yıllardır internet kullanılmaktadır. 1995-1999 yıllarında 250.000 USD proje ile kırsal alanlarda da bilgi iletişim araçları kullanımının yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. “Tretotupa” (bilgi merkezi) ile bölgesel olarak teknolojik kaynakların kullanımının artırılması çalışmaları hayata geçirilmiştir (Yürük ve Öztaş, 2017, s. 2142) Finlandiya’da e-dönüşüm 1990’lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamıştır. Maliye Bakanlığı bünyesindeki Devlet Bilgi Teknolojileri Yönetimi Birimi sorumluluğunda ülkenin e-dönüşüm işlemleri yürütülmekte ve geliştirilmektedir. Koordinasyon İçişleri Bakanlığı tarafından sağlanmaktadır. Kullanıcı dostu e-Devlet hizmetlerin sunulması, izlenmesi, geliştirilmesi amacıyla web kalite kriterleri belirlenmiştir. Uygulanan modele göre yerel kurumlar, merkezi idare tarafından belirlenen politikaların uygulanmasında aktif bir şekilde rol almaktadırlar. 2006 yılında yayımlanan bilgi toplumu stratejisi ile yedi temel alan üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Tezcan, 2022, s. 5);

- Telekomünikasyon altyapısı
- Vatandaşların bilgi toplumu işlemlerinden faydalanabilir duruma gelmesi
- Eğitim, iş hayatı, araştırma ve geliştirme
- Kamu yönetiminde bilgi teknolojilerinden faydalanılması
- Elektronik ticaret ve dijital içerikler
- Yasal zorunluluklar
- Uluslararası boyut

2.4.6. İngiltere’de E-Dönüşüm

İngiltere’yi de kapsayan Birleşik Krallık, e-dönüşümü hızlı bir şekilde tamamlayan ülkeler arasında yer almaktadır. 1990’lı yıllarda e-dönüşüm çalışmaları, yerel ve ulusal olarak hız kazanmıştır. Evinde internet kullanmayan veya desteğe ihtiyacı olan vatandaşlar için çağrı merkezi kurulmuştur (Yürük ve Öztaş, 2017, s. 2139).

1999 yılında “Devletin Modernizasyonu” raporuyla kamu kurumlarının sunduğu hizmetlerin BİT ortamında sunulması ve yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla kamusal hizmetlerin 2008 yılına kadar on-line olarak erişilebilir hale getirilerek altyapının güçlendirilmesi e-İmzanın yaygınlaştırılması öncelikli olarak sağlık ve eğitim alanlarında BİT’in kullanımının yaygınlaştırılarak geliştirilmesi için çalışmalar yapılmıştır. 1999’da Elektronik Temsilcilik Dairesi’nin (Office of e-envoy) kurulumu ile ortak bir standart dahilinde e-Devlet sürecinde kurumlar arası koordinasyon ve bütünlük oluşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca İngiltere pek çok ülkeye e-Dönüşüm sürecinde destekler vermektedir. Türkiye’de Adalet Bakanlığı ile e-tebligat sisteminin kullanımı konusunda işbirliği yapılmıştır (Sarı, 2019, s. 60)

2.4.7. Yeni Zelanda’da E-Dönüşüm

Yeni Zelanda devletin devletle, devletin vatandaşıyla iletişiminin daha hızlı ve verimli olarak sağlanması amacıyla herkesin kamu hizmetlerine online erişebileceği bir e-devlet planlamıştır. E-devlet çalışmaları gayri resmi ve herhangi bir koordinasyon olmadan başlamıştır. Hükümet teknolojik gelişmelerin kamuda kullanılma biçimini nasıl keşfedip geliştirileceğinin belirlenmesi için bir gündem ortaya koyan e-devletin katılım gücü üzerinde yoğunlaşmıştır. Sistemin iki ana hedefi bulunmaktadır. Birincisi; vatandaşa ilişkin verilerin kurumlar arasında yerinde ve uygun olarak kullanılmasıdır. İkincisi ise; şirketle ve vatandaşlar için kamu kurumlarının basit ve verimli çalışmasının sağlanmasıdır (Yürük ve Öztaş, 2017, s. 2143).

BÖLÜM III: TÜRKİYE'DE E-MALİYE UYGULAMALARI KAPSAMINDA E-HACİZ UYGULAMASININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Türkiye'de e-Maliye uygulamalarının gelişimi genelinde e-Haciz uygulaması hakkında bilgiler verilerek mevcut mevzuat ve yargı kararları ışığında e-Haciz uygulamasında yaşanan sorunlara açıklanmıştır.

3.1. E-MALİYE UYGULAMALARININ GELİŞİMİ

Türkiye'de e-dönüşüm uygulamalarının uzantısı niteliğindeki e-maliye sisteminin kurulumunda iki unsurdan bahsedilmektedir. Bunlar; sistemli bir otomasyon sisteminin varlığı ve bunun hukuki alt yapısının oluşturulmasıdır. E-Maliye uygulamaları ise; e-Beyanname, e-Defter, e-Fatura, e-Belge, e-Kayıt, e-Tahsilat, e-Haciz, e-Denetimdir (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 82).

3.1.1. E-Beyanname

Beyanname tahakkuk ettirilecek verginin hesaplanıp mükellef tarafından vergi dairesine bildirildiği bir belgedir. Bu belgede mükellefin adı-unvanı, adresi, vergisel işlemler gibi bilgiler yer almaktadır. E-Beyanname ise bu beyannamenin internet ortamında hazırlanan halidir. Türkiye'de e-Devlet Kapısı Projesi ile kullanılmaya başlanmıştır. Genel olarak e-Beyanname vergi kanunlarına göre verilmesi gereken ve manuel olarak hazırlanan beyannamelerin elektronik olarak düzenlenerek vergi dairesine yine elektronik ortamda gönderilmesidir (Bakan, 2022, s. 940).

E-mükellef Projesinin temelini oluşturan E-Beyanname VUK'un 257. maddesinde yapılan değişiklikle Ekim 2004 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 346 numaralı VUK Genel Tebliği ile önceleri isteğe bağlı olarak gönderilebilen beyannamelerden bazısının elektronik olarak hazırlanıp gönderilmesi zorunlu tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi hükmüne göre otomasyon sistemi üzerinden gönderilmesi zorunlu beyannameler göndermeyenler hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 82).

2004 yılında hazırlanan beyannamelerin % 98,75'i manuel ve kağıt ortamında ve % 1,25'i elektronik beyanname iken bu oran 2021 yılında % 99,87'si elektronik ve %0,13,2ü kağıt beyannameden oluşmuştur. Yıllar itibariyle elektronik ortamda alınan beyannamelerle ekonomik olarak tasarruf sağlanarak doğal kaynaklar korunmuştur.

Diğer taraftan arşivleme, istatistiki analiz ve denetim gibi işlemler kolay ve hızlı olarak sonuçlandırılarak zaman ve işgücü tasarrufu yapılmış ve halen de devam etmektedir (GİB, 2021, s. 111).

3.1.2. E-Fatura

397 numaralı VUK Genel Tebliğiyle 2010 yılında yürürlüğe konulan e-Fatura uygulaması ticari hayatta yaygın olarak kullanılan faturanın elektronik olarak hazırlanıp yine elektronik ortamda iletilmesi, saklanması ve gerektiğinde yetkililere ibrazının sağlanabilmesi amacıyla geliştirilen bir projedir (GİB, 2021, s. 115).

E-Fatura hazırlandığı andan itibaren kayıt işlemi de gerçekleştiğinden kağıt ortamında düzenlenen faturadan çok farklıdır. Bu uygulama ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, ticari işlemlerin tamamının kayıt altına alınması, şirketlerde ve kamudaki yönetim kalitesinin artırılması amaç edinilmiştir.

E-faturalama sistemi ile faturanın düzenlenmesi, kontrolü, teslimatı, muhasebeye kaydı, arşivlenmesi için geçen zaman büyük ölçüde azaltılarak kaynak ve işgücü tasarrufu yapılmıştır. İlk uygulamasına 2008 yılında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi'nin (EİRS) tanıtılmasıyla başlanılmıştır. Buna göre şirketlerin bazı bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmek kaydıyla faturaların ikinci nüshalarının elektronik olarak saklanmasına izin verilmiştir. 2010 yılından hemen sonra kağıt faturaya alternatif olarak e-fatura kullanılmaya başlanmıştır. İlk zamanlar anonim şirketler ve limited şirketlerde kullanılmaya başlanmış 2013 yılından itibaren de kullanımı zorunlu tutulmuştur. 433 sayılı VUK Genel Tebliğiyle el ile hazırlanıp ibrazı zorunlu olan kağıt faturanın elektronik olarak düzenlenmesine imkan tanınmıştır. (Bakan, 2022, s. 941).

Aşağıdaki tabloda e-Fatura kullanımındaki değişim gösterilmekte olup dijitalleşme süreçleri ve bilgisayar kullanımının artmasıyla birlikte yıllar itibariyle büyük oranda artış görülmektedir.

Tablo 6: Yıllar İtibari ile e-Fatura Kullanım Bilgileri

Yıl	Kullanıcı Sayısı	Düzenlenen Fatura Sayısı
2010	114	8.275
2011	3.024	312.532
2012	3.182	874.710
2013	16.270	2.118.001
2014	19.375	72.463.951
2015	46.800	113.713.039
2016	61.013	163.456.644
2017	72.036	177.485.032
2018	88.837	220.286.825
2019	187.597	241.332.989
2020	332.400	366.655.334
2021	532.910	534.971.392
2022	779.379	731.758.486

Kaynak: Bakan, 2022, s. 941

3.1.3. E-Defter

E-defter uygulaması ile VUK ve Türk Ticaret Kanunu'na göre kağıda basılı olarak hazırlanması mecburi olan yevmiye defteri ile defter-i kebirin elektronik defter (e-Defter) olarak elektronik ortamda tutularak, muhafaza ve ibraz edilmesi ile açılış ve kapanış tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılması sağlanarak, defterlerin değiştirilemezliği, bütünlüğü ve kaynağı garanti altına alınması hedeflenmiştir. 2021 yılı sonu itibariyle e-Defter işlemleri için 208 adet ticari yazılım onay alarak mükelleflere hizmet sunmaktadır. Mükellefler tarafından e-defter dosya ve berat dosyalarının ikincil kopyaları GİB bilgi işlem sisteminde saklanması amacıyla e-defter Saklama Programında güncelleme ve geliştirmeler yapılmıştır. Sisteme yüklenen e-Defter dosyaları ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının mükellefler tarafından görüntülenerek kontrol edilmesine imkan sağlayan “e-defter kontrol listesi” menüsü oluşturulmuştur (GİB, 2021, s. 117).

Tablo 7: E-Defter Uygulamasına Kayıtlı Mükellef Sayısı

Yıl	Yararlanan Mükellef Sayısı
2017	70.495
2018	86.901
2019	122.396
2020	203.410
2021	282.751
2022	292.768

Kaynak: GİB, 2022, s. 106

3.1.4. E-Denetim

Yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil cihazlar ve teknolojik imkanlardan faydalanılarak yapılabilmesi amacıyla “Elektronik Yoklama Sistemi” projesi uygulanmaya başlanmıştır. Bu sistemde klasik olarak yapılan yoklama anlayışının dışında yoklama ile denetim işlemleri mobil cihazlar aracılığı ile yapılmaktadır. Sistem mükellefe ait bilgilere her yerden ulaşılabilmesine imkan sağlamasının yanında GİB’e de yoklama sonucunu anlık aktarabilmekte personelin konumu görülerek denetleme ve koordinasyon etkin bir şekilde yapılabilmekte kanıt olarak resim, video gibi verilerin sisteme yüklenmesine imkan tanınmaktadır. Kullanıcı birimleri geri bildirimleri ve ihtiyaçlar göz önüne alınarak sürekli geliştirilen sistemde 2021 yılı içinde 2,2 milyon adet e-Yoklama yapılmıştır (GİB, 2021, s. 118).

3.1.5. E-Tebliğat

Elektronik tebligat, 213 sayılı VUK’a göre posta ile veya elden tebliğ edilmesi gerekli olan tebligatların mükellefin kayıtlı elektronik adresine gönderilmesi durumunda kanuni olarak tebligatın yapıldığı anlamındadır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri e-Tebliğat sistemini kullanmak zorundadırlar (ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, basit usulde kazancı tespit edilenler ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç). E-Tebliğat uygulamasından kendilerine elektronik tebligat

yapılmasını talep eden mükellefler de faydalanabilecektir. Bu uygulama internet vergi dairesi (intvrg.gib.gov.tr) ve interaktif vergi dairesi (ivd.gib.gov.tr) web sitelerinde yer almakta olup mükellefler buralardan da tercihlerini yapabileceklerdir. Mükellefin kayıtlı cep telefonuna sms, e-Mail adresine bilgilendirme yazısı gönderilmekte olup elektronik olarak ulaştığı tarihi takip eden beşinci gün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

01.04.2016 tarihinden 31.12.2022 tarihine kadar Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri tarafından 7.269.403 aktif e-Tebliğat kullanıcısına toplam 107.537.486 adet bildirim yapılmıştır

Tablo 8: 2016 yılından-2022 Yıl Sonuna Kadar e-Tebliğat Sayıları

e-Tebliğat	Aktif kullanıcı sayısı	Gönderilen e-tebliğat sayısı
Zorunlu Gelir Vergisi Mükellefleri (Ticari, Zirai, Serbest Meslek)	2.291.239	46.275.224
Zorunlu Kurumlar Vergisi Mükellefleri	1.008.332	26.155.716
İsteğe Bağlı Gerçek Kişiler	3.715.734	28.063.854
İsteğe bağlı Tüzel Kişiler	254.098	7.042.692
TOPLAM	7.269.403	107.537.486

Kaynak: GİB,2022, s. 110

2022 yıl sonu itibari ile yaklaşık 31 milyon mükellefe e-tebliğat yapılarak. Bu bildirimler sonucunda daha hızlı tebliğat yapılarak zaman, kırtasiye ile işgücü başta olmak üzere yaklaşık 955 milyon TL’lik tasarruf sağlanmıştır.

Tablo 9: Yıllar İtibari ile E-Tebliğat Sayıları ve Yapılan Tasarruf Tutarı

Yıl	E-Tebliğat Sayısı	Yapılan Tasarruf (TL)
2017	14.498.246	181.228.075
2018	18.059.125	252.827.750
2019	17.481.926	283.207.201
2020	8.779.021	153.276.952
2021	14.203.886	269.838.570
2022	30.795.165	954.650.115

Kaynak: GİB,2022, s. 110

19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 456 numaralı VUK Genel Tebliği’nde değişiklik yapılmasına dair 511 sıra numaralı tebliğ ile Vergi Denetim Kurul Başkanlıkları ile Mal Müdürlükleri de 01.01.2020 tarihinden itibaren e-Tebliğat sistemini kullanmaya başlamışlardır.

3.1.6. E- Tahsilat

Devlet gelirleri politikalarının belirlenerek gelir tahminlerinin yapılması görevi 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 12. maddesi ile GİB bünyesindedir. 6183 sayılı AATUHK'un 41. maddesi hükmüne göre tahsilatlar vergi daireleri, anlaşma yapılan bankalar ve PTT aracılığıyla yapılmaktaydı. 30/07/2003 tarihinde eklenen madde ile tahsilat işlemleri bu kurumlar yanında internet bankacılığı, mobil bankacılık, telefon bankacılığı, ATM ve GİB internet sitesi üzerinden de tahsili olanaklı hale gelmiştir. Bankalar mükelleflerin vergi borçlarını sorgulatarak yahut beyan esasına göre tahsilat yaparak tahsilat bilgilerini anlık olarak otomasyon sisteminde mükellefin hesaplarına aktarmaktadırlar.

GİB internet sitesi üzerinden banka ve kredi kartlarıyla gelir vergisi, motorlu taşıt vergisi, karayolu idari para cezası ve geçiş bedelleri, trafik cezaları, çeşitli kanunlara göre borç taksitlendirilmesi ve ödemesi, tapu harçları, yurtdışından getirilen telefon harcı, öğrenim ve katkı kredileri, pasaport harçları, sürücü belgesi harçları, T.C. Kimlik kartı harcı, yurt dışına çıkış harçları, göç idaresi ikametgah harcı, veraset ve intikal harcı gibi tahsilatlar gerçekleştirilmektedir. Koronavirüs sürecinde ise toplamı 100.000 TL'ye kadar olan vergi borçları İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla kredi kartlarıyla ödenebilmiştir. İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden 2021 yılında toplam 33.292.502 adet işlem gerçekleştirilmiştir. Bunla (GİB, 2021, s. 136);

1. “Yıllık Gelir Vergisi
2. Zirai kazanç gelir vergisi
3. Gelir Vergisi Stopajı
4. Kurumlar vergisi ve stopajı
5. Basit usulde ticari kazanç
6. Gerçek usulde Katma Değer Vergisi
7. Hasılat esaslı katma değer vergisi
8. Gelir ve kurumların geçici vergileri
9. KDV tevkifatı
10. Damga vergisi
11. Diğer ücretler”

Kamu kurumları tarafından düzenlenen idari para cezalarının tutanakları ve vergi daireleri tarafından tahsil edilen harç ve değerli kağıt bedelleri vd. ödemelerin kağıt

ortamında yapılmasının sonlandırılması amacıyla “Kamu Alacakları Tahsilat Programı” (KATP) projesi ile elektronik ortama taşınarak elektronik olarak sorgulama tahakkuk ve tahsilatına imkan sağlanmıştır. Bu proje ile yargı harçları, karar ilam harçları, yargılama giderleri, mahkemeler tarafından verilen idari para cezaları tahsilat işlemleri Ekim 2018 yılında sisteme entegre edilerek “Vergi Yargısı Harçları” tahsilatlarının elektronik olarak 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlanılmıştır. Yine “Tüketici Hakem Heyet Bilirkişi ücreti ve tebligat masrafları alacaklarına ait işlemler de 15 Ekim 2018 tarihinden itibaren online olarak tahsil edilebilmektedir. Radyo ve televizyon Üst Kurulu tarafından verilen idari cezaların elektronik tahsilatlarına da 21 Aralık 2021 itibariyle başlanmıştır. Ayrıca Gençlik ve Spor Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı, Rekabet Kurumu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı gibi pek çok kurumun görev alanına giren işlemlerin elektronik olarak tahsilatları sisteme dahil edilmiştir.

3.2. E- HACİZ UYGULAMASI

E-Haciz kanuni usullere göre tarh ve tahakkuk ettirilmesine karşın süresi içinde ödenmeyen kamu alacaklarının geleneksel usuller yerine elektronik olarak tahsilatının yapılmasına yönelik süreçleri kapsamaktadır. Bankalarla yapılan protokollere göre haciz bildirimlerinin elektronik olarak bankalara tebliğ edilerek mükellef hesaplarına bloke konulması veya otomatik tahsilatın yapılmasıdır. 2008 yılından itibaren banka genel müdürlükleri ile yapılan protokoller çerçevesinde mükellefin banka hesabındaki para ve menkul kıymetlerin elektronik olarak haciz yapılarak tahsilatına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. E-haciz uygulaması kamu alacağını güvence altına alan ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçen bir uygulamadır.

Hacze konu hesaptaki nakit veya nakte çevrilebilen değerlerin tahsilat işlemleri;

- Görevli memurların bizzat bankaya giderek şubeden nakten tahsilat yapmaları,
- Bankaya yazı gönderilerek bankanın vergi borç tutarını mükellefin hesaplarından alarak vergi dairesi hesaplarına göndermesi

ile yapılmaktadır.

Emniyet Genel Müdürlüğü ile yapılan protokole göre de araç satış ve devrinin engellenmesi veya sınırlandırılması maksadıyla tescil kayıtlarına elektronik olarak

“takyidat şerhi¹” konulması, kaldırılması veya muvafakat verilmesi işlemleri yapılmaktadır.

Tapu müdürlüklerinde işlem yoğunluğunu azaltarak süreçleri kısaltmak tapu-kadastro ve vergi dairesi arasındaki işlemleri daha hızlı ve güvenli olarak elektronik ortamda yaparak iş yükünün azaltılması suretiyle çalışan ve toplum memnuniyetinin sağlanarak yazışmalarla takip edilen haciz tesis ve terkin işlemlerinin internet aracılığı ile TAKBİS üzerinden yapılabilmesi için Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile koordineli çalışılmaktadır.

3.2.1. E-Haczin Kavramsal Çerçevesi

Daha az maliyet ile etkin ve verimli kamu yönetimi mekanizmasının oluşturulması ve teknolojiadaki gelişim, vergilendirme alanında da kendisini göstermiş ve vergi daireleri yönetim ve uygulama yapılarını değiştirmek zorunda kalmışlardır. Türkiye’de GİB tarafından VEDOP ile vergi dairelerinin tüm fonksiyonlarını kapsayan bilişim uygulamasının vergi dairelerinde yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda daha önce de anlatıldığı gibi VEDOP uygulaması 1998 yılında devreye alınmıştır. 20 Ekim 2008’de VEDOP-3 ile de kamu alacaklarının tahsili ve takip masraflarının ve iş yükünün azaltılması amacıyla elektronik haciz (e-Haciz) projesi başlatılmıştır (Yiğit Şakar, 2011, s. 72).

VEDOP-3 ile vergisel süreçlerin tamamına yakını elektronik ortama taşınmıştır. E-haciz ile beraber düşünülen e-tebligat için de 1 Ağustos 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 6009 sayılı Kanun’un 7. Maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 107/A maddesine elektronik tebligat uygulaması eklenerek tebligatın elektronik ortamda yapılabilmesinin önü açılmıştır. 2006 yılında yapılan düzenleme ile 6183 sayılı AATUHK’nın 79 maddesi eklenen madde ile borçlu mükellefin hak ve alacaklarının bulunabileceği banka şubelerine tebliğ edilerek işlemin başlatılacağı hükmü eklenmiştir.

3.2.2. E-Hacze Yönelik Yapılan Hukuki Düzenlemeler

Kamu alacaklarının hızlı bir şekilde takibi ve posta, kırtasiye, icra gibi takip masraflarının ve iş yükü kaybının azaltılarak kaynak tasarrufunun sağlanabilmesi

¹ Takyidat Şerhi: Bir malın üzerinde herhangi bir şerh veya borcun olup olmadığını gösteren bilgi veya belge.

amaçlarıyla e-haciz projesi hayata geçirilmiştir. Bu proje kapsamında vergi daireleri tarafından hazırlanan haciz bildirimleri banka genel merkezlerine gönderilmektedir. Bankalar tarafından yapılan bildirimlerin ve vergi dairesi kararlarının banka genel merkezlerine elektronik ortamda aktarımları e-imza ile yapılmaktadır. Pilot uygulaması 38 banka ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. ile yapılan anlaşma ile hayata geçirilmiştir (GİB, 2010, s. 8). 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesinde yapılan değişiklik ile bildirimlerin elektronik ortamda yapılabileceğine dair düzenleme ile e-haciz işlemlerine kanuni dayanak oluşturulmuştur.

6183 sayılı Kanunun 62. maddesinde, *“borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından, amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı”* hükmü yer almakta olup, bu maddeye 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun ile *"Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir. "* hükmü eklenmiştir. Yetkinin alacaklı amme idaresi tarafından kullanılabileceği ifadesine istinaden de 30/6/2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmî Gazete’de elektronik haciz ile ilgili ikincil mevzuat olarak Seri: A Sıra:1 nolu Tahsilât Genel Tebliği yayınlanmıştır.

2009 yılında 6183 sayılı Kanun’un 77 ve 88. maddelerinde 5904 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle her türlü menkul, gayrimenkul ve gemilerin haczi bunların tapu veya sicillerinin tutulduğu kuruma, alacaklı kurum tarafından posta yerine elektronik ortamda da tebliğ edilebileceği, elektronik tebligata yine elektronik ortamda cevap verilebileceği ve buna dair usul ve esasları düzenleme yetkisine Hazine ve Maliye Bakanlığının haiz olduğu hükmü eklenmiştir.

Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yine AATUHK’un 79. maddesinde tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Hazine ve

Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebileceği belirtilmiştir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın Genel Müdürlüğüne aittir. Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi iddiaları var ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında ilgili kanun hükümleri tatbik olunur.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece AATUHK'un 10. maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.

Bu Kanun uyarınca kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açıp itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkan üçüncü şahıs hakkında, menfi tespit davasının lehine sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması halinde, bu Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü uygulanmaz. Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz ettiği takdirde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanununun 338 inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir.

3.2.3. E-Haciz Uygulamasının Olumlu Yönleri

Kamu alacakları kamu hizmetinin sunumu için gerekli olan tahsilatların toplanarak bütçenin oluşturulmasında önemli bir yere sahiptir. Özellikle de gecikmiş

tahsilatlar fazlaca bürokratik işlemlere ve iş yoğunluğuna sebep olarak personelde iş motivasyonunun azalmasına neden olabilmektedir.

E-Haciz uygulamasıyla kamu alacakları hızlı bir şekilde tahsil edilmekte ve iş yoğunluğu azalmakta kaynak ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Ayrıca her ne kadar faiziyle de tahsilat yapılsa enflasyon sorununun olduğu ülkelerde satın alma paritesindeki düşüşle birlikte tahsilatın gecikmeden hızlı bir şekilde yapılması önemlidir. Alacaklı kurum e-haciz ile birlikte bankalar aracılığıyla borçlu mükellefin bankalardaki parasal kaynakları hakkında çok kısa sürede bilgi sahibi olmaktadır. Borçlunun hesabındaki borç tutarı kadar olan kısmının doğrudan idare hesaplarına aktarılması ile de tahsilat oranlarında artış meydana gelmektedir.

3.2.4. E-Haciz Uygulamasının Olumsuz Yönleri

E-Haciz ile vergi daireleri, bankalar aracılığı ile mükellefin hesaplarına ve gelirlerine el koyabilmektedir. Bankaların genel müdürlüklerine elektronik olarak gönderilen tebligatlar tüm şubelere de gönderilmiş sayılacaktır. Gelir İdaresi ile Türkiye Bankalar Birliği ile yapılan protokolle bankalar e-Mail ile haciz bildirimi yapılacak bu tebligata göre banka genel müdürlüğü tüm şubelerini kapsayacak bir araştırma yaparak yedi gün içinde bilgileri e-Mail yoluyla alacaklı kamu kurumuna bildirmek zorundadır. Aksi taktirde banka borçlu gibi kabul edilerek bankaya vergi alacağı takibi yapılacaktır (Ercan, 2011, s. 1). Burada bankanın müşterisinden kaynaklanan bir borçtan dolayı sorumlu tutulması kişilik hakları bakımından kanuni olarak problemler çıkaracaktır. Banka ile ilgisi olmayan ve sadece bankanın müşterisi olan bir mükellefin borcunun bankaya yüklenerek sorumlu tutulması sosyal devlet açısından sorunlar çıkaracaktır. Çünkü devlet cebri gücünü mükellef üzerinde değil banka üzerinde kullanmaktadır.

Ayrıca uygulama ile mükellef hesaplarına ansızın bloke konulması, paranın hesaptan otomatik transfer edilmesi kayıt dışılığa da neden olacaktır (Ercan, 2011, s. 2). Bankaların sadece borç tutarına bloke koymayıp hesabın tamamına bloke koyması nedeniyle mükellefin belki o gün içinde ödemesi gereken bir borcunu bloke nedeniyle ödeyememesi ticari hayatında itibar kayıplarına neden olacak ve mükellefler işlemlerini ve paralarını bankayı kullanarak yapma eğiliminden kaçarak finansal sistemin dışında bir yerlerde saklama niyetinde olacaklardır. Bu işlemler de mükellefin banka ile arasının bozulmasına hatta devlete olan güveninin sarsılmasına neden olabilecektir. Son yıllarda yürürlüğe giren varlık barışı kanunları ile yastık altındaki tasarrufların ekonomiye

kazandırılması ve kayıt dışı kazançların cezasız olarak kayıt altına alınması gibi kanuni düzenlemeler dikkate alındığında e-haciz uygulaması, yapılan bu çalışmalara engel teşkil edebilecektir.

Vergi dairesi talebine istinaden bankanın müşterisinin hesabına bloke koyması bankanın hem gelir hem de müşterisini kaybetmesine neden olabilecektir. Şöyle ki; bankalar müşterilerine hesaplarında para olmasa da kullanabilecekleri ek hesap açmakta, yıllık işlem tutarları ve hesapta tutulan paraları dikkate alarak kredi ve teminat mektubu vermekte, hesap hareketlerine göre kredi limitlerini arttırıp azaltabilmekte ve kredi kartı vermektedirler (Ercan, 2011, s. 3). Bir sabah ansızın e-haciz ve bloke işlemiyle karşılaşmak istemeyen mudi bir nevi bankacılık sistemi dışına itilerek veya kaçırılarak/kaçarak ekonomik sistemin dışına çıkmaktadır. Bununla birlikte hem banka hem ekonomik sistem ve devlet büyük kayıplara uğramaktadır.

3.3. YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VE MEVZUAT AÇISINDAN E-HACİZ SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Kamu icra hukuku, devlet ile özel şahıslar/şirketler arasında başta vergi alacağı olmak üzere kamu alacaklarının takip ve tahsil usullerini düzenlemektedir. Özel kişiler arasındaki bu ilişkileri 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu düzenlerken, kamu alacaklarının takip ve tahsili ile ilgili hususlar ise 6183 sayılı AATUHK’da düzenlenmektedir.

3.3.1. Yetki Bakımından Ortaya Çıkan Sorunlar

6183 sayılı AATUHK’un 13. maddesinde ihtiyati hacizden bahsedilmekte olup, “...mahalli en büyük memurunun kararıyla...” haciz işlemlerinin başlatılacağı hükmü bulunmaktadır. Buna göre alacaklı kamu kurumunun bulunduğu çevredeki en büyük/yüksek memur ihtiyati haciz kararı verebilecektir. Bunun dışında verilen karar kanunen geçersiz olacaktır. Günümüzde vergi teşkilatı il ve bölgeye göre farklı yapılanmalar göstermektedir. Burada mahallin en yüksek memuru kim sorusu akla gelmektedir. Örneğin 6183 sayılı AATUHK’un 13., 64., 65. ve 115. maddelerinde mahallin en büyük memuru / mal memuru, köy ihtiyar kurulu kelimeleri geçmektedir.

Mahalli en büyük memurluğu kavramının kimleri kapsadığını açıklayan 5345 sayılı Gelir İdaresi Teşkilat Kanunu’nun 33. maddesi 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılmıştır. 15.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlan dört numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Bakanlıklara Bağlı,

İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında düzenlemeler içermektedir. Kararnamenin Atıflar ve Değişiklikler başlıklı 798 inci maddesinin (c) bendinde, mahalli en büyük memurunun kim olduğuna dair özel düzenlemeler yer almıştır.

Buna göre, diğer mevzuatta;

- Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına;
- Gelirler Genel Müdürüne yapılan atıflar Gelir İdaresi Başkanına;
- Başkanlığın görev alanı ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına;
- Mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü/müdürlüğüne;
- Gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve Başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne, yapılmış sayılır.

Yukarıdaki açıklamalara göre vergi kanunlarına yönelik uygulanmalarda mahallin en büyük memurundan illerde vali, ilçelerde kaymakam olmayıp Vergi Dairesi Başkanı olduğu çıkarımı yapılabilmektedir. Bunun yanında Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmadığı illerde ise mahalli en büyük memuru ise Defterdar yerine Vergi Dairesi Müdürü olarak belirlenmiştir.

İhtiyati hacze yetkili makam olarak amme idaresinin mahallin en büyük memurunun kararı ile tatbik edileceği hüküm altına alındığından uygulamada ikili ayrım söz konusu olmuştur. Bunlar (Özdemir ve Şenöz, 2022, s. 3);

- Vergi Dairesi Başkanlığının kurulduğu 29 ilde Vergi Dairesi Başkanı mahalli en büyük memuru olarak sayıldığından ihtiyati hacze yetkilidir,
- Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmadığı yerlerde Defterdarlık şeklinde örgütlenen diğer 52 ilde ise, mahalli en büyük memur tabirinden Defterdar yerine Vergi Dairesi Müdürüdür.

24.07.2018 tarih ve 30488 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 14 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin geçici 1 inci maddesi ile Vergi Dairesi Başkanlığı

kurulmayan illerde Vergi Dairesi Müdürlerinin çalışma yerlerine ilişkin yapılan düzenlemede aşağıdaki hüküm bulunmaktadır;

“Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde vergi dairesi başkanlığı ya da vergi dairesi başkanlığı görev ve yetkilerini haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, gelir müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, takdir komisyonları ile mal müdürlüğü bünyesindeki bağlı vergi daireleri, defterdarlık birimi olarak faaliyetlerine devam eder.”

10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 243. maddesinde

“Defterdar, bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları ile görevli ve sorumludur.”

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda Defterdar, bulunduğu ilin Bakanlığının en büyük memuru olup Vergi Dairesi Müdürü Defterdarlığa bağlı olarak çalışmakta ve faaliyet göstermektedir. Ancak, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin, 798/c maddesine göre Defterdarlığa bağlı olunulan yerlerde Vergi Dairesi Müdürü mahallin en büyük memuru sıfatıyla ihtiyati hacze yetkili olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte Genel bütçe kapsamındaki gelirlerde ihtiyati haciz yetkisi Vergi Dairesi Başkanına ait iken alacaklının il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacizde yetki valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir (Özdemir ve Şenöz, 2022, s. 3).

6183 sayılı AATUHK’un 115. maddesi hükmü gereğince 110 ilâ 114. maddelerde yazılı suçların takibi şikâyeteye bağlı olduğundan, bu suçlar ile ilgili olarak Cumhuriyet Savcılıklarına alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memuru tarafından suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

6183 sayılı AATUHK’un ikinci bölümünün suçların takibi başlıklı 115. maddesine göre Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan 29 ilde Vergi Dairesi Başkanının, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan 52 ilde ise Vergi Dairesi Müdürünün ihbarı üzerine

Cumhuriyet Savcılığı tarafından gerekli takibatın başlatılması gerekmektedir (Özdemir ve Şenöz, 2022, s. 4)

3.3.2. Mükellefler ve Bankalar Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

6183 sayılı AATUHK'nın 79. maddesi kapsamında uygulamaya konulan e-Haciz, vergi dairelerinin düzenlediği haciz bildirimlerinin GİB tarafından bu daireler adına ilgili bankalara ya da bu bankaların genel merkezlerine elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Bankalar kendilerine yapılan tebligata yine elektronik ortamda haczin muhatabı olan kişi veya kurumun durumu ile ilgili olarak cevap verirler. E-Haciz ile ilgili yaşanan en büyük sorunlardan birisi finansal sistem ve sermaye birikiminde yarattığı olumsuz sonuçlardır (Yıldırım, 2021, s. 85). Devletlere kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en önemli yardımı sunan bankalardır. Ayrıca günümüzde nakit para yerine dijital para kullanımı da özendirilmektedir. Oysa e-haciz ile bankadaki hesaplarına bloke konulduğunu gören mükellefler bankacılık sisteminden kaçmanın yollarını arayacaklardır.

Mükellefler Hakkında Gerekli Araştırmalar Yapılmadan Bankalara Haciz Bildirisi Gönderilmesi: Uygulamalarda genellikle borçlunun mal varlığı ile üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarının, kamu alacağının miktarı ve nev-i konusunda tam bir araştırma ve planlama yapılmadan gerçekleştirilen e-Haciz bildiriminin yapıldığı ile karşılaşmaktadır. 22.05.2009 tarih ve E: 2008/2205, K: 2009/2659 sayılı danıştay 4. Dairesi kararında; 750 sayfadan oluşan 22.700 adet borçlu için davacı kuruma haciz bildiriminin tebliğ edildiğini, borçlulara ait kamu alacağının mükellef bazında türü ve miktarının belirtilmediği ve mal varlıklarının araştırılmadığını, borçluların üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarının tespitinin yapılmadığından bahisle davalı kamu kurumu tarafından tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmesine karar vermiştir (Yıldırım, 2021, s. 85).

Yine Danıştay 4. Dairesi'nin 27.09.2007 tarih ve E: 2007/2374, K:2007/2952 sayılı kararında da aynı olaylardan bahsedildiği görülmektedir. Bu karar ise şöyledir; haciz bildirisine 67 sayfalık mükellef listesi ile kamu alacağının miktarı ve nev-i belirtilmeden davacı kurumun hak veya alacakları araştırılmadan e-Haciz bildirimini yapılmıştır. Danıştayın kararında hacze konu hak ve alacağın belirlenerek borçlu bazında ve her borçlunun borç tutarını geçmeyecek kadar haciz işleminin yapılması gerektiğinden

bahsedilerek e-haciz işleminin kanunen uygun olmadığına karar vermiştir (Yıldırım, 2021, s. 86).

Farklı bir kararda ise banka e-haciz uygulama talimatlarına yönelik dava açmıştır. Buna göre; bankada hak veya alacağının varlığı belirsiz olan pek çok kişinin hesaplarının araştırılmasının talep edildiği, her ne kadar kişilerin borç miktarları gönderilen tebligatta yazılı olsa da bunun 6183 sayılı AATUHK'un 79. maddesi ile örtüşmeyeceği, bankanın 15 içinde bilgi vermemesi halinde sorumlu tutulacağının Türk Medeni Kanun'un objektif ve iyi niyet kuralıyla bağdaşamayacağı, kamu idaresinin borçluları çeşitli gruplara ayırarak uygulamayı gerçekleştirmesi yönünde kararlar bankayı haklı görmüştür (Yıldırım, 2021, s. 86).

Borcu Aşacak Şekilde Mevduatın Tamamına e-Haciz Uygulanması: Bankalar idarenin bildirdiği borç miktarı kadar bloke koyması gerekirken banka borçlunun mevduat hesabının tamamına bloke koymayı tercih etmektedirler. Bu şekilde bloke konulması ölçülülük ilkesini aşarak kişinin mülkiyet hakkının gaspına neden olunarak bireye aşırı derecede yük yüklenmiş olduğunun göstergesidir. Bankada mevduatı olan bir kişinin bankaya kredi borcuna güvence amaçlı rehin hakkı kurulabilmektedir. Yine mevduatına karşı üçüncü şahısların da haciz, rehin gibi haklarının olması durumunda bankanın rehinden kaynaklanan öncelik hakkı bulunmaktadır. Haciz bildirimi gönderilen banka kişiyi riskli olarak kabul ederek süresinde ödenen veya vadesi gelmemiş kredileri rehinli kredi gibi kabul ederek kendisini garanti altına alma yolunu tercih etmektedir. Olayın arka planında cebri takibata düşen herhangi bir alacağın olmadığı, rehin veya borçtan kaynaklı blokeli hesap olmadığı, hesap sahibinin muaccel olmayan kredi borçlarının bulunmadığı, borçlarından ötürü acze düşmediği gibi durumlarda bankalar müşterinin temerrüde düşmesi halinde kullanması gerekli haklarını, henüz vadesi gelmemiş, tutarı belli olmayan alacaklar için de hesabın tamamı üzerinde kullanmaları durumunda, kamu alacağının tahsiline engel bir durum ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan bu uygulama borçlunun ekonomik faaliyetlerini de sınırlandırmakta hatta durdurmakta dolayısıyla kişi ticari hayatta itibar kaybı yaşamaktadır. Ticari hayatının durma noktasına kadar gelmesi ise mükellefin zarar etmesine ve vergi ödeyememesi anlamına gelmektedir (Yıldırım, 2021, s. 87). GİB, 02.11.2007 tarih ve B.07.1.GİB0.06.37/3760-3539-97674 sayılı özelge ile de haciz edilecek tutarın alacak tutarını aşmasının mümkün olamayacağı, bankalara iletilen haciz bildirilerinde yer alan tutardan daha fazla haczedilmemesine

özellikle dikkat edilerek mükellef haklarının korunmasının zorunluluğundan bahsedilmektedir.

Başka bir yargı kararında; Türkiye Vakıflar Bankası tarafından gönderilen banka hesap hareketlerinin incelenmesinden, e-haciz uygulanan banka hesabının mesleki faaliyetinde kullanıldığı görülmekte olup, davalı idarece, bu hesapta bulunan paranın kaynağı ve kime ait olduğu konusunda herhangi bir ayırım ve araştırma yapılmaksızın doğrudan haciz uygulandığı anlaşıldığından, vergi borcu bulunan mükellefin banka hesaplarına kural olarak haciz konulması yerinde ise de, Avukatın UYAP sistemine kayıtlı banka hesabının özel nitelik arz etmesi, çoğu zaman Avukatın şahsi parasından ziyade avukat sıfatıyla temsil ettiği müvekkillerine ait paraların hesapta bulundurulduğu göz önüne alındığında, idarenin öncelikle hesap hareketleri üzerinden söz konusu hesapta bulunan paraların ne kadarının amme borçlusunun şahsi parası olduğunu tespit edip, o kısma ilişkin haciz uygulaması gerekirken, avukat-müvekkil ilişkisi nedeniyle hesapta müvekkillerin şahsına ait paralarında olabileceği dikkate alınmaksızın banka hesabının tümü üzerine uygulanan haciz işlemi yerinde değildir.

SONUÇ

Kamu alacakları nitelik olarak özel alacaklardan farklılık arz etmektedir. En önemli fark kamu alacaklarının tahsilinde kamu yararının bulunmasıdır. Kamu yararının bulunması kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin ayrı bir kanuni düzenlemeyi gerekli kılmaktadır. Vergilendirme de bu noktada kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkına müdahale sebebidir. Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik erklerinin bir sonucudur. Bu yetki sonucu mükelleflerin mülkiyet hakkına cebren müdahale gerçekleştirilebilmektedir.

Devletler kamu alacaklarını güvence altına almak için birtakım önlemler uygulamaktadır. 6183 sayılı AATUHK’da kamu alacaklarını korumak için bazı koruma yöntemleri öngörülmüştür. Bunlar; teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, teminat, gecikme zammı, gecikme faizi vb.’dir. Vadesinde ödenmeyen vergi borçlarına yönelik cebren tahsil yöntemlerine gidilmektedir. Cebren tahsil süreci ödeme emrinin mükellefe tebliğ edilmesi ile başlar.

Cebren tahsil yöntemlerinden ve tabi ki kamu alacaklarını güvence altına alan önlemlerden birisi haciz uygulamasıdır. Haciz, ödeme emrine rağmen borcuyla ilgili ödeme ifasını yerine getirmeyen mükelleflerin mallarına icra dairesi tarafından el konulmasıdır. Kanun koyucu borçlunun tüm mallarına haczi uygun bulmamakta ve belli kısıtlamalar getirmektedir. Örneğin borçlunun mesleği ve kendisi için gerekli olan cep telefonu ve bilgisayar gibi eşyalar haczedilememektedir.

Türkiye’de son yıllarda e-Dönüşüm süreçlerinde dolayısıyla e-Devlet uygulamalarında hızlı bir ivmelenme kazanıldığı açıktır. Özellikle e-Mali uygulamadaki gelişimler dikkat çekicidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın gelişen otomasyon yapısı ile birçok hususta dijitalleşmeye gidilmiştir. Bu hususlar arasında, e-Beyanname, e-Fatura, e-Belge, e-Denetim, e-Tahsilat ve e-Haciz uygulamaları yer almaktadır.

5479 sayılı Kanun ile alacaklı kamu idarelerinin üçüncü şahıslar nezdinde bulunan mal, alacak ve hakların haczinin hızlandırılması, ekonomik ve verimli bir haciz işlemi sürecinin yürütülmesi ve uygulanabilmesi, personeller üzerindeki iş yükünün azaltılması ve kağıt israfının önüne geçilmesi için birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda e-haciz projesi geliştirilmiştir. E-Haciz ile banka hesaplarında bulunan paralar haczedilmeye başlanmıştır.

6183 sayılı AATUHK'nın 79. maddesi kapsamında uygulamaya konulan e-Haciz, vergi dairelerinin düzenlediği haciz bildirimlerinin GİB tarafından bu daireler adına ilgili bankalara ya da bu bankaların genel merkezlerine elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Bankalar kendilerine yapılan tebligata yine elektronik ortamda haczin muhatabı olan kişi veya kurumun durumu ile ilgili olarak cevap verirler. Bankaların mevduat hesaplarına yapılan haciz tebliğ tarihinde hesapta bulunan miktarın kamu alacağı tutarına kadar olan kısmına yapılmaktadır.

E-Haciz uygulamasının tahsilatın hızlandırılması ve kamu alacaklarına yönelik tahsilat oranlarının artırılması gibi olumlu yönleri bulunmaktadır. Ancak gerek teorik ve gerekse pratikte olumsuz yönlerinin fazlalığı söz konusu olumlu etkinin önüne geçmektedir. Bu olumsuzluklar aslında sorun olarak addedilebilir.

Sorunlardan ilki Gelir İdaresinin mükellefler ile ilgili yeterli araştırma yapmadan bankalara haciz bildirisi göndermesidir. İşlemlerin hızlı yapılması adına hiçbir araştırma yapılmadan borçlunun tüm parasına el konulması doğru bir yaklaşım değildir. Zira konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin 27.09.2007 tarih ve E: 2007/2374, K:2007/2952 sayılı kararı dikkat çekicidir. Kararda, "...haciz bildirisine 67 sayfalık mükellef listesi eklenmiş ve mükelleflere ait amme alacağının miktarı ve türü belirtilmeksizin, davacı kurumdaki borçlu hak veya alacaklarının bulunup bulunmadığı araştırılmaksızın davacıya haciz bildirisinin tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda öncelikle AATUHK'un 62. ve 79. maddelerine göre tahsil dairesi tarafından haciz uygulanacak hak ve alacakların belirlenmesi, sonrasında ise her borçluya borç tutarı kadar olmak üzere haciz uygulanması gerektiği belirtilerek davalı idarenin işleminde yasaya uygunluk bulunmadığı..." belirtilmiştir. Bu nedenle borçlu ile ilgili gerekli araştırma yapıldıktan sonra haciz bildirisinin gönderilmesi gerekmektedir.

Bir diğer önemli sorun da bankalar tarafından kamu alacağından daha yüksek tutarda borçlunun mevduat hesabına bloke konulmasıdır. Vergi daireleri sistem üzerinden borç miktarı kadar haciz bildirisi göndermekte bankalar ise bu miktarları göz ardı edip borçlunun tüm mevduat hesabına bloke koymayı tercih etmektedirler. Bireyin mülkiyet hakkını ihlal eden bu uygulamadan vazgeçilmesini sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Burada ölçülülük ilkesine de aykırı bir durum bulunmaktadır.

Diğer bir sorunda borçlunun birden fazla bankadaki mevduat hesaplarına haciz bildirisinin gönderilmesidir. Mükellefin tek bir hesabında tüm borçlarını ödemesi

mümkünken tüm hesaplarına bloke konulması doğru değildir. Burada yine borçlunun haklarının kısıtlandığı ve itibarının zedelendiği görülmektedir.

Yaşanan sorunlardan bir diğeri de borcun ödenmesine rağmen haczin kalkmamasıdır. Borç ödenmesine rağmen haciz işleminin kalkmadığı durumlar gözlemlenmektedir. Borçlarından dolayı bankalara haciz bildirisi gönderilen borçluların birden fazla bankada borçlarına yetecek kadar bulunması halinde vergi dairesi müdürleri kendi sistemlerini kullanarak banka cevap girişlerini yapmalıdır. Eğer bu girişleri yapmazlarsa paralar hesaplarda blokeli kalmaktadır. Vergi dairesi müdürlerinin sürekli olarak sistem kontrolü yapmaları gerekmektedir. Burada yetki devri ile vergi dairesi müdürleri yetkilerini müdür yardımcılara devredebilir ve sürecin hızlanması sağlanabilir. Yine başka bir çözüm vergi dairesi otomasyon sisteminin banka hesaplarıyla doğrudan entegre edilmesi ve blokenin onaya gerek duymaksızın kaldırılmasıdır.

E-Haciz uygulamasındaki bir diğer sorun gönderilen ödeme emirlerinde eğer borç ödenmezse e-Haciz uygulaması yapılacağına dair herhangi bir bilgilendirmenin olmamasıdır. Dolayısıyla usulüne uygun ödeme emri gönderilmesi yerinde olacaktır.

Emekli aylıklarına haciz uygulanması da bir diğer önemli sorundur. 6183 sayılı AATUHK'un 71. maddesi "Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir." demek suretiyle emekli aylıklarının kısmen haczedilebileceği hükmüne yer vermiştir. 5510 Sayılı Kanun'un 93. maddesi gereği emekli aylıklarının haczi mümkün değildir. Zira bu kanun doğrudan emekli aylıklarına yöneliktir. Burada kanunların kendi içerisinde düzenlenmesi ortaya çıkan kanunlar arası farklılığın giderilmesinde faydalı olacaktır.

Bu genel sorunlar çerçevesinde e-Haciz uygulaması doğru bir otomasyonla (ki bu otomasyon özellikle bankalar ile doğrudan çalışabilecek nitelikte olmalı) ve iyi hazırlanmış hukuki bir alt yapıyla yeniden ele alınmalıdır. AATUHK'nın 79. maddesinin daha detaylı bir şekilde güncellenmesi gerekmektedir. Aslında e-Maliye uygulamalarının farklı bir kanun altında düzenlenmesi bir öneri olarak sunulabilir. Bu açıdan çalışma diğer çalışmalara e-Maliye uygulamalarına ilişkin bir kanuni düzenlemenin geliştirilmesi noktasında öncülük teşkil edecektir.

KAYNAKLAR

- Ak, A., (2015). Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2015, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 25-43.
- Akdemir, N., (2008). E-Devlet Uygulamaları Kapsamında Vedop Projesi Eğirdir Vergi Dairesinde E-Vdo Uygulamasının İncelenmesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış yüksek Lisans Tezi.
- Akpınar, M., (2011) Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi Cilt 16, Sayı 2, 235-261
- Ay, H., Baran, T., (2014). Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme, Sosyo Ekonomi Dergisi 2014-1, 45-68.
- Babaoğlu, C., (2022). Avrupa Komisyonu 2022 E-Devlet Kıyaslama Raporu ve Türkiye I, <https://www.setav.org/avrupa-komisyonu-2022-e-devlet-kiyaslama-raporu-ve-turkiye/> 03.11.2022
- Bakan, S., (2022). E-Muhasebe ve E-Vergi Uygulamalarının Vergi Tahakkuku ve Tahsilatına Etkisi: Türkiye Örneği, IDEA Studies Journal, V. 8, Issue 48, 936-946
- Beşkardeşler, M., (2021). Türkiye'nin E-Devlet Politikasının Kamu Politikası Açısından Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- BM (Birleşmiş Milletler), (2022). E-Government Survey 2022, <https://publicadministration.un.org/en/Research/UN-e-Government-Surveys>
- Boydak Öztaş, Y., B., (2004). e-Ekonominin Toplumsal Yaşam ve Birey Üzerindeki Etkileri ve Eylem Planı Önerisi, Türkiye 2. Bilişim Şurası Sonuç Raporu-Bilgi Toplumuna Doğru, https://www.researchgate.net/publication/293569310_Turkiye_2_Bilisim_Surasi_Sonuc_Raporu_-_Bilgi_Toplumuna_Dogru_ODTU

- Budak, T., Benk, S., (2011). Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Business and Economic Research Journal, V. 2 N. 2 61-76
- Buran, B., (2013). Türk Vergi Hukukunda Haciz ve Elektronik Haciz Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çelebi, B., (2018). E-Devlet ve E-Maliye Kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı Projeleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çiftçiöğlu, H., Antepli, A., Polat, Ö., (2015). Kamu Alacaklarının korunmasına Yönelik Tedbirler, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, C.,5 S. 1. 95-116.
- Delibaş, K., Akgül, A. E., (2010). Dünya’da ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-Demokrasi ve e-Katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi, Sosyoloji Araştırmaları Dergisi, C. 13, S. 1. Bahar.
- Demir, K., (2020). E-Devlet Uygulamaları ve E-Vergilemenin Gelişimi, <https://www.sektorundergisi.com/e-devlet-uygulamalari-ve-e-vergilendirmenin-gelisimi/> 11.01.2023
- Demirbaş, T., Gerçek, A., Giray, F., Yüce, M., Oğuzlar, A., (2012). Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt/Vol. XXXI, Sayı/No. 1, 2012, 59-84.
- Demirel, D., (2006). E-Devlet ve Dünya Örnekleri, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, 83-118.
- Doldur, S., (2017). Vergi Hukukunda Cebren (Zorla) Tahsil Yolları, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2017, 187-198, <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/139malicozum/13%20Semih%20DOLDUR.pdf> 15/10/2022
- DPT, (Devlet planlama Teşkilatı Müsteşarlığı), (2005). E-Devlet Proje ve Uygulamaları
- Ekinci Özyardımcı, E., (2022). Dijitalleşmenin Yerel Yönetimlere Etkisi: Türkiye ve İngiltere Yerel Yönetimleri Örneği, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi4 (2), 35-52.

- Ercan, Y., (2011). E-Haciz Ekonomiye Katkı mı Zarar mı?
<https://yildirimercan.blogspot.com/2011/08/e-haciz-ekonomiye-katk-m-zarar-m.html> 12.12.2022
- Gerçek, A., Demirbaş, T., Giray, F., Yüce, M., Oğuzlar, A. (2013), Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi, Bilgesam Yayınları
- GİB, (2021). Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu,
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>
- GİB, (2022). Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu,
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>
- İşler, D.B., Nergiz, N., (2005). Elektronik Devletin Boyutları ve Yaratdığı Fırsatlar, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, 35-56.
- Karabeyli, L., Çoşkun, A., Sonuvar, M., Özek, A., Parlak, N. (2006). E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler, T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Raporu.
- Karadağ, N.C., (2012). Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran 2012.
- Kayıkçı S., (2004). Dünya Bankası'nın Yeni Kredi Verme Yöntemi: Ülke Destek Stratejisi ve Türkiye Uygulaması, Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi, Ankara, Ocak Haziran 2004.
- Küçük A.,T., (2022), 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a Göre Hacze İştirak, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 71 (1), 65-104.
- Mutioğlu, H. (2002). Küreselleşme ve E-(tik) Devlet. I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, KÜ İİBF Yayını, İzmit, 957-964.
- Önal, M., F., (2020). Bilgi Toplumu ve E-Devlet,
<https://www.egovturkey.com/turkiyede-elektronik-devletin-gelisimi-ve-mevcut-durumu-16012020> 10/12/2022

- Öz, E., Bozdoğan, D., (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 17, S., 2, 67-92.
- Özata, M. ve Sevinç, İ. (2010). Türk Kamu Yönetiminde Bilgi Sistemleri ve E- Dönüşüm. Konya: Eğitim Kitabevi.
- Özbek, M., (2007). E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Özdemir, M., Şenöz Y. (2022). Defterdar Yerine Vergi Dairesi Başkanı/Vergi Dairesi Müdürü Mahalli En Büyük Mal Memuru, https://www.alomaliye.com/2022/11/16/defterdar-yerine-vergi-dairesi-baskani-vergi-dairesi-muduru-mahalli-en-buyuk-mal-memuru/#_ftn1. E.t. 18.12.2022.
- Pamukoğlu, K., Ocak, M., (2007). Bilişim Teknolojilerinin Devletin Etkinliğindeki Rolü ve İnternet Üzerinden Satış Uygulaması, <https://www.harita.gov.tr/uploads/files/articles/bilisim-teknolojilerinin-devletin-etkinligindeki-rolu-ve-internet-uzerinden-satis--1068.pdf> 13.05.2022
- Saraçoğlu, F., Engin, İ., Arslan, C. B., (2017), Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C.9 s.2, 59-67.
- Sarı, Ö., K., (2019). İdare Hukuku Bağlamında E-Devlet Dönüşümü ve Uyap, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Sarıcağlu, E., (2020), Kamu Alacağının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 sayılı Kanuna göre Teminat, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 22 S., 2, 857-904.
- Tezcan, A., M. (2020). E-Devlet Uygulamaları, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/132571/mod_resource/content/1/5.e-Devlet%20Uygulamalar%C4%B1%20.pdf 19.12.2022
- Taşdemir, G., (2002). E-Devletin Çok Özel Projesi, <https://www.capital.com.tr/sektorler/teknoloji/e-devletin-cok-ozel-projesi> 23/11/2022
- TUENA (1999). Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı Sonuç Raporu, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/991000_TuenaRapor.pdf

- Türkiye Bilişim Derneği, (2004). Türkiye’de Bilişim Sektörünün Gelişimi 2. Bilişim Şurası https://eski.tbd.org.tr/usr_img/kitaplar/orj/turkiye_bilisim_surasi_2.pdf
- Türkiye Elektrik Mühendisleri Odası (EMO), (...). E-Türkiye proje Aşamaları, https://www.emo.org.tr/ekler/24c3e4ada4a529a_ek.pdf 22.11.2021
- Türkiye 2. Bilişim Şurası Taslak Rapor, (2004). <https://www.freewebturkey.com/wp-content/uploads/2020/08/2bilisimsurasitaslakrapor.pdf> 12/06/2022
- Uğur, A., Çütçü, İ., (2009). E-devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2.
- Üstün, Ü. S. (2010). Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi . Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18 (2), 9-37. DOI: 10.15337/SUHFD.2017.99
- Yavaş, A.,A. (2005). Vergi Dairesi otomasyon Projesi’nin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, https://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf 22.12.2022
- Yıldırım, A., (2021). Vergi İcra Hukukunda Haciz ve Elektronik Haciz Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Yiğit Şakar, A., (2011). Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar, Mali Çözüm Dergisi Temmuz-Ağustos 2011.
- Yurtay, Y., Utar, O., Çakıcı, A., Erat, S., (2015). E-Devlet Kullanımında Türkiye ve Norveç Kullanımının Karşılaştırılması, Veri Madenciliği Örneği, XVII. Akademik Bilişim Konferansı, 04-06/02/2015 Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- Yücelen, N., (2018), Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirlerin İncelenmesi ve Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Yürük, E., Öztaş. N., (2017). E-Devlet Ana Kapıları Üzerine İnceleme: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler, Süleyman Demirel üniversitesi İİBF Dergisi, C. 22, Kayfor Özel Sayısı, s. 2133-2157.

https://www.emo.org.tr/ekler/24c3e4ada4a529a_ek.pdf E-Türkiye Proje Aşamaları
19/10/2022

<http://www.cybersoft.com.tr/TR/?q=content/vedop-1>, VEDOP (Vergi Dairesi Tam
Otomasyon Projesi)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> 12.04.2021

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf> 18.06.2021

1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> 02.03.2021

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5510.pdf> 25.09.2021

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
12.12.2020