



T.C.

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İNTERNET KULLANIMININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE
ETKİSİ:**

OECD ÜLKELERİ İÇİN PANEL VERİ KANITI

Aykut SÖNMEZ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Mustafa ÜNVER

KIRIKKALE – 2021



T.C.

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İNTERNET KULLANIMININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE
ETKİSİ:**

OECD ÜLKELERİ İÇİN PANEL VERİ KANITI

Aykut SÖNMEZ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Mustafa ÜNVER

KIRIKKALE – 2021

KABUL-ONAY

AYKUT SÖNMEZ tarafından hazırlanan “İTERNET KULLANIMININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ: OECD ÜLKELERİ İÇİN PANEL VERİ KANITI” adlı tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Mustafa ÜNVER

Maliye Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum. .

Başkan: Doç. Dr. Süleyman Emre ÖZCAN

Anabilim Dalı, Celal Bayar Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Üye: Danışman: Doç. Dr. Mustafa ÜNVER

Maliye Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Üye: Doç. Dr. Mehmet Hanefi TOPAL

Anabilim Dalı, Kırklareli Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Tez Savunma Tarihi: 08/06/2021

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Unvanı Adı SOYADI

..... Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- ✓ Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- ✓ Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- ✓ Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- ✓ Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- ✓ Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Aykut Sönmez

08.06.2021

ÖNSÖZ

Lisans ve Yüksek Lisans eğitimlerim boyunca desteğini, ilgisini hiçbir zaman esirgemeyen, bilgi ve deneyimleri ile iş ve eğitim hayatımda yol göstermeye, ilham vermeye devam eden çok değerli danışman hocam Doç. Dr. Mustafa Ünver'e, en içten teşekkürlerimi sunmayı üzerime borç bilirim. Hayatıma kattığınız her şey için minnettarım.

Bu zamana kadar üzerimde emeği geçen Kırıkkale Üniversitesi'nin en kıymetli hocalarından Prof. Dr. Seyfi Yıldız'a, Doç. Dr. Alparslan Uğur'a, Doç. Dr. Eda Balıkcıoğlu'na ve Dr. Öğr. Üyesi Kemal Bostan'a bana katmış oldukları her şey için teşekkürlerimi sunarım.

Tüm eğitim hayatım boyunca maddi manevi desteğini esirgemeyen, ellerinden gelenin her zaman daha fazlasını vermeye çalışan kıymetli babam Muhsin Sönmez'e, hayattaki şansım, annem Nefise Sönmez'e, ve hayatımın en güzel paylaşımlarında yanımda olan kardeşlerime şükranlarımı sunarım.

Birlikte geçirdiğim yaşantımın her anına şahitlik eden, cesaretlendiren, en büyük destekçim, anlayışı, ve hoşgörüsünü hiçbir zaman kaybetmeyen gönül neşem, yol arkadaşım Vildan Rümeysa Sönmez'e ve bu hayatta bana verdiği en güzel hediye olan minik kızım Nefise Bera'ma ithafen.

Saygılarımla

Aykut SÖNMEZ

ÖZET

İNTERNET KULLANIMININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ:

OECD ÜLKELERİ İÇİN PANEL VERİ KANITI

Kırıkkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa ÜNVER

Haziran, 2021, 118 Sayfa

90'lı yıllardan sonra hayatımıza hızlı bir giriş yapan internet teknolojisinin, insanların birçok alışkanlığını da değiştirmeye başladığı gözlemlenmektedir. Yaşanan bu gelişim ve değişimin ülke ekonomilerini birçok yönden etkilediği görülmektedir. Yürütülen bu çalışmada da yaygınlaşan internet kullanımının vergi gelirleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışmada 36 OECD'ye üye ülkenin 1990-2018 yılları arası verileri panel veri analiz yöntemi ile test edilmiştir. Elde edilen bulgular sonucu internetin, toplam vergi gelirleri üzerinde pozitif bir etki yaratacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran ve kendine özgü kılan yönü ise analiz edilecek modellere, bireylerin ödemiş oldukları toplam gelir vergisi ve firmaların ödemiş oldukları kurumlar vergisinin spesifik olarak eklenmiş olmasıdır. Bu vergilerin modele dahil edilip analiz edilmesi sonucunda ise internetin, bireylerin ödemiş oldukları gelir vergisi açısından negatif bir etki yaratacağı sonucuna ulaşılmış iken firmaların ödediği kurumlar vergisi açısından internetin pozitif bir etki yaratacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnternet, Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi

ABSTRACT

THE IMPACT OF INTERNET USE ON TAX REVENUE: PANEL DATA EVIDENCE FROM OECD COUNTRIES

Kırıkkale University

Social Sciences Institute

Department of Finance, Master's Thesis

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Mustafa ÜNVER

June 2021, 118 Pages

Internet technology, which made a quick introduction to our lives after the 90s, also began to change many of people's habits. In this development and change, it is seen that it affects the economies of the country in many ways. In this study, the effect of widespread internet use on tax revenues was investigated. In the study, data from 36 OECD member countries between 1990 and 2018 were tested by panel data analysis method. As a result of the findings, it was concluded that the internet will have a positive impact on total tax revenues. The aspect that distinguishes this study from other studies and makes it unique is that the total income tax paid by individuals and the corporate tax paid by firms are specifically added to the models to be analyzed. As a result of the inclusion and analysis of these taxes in the model, it was concluded that the internet would have a negative impact on the income tax paid by individuals, while it was observed that the internet would have a positive impact on the corporate tax paid by firms.

Key Words: Internet, Tax Revenues, Income Tax, Corporate Tax

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ARPANET	: Gelişmiş Araştırma Projeleri Dairesi Bilgisayar Ağı
ATM	: Otomatik Vezne Makinası
BKM	: Banka Kart Merkezi
EARN	: Avrupa Akademik ve Araştırma Ağı
EFT	: Elektronik Fon Transferi
EMV	: Europay, Master Card International, Visa International
E-TİCARET	: Elektronik Ticaret
EVD	:Elektronik Veri Değişimi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FSTC	: Finansal Hizmetler Teknoloji Konsorsiyumu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ISS	: İnternet Servis Sağlayıcı
KDV	: Katma Değer Vergisi
M.Ö	:Milattan Önce
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret Kalkınma Konferansı
SSL	: Güvenli Yuva Katmanı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜVAKA	: Türkiye Üniversiteler ve Araştırmaları Kurumları Ağı
TVS	: Türk Vergi Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

WWW : Dünyayı Saran Ağ
WTO : Dünya Ticaret Örgütü



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo-1: Dünya’da Yıllar İtibarı ile İnternet Kullanıcı Sayıları ve Dünya Nüfusuna Oranı.....	47
Tablo-2: OECD Ülkelerinde Evinde İnternet Erişimi Olan Haneler.....	48
Tablo-3: 2009-2020 Yıllar İtibarı İle İnternet Kullanımı.....	51
Tablo-4: Dünya Nüfusu Bazında İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanıcı İstatistikleri.....	52
Tablo-5: İnternetin Kullanım Alanlarında 16-74 Yaş Aralığındaki Bireylerin İnterneti Kullanım Oranı.....	53
Tablo-6: İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Ödeme Yöntemleri.....	59
Tablo-7: Türkiye E-Ticaret İstatistikleri.....	62
Tablo-8: OECD Üye Ülkelerin ATM Kullanım Oranları.....	68
Tablo-9: Çalışmada Kullanılan Değişkenlerin Tanıtılması.....	80
Tablo-10: Bağımlı Bağımsız Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	81
Tablo-11: Dengesiz Panel Veri Analizi Yöntemi Sonuç Tablosu.....	90

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	V
KISALTMALAR	VI
TABLolar LİSTESİ.....	VIII
İÇİNDEKİLER	IX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ VE TÜRLERİ.....	4
1.1.Verginin Tanımı	4
1.2.Verginin Amacı	6
1.3.Verginin Tarihsel Süreçte Gelişimi	7
1.4.Vergi İle İlgili Temel Kavramlar.....	10
1.4.1.Verginin Konusu.....	10
1.4.2.Verginin Matrahı.....	11
1.4.3. Vergiyi Doğuran Olay	12
1.4.4.Vergi İdaresi, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	13
1.4.5.Vergi Teşviki	15
1.4.6.Vergi Muaflığı ve İstisnası	16
1.4.7.Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri	17
1.4.7.1.Verginin Tarhı.....	17
1.4.7.2.Verginin Tebliği.....	18
1.4.7.3.Verginin Tahakkuku.....	20
1.4.7.4.Verginin Tahsili	20
1.4.7.5. Verginin Tahsil Yöntemleri	21
1.4.7.5.1. Doğrudan Tahsil Yöntemi	21
1.4.7.5.2. Dolaylı Tahsil Yöntemi	22
1.4.7.5.3. İltizam Usulü Tahsil Yöntemi	23
1.4.7.5.4. İhale Yöntemi	24
1.4.7.5.5. Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi	25

1.4.7.5.6.Emanet Usulü Yöntemi	26
1.4.7.5.7. Verginin Kaynakta Kesilme Yöntemi	26
1.5. VERGİ TÜRLERİ	27
1.5.1. Gelir Vergisi	27
1.5.2. Kurumlar Vergisi	29
1.5.3.Katma Değer Vergisi	31
1.5.4. Özel Tüketim Vergisi.....	32
1.5.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi	33
1.5.6. Damga Vergisi	34
1.5.7. Emlak Vergisi	35
1.6. Vergi Bilinci	36
1.7.Vergi Ödeme Alışkanlığı.....	38
İKİNCİ BÖLÜM: İNTERNET VE ELEKTRONİK TİCARET	40
2.1. İnternetin Tanımı	40
2.2. İnternetin Önemi.....	41
2.3. İnternetin Tarihsel Gelişimi.....	42
2.3.1. Dünyada İnternetin Tarihsel Gelişimi.....	42
2.3.2. Türkiye’de İnternetin Tarihsel Gelişimi	46
2.4. İnternetin Kullanım Alanları	48
2.5. İnternet Kullanımının Avantaj ve Dezavantajları.....	51
2.6. İnternetin Ödeme Aracı Olarak Kullanılması.....	55
2.7. Elektronik Ticaret ve Kapsamı	57
2.7.1. Elektronik Ticaretin Tanımı.....	57
2.7.2. Elektronik Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları	59
2.7.2.1. Elektronik Ticaretin Avantajları	59
2.7.2.2. Elektronik Ticaretin Dezavantajları	60
2.7.3. Elektronik Ödeme ve Para Transfer Sistemi.....	60
2.8. Elektronik Ticarete Ödeme Şekilleri.....	61
2.8.1. Kredi Kartı	61
2.8.2. Akıllı (Smart) Kart.....	62
2.8.3. Elektronik Para	62
2.8.4. Elektronik Çek	63
2.8.5. Otomatik Vezne Makinaları (ATM).....	64

2.8.6. Diğer Ödeme Araçları.....	65
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İNTERNETİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ	67
3.1. Ekonometrik Yöntem	67
3.2. Çalışmada Kullanılan Analiz Yöntemi: Panel Veri Analizi.....	67
3.2.1. Panel Veri Analizinin Avantaj ve Dezavantajları.....	68
3.2.2. Panel Veri İçin Kullanılan Başlıca Modeller	70
3.2.2.1. Havuzlanmış Panel Veri Modeli.....	71
3.2.2.2. Sabit Etkiler Modeli.....	71
3.2.2.3. Rassal Etkiler Modeli.....	72
3.2.3. Panel Veri Analizinde Kullanılan Bazı Testler.....	73
3.2.3.1. F Testi	74
3.2.3.2. LM (Lagrange Multiplier) Testi.....	74
3.2.3.3. Hausman Belirgenleştirme (Hausman Specification) Testi	75
3.3. Veri ve Yöntem	75
3.3.1. Bağımlı Değişken	77
3.3.2. Bağımsız Değişkenler	77
3.4. Analiz Bulguları	83
SONUÇ	90
KAYNAKÇA.....	93
ÖZGEÇMİŞ	103

GİRİŞ

Devletin var oluşunun gerektirdiği bir takım temel sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar; toplumun ortak yaşamlarından kaynaklanan ihtiyaçlarını karşılamak, toplumun huzur, güven, refah ve adalet içinde yaşamasını sağlamak gibi yerine getirilmesi zorunlu işler olarak sıralanabilir. Devletler bu zorunlu görevlerini yerine getirebilmek için bir finansman kaynağına ihtiyaç duyarlar. İhtiyaç duydukları bu finansmanın büyük bir kısmını ise vergiler yolu ile elde ederler.

1990'lı yıllardan sonra hızlı bir gelişim ve yayılım hızı gösteren internet teknolojisinin, devletlerin almış oldukları vergiler açısından etkisi de önem arz etmektedir. İnternet teknolojisinin, her alanda olduğu gibi vergiler üzerinde de olumlu ve olumsuz etkiler yaratabileceği düşünülmektedir. Günden güne yaygınlaşan internet ağı, günümüz yaşam koşullarını da belirlemeye başlamıştır. İnsanların alışmış oldukları, geleneksel olarak da ifade edilebilecek birçok değer artık sanal ortama uyum sağlayarak değişime uğramaya devam etmektedir. Özellikle vergi açısından internetin gelişimini incelediğimizde devletlerin bu teknoloji karşısındaki eski geleneksel vergilendirme biçimlerinin etkinliğinin tartışıldığı gözlemlenmektedir. Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte artık neredeyse her alanda fiziksel sınırların ortadan kalktığı hissedilmektedir. Bireyler ve firmaların istediğinde kolaylıkla dünyanın herhangi bir ülkesinden alışveriş yapabilmeleri, o ülkelere ürün satabilmeleri ve sanal ortamda şirketler kurmaları olağan bir ticari faaliyet olarak göze çarpmaktadır. Özellikle 90'lı yıllardan sonra internetin dünyada hızla gelişmesi ve küreselleşmenin hızlanmasıyla insanların ve firmaların dünyaya entegrasyonu hissedilir şekilde kolaylaşmıştır. Diğer taraftan; daha spesifik düşünüldüğünde hayatımızın büyük alanında kolaylıklar sağlayan bu teknolojik gelişime karşısında ülkelerin vergi yapılarının tam anlamı ile bu teknolojiye uyum sağlayıp sağlamadığı veya bu uyumun sağlanma düzeyinin devletlerin topladıkları vergi gelirleri üzerindeki etkisi önemli bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çerçevede; vergi gelirlerini etkileyen unsurları inceleyen literatüre bakıldığında birçok çalışmanın olduğu görülmektedir (Castro ve Camarillo, 2014; Dioda, 2012; Dökmen, 2012; Zarra-Nezhad, Ansari ve Moradi, 2016; Amoh ve

Adom, 2017; Addison ve Levin, 2012; Terefe ve Teera, 2018; Ade, Rossouw ve Gwatidzo, 2018; Şen, 2003; Öztürk, Şaşmaz, Bayar ve Odabaş, 2019; Koyuncu, Yılmaz ve Ünver, 2012; Pradhan, Arvin, Norman ve Bele, 2014). Örneğin enflasyonun, işsizliğin, ekonomik büyümenin, eğitim durumunun, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının, kamu harcamalarının, ticari açıklığın ve şehirleşmenin devletin toplamış olduğu vergi gelirlerinin önemli belirleyicileri olduğu ifade edilebilir. Buna ek olarak; günümüzde etkisinin her alanda yoğun biçimde hissedildiği bilgi iletişim teknolojilerinin vergi gelirlerini etkileyen önemli bir faktör olarak literatür de incelendiği göze çarpmaktadır. Daha spesifik olarak; bilgi iletişim teknolojilerinin bir indikatörü olan internetin vergi gelirleri üzerindeki etkisi bir diğer önemli çalışma alanını ifade etmektedir. Çünkü tüm dünyayı yakından etkileyen bu gelişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin olmaması beklenemez. Bu bağlamda; internet ve vergi gelirleri ilişkisini inceleyen birçok çalışmanın literatürde bulunmuş olmasına rağmen bu çalışmanın literatüre katkı sunduğu yön vergi gelirlerinin çeşitlendirilmesidir. Diğer bir deyişle; bu çalışma literatürde yapılan diğer çalışmalardan farklı olarak gelir ve kurumlar vergilerinin dahil edildiği vergi çeşitleri üzerinde internetin etkisine odaklanmaktadır. Dolayısıyla, özellikle günümüzde yaşanan küresel boyutlu sorunların ülkelere olumsuz yansımalarının azaltılmasında kullanılabilecek kamu harcamaları artışlarının finansmanın da hayati önemi olan vergi gelirlerinin hangi türünün internet teknolojilerinden daha çok etkileneceği sorusu bu çalışmanın temel araştırma konusudur.

Çalışmanın bundan sonraki kısımları incelendiğinde; birinci bölümde verginin tanımını, tarihsel süreçteki gelişim aşamalarını, vergi ile ilgili temel kavramları, geçmişten günümüze vergi tahsil yöntemlerini, vergi bilinci kavramını ve vergi ödeme alışkanlığı konuları detaylı olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise internet kavramını, önemini, tarihsel süreç içerisindeki gelişimini, avantaj ve dezavantajlarını ve internetin hızlı gelişimi ile hayatımızda önemli bir yer edinen elektronik ticaret açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise internet kullanımının vergi gelirlerini nasıl etkilediği, 36 OECD'ye üye ülke kapsamında 1990-2018 yılları arasına ait veriler kullanarak panel veri analiz yöntemi ile tahmin yapılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde 3 bağımlı değişken kullanılarak 6 model üzerinden 11 tane bağımsız değişken ile analiz yapılmıştır. Bağımlı değişkenler, toplam vergi gelirleri, bireylerin

ödediği gelir vergisi ve firmaların ödediği kurumlar vergisidir. Bağımsız değişkenlerimiz ise internet, kişi başına gelir büyüme oranı, ticari açıklık, doğrudan yabancı yatırımlar, orta öğretime katılım oranı, şehirleşme büyüme oranı, kamu harcamaları, enflasyon, işsizlik ve yurtiçi kredi miktarıdır.

Çalışmanın son bölümünde ise elde edilen analiz bulguları çerçevesinde sonuç kısmı ve politika önerileri üzerinde odaklanılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ VE TÜRLERİ

1.1.Verginin Tanımı

Devletin elinde bulundurduğu egemenlik gücü ilkesi gereği sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı ve devletin kamu borçlarından kaynaklı yerine getirmesi gereken mali yükümlülüğü karşılamak üzere aldığı mali yükümlülüktür. Herhangi bir karşılık beklenmesi söz konusu olmadan, gerçek veya tüzel kişilerden bir yaptırım gücüne (cebri) sahip olarak alınan parasal nitelikteki ödemelerdir (Tosuner ve Arıkan, 2015, s. 45).

Vergilerin uygulamada olma sebeplerini mali, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar gibi nedenler olarak sıralayabiliriz. Vergilerin uygulanış yöntemleri, hukukta bu konuda yürürlükte olan düzenlemeler, bu düzenlemelerin açık, anlaşılır olması gibi sayabileceğimiz birçok etken bize toplumun vermekle yükümlü olduğu vergi karşısındaki tutumuyla alakalı bilgi verecektir. Vergi sözcüğü Türkçe kökenli olup, anlam itibarı ile hediye edilen, herhangi bir karşılığı olmadan verilen bir değeri belirtmektedir (Sayar, 1975, s. 72).

Kural olarak vergilerin tüm kişi ve kurumlara yönelik olması, ödeme gücü prensibine göre dikkat edilip alınması, durum olarak aynı özellikte olanlardan aynı, durumu farklı olanlardan ise farklı oranlarda ödeme güçlerine göre alınması, alınan vergilerin kaynağını (gerçek veya tüzel kişiler) kurutmaması gibi dikkat edilmesi gereken birçok etken vardır. Bunlara dikkat edilmesi vergi uygulamasındaki başarı oranını etkilemektedir. Vergi uygulamalarının anlaşılır derecede açık olması, uygulanabilirliğinin olması ve bunların yanı sıra ödenecek olan verginin ödeme zamanlarını, tutarlarını, ödeme yöntem ve şekillerini büyük ölçüde mükellefler tarafından bilinmesi de başarıyı etkileyen unsurlar arasındadır (Akdoğan, 2014, s. 121-122).

Vergi, siyasi cebirle birlikte ekonomik birimlerden herhangi bir karşılık beklenmeden devletin hazinesine kaynak (para) olarak aktarılması işlemidir. Devletin kamusal hizmet verme sorumluluğu hasebiyle kamusal mal ve hizmet üretmek durumundadır. Bu gerekli olan üretimleri sağlarken kamu fonlarını kullanmaktadır.

Kullanılan bu fonlar içerisinde vergi gelirleri önemli bir yere sahiptir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2010, s. 59).

Vergi, devletin bizzat kendisinin ya da yetkilendirdiği bir kamu tüzel kişinin, devletin yapmış olduğu kamu harcamalarını finanse etmek üzere, belirlenmiş yasal sınırlar içerisinde gerçek veya tüzel kişilerden ödeme güçleri dikkate alınarak cebri ve herhangi bir karşılığı olmaksızın alınan nakit değerlerdir. Bir diğer tanıma göre ise verginin tanımı; bir iktisadi kıymete sahip kişi ya da kurumlardan, devletin egemenlik gücünden destek olarak cebir yoluyla aldığı ya da yetki verdiği kurumların tahsil ettiği, herhangi bir karşılık beklentisi olmaksızın yapılmış olan transferlerdir (Saraçoğlu, Engin ve Ejder, 2014, s. 113).

Vergi olarak alınacak ücretlerin ödeme şartları, özellikle türü, miktarı, ölçüsü, konusu ve zamanı ülkenin yasal kanunları çerçevesine bağlı olmak üzere otoriter biçimde, vergilerin ödemesini kabul eden yani vergiyi alan kamu idarelerince belirleneceği ifade edilmektedir (Dikmen, 1964, s. 82-84).

Nadaroğlu'na (1987, s. 215-216) göre ise vergi, devletin veya yetkili atadığı kamu tüzel kişinin, devletin yaptığı kamusal harcamalarının finansmanının bir gereksinimi olarak veya bu kamusal ödevlerini icra edebilmek maksadıyla aldığı değerdir. Gerçek ve tüzel kişilerden, yasalarda belirlenmiş kurallara uyulması koşuluyla ve hukuki zorunluluk altında, şahsi herhangi bir karşılık sözü verilmeksizin ya da sonradan bir ödeme yapılmamak üzere alınan nakdi değerlerdir.

Yüksel'e (2018, s. 32) göre vergi; bizzat devletin kendisinin ya da vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşunca, devletin egemenlik gücünü kullanarak, ekonomik, mali, sosyal ve siyasi hedeflerince, mükelleflerin ödeme güçlerine göre, şahsi bir karşılık gözetilmeksizin, yasalara uygun bir şekilde yasal zorunluluk altında zorunlu kılınan parasal değerlerdir. Cihan Yüksel'in bu tanımına göre verginin özellikleri de şu şekildedir: (Yüksel, 2018, s. 32).

- Vergi devletin egemenlik gücüne dayanılarak alınır,
- Vergiyi devlet bizzat kendisi veya yetki verilen kamu tüzel kişisince alınır,
- Vergide herhangi bir karşılık söz konusu değildir,
- Vergide yasallık ilkesi geçerlidir,
- Verginin alınma amacı mali, ekonomik, sosyal ve siyasi olarak alınır,
- Vergi mükellefinden alınır,

- Vergi ödeme gücü dikkate alınarak alınır,
- Vergi zorunla olarak cebir karşılığı alınır,
- Vergi nakdi olarak ödenir.

Pehlivan'a göre vergi ise devlet tarafından alınan, devletin kamusal giderlerini karşılamak maksadı ile toplanan, bireylerin veya kurumların ödeme güçleri nispetince alınan, kişiler için herhangi bir karşılığı olmayan, cebri ödeme zorunluluğu olan bir ekonomik değerdir (Pehlivan, 2011, s. 93-94).

1.2.Verginin Amacı

Verginin günümüzdeki amaçlarına bakıldığında mali olan (fiskal) ve mali olmayan (ekstra fiskal) amaç olarak iki ana grupta incelenmektedir.

Verginin mali amacı, verginin tarihsel süreç içerisindeki gelişiminde daima rol almış ve varlığını sürdürme gelmiştir. Devlet, mevcudiyetinin bir gereği olarak çeşitli anayasal vazifeler üstlenmiştir. Siyasi, sosyal, mali ve ekonomik etkenler gibi olan bu görevler dönemin şartlarına göre değişiklik göstermektedir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 201).

Vergileme yapmanın amaçlarından biri de devletin gelirlerini artırmaktır. Devletler kamu harcaması yapabilmek için ihtiyaç duydukları geliri vergiler ile karşılamaktadır. Devletin vergi ve vergi dışı kaynaklardan elde etmiş olduğu gelirler kamu hizmetlerini finanse etmede devletin borçlanma yoluna gitmesi ihtiyacını da azaltacaktır. Vergilemenin bir diğer amacı ise belirli etkinlikleri ya da davranışları teşvik etmek veya caydırmak için kullanılmaktadır. Verginin en önemli görevlerinden birisi de gelirin yeniden dağıtılmasıdır. Birçok ülkede, vergileme yapılmadan önceki gelirdeki büyük eşitsizliği hafifletebilmek adına artan oranlı vergiler uygulanmaktadır. Burada yüksek gelir elde eden hane halklarının gelirleri, daha yüksek vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. Vergilemeyle ulaşılmak istenilen bir amaçta dışsallıklara karşı bir tutum almaktır. Pozitif dışsallıkları teşvik edici negatif dışsallıkları da önleyici vergi uygulama faaliyetleri yürütmektir (Greene, 2012, s. 148).

Devletin mecburi görev olarak yapması gereken hizmetler diğer bir isimle tam kamusal (adalet, savunma, ulaşım, eğitim, diplomasi, sağlık) mal ve hizmetlerin

düzenli bir şekilde devam edebilmesi için bir finansmana ihtiyacı vardır. Bu finansman ihtiyacının büyük bir kısmı da vergilerden karşılanmaktadır. Bu bağlamda vergiyi devletin hizmet akdinin yerine getirilmesi amacıyla başvurduğu bir uygulama olarak görmekteyiz (Turhan, 1993, s. 32-33).

Vergilemedeki ilk amaç klasik amaçta diyebileceğimiz, devletin ihtiyaç duyduğu ve mali hedeflerinden birisi olan bütçe denkliğinin sağlanmasıdır. Yani yapılacak olan hizmetlerin finansmanını eldeki imkanlarla gerçekleştirilmesidir. Verginin eski ve temel amacı olarak; harçlar, şerefîyeler, sahip olunan mülk ve teşebbüs gelirleri ve devletin almış olduğu kamu borçları vasıtasıyla da karşılayamadığı kamu ihtiyaçlarının finansmanının sağlanması olup, devlet hazinesinin gerek duyduğu gelirin karşılanması asıl amaçtır (Turhan, 1982, s. 32-33).

1.3.Verginin Tarihsel Süreçte Gelişimi

Verginin geçmişi devlet tarihleri kadar eskidir. Devletler varlıklarını sürdürebilmek ve görevlerini yerine getirebilmek için vergilere ihtiyaç duymuştur. Tarihte gelmiş geçmiş olan tüm devletler içerisinde, vergi almayan bir devlet olmamıştır. Vergi tarihsel süreçte çeşitli aşamalardan geçmiş ve sürekli değişime uğramıştır. Bunun sebebi de devletlerin ekonomik, sosyal ve siyasi yapılarının, bulunduğu dönemlere ayak uydurabilmeleri açısından sürekli değişim göstermeleri olmuştur (Pehlivan, 2011, s. 92).

Günümüzde vergilendirme, devletin yapmış olduğu giderleri karşılamak üzere ortaya çıkmış ve en önemli kaynaklardan biri olmuştur. İnsanların toplu olarak yaşamaya başlamalarından itibaren, kolektif özellikte olan ihtiyaçların karşılanması için, toplum içindeki bireylerden çeşitli vergiler ile yükümlü tutulmaları yöntemi ile çözüm bulmaya çalışmışlardır (Nadaroğlu, 2004, s. 403).

Bulunan bu çözüm arayışlarını daha etkin olarak kullanabilmeyi hedefleyen devletler, toplumun ekonomik, siyasi ve sosyo kültürel yapısını dikkate alarak değişik teknikleri uygulamaya çalışmışlardır. Bu açıdan verginin tarihsel süreçteki kökenini incelediğimiz de insanlık tarihi kadar eski olduğu söylenebilir. Özünde şekil ve maddeten bir nevi gönüllülük esası alınarak hediye gibi olan vergi, daha sonraki süreçte şekil olarak gönüllü olma özelliğini barındırmakla birlikte, git gide daha geleneksel bir vazife özelliği barındıran yardım şeklini almış ve en sonunda

vergiler zamanla gerçek bir zorunlu ödemeye dönüşmüşlerdir (Bulutoğlu, 2004, s. 48).

Bilinen tarihin ilk başlarından beridir vergilendirme, insanların ahlaki ve dini açıdan, işlemiş oldukları günahlarından kurtulmak, toplum arasında daha üstün bir konuma gelme arzusu yahut bir nevi arınma hissetmek amacı ile inandıkları tanrılara yahut tanrı-kral olarak gördükleri devlet liderlerine gönül rızası ile verdikleri hediyelerden oluşmaktaydı. Zamanla ekonomik ve sosyal hayatın daha da ilerlemesiyle, devlet merkezli görüşten ziyade daha bireysel çıkarları ön plana getiren akımlarında etkisi ile insanlar elde etmiş oldukları kazançları yahut menfaatleri kendilerince saklamak istemişlerdir. Bu anlayışın bir sonucu olarak devlette mevcudiyetini sürdürebilme amacıyla kendince bir önlem almak istemiş ve vergileri bireylere zorunlu tutmaya başlamış ve böylece kamunun giderleri için bir finansman kaynağı yaratmıştır (Akın, 1993, s. 298).

Verginin bu şekilde değişime uğraması, uygulama tekniğinin ve şeklinin de bazı değişimlere uğramasına sebep olmuştur. Vergi uzunca bir süre aynı olma özelliğini koruyan, olağandışı dışı dönemlerde nadiren başvurulmuş ve bir amaca tahsis edilmekteydi. İlerleyen zaman içerisinde de vergi normal finansman aracı olarak tüm kamu giderlerinin karşılanmasından ayrı olarak, fiskal olmayan arzularında yerine getirebilmesinde kullanılan ve maddi (para) olarak ödenen bir mali zorunluluk haline dönüşmüştür (Öz, 2004, s. 50).

Dünya açısından vergileri incelediğimizde tarihin büyük bir kısmında vergiler, devleti idare edenleri ve zengin sınıfını destekleyip, fakir köylü kesiminden, kölelerden veya savaş sonrası işgal edilen topraklarda yaşayan vatandaşlardan alınmıştır. Verginin özgür vatandaşlardan alınması yeni modern bir kavram olmuştur. Bu bağlamda vergilendirme; ilk defa anayasal hükümetlerin kurulmasıyla birlikte İngiltere’de daha sonrasında ise ABD ve Batı Avrupa topraklarında uygulama şansı bulmuştur. Devletler eski çağlarda ülke sınırları içerisinde bulunan zenginliklerin büyük ölçüde sahipleriydi. Bu olay Batı Roma İmparatorluğunun yıkılışına kadar bu şekilde sürmüştür. Ülkelerin madenden kaynaklı sağladıkları gelirler, zengin vatandaşların devlete vermiş oldukları hediyeler, egemenlikleri bulundukları toplumlardan aldıkları haraçlar devletin gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktaydı. Tüm bu gelirlerin yetmediği durumlarda, hükümetler maddi gereksinimlerini giderebilmek adına tüketim ve ticaret üzerine konulmuş olan bazı

vergilere başvurmaktaydı. O dönemlerde Roma’da yaşayan tüm bireylerin üzerinden alınan bir baş vergisi bulunmaktaydı. Ancak o dönemlerde günümüzdeki gelir vergisi gibi dolaysız vergiler uygulanmamaktaydı. Roma’da Jül Sezar’ın hüküm sürdüğü MÖ 1. yüzyılda %1 gibi bir oranla gerçekleşen satışlar üzerinden bir vergi alınmaktaydı. Genel olarak vergi o dönemde araziler üzerinden alınmaktaydı (Şeker, 2019, s. 132).

Orta Çağa gelindiğinde ise feodal bir sistem mevcuttu. Kiliselerin koymuş oldukları vergiler dışında, vergilere çok az yer verilmiştir. Genellikle bu dönemde krallar ve toprak zengini soylular kazançlarını ellerinde bulunan araziden veya bu arazileri işlemek için verdikleri kişilerden aldıkları ödemeler sayesinde sağlamaktaydılar. Ancak Orta Çağ’daki sistemin çökmesiyle beraber, zenginliğin asıl kaynağını toprak oluşturmaya başlamıştır. Bu da demek oluyor ki vergilendirmenin en temel konusunu da toprak oluşturmaktaydı. O dönemde Fransa topraklarında tarımdan kaynaklı elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan yıllık bir vergi alınmaktaydı. İngiltere’de ise vergiler önce arazilerin yüzölçümü dikkate alınarak toplanmaktayken daha sonraları bu arazilerin senelik kira bedelleri üzerinden hesaplanarak alınmaya başlamıştır (Kayan, 2019, s. 8).

Kuzey Amerika’da bulunan İngiliz kolonilerinde de bu arazi üzerinden alınan vergi sistemi, daha da genişletilerek bir servet vergisi biçimine dönüşmüştür. Bu vergi sisteminde sahip olunan araziler, binalar, şahsi mülkler ve sahip oldukları arazilerin kazanç sağlama kapasiteleri vergi sisteminin içerisine dahil edilmiştir. Bu yoğun ve ezici vergiler karşısında toplumlarda yaşanan ayaklanmalar Fransız devriminin yaşanmasında önemli bir rol oynamıştır. Yaşanan devrimler sonucunda kurulmuş olan temsili demokrasi yapısı daha modern ve ideal bir sosyal devlet ve adalet anlayışı ile vergi sisteminin sil baştan yeniden tasarlama imkanı vermiştir. İlk modern gelir vergisi de 1799 yılında İngiltere’de ortaya çıkıp kabul edilmiş ancak 1816 ve 1842 yılları arası dönemde uygulama şansı bulunmuştur (Uluatam, 1995, s. 21).

1.4.Vergi İle İlgili Temel Kavramlar

1.4.1.Verginin Konusu

Vergiler adlarını genel olarak üzerine konulmuş oldukları konulardan almaktadır. Devletin kamusal ihtiyaçlarını sunması için ihtiyaç duyulan vergilerin kaynağı ülkenin milli geliri olmasıyla beraber, devletin gereksinim duyduğu fonu hangi kaynaklardan bulacağı, hedeflediği sosyo-ekonomik amaçları hangi tür vergilere ve iktisadi unsurların üzerine oturtulacağı, vergi açısından konunun önemini daha belirgin hale getirmektedir. Vergi uygulamalarının verimli olmaları bakımından, vergilerin nasıl uygulamaya konulacağı kadar, verginin ne üzerinden alınacağının tespit edilmesi de büyük önem taşımaktadır (Nadaroğlu, 1992, s. 239).

Verginin konusunu kısaca açıklamak gerekirse, üzerine verginin konulduğu, dolaylı yollardan yahut doğrudan kaynağını oluşturduğu bir iktisadi ögedir. Verginin neyin üzerinden alınacağı hususu, vergiye tabi tutulan mükelleften de alınan vergiden ne hedeflendiği, hangi amaçlara hizmet edeceği önemli ölçüde kendini belli edecektir. Verginin konusu ile alakalı birden fazla dünya geneli de dahil yorum bulunmaktadır. Örneğin Neumark'a göre vergi konusunun geniş kapsamdaki amacın, mevcudiyeti kanuni olarak mükellefiyetin doğmasına sebep olacak şey, olaylar, fiil ya da para cinsi ile belirtilen ekonomik değerler olarak açıklanmaktadır (Akdoğan, 2014, s. 140).

Vergi hangi iktisadi kıymetin üzerinden alınmalıdır? Vergiyi alacağımız, kaynak diye belirttiğimiz unsur neler olmalıdır? Bunun gibi bir takım sorular verginin konusunu neyin oluşturacağıyla alakalı sorulmuş olan sorulardır. Günümüz şartlarında verginin kaynakları çok çeşitlenmiştir. Bu sebepten verginin konusunu belirlerken en kısa biçimiyle verginin üzerinden alındığı iktisadi kıymetin adıyla anılması verginin konusunu tanımlamak açısından kolay olacaktır. Üzerine vergi konulacak olan şey bir ekonomik değer, mevcut bir varlık, hukuki geçerliliği olan bir muamele, bir eylem ya da bir olay olabilir. Yani buda demek oluyor ki verginin konusun yalnızca maddi olarak adlandıracağımız mal veya eşyalardan hariç maddi niteliği olmayan unsurlar da (mükelleflerin fiziki olarak varlığı, sosyal durumları) oluşturabilmektedir. Buna örnek vermek gerekirse ülkemizde de bir dönem uygulanmış olan yol vergisi verilebilir. Bu vergide kişilerin geliri ile alakalı olmayan

belli bir miktar nakdi yol vergisi olarak ödemesi gerekmektedir (Pehlivan, 2011, s. 100).

Verginin konusunu; verginin kaynağının ne olduğu ve üzerinden verginin alınacağı iktisadi unsurlar belirlemektedir. Bu bağlam da verginin konusu; maddi yahut maddi kabul edilmeyen ekonomik mal ve ürünleri, mükellefin iktisadi, hukuki ve özellikle ticari işlemleri bildirmektedir (Turhan, 1993, s. 43).

Verginin konusunu dar çerçeveden incelediğimizde ise geniş bağlamda açıklanmış olan iş veya eylemlerin somut şeklidir diye açıklanabilir. Diğer bir görüşte verginin konusunu; verginin işlem gördüğü, yani üzerine konulduğu bir iş, bir olay bir madde yahut bir işlem olarak tanımlanmıştır (Sayar, 1975, s. 132). Yapılan tüm bu tanımlardan da anlaşılabilceği üzere verginin konusunu maddi ve maddi olmayan tüm unsurların ve işlemlerin oluşturabileceği hususudur. Yani bir servetin, hizmetin, bireysel gelirin yahut hizmetin verginin konusu olabileceği gibi, bir üretim hizmetinin veya hukuki bir işlem ya da yapılan harcamaların da tercihe göre verginin konusunu oluşturabilecek bir imkanı vardır. Ancak vergilerin neyin üzerinden alınması gerektiği yasa koyucularca belirlenmiş olup, hukuki bir dayanağı olmayan herhangi bir unsurun vergilendirilmesi söz konusu olamaz. Aynı şekilde kıyas yolu ile vergi koyma olanağı da bulunmamaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 213).

1.4.2.Verginin Matrahı

Verginin matrahını verginin hesaplanmasında esas alınan değer yahut miktar olarak açıklanabilir. Burada verginin konusunun ne olacağı, hangi değer ve miktar aralığında olacağı, bunların nasıl hesaplanması gerektiği, hangi işlemlere tabi olacağı ve yasalarla önceden belirtilmiş olması gerekmektedir. Uygulamada olan bütün vergilerin bir matrahı vardır ve olan bu matrah üzerine uygulanan bir vergi tarifesi ile ödenecek olan vergi belirlenir. Bunlar bir emlağın değeri, miras, yahut sermaye gelirlerinin tutarı hatta bir emek de olabileceği gibi yapılan bir harcamanın tutarı olarak da karşımıza çıkabilir (Erginay, 1987, s. 40).

Verginin konusunun ne olacağının kararlaştırılması, uygulanacak vergi için tam olarak yetmemektedir, bu yüzden üzerinden hesaplanacak vergi matrahının anlaşılır şekilde açık ve net olması ciddi derecede önemlidir. Verginin konusunu üzerinden vergi alınacak olan bir iktisadi içerik olmasıyla verginin matrahını verginin

konusunun değeri olarak veya miktarı olarak açıklanmıştır. Bu miktar ya da değer verginin hesaplanmasına yardımcı olan unsurdur (Akdoğan, 2014, s. 146).

Verginin matrahın hesaplanmasın da farklı yöntemlerden faydalanılmaktadır. Mükellefler matrahlarını beyan usulü, karine usulü, idarece takdir usulü ve son olarak da götürü usul yöntemlerini kullanarak vergilerinin matrahını belirtebilir.

Bahsi geçen bu usullerin uygulanması sonucu ortaya çıkmış olan verginin yahut vergi uygulamaları ile vergi kapsamı dışarısında tutulan kaynakların vergilendirilmesi bakımından, idarenin takdir ve değerlendirme yetkisi sağlayan tarh usulleri de dolaylı yönden de olsa vergi matrahının belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Dikmen, 1973, s. 139).

Vergi borcunu hesaplanmasında temel alınan iktisadi değere verginin matrahı denilmektedir. Bu iktisadi değer fiziki olarak belirlenmiş bir ölçü olabileceği gibi bir ekonomik değer de olabilmektedir. Ancak verginin matrahı ile verginin konusunu birbirini ile karıştırmamak gerekmektedir. Verginin konusu üzerine doğrudan yahut dolaylı olarak vergi konulan iktisadi unsur iken verginin hesaplanması hususunda bu yeterli olmamaktadır (Pehlivan, 2011, s. 102).

1.4.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi usul kanunun (VUK) 19. maddesine istinaden verginin doğumu, kanunlara göre vergiyi bağladıkları durumların ortaya çıkması yahut hukuki açıdan tekemmülü ile alakalandırılmıştır. Yani verginin doğması için hukuki bir durumun oluşması veya verginin doğumuna bağladıkları olayın gerçekleşmesiyle olacaktır. Kanunlarda vergi ile alakalı yapılan düzenlemelere yer verilmesi, verginin doğumu bakımından yeterli olmamaktadır (Işık, 2014, s. 161).

Vergiyi doğuran olay; kanunlarda belirtilmiş olan verginin doğmasına sebep olacak olayların gerçekleşmesi yahut hukuki bir durumun ortaya çıkmasıdır (Topsakal, 2008, s. 5). Verginin doğuşu vergi konusunun mülkiyeti, kullanımı, alımı, satımı ya da iktisabı şeklinde olmaktadır. Örnek verilecek olursa gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi, Katma Değer Vergisi'nde (KDV) mal ve hizmetin teslimi şeklinde olmaktadır. Hatta verginin doğmasına sebep olacak olayın kanunlarca yasaklanmış olması dahi mükellefiyetten kurtulmaya yetmemektedir (Saraçoğlu, vd., s. 432).

Vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olaya vergiyi doğuran olay denilmektedir. Verginin doğması olayı verginin konusu ile verginin mükellefi arasındaki bağı kurmak mükellefler bakımından yükümlü olduğu vergi borcunun ne olduğunu, vergi idareleri açısından ise vergi alacağının doğmasıdır.

Bir verginin ortaya çıkması için, vergiye konu olan iktisadi işlem ya da unsurun, bu kanunları koyan kişilerin öngördüğü biçimde anlaşılması ve o şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Kanunla koyulan her bir vergi için doğumunun ne ile gerçekleşeceği bu yasalarda belli edilmektedir. Mesela gelir vergisine baktığımızda verginin ortaya çıkabilmesi için gelirin elde edilmiş olması gerekir. Ya da bir diğer örnek Özel Tüketim Vergisinde (ÖTV) verginin doğması malın teslimi ve hizmetin ifasına bağlıdır (Devrim, 1998, s. 247).

Vergiyi doğuran olayda, vergilendirme zamanının belirlenmesi, verginin ilkelerinin düzgün şekilde uygulanması, vergi tahsilatlarındaki zamanaşımının belirlenmesi ve hangi mevzuat çerçevesinde işlem göreceğinin belirlenmesi mükellefe yüklenen vergi ödevinin düzgün bir şekilde yerine getirebilmesi açısından önem arz etmektedir (Kırbaş, 2012, s. 90).

1.4.4.Vergi İdaresi, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi usul kanunun 8. maddesince verginin mükellefi; önceden yasalar ile belirtilmiş olan yapmış olduğu faaliyetleri sonucu üzerine vergi borcu düşen kişiler olarak açıklanmıştır. Bu kişiler gerçek bir kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir. Dahası herhangi bir tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşlarda verginin mükellefi olabilirler. VUK' a göre vergi mükellefi şahsi mal varlıklarından üzerine düşen vergiyi ödemek zorunda olan kişilerdir. Bu kişilere vergi yükümlüsü de denilmektedir. Vergi mükellefiyetinde çeşitli mükellefiyet türleri mevcuttur. Bunlar fiili mükellef ve kanuni mükelleftir. Yasalara göre vergi borcunu ödemekte zorunlu olan kişilere kanuni mükellef denilmektedir (Akdoğan, 1997, s. 132).

Vergi mükellefiyetinin Türkçe karşılığı olarak vergi yükümlüsü de kullanılmaktadır. Mükellefiyet, vergi yasalarından doğmuş olan maddi ve şekli vergi mükellefiyetini içermektedir. Maddi olarak nitelendirilen vergi mükellefiyeti, doğmuş olan vergi borcunun devlete ya da onun yetkili kıldığı kuruma veya kuruluşa ödemesidir. Şekli vergi mükellefiyetinde ise ödenmesi gereken vergi borcunun dışındaki diğer ödevlerin yerine getirilmesiyle alakalıdır (Sarılı, 2010, s. 9).

Ödeme gücüne vakıf olan tüm kişiler verginin mükellefi olabilmektedir. Yani buda demek oluyor ki kanuni ehliyeti olmayan 18 yaşını doldurmamış kişiler ve aklı yerinde olmayan ya da kısıtlı olanlar da mükellef olabilmektedir. Bir kişinin vergi mükellefi olmasının ilk koşulu hak ehliyetine sahip olmasıdır. Vergi mükellefiyeti, gerçek kişilerde bireylerin anne karnından canlı olarak doğması ile başlamaktadır (Akdoğan, 2003, s. 14).

Vergi mükellefliğinin ortaya çıkabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen verginin doğması olayının yaşanması gerekmektedir. Yani vergi mükellefiyeti de kanunla belirlenmekte yalnızca vergi kanunlarında mükellef olarak kabul edilenler vergi mükellefi olmaktadır. Mükellefiyetin yasalara dayanması, Anayasa'nın vergilerin hukuki nitelikte olması gerektiğinin bir gereğidir (Kaneti, 1989, s. 79-80).

Vergi kanununda kim belirtilmişse verginin de mükellefi o olmaktadır. Fiili mükellefiyette ise fiili olarak bizzat üzerinde vergi yükünü taşımakta olan kimselere denilmektedir. Diğer bir ifadeyle açıklanırsa ödemekte sorumlu olduğu vergiden kaynaklı kişinin gelirinde yahut malvarlığında bir eksilme meydana gelmiş olan kişilerdir fiili mükellefler. Vergi mükellefiyetinde ki farklılık verginin devriyle yani yansıtılmasıyla da açıklanabilmektedir. Eğer vergi borcunu başkasına yansıtabiliyorsak yansıtılabildiğimiz kişi fiili mükelleftir. Bunlardan farklı olarak birde şekli vergi mükellefi kavramından bahsedebiliriz. Bu mükellefiyet türü vergi sorumlusunu da kapsar. Yani şekli vergi mükellefi, vergilemeyle alakalı şekilsel şartları yerine getiren kimselerdir (Yılmaz, 2013, s. 160).

Vergi sorumluluğunda ise kişinin kendisinin verginin mükellefi olmadığı halde, vergiyle alakalı ilişkisinden kaynaklı olarak maddi ya da şekli olarak ödevlerinin ifa edilmesinde üçüncü şahıslara da sorumluluk yüklemek için kullanılan bir sistemdir. VUK' da ise vergi sorumlusunu vergi borcunun ödenmesi yönünden alacaklı vergi idaresine karşı muhatap görülen kişi olarak tanımlanmıştır. Yapılmış olan tanımda vergi sorumlusunun görevini genel olarak açıklamıştır. Detaylı olarak ele aldığımızda ise ilk olarak başka bir kişinin vergisini keserekten ödeme yapma sorumluluğunu ifade ederken diğer taraftan kendi dışında başkasına ait olan vergi borcunu kendi elindeki mal varlığıyla ödemekle sorumlu olan ve son olarak da başka kişilerin (küçük çocuk, kısıtlı) şekli vergi görevlerini yerine getirmesinde sorumlu olan vergi ödevlisi diye tabir edebileceğimiz kişilerdir (Gerçek, 2005, s. 160).

1.4.5.Vergi Teşviki

Gelişmişlik düzeyleri bakımından farklara sahip olan ülke gruplarının, ülkelerinin refah durumunu iyileştirmek, bölgesel eşitsizliği gidermeye çalışmak ve ekonomik büyümesine katkı sağlamak amacıyla iktisadi teşvikler sıklıkla kullanılmaktadır. Devletler gelişmemiş ve ya diğerlerine oranla az gelişme gösteren iktisadi faaliyetlere destek verip gelişmesini hızlandırmak adına vermiş oldukları maddi ya da gayri maddi destek şeklindeki özendirmeye vergi teşviki denilmektedir (Giray, 2008, s. 36-38).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Birleşmiş Milletler Ticaret Kalkınma Konferansı'nın (UNCTAD), raporunda da yatırım teşvikinin tanımına yer verilmiştir. Bu tanıma göre, devletler yatırım teşvikini, doğrudan doğruya yabancı yatırımcıların proje büyüklüklerini, yerlerini, endüstrilerini, maliyetlerini etkileyerek firmaların risklerini azaltarak onları etkilemek için, belirli gruplara ya da şirketlere vermiş oldukları avantajlar ve önlemler olarak ifade etmektedirler (Gedik, 2019, s. 424).

Vergi teşviki diğer bir tabir ile devlet yardımları, ülkelerin yaşamış olduğu ekonomik ve sosyal problemleri çözmek adına kullanılan, bilhassa sosyal devlet anlayışının yaygınlaşması ile birlikte önemli bir konuma gelmiştir. Bu kapsamda uygulanan vergi teşvikleri, devletlerin ekonomik istikrarını ve büyümesini sağlamanın yanında ülke içinde yaşanan dengesiz bölgesel dağılımları, göç hareketleri gibi bazı sosyal problemleri de çözmek için kullanılmaktadır. Vergi teşvikleri direkt olarak piyasa mekanizmasına yapılan bir müdahale olmasından ve kaynakların belli bir kesimin kullanılması açısından cazip hale getirilmesi, rekabet açısından adaletsizliği getirecektir ancak sağladığı dışsal fayda ve sosyal amaç vergi teşviklerini uygulanabilir kılmaktadır (Çilioğlu, 2000, s. 29-30).

Uygulanan vergi teşvikleri 2 ana grupta incelenebilir. Bunlar yasal olan vergi teşvikleri ve efektif vergi teşvikleridir. Yasal olarak nitelendirilen vergi teşviklerinde kişilere özel yahut ayrıcalıklı vergileme uygulamalarına tabi olmayan daha çok yatırım projelerinde kullanılan yasal ve kullanımı daha sağlıklı olan bir uygulamadır. Diğer bir deyişle yatırım projelerinin tümünde geçerli olan bir vergi uygulaması bahsedilen vergi teşviki tanımına girmeyecektir (Eser, 2011, s. 9-11).

Teşvikin efektif bir yapıda olması için, hiçbir vergisel teşvikin olmadığı bir durum karşısında yatırımcıların karşılaşacağı efektif vergi sorumluluğuna kıyasla, belli başlı bazı yatırım projelerine verilen teşvikin yatırımcıların üzerindeki efektif vergi yükünü hafifletmesi gerekmektedir. Ülkelerinin durumlarına göre hükümetler, yatırımcıları kendi ülkelerine çekebilmek adına vergi kanunlarında yatırımcıya bazı vergisel yükümlüklerde kolaylık sağlamaktadır. Bu tür uygulamalar ülkelerin vergi politikalarının hedeflerini de göstermektedir. Ancak yapılan bu uygulamaların her zaman istenilen amaç ve hedeflere ulaşacağı konusu net değildir. Belirli yatırımlar için vergi kanunlarında yapılan farklılıklar (yasal vergi teşviki) hükümetlerin o iş alanı ile ilgili bir ortam yaratmayı hedeflediğini gösterir. Yapılan tüm bu değişikliklerin sonucunda bahsi geçen yatırımcılar adına vergisel anlamda ki yük azalıyorsa bu teşvik uygulamaları (efektif vergi teşviki) istenildiği gibi etkin bir şekilde kullanılmış olmaktadır (Tekin, 2006, s. 301).

Yaşanan teknolojik gelişmelerin etkisi bireysel ve toplumsal ihtiyaçlarımızın da artmasına yol açmış, bu olay da devletlerin sosyo-ekonomik sınırlarını gitgide genişlemesine sebep olmuş ve bunlardan doğan toplumsal ihtiyaçların da devlet eliyle giderilmesi ihtiyacı doğmuştur (Candan ve Yurdadoğ, 2017, S. 155). Bu sebepten ötürü iktisadi alanda devlet; bilhassa yatırım ve kalkınma hususunda, durgunluk yahut kriz zamanlarında ekonomiyi düzenleyici, sorun çözücü, durumu iyileştirici bir rol üstlenici olmalıdır (Coşkun, 2016, s. 195). Genelde gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler ekonomik olarak varlıklarını sürdürebilmek ve ekonomiye müdahale edebilmek için maliye politikasını kullanarak gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Candan ve Yurdadoğ, 2017, s. 154). Bu yüzden hükümetlerin uyguladığı yatırım teşvikleri ile alakalı yasal düzenleme uygulamaları maliye politikasında kullanılan önemli araçlardandır (Coşkun, 2016, s. 195).

1.4.6.Vergi Muafılığı ve İstisnası

Devlet harcamalarında yapılacak olan harcamalar doğrudan devlet bütçesinden yapılacağı gibi alınacak olan vergilerden vazgeçilmesi şeklinde de gerçekleşebilir. Harcamayı yapanlar açısından baktığımızda devletin yardımı direkt olarak yapmasındansa vergiyi düşük oranda veya hiç almaması gibi şekilde yardımdan yararlandığını görmekteyiz. (Maliye Bakanlığı, 2001, s. 150). Vergi muafiyet ve istisnalarını bu bağlamda açıklayabiliriz.

Vergi kanunlarında belirtilen durumlara göre vergilendirilmesi gereken birey ya da bazı grupların ya aynı ya da farklı kanun uygulamaları ile vergi kapsamının dışarısında tutulması olarak açıklanabilir. Muafiyetler vergi uygulamasındaki kurallarına uygun olarak tam muaf ya da kısmi muaf olabildiği gibi sürekli ya da geçici de olabilir (Akdoğan, 2001, s. 15).

Vergilendirme de istisnaya bakıldığında kanunlara göre vergilendirme zorunluluğu olan konular da kişi ya da grupların aynı yahut diğer vergi kanunlarındaki uygulamalar ile kısmi veya tamamen verginin dışında tutulmasıdır. Aynı vergi muafiyetinde olduğu gibi vergi istisnasında da kısmi ya da tam, sürekli ya da geçici olabilir. Vergi istisnası bir koşula bağlı olabileceği gibi mutlakta olabilir (Tuncer, 2003, s. 136).

Vergi muafiyeti yükümlüyü esas aldığı için subjektif, vergi istisnası ise konudan hareket ettiği için objektiftir. İstisna vergi konularının verginin dışında tutulması iken vergi muafiyeti kişi ya da grupların vergi dışında tutulmasıdır. Muafiyet ve istisnaları devletin sosyal, kültürel ve ekonomik vb. gibi mali veya idari sebepler nedeni ile yapılan uygulamalar olarak açıklanabilmektedir. Verginin tanımında kanunla konulmuş olması, herkesten ödeme gücü dikkate alınarak adil bir şekilde vergi alınması gerektiği bir sorumluluk olduğu açıklanmıştır bu sebeple muafiyet ve istisna gibi uygulamalarla kişilerin bu vergilerin dışında tutulması da kanunlarla belirlenmiş olması gerekmektedir (Akdoğan, 2014, s. 159).

1.4.7.Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri

Vergilendirme; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçerek oluşmaktadır.

1.4.7.1.Verginin Tarhi

Vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında gerçekleşen vergi borç alacak ilişkisinin sürecini başlatmak için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. VUK' nda vergi alacağının doğumunu kanunlarda belirtilen, verginin doğmasına yol açan olayın gerçekleşmesi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi alacağının meydana gelmesi için, yasallık ilkesi gereği bir vergi yasası hükmünün mevcut olması, ve bütçe yasasında bu vergi yasasının uygulanacağı belirlenmiş olan mali yılda işlevde olacağı hüküm altına alınmış olması gerekmektedir (Tülü, 2006, s. 8).

Verginin tarh işlemi vergi idaresinin vergi alacağını kanunlarda belirtilen matraha ve nispetlere göre verginin ödenecek miktarını tespit etmesidir. Buradan yola çıkarak vergiyi doğuran olayla bağlantılı olarak vergi idaresinin vergi alacağını tespit etmesi işlemidir (Özay, 1996, s. 462). Modern vergileme yöntemlerinde, matrahının tespit edilmesi de vergi mükelleflerinin vazifeleri arasındadır (Pehlivan, 2004, s. 126).

Verginin tarh işlemini bir kelime ile özetlemek gerekirse mükellefin ödemesi gereken vergilerin hesaplanarak miktarının ortaya çıkarılmasını sağlayan işlemidir (Tülü, 2006, s. 9).

VUK' nun 20. maddesinde verginin tarh işlemini, vergi alacağının yasalarda belirtilen matrah ve oranlar nispetinde vergi dairesi tarafından hesaplanarak vergi borcunu miktar olarak belirlemeyi sağlayan idari bir işlem olarak açıklamaktadır (VUK md.20).

Verginin tarh işlemi duruma göre 4 şekilde yapılabilmektedir. Bunlar (Saraçoğlu, vd., 2014, s. 432-435);

- Beyannameye Dayalı Tarh: Mükellefin beyanı esas alınır. Mükellefin verdiği beyan üzerinde ki tutardan tarh işlemi gerçekleşir.
- İkmalen Tarh: Verginin tarh işlemi sonrası ortaya çıkan eksikleri tamamlamak ya da ek yapılan tarh işlemidir.
- Re'sen Tarh: Vergi matrahını tespit edilmesinin imkansız olduğu ve hiç yapılmadığı durumlarda takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden tarhiyatın gerçekleşmesidir.
- İdarece Tarh: İkmalen ya da re'sen tarhiyatın dışarısında kalan durumda, vergi mükelleflerinin tarh için belirlenmiş zamanlarda müracaat etmedikleri ve vergi ödevlerini yerine getirmediikleri durumlarda belli matrahlar üzerinden idarenin tarh işlemini gerçekleştirmesidir.

1.4.7.2.Verginin Tebliği

VUK' da vergilerin tebliğ hususunu, vergilemeye konu olan ve bir yaptırım ifade eden hususların yetki verilmiş makamlarca verginin mükellefine veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olayı olarak açıklanmıştır. VUK 'un yine 93'üncü maddesinde vergilendirme ile alakalı olup, bir hüküm ifade eden vesika ve yazılar

tebliğin konusunu oluşturmaktadır şeklinde tanımlanmıştır (Şenyüz, 1997, s. 29-31). Öğretide ise tebliğ, yazılı bir bildirim olmakla birlikte, yapılan bildirimin yapıldığına dair kanunlarda belirtilen biçimde belgelendirme işlemi olduğu ifade edilmiştir (Solak Akman, 2016, s. 7). VUK’ da ise tebliği; evrakın teslimi ve bu işlemin belgelendirilmesi detayı ayrı bir düzenlemeye tabi tutulmuş, adresi bulunamayanlar yahut posta ile tebliği mümkün olmayan durumlarda uygulanacak olan ilanen tebliğ usulü de kanunda kapsamlı bir şekilde açıklamıştır.

Hukuki açıdan tebliğ, bir hüküm ifade eden işlemin kişiler tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu işlemde sorumlunun haberdar olması için yapılan yazılı bildirim olarak açıklanmaktadır.(Üstündağ, 1977, s. 353).

Vergi hukuku bağlamında ise tebliğ üç ayrı anlamda ele alınmıştır. Bunlardan birincisi; tebliğin vergilendirme sürecindeki bir aşama olduğu, ikinci olarak vergilendirme sürecindeki belge ve evrakları verginin mükelleflerine ya da ceza sorumlularına yazılı olarak bildirilmesi anlamına gelmesi, son olarak da tebliğin vergi hukukunun kaynaklarından olan bakanlık tebliğleridir (Şenyüz, 1997, s. 8).

Vergi mükelleflerine tebliğin, birden fazla yöntemi mevcuttur. Bunlar (Saraçoğlu, vd., 2014, s. 437-439);

- Posta yolu tebliğ,
- Memurlar vasıtasıyla tebliğ,
- Vergi dairesinde ya da komisyonda tebliğ,
- İlan yolu ile tebliğ,
- Elektronik ortamda tebliğ.

Tebliğ verginin mükelleflerine vergiyle alakalı işlemleri bildirmeye yönelik bir işlemdir. Vergilendirme konusunu ilgilendiren ve bir hüküm ifade eden durumların yetkili birimlerce verginin mükellefine veya ceza sorumlusuna yazılı olarak bildirmesidir. Tebliğdeki asıl amaç mükellefi bilgilendirmek iken aynı zamanda yerine getirilmeyen vergi görevleri sonrası yapılacak olan hukuki işlemlerin sonuçlarından etkilenecek kişileri bilgilendirip belgelendirme yapmaktır (Şenyüz, 1997, s. 8).

1.4.7.3.Verginin Tahakkuku

VUK’ da verginin tahakkukunu, tarh ve tebliğ işlemleri gerçekleşen verginin ödenme aşamasına gelmesi olarak tanımlanmıştır. Verginin tahakkuk işleminde mükelleflerin vergilendirilmesi, verginin ödenecek aşamaya getirilmesindeki en son işlemdir. Verginin çeşitli yönlerden tarh edilmesinden sonra vergi mükellefe tebliğ edilir (Tosuner ve Arıkan, 2015, s. 114). Tebliğ tarihinden itibaren tarh işlemindeki idari süreler de geçtikten sonra vergi tahakkuk edilmiş olacaktır.

Verginin tahakkukunu verginin ödenecek aşamaya gelmesi olarak tanımlanması, verginin tarh ve mükelleflere tebliğinden itibaren herhangi bir türlü uyuşmazlığın yaşanmaması veya bir uyuşmazlık var ise de uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması ile birlikte verginin tahakkukunun gerçekleşmesi sürecidir. Her verginin tahakkuk işleminin gerçekleşme şekli yasalarla belirtilmiştir (Akdoğan, 2014, s. 165).

Tahakkuk işlemi, tarh ve tebliği yapılan verginin ödenecek safhaya gelmesi durumudur. Genellikle verginin ödenecek aşamaya gelmesiyle verginin kesinleşmesi aynı zamana denk gelmektedir. Ama verginin tahakkuku her zaman vergi alacağının kesinleştiği anlamına gelmez. Vergi alacağının kesinleşmesi için herhangi bir uyuşmazlık yahut yargı organları nezdinde hiçbir itiraz seçeneğinin olmaması gerekmektedir. Bu yönünden bakıldığında verginin tahakkuk etmesiyle kesinleşmesi zaman yönünden çakışmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır (Dinçer, 2009, s. 4).

VUK’ un 22. maddesinde verginin tahakkuk işlemini, tarhı ve tebliği yapılmış olan bir verginin ödenecek aşamaya gelmesidir (VUK md.22).

Beyana dayalı olan vergilerde (gelir vergisi, kurumlar vergisi, kdv gibi) tahakkuk fişinin kesilmesi ile tahakkuk etmiş olur. Burada beyan üzerine işlem yapıldığı için mükellefler kendi beyanlarına itiraz etmeyeceklerinden dolayı beyannamenin alındığı gün tahakkuk fişi de düzenlenmektedir. Tebliği yapılan vergi borcunu, verginin mükellefi ya da sorumlusu belirlenmiş olan süreler içerisinde itiraz etmez ise, vergi artık tahakkuk etmiş sayılır, ve ödenecek aşamaya gelmiş olur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2009, s. 108-110).

1.4.7.4.Verginin Tahsili

Toplanması gereken vergilerin vergi idarelerince farklı yollarla alınması verginin tahsili olarak adlandırılmaktadır. Bu borç alacak bağının tahsilatla neticelendirilmesi

verginin mükellefi ile vergi idaresinin arasındaki ilişkiyi de sonlandırmaktadır. Vergilerin mükelleflerden tahsil edilmesi verginin ortaya çıktığı ilk zamandan günümüze gelene dek farklılıklar göstermeye ve çağın gerektirdiği şekilde kendini revize etmeyi başarmış bulunmaktadır. Yani verginin tahsilatında birden fazla yöntem bulunmaktadır (Saraçoğlu, vd., 2014, s. 120-121).

Vergi, mükellefi tarafından yasalarca belirlenmiş olan dönemlerde ve taksitler halinde vergi dairelerince tahsil edilmektedir. Verginin tahsilat işlemi vergi borcunu ortadan kaldıran bir olaydır. Vergi mükellefinin tarh ve tahakkuk etmiş borcunu ödemesiyle idarede kesinleşmiş vergi alacağının tahsilatını yapmış olup ortada herhangi bir vergi alacağı kalmamış olacaktır. Vergi idarelerinin vergi alacaklarını tahsil etmesinde kullandıkları çeşitli yöntemleri olmuştur. Şuan günümüz şartlarında vergi idaresi bazı vergi türleri için doğrudan tahsilat yöntemini uygulamakta iken, bazı vergiler bakımından da dolaylı tahsilat yöntemini uygulamaktadır (Öncel, vd., 2009, s. 112-116).

1.4.7.5. Verginin Tahsil Yöntemleri

Verginin tahsili VUK' un 23. Maddesinde belirtilen hükme göre kanunlara uygun bir biçimde verginin ödenmesi biçimidir. Vergilerin tahsilatı çeşitli yollar ile yapılabilmektedir. Tarihin başlarından günümüze gelinceye dek verginin tahsil yöntemleri de değişiklik göstermiştir. Verginin tahsilat yöntemlerini; yetki verilmiş kişilerce verginin toplanması ve ödemeyi verginin mükellefinin ya da sorumlusunun yapması şeklinde iki bölümde ele almak doğru olacaktır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 220).

1.4.7.5.1. Doğrudan Tahsil Yöntemi

Mükellefin, ödeyecek olduğu vergiyi yasada belirtilen şekillerde idareye yatırması yöntemidir. Uygulanan bu yöntemde idare verginin tahsilatında verginin mükellefini dikkate almaktadır. Diğer bir deyişle, bu uygulamada vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek kişi ile vergiyle alakalı beyanname doldurma gibi şekil yükümlülüklerini yerine getirecek kişi yine verginin mükellefidir. Ancak idare mükellefin yasalarda belirtilmiş şekilde görevini yerine getirmemesi durumunda mükellefe ceza uygulayacaktır (Yılmaz, 2009, s. 120).

1.4.7.5.2. Dolaylı Tahsil Yöntemi

Dolaylı tahsil yönteminde vergi mükellefinin dışındaki bir kişinin verginin kesilmesi yahut yatırılması gibi durumlarda sorumluluğun verilmesidir. İdare vergi ile alakalı konuda bu sorumlu kişiyi muhatap almaktadır. Örneğin gelir vergisinde vergi sorumlusu kabul edilen kişiler, mükelleflerin sorumlu oldukları vergi borcunun ödenmesini yasalar tarafından belirlenmiş olan koşullara uygun biçimde vergileri kesmek ve kesintiyi de yine aynı yasada belirtilmiş şekilde koşullara uygun bir biçimde vergi idaresine yatırması sorumluluğu verilmiştir. İdare burada sorumluyu muhatap almaktadır. Bahsi geçen kişiler mükelleften ödeyecekleri vergiyi kesip vergi dairesine yatırma sorumluluğuna tabi tutulmuştur. Uygulanan bu yöntemde vergi idaresi vergi ile alakalı konularda doğrudan mükellefle iletişim kurmak yerine aracı vasıtasıyla bu işlemi gerçekleştirmektedir (Özay, 2004, s. 645-647).

Vergi sorumluları bu yöntemde vergi ile alakalı olan şekli şartları yerine getirmek zorundadır. Uygulanan bu tahsil yöntemi; kaynakta kesim yöntemi, stopaj yöntemi veya kaynakta tevkifat yöntemi gibi isimlerle adlandırılmaktadır. Bu yöntem Türkiye’de gelir vergisinin tahsilinde kısmi şekilde kullanılmaktadır. Kazanılan gelir unsurlarından gelir vergisine tabi olan unsurlar bu yöntemle vergilendirilmektedir. Buna örnek olarak; ücretleri, iş yeri kirası biçiminde kazanılan gayrimenkul sermaye iradını ve menkul sermaye iratlarını verebiliriz (Yılmaz, 2009, s. 121).

Dolaylı vergilere verebileceğimiz en güzel örnek ise Katma Değer Vergisidir. KDV’nin tahsilatı aşamasında vergi idaresi asıl taşıyıcısı olan nihai mükelleften doğrudan tahsil etmek yerine dolaylı yoldan tahsil edilmesi yöntemini kullanmaktadır.

Üretim aşamasının başından tüketim aşamasının sonuna kadar gerçekleşen her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınacak olan bu vergi çeşidinde, gerçekleşen aşamalar da bulunan kişi, almış oldukları şeyler karşılığında ödemiş olduğu KDV’yi yapmış olduğu satışları esnasında tahsilatını gerçekleştirdiği KDV’den düşerek arada kalan farkı da beyannamesinde belirterek vergi idaresine yatırmaktadır. Uygulanan bu yöntemde verginin asıl mükellefleri olan nihai tüketicilerin hem vergi idaresince hem de verginin ödenmesi açısından muhatap olarak almamaları bu uygulamanın dolaylı tahsil yönteminin uygulandığı vergilerin arasındadır. Dolaylı tahsil uygulamasının kullanılmasının amacı vergiyi mükellefe

hissettirmemek amacıyla (mali anestezi) tercih edilmektedir (Merter, Acar ve Arslan, 2007, s. 26-30).

Mükelleflerin ödeyecekleri verginin yükünü hissetmemesi, koyulmuş olan vergilere karşı mükellefin tepkisini azaltmak, alınacak olan verginin güvenliğini sağlamak ve vergi açısından verimi artırma açısından bu uygulama yöntemi benimsenmiştir. Günümüzde 2 tip vergi tahsilat yöntemi (doğrudan tahsil ve dolaylı tahsil) kullanılırken, geçmiş zamanlarda farklı vergi tahsil yöntemi uygulamalarının kullanıldığı görülmektedir. Bu yöntemleri; iltizam usulü, ihale usulü, halk temsilcileri vasıtası ile verginin tahsili usulü ve emanet usulü gibi çeşitleriyle açıklayabiliriz (Yılmaz, 2009, s. 121).

1.4.7.5.3. İltizam Usulü Tahsil Yöntemi

Günümüzde hala bir geçerliliği olmayan bir yöntem olan iltizam usulü eski zamanlarda verginin daha çok ayni olarak (nakit olmayan) uygulandığı zamanlarda kullanılmış bir usuldür. Dönem devletlerinin gerek vergi örgütlenmesinde yetersiz olması ve özellikle de vergi uygulaması esnasında birçok sorunla karşılaşması birde üzerine ekonomide ayniliğin hakim olması, devletlerin toplayacakları vergilerdeki tahsilatlarında üçüncü kişilere bir bedel ödemesi sonrası karşılığında bırakıldığı bir yöntem olmuştur. İltizam yönteminde bir ilin veya bölgenin vergi tahsilatı işi, bir ihale yöntemiyle vergi toplamak isteyen kişilerce en fazla parayı teklif edene verilmektedir (Sayar, 1975, s. 166).

İltizam usulünde vergileri tahsil etme hakkı ve yetkisini devlet, bir bedel almak koşulu ile mültezim diye adlandırılan kişilere vermektedir. Yani vergiyi toplama hakkına sahip olan kişilere mültezim denilmektedir. Mültezimlere verilen vergi toplama hakkı devlet tarafından yapılan bir açık arttırma oturumu sonrası devlete en yüksek bedel ödemeyi taahhüt etmesiyle birlikte verilirdi. Mültezimlerin devlete taahhüt ettiği bu bedel ile halktan topladığı vergi miktarının arasında kalan fark ise mültezimin karını oluşturmaktaydı. Bu sebeple mültezimler karlarını artırabilmek adına mümkün olduğu ölçüde en fazla vergiyi toplamak istiyorlardı. Bu uygulama bazı haksız ve adaletsizlikleri de beraberinde getirmekteydi. Tek olumlu tarafı devletin hazinesi girecek olan nakdin belli olması idi (Pehlivan, 2011, s. 116).

Bu sistemde vergi tahsilat işini üstlenen kişiye mültezim adı verilmiştir. Mültezim, aracı anlamına gelmekle birlikte götürü olarak üstlendiği bir bölgenin

vergisini toplamaya, kar veya zararını tamamen kendisince üstlenildiği kişidir. Ama uygulamadaki en önemli husus verginin matrahı ve oranını devlet belirlerken tahsilat aşamasında bunu mültezime bırakmaktadır. Yani mültezim halktan kendi isteği tutarında vergi alamamaktadır (Yılmaz, 2009, s. 110).

Mültezimlerin net kazancı devlete ödemeyi taahhüt ettikleri ücret ile vergi toplamadaki görevli olduğu bölgeden topladığı vergiden giderlerini düşükten sonra eline kalan tutardır. Ancak bu durum toplanılacak olan vergi ile mültezimin karı arasında bir paralellik söz konusu olduğundan, mültezimler devletin onlara verdiği yetkiyi istismar edip kötü kullanarak halka zulüm etmişler bu durum da insanlarda vergi bilincinin oluşması bakımından negatif yönde bir etki bırakmıştır (Sayar, 1975, s. 165).

Devletlerin vermiş olduğu hak ile vergileri toplama yetkisini elde etmiş olan mültezimler devletin zayıflık gösterdiği zamanlarda idari ve siyasi açıdan, bunlardan faydalanmaya çalışmış ve bunda da başarılı olmuşlardır. Bu da devletin izzeti itibarında büyük kayıp yaşatmıştır. Bu olaylar iltizam usulü yönteminin eksi yönlerinden olmuştur. Devletin ek bir maliyete girmeden vergisini tahsil etmesi de bu sistemin artı yönüdür (Akdoğan, 2014, s. 167). Osmanlı imparatorluğunca ve Fransa tarafından da deneme şansı bulmuş bu yöntem bir yandan devletin halkı karşısındaki saygınlığını sarsmasına sebep olacak olayları yaşanmasına sebep olurken, bir başka taraftan da ülke içerisindeki vergi adaletinin bozulmasına neden olmuştur. Ülkemiz bakımından da çeşitli sıkıntılara maruz bırakmış olan bu yöntem Tanzimat'tan beri kaldırılması yönünde isteklerin olması ile birlikte ancak Cumhuriyetin kabul edilmesinden sonraki yıllarda Aşar vergisi ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Yılmaz, 2009, s. 110).

1.4.7.5.4. İhale Yöntemi

İhale usulü yöntemi de İltizam usulü yöntemiyle aynı özelliklere sahip olmakla birlikte, iltizam usulünden farkı verginin toplama yetkisinin devredilmesi açısından izlenilen süreç itibarı ile değişiklik gösteren bir vergi tahsilatı yöntemidir. İhale usulündeki en önemli fark devlet vergi toplama yetkisinin en fazla vergi hasılatını toplayabileceğini taahhüt edene vermek yerine, toplayacağı vergi hasılatından en düşük oranda pay isteyen kişilere verilecek olmasıdır (Akdoğan, 2014, s. 167).

İhale sistemi yönteminde devlet tarhı ve tahakkuku gerçekleşmiş olan verginin tahsilatı işlemini yine kendisi toplamak yerine bir üçüncü şahsa devretmesi olayıdır. İhale sistemi yöntemi iltizam usulünden kaynaklanan sıkıntıları ortadan kaldıran bir yöntem olmuştur. Vergiyi toplayacak olan mültezimin tahsilat sonrası zarar etmesi durumu ise üstlendiği vergi toplama maliyetlerinden yüzdesel olarak devletten alacağı tutardan daha fazla olduğu durumda ortaya çıkmaktadır. İhale yöntemi de belirli bir zaman uygulanmış ancak günümüzde uygulama alanı bulunmayan bir vergi tahsilatı yöntemi olmuştur (Yılmaz, 2009, s. 112).

İhale yönteminde vergi toplama hakkı, kişinin toplayacağı verginin miktarından en az payı isteyenine verilmektedir. İhale sisteminde devlet belli olan bir bölgenin vergi tahsil işlemini ihaleye çıkarmasıdır. İhalede kim toplanılacak olan vergiden en düşük payı talep ederse bu hak ona verilecektir. Günümüzde bu ihale sisteminin uygulandığı bir bölge mevcut değildir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 220).

İhale usulünde vergi toplama yetkisi, toplanılacak olan vergiden en düşük oranda payı istediğini taahhüt eden kişiye verilmektedir. Tarihte uygulanmış olan iltizam sisteminin değişik versiyonda ki bir uygulamasıdır. İhale usulünün iltizam usulünden farkı milletten toplanacak olan vergi oranının iltizam usulündeki gibi önceden belirli olmamasıdır (Pehlivan, 2011, s. 116).

1.4.7.5.5. Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi

Eski zamanlarda devletlerin henüz mali açıdan yeteri kadar gelişmemiş olduğu dönemlerde kentlerdeki halk temsilcilikleri vasıtasıyla toplanılacak olan verginin tahsil edilmesi yöntemidir. İltizam usulü gibi Fransa ve Osmanlı imparatorluğunca bir süre uygulanma şansı bulmuş ancak günümüzde terk edilmiş bir yöntemdir (Akdoğan, 2014, s. 168).

19. yüzyılda Osmanlı'da dağıtma usulüne tabi olan vergilerin tahsilatı işlemi halkın toplum içinden kendisinin seçmiş olduğu ihtiyar heyeti tarafından gerçekleşmekte idi. Toplanacak olan vergilerin muhtar, imam, ihtiyar heyeti gibi kişilerce tarh ve tahsil edilmesi vergiyi toplayacak olan kişilerdeki niteliği, mükellef ile olan bağlantısını, içinde olduğu ilişkileri, keyfi uygulamalara yer verebilecek nitelikte olmasından kaynaklı sağlıklı bir yöntem değildir. Temsilciler aracılığıyla tahsil yönteminde toplum içinde sözü geçen ehliyetli insanların, vergi toplama esnasında yaşanan sıkıntılardan ötürü bu işe girmemeleri sonucu toplumun içerisinde

bulanan becerisi az, bu görevin üstesinden gelebilecek seviyede olmayan cahil kişilerin bu vergi tahsilatı ile ilgilenmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bunun doğal sonucu olarak da hem mükellefler hem de vergi dairesinin zaten aralarında var olan sıkıntılarını daha da artırmıştır (Nadaroğlu, 2004, s. 258).

Halk temsilcileri eliyle tahsil yöntemini; vergi idarelerinin yeteri derecede gelişemediği dönemlerde uygulanmış bir yöntemdir. Bu yöntemde vergiler halkın içerisinde seçilmiş kişiler aracılığı ile toplanmaktaydı. Tarihte uygulama şansı bulmuş olan bu uygulama günümüzde tamamen terk edilmiş bir yöntemdir (Pehlivan, 2011, s. 116).

1.4.7.5.6.Emanet Usulü Yöntemi

Emanet usulü yönteminde devlet toplayacağı vergileri, kendi bünyesinde bulunan memurları vasıtası ile gerçekleştirmektedir. İlk başlarda memurlara toplamış oldukları vergi hasılatından belirli oranda pay verilmişse de daha sonrasında bu uygulama ortadan kaldırılmıştır. Bunun sebebi ise devlet halihazırda bu kişilere görevleri nedeniyle zaten bir ücret ödemesiydi (Erginay, 1987, s. 45).

Emanet usulü bugün ki uygulanan sistem gibidir. Bu usulde vergileri toplama yetkisi devletin kendi adına görevlendirdiği kişilerce tahsil edilmesidir. Mevcut vergi tahsil yöntemlerimizin temelinde bu sistem esası vardır. Ama günümüzde vergiler artık vergi mükellefleri veya vergi sorumlularınca ödenmektedir. Tarihte tahsildar olarak bilinen vergi toplama memurları aracılığıyla vergi tahsilat yöntemi günümüzde kullanılmaktadır (Pehlivan, 2011, s. 116).

Emanet usulü yöntemi diğer yöntemlere bakarak devlet açısından bir sakınca arz etmemekle birlikte kişiler açısından bazı sıkıntılar yaratmıştır. Bunun sebebi ise mükellefin ummadığı bir zamanda mali açıdan hazır olmadığı bir dönemde vergi tahsildarların çıkıp gelmesi, sonrasında ise vergi mükellefi sayısındaki yaşanan artış nedeni ile ciddi bir sayıda eleman yetiştirmesi gibi sıkıntılar ortaya çıkarmıştır. Emanet usulü yöntemi hazine açısından diğer yöntemlere nazaran en sağlıklı yöntemdir (Nadaroğlu, 2004, s. 259).

1.4.7.5.7. Verginin Kaynakta Kesilme Yöntemi

Bu yöntemde vergiler vergi idaresince değil, verginin direk doğmuş olduğu kaynakta, başka kişilerce hesaplanıp tahsil işleminin gerçekleştirilmesi usulüdür. Bu

yöntemde vergi; vergi alacağı doğduğu an verginin o anda kesilmesi ve kesen kişinin sonrasında o vergiyi vergi dairesine yatırması gerekmektedir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 221).

Bu uygulama hem idare açısından hem de mükellef açısından kolaylıkla uygulama şansı bulan vergi kaybının yaşanmasını engelleyen, idarenin iş yükünü azaltan, vergi maliyetlerini düşüren bu yöntem, günümüzdeki vergi sistemlerinin hepsinde benimsenip uygulanmaya çalışılan ve çemberi genişletmeye çalışılan bir yöntem olmuştur (Turhan, 1993, s. 78-80).

Özellikle gelir vergisinin tahsil edilmesi hususunda verginin kaynakta kesilmesi usulü en yaygın kullanılan vergi tahsil yöntemidir. Gelir Vergisi Kanunumuzda (GVK) ciddi derecede yer verilmiş olan, 1950’li yıllarda yürürlüğe girmiş olan bu tahsilat usulü, o dönemlerde gelir vergisine tabi tutulmuş olan gelir unsurlarının üçünde uygulama şansı bulmuştur. Kaynakta verginin kesilmesi yöntemi ülkemizde en yaygın biçimiyle ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kullanılmıştır. Diğer kullanımları ise serbest meslek kazancı ve menkul sermaye iratlarında gelir vergisi bakımından, ayrıca damga vergisi kesilmesinde birde yabancı ulaştırma şirketlerinin ödeyeceği gelir ve kurumlar vergilerinin tahsilatında uygulanmaktadır (Demirkan, 1979, s. 26).

Normal vergi tahsilatlarında ki geçerli olan kural vergi borcunu verginin asıl mükellefi tarafından ödenmesi şeklindedir. Ancak kaynakta kesme yönteminde vergiyi asıl mükellefi doğrudan yatırmaz. Bu yöntemde vergiyi mükelleften kesen kişi vergiyi vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Bu vergi sorumlusu vergiye konu olan iktisadi değeri sahibine teslim etmeden hemen önce kişinin ödemekle yükümlü olduğu vergiyi kesmesi gerekir ve daha sonra da bu vergiyi vergi dairesine yatırma sorumluluğu bulunmaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 221).

1.5. VERGİ TÜRLERİ

1.5.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisinin konusu isminden de belli olduğu üzere elde edilen gelirdir. Ancak geliri elde eden kişilerin gerçek kişiler olması gerekmektedir. Bundan ötürü gelir vergisinin mükellefiyetini gerçek kişiler oluşturmaktadır. Gelir vergisinde vergiye tabi olan gelir, sadece tek bir unsur ile sınırlı değildir. Geliri oluşturan

unsurlar; ücret, kar irat ve benzeri unsurlardır. Burada gelir vergisinin mükellefleri bir takvim yılı içerisinde sadece birinden gelir elde edebileceği gibi birkaçından da gelir elde etmesi mümkündür (Pehlivan, 2011, s. 124).

Kişisel gelir vergisi, gelir üzerinden gerçek kişilerden alınan bir vergi türüdür. Gelir vergisi, hane halkı bazında değerlendirilebileceği gibi her birey için ayrı ayrı da değerlendirilebilmektedir. Gelir vergisi genel olarak ücretler, maaşlar, danışmanlık ücretleri, kişisel işletmelerden elde edilen diğer gelirler, faiz gelirleri, temettüleri, kira gelirleri, çeşitli devlet destekleri, ödüller ve kumar karları dahil olmak üzere insanların elde etmiş olduğu tüm gelir türleri üzerinden alınmaktadır (Green, 2012, s. 162).

TDK' ya göre ise gelirin tanımı “Bir ekonomik birimin belli bir süre içerisinde kazandırdığı aylık, kira, vb. getiri, varidat, irat.” olarak belirtilmiştir (<https://sozluk.gov.tr>).

Türkiye’de 1950 yılından ilk kez uygulanmış olan gelir vergisi hala günümüzde de mevcudiyetini korumaktadır. Türk Vergi Sisteminin (TVS) temelini de gelir vergisi oluşturmaktadır (Sarılı, 2010, s. 3).

Gelirin Türk Vergi Kanundaki tanımında ise; bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların safı tutarıdır. Söz konusu bu kazanç ve iratların neler olduğu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilmiştir. Bunlar;

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar.

olarak GVK’nın 2. Maddesinde belirtilmiştir (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu).

Yalnızca gerçek kişilerin kazançlarına uygulanan Gelir vergisi bu özelliği sebebiyle şahsi bir vergi türü olarak görülmektedir. Gelir vergisi kanunda kişilere ait elde edilen gelirin yalnızca bir yıllık kısmının dikkate alınacağı belirtilmiş olup, buradan da gelir vergisinin yıllık bir vergi olma özelliği taşıdığı görülmektedir.

GVK' da esas alınacak bir yıllık dönem takvim yılı esasıdır. Ama bazı sektörlere tanınan özel hesap dönemleri bu takvim yılının istisnaları arasındadır. Gelir vergisi tabana yayılmış bir vergi olması sebebiyle ve stopaj yolu ile tahsil edilmesinden ötürü kamu hizmetlerinin finansmanında en çok faydalanılan vergi gelir vergisi olmuştur. Gelir vergisi dolaysız bir vergi olup, artan oranlı, indirim, muafiyet ve istisnaları olan bir vergi türüdür (Tosuner ve Arıkan, 2015, s. 47).

Gelir vergisi yapısı itibarı ile sübjektif bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani gelir vergisinde vergi mükellefinin özel durumları (evli, bekar, çocuklu, çocuk sayısı, engeli) dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Ve gelir vergisi artan oranlı (%15, %20, %27, %35) bir vergidir (Sarılı, 2010, s. 247).

Sarılı (2010, s. 5), gelir vergisine tabi olan gelirin özelliklerini şu şekilde açıklamıştır;

- Gelir şahsidir,
- Gelir yıllık olarak hesaplanmaktadır,
- Gelir gerçektir,
- Gelir arındırılmış safi tutardır,
- Gelir geneldir
- Ve gelirin elde edilmiş olması gerekmektedir.

1.5.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi bilindiği üzere gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerdendir. Bu iki verginin isimlerinin birbirinden farklı olmasına karşın temel bağlamda ikisinin de konusunu gelir oluşturmaktadır. Aralarındaki fark ise gelir vergisinde gerçek kişilerin elde ettiği gelir vergilendirilirken kurumlar vergisinde vergi, kurumun elde ettiği kazançlardan alınmaktadır. Kurumlar vergisinin içeriğini oluşturan kurum kazançları da aynı gelir vergisinde olduğu gibi 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde belirtilmiş olan 7 adet gelir unsurunun birinden veya daha fazlasından oluşabilmektedir (Sarılı, 2010, s. 245).

Kurumlar Vergisi tür olarak dolaysız vergi özelliği taşımakta olup, sermaye şirketleri ve kurumlar gibi tüzel kişiliğe sahip olanların gelir vergisi kapsamına dahil olan kazanç ve iratlarının üzerinden alınan özellik olarak objektif bir randıman vergisidir. Gelir Vergisi ile kıyasladığında istisna ve muafiyet bakımından farklılık

gösterir. Kurumlar Vergisinde istisna ve muafiyetler kurumların türüne göre farklılık göstermektedir. Kurumlar vergisi objektif karakterli bir randıman vergisi özelliği taşıdığı için en az geçim indirimi, diğer kişisel ve ailevi gibi indirimlerin bu vergi de uygulanması söz konusu değildir. Kurumlar vergisi vergi tarifesi açısından düz oranlı bir vergidir. Ancak vergi oranı sabit olmasına rağmen, kurumların ekstra vergi ödeme gücü olduğu için oran yüksek tutulmaktadır (Greene, 2012, s. 171).

Kurumlar vergisi kurumların safi kazançları üzerinden alınmaktadır. Kurumların ortaklarından ayrı olarak kendine ait bir tüzel kişiliği mevcuttur. Bu bağlamda kurumlar ödeme güçleri nispetince vergilendirilmektedir. Kurumların büyük oranlarda kar elde etmeleri ve vergilendirme hususunda da artmış olan ödeme güçleri nispetince vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergilemenin ilkelerinden olan ayırma prensibi gereği de kurum kazançlarının yani sermayenin emekten daha ağır bir vergi yüküne tabi olması gerekmektedir (Şener, 2014, s. 287).

Kurumlar vergisine tabii olan kazanç Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar; Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Gayri Menkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer kazanç ve iratları olarak sayılmaktadır (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu).

Kurumlar vergisi yönünden burada sayılan kazanç ve iratlar ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilir. Yani kurumlar vergisi mükellefi olan birisi 7 gelir unsurunun biri veya daha fazlasından elde etmiş olduğu kazanç ve iratlarını bir bütün halinde kurum kazancı olarak gösterip GVK'daki hükümler kapsamında vergilendirilecektir (Sarılı, 2010, s. 247).

Kurumlar vergisinin alınma nedenini Saraçoğlu şu şekilde açıklamıştır;

- Kurumların kendilerine ait ortaklarından farklı bir kişiliği vardır,
- Kurumların ortaklarından farklı olarak bir ödeme gücü bulunmaktadır,
- Devletin kurumlara özel ayrıcalıklar sunması,
- Kurumlara özel olarak devletin hizmet sağlaması,
- Sosyal ve ekonomik alanda kurumlar vergisinin bir denetleme aracı olarak görülmesi,
- Ayırma prensibinin uygulanma şekillerinden olması,
- Gelir vergisinin tamamlayıcısı olması,

- Son ve en önemli maddesi de devlet için verimli bir gelir kaynağı olarak görülmesidir (Saraçoğlu, 2005, s. 18-20).

Kurumlar vergisi birçok ülke için önemli bir gelir kaynağıdır. Ama son yirmi yılda birçok ülkede kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmaya başlamıştır.

1.5.3.Katma Değer Vergisi

Birinci Dünya Savaşı zamanlarında savaşın giderlerini tazmin etmek isteyen Almanya ve Fransa tarafından çalışmalar yapan ve ilk defa Alman sanayici Von Siemens tarafından önerilen bir harcama vergisi olarak karşımıza çıkan bir vergidir Katma Değer Vergisi (Özcan, 2016, s. 2).

Siemens'in önerdiği bu vergi uygulamaya konulamamıştır. 1948 yılında Fransa'nın Maliye Bakanlığını yapan Maurice LAURE hazırlamış olduğu bir projeyle ilk kez KDV'yi imalat sürecinde kullanmıştır. 1954 yılında ise daha da geliştirerek KDV'nin kapsam alanını genişleterek tüketim tipi KDV'ye geçişi gerçekleştirmiştir (Kocahanoğlu, 1989, s. 25).

Her türlü mal ve hizmet üzerinden alınan Katma Değer Vergisi dolaylı bir vergi türüdür. KDV'de mülklik ve şahsilik ilkeleri geçerlidir. Katma Değer Vergisinin konu ve mükellefiyeti açısından keskin bir çizgi ile sınırlandırılmış olarak 3065 sayılı KDV kanunda belirtilmiştir (3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu).

KDV, hammadde den tutun perakende satışa kadar geçen süreçlerin hepsinin üzerinden alınan bir vergi türüdür. KDV günümüzde kullanılan ana genel tüketim vergisidir. 2010 yılı itibarı ile 140 dünya ülkesinde KDV kabul edilerek yasalaşmıştır. KDV'ler tipik olarak hem mallar hem de hizmetler için alınır, böylece çoğu geleneksel perakende satış vergilerinde hizmetlerin açık bir şekilde hariç tutulması önlenir. Aynı zamanda, ihracatı muaf tutmak için kolayca tasarlanırlar ve çoğu ülke, ihraç edilen mallar için ödenen KDV için bir indirim veya muafiyet sağlar (Greene, 2012, s. 185).

3065 sayılı K.D.V kanununun 1/1 maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti sayılan teslim ve hizmetler devamlılık arz etmek koşuluyla Katma Değer Vergisi'nin konusuna girer. Söz konusu devamlılık yine Gelir Vergisi Kanunu'na göre tespit edilir ve bu kanuna göre

arızı olan kazançlar KDV'nin konusuna girmez (3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu).

1.5.4. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisinin konusu her ülkede uygulanış ve içerik bakımından farklılıklar göstermekle birlikte çoğunlukla bağımlılık yapan maddeler (sigara, kahve, içki, çay, kafein vb.), hareket sirkülasyonu hızlı olan ilk maddeler (gaz, çimento, benzin, demir, cam vb.), kanunda belirtilmiş lüks kabul edilen ürünler (elektronik araçlar, mücevherler, tuvalet malzemesi, motorlu araçlar, beyaz eşyalar vb.) (Bulutoğlu, 2003, s. 358) ve sunulan hizmetten özel olarak fayda görene verginin ödettirilmesi adına bu hizmetle alakalı işlemlerden alınan bedeller (ruhsat harcı vb.) üzerinde toplanmaktadır.

Özel tüketim vergisi gelişmemiş ülkeler de gelir dağılımındaki adaleti sağlamaktan ziyade devlete gelir elde etmek amacıyla talep esnekliği düşük olan ürünlerden; şeker, tuz, ekmek, kibrit, gaz, tütün, sigara, çay vb. gibi hem zorunlu hem de bağımlılık yapıcı maddeler üzerinden alınmaktadır. Bu tarz ürünlerdeki talep esnekliğinin çok düşük olması, hazine açısından her zaman ve her yerde verimli bir gelir kaynağı olarak görülmektedir (Öncel, vd., 2008, s. 426). Ancak gelişmiş ülkelere baktığımızda, talep esnekliği düşük mallardan ziyade lüks otomobiller, radyo, kürk, mücevher, elektrikli cihazlar, motor yakıtı vb. maddeler gibi bağımlılık yapıcı maddelerden olan viski, tütün mamulleri, kakao, kahve, uyuşturucu maddeler gibi lüks maddelerden alınmaktadır (Edizdoğan, 1981, s. 9).

ÖTV belirli mallar üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. ÖTV' nin tarihi devletlerin tarihinde uygulama bulmuş diğer vergiler kadar eskidir. Eski dönemlerde devletler talebin fiyat esnekliğine duyarlı olmadığı ya da az duyarlı olduğu tuz gibi mallar üzerinde vergi kesintileri yapmakta idi. Günümüzde de alkollü içecekler, tütün ürünleri ve petrol gibi talebin fiyata duyarsız olduğu ürünler üzerinden vergi alınmaktadır. Birçok ülke günümüzde uçak biletleri üzerinden ve otel rezervasyonlarından özel tüketim vergisi almaktadır. Diğer bazı ülkelerde ise özel tüketim vergisi lüks sayılan otomobillerden ve eşyalardan alınmaktadır (Greene, 2012, s. 189).

1.5.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisinin vergi sistemimize giriş tarihçesi 1957 yıllarına uzanmaktadır. O yıllarda ‘Hususi Otomobil Vergisi’ olarak vergi sistemine dahil olmuş. Sonra 1963 yılına gelindiğinde 197 sayılı kanunla tekrardan bir düzenleme yapılarak ismi motorlu kara taşıtları vergisi olarak değiştirilmiştir. 1980 yılına gelindiğinde ise yeni bir düzenleme ile birlikte verginin kapsamı genişletilmiştir. Kara taşıtlarına ilaveten motorlu olan deniz ve hava araçları da bu vergi kapsamına dahil edilmiştir. İsmi de şuan ki adı olan motorlu taşıtlı vergisi adına almıştır (Bilici, 2016, s. 185).

MTV, mükellefiyete bağlı olarak, devamlı, olağan, itibari ve objektif karakterli olan özel servet vergisi kapsamında alınan bir tür randıman vergisidir. Lakin MTV’ de vergileme yapılırken ödeme gücünü bakılmaktadır. Bu verginin uygulama şansı bulunduğu ülkelerde daha çok vergi adaletini sağlamak amacıyla, araçların sahip oldukları fiziki ve teknik özelliklerine göre farklı tutarlarda vergi alınmaktadır. MTV servet üzerinden alınan bir vergi biçimidir. İlk kez ülkemizde 1963 yılında uygulanmaya başlamış ancak en yaygın ve etkin uygulamaya biçimini günümüzde görmekteyiz. Son yıllarda devlet gelirleri içerisinde önemli bir artış göstermektedir (Sarılı, 2010, s. 554).

Çağımızda sayısı gittikçe artan motorlu taşıtlar devlet gelirleri açısından incelendiğinde MTV’ yi önemli bir konuma getirmiştir (Öner, 2015, s. 301).

MTV’ nin konusuna Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler girer.

MTV’ nin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu).

Motorlu taşıt vergisi senelik olarak tarh edilen vergiler grubunda yer almakta, verginin tarh ve tahakkuk işlemi de taşıtların tescillerinin ve kayıtlarının yapıldığı yerde bulunan vergi dairelerince gerçekleştirilmektedir. Motorlu taşıtlar vergisinde ayrıca bir tebliğ söz konusu olmamakla birlikte verginin tahakkuk ettiği gün tebliğ de edilmiş olarak sayılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 503).

Motorlu taşıtlar vergisinin tahsili her mali yılda iki eşit taksit olacak şekilde Ocak ve Temmuz aylarının içerisinde yapılmaktadır. Bu takvim yılının herhangi bir döneminde taşıtın bünyesinde herhangi bir farklılık olması veya vergi miktarının artırılıp azaltılması durumunda taksit tutarı yeni duruma göre hesaplanır (197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu).

1.5.6. Damga Vergisi

Eski ismiyle Damga Resmi olarak adlandırılan Damga vergisi diğer vergi türlerimize göre tarihi daha eskiye dayanmaktadır. Damga vergisinin işleyişine bakıldığında, işlemler üzerinden alınan bir vergi olarak açıklanır. Yapılan işlemlerin teşvikini ve resmi bir geçerlilik sağlayan kağıtlar damga vergisine tabi tutulmuştur. Damga vergisinin, günümüzdeki uygulamasına göre, bireyler arasında vukuu bulan hukuki işlemlerin bir dayanağını teşkil eden evrak ve kağıt (vesikalar) gibi işlemler üzerine konulmuş bir vergi türüdür (Korkmaz, 2015, s. 2).

Hukuki muamelelerin dayanağı olan kağıtlar üzerinden vergi alınması temeline dayanan damga vergisi, vergi uygulaması açısından baktığımızda 1800’lü yıllardan beri vergi sistemimizin içinde olmuştur (Kırman, 1997, s. 2).

Damga vergisi, kişilerin veya onların ortak olarak birbirleri arasında yahut devlet ile yapmış oldukları çeşitli hukuki olaylar sebebiyle düzenlenmiş olan, bir olayın ispatı ve belirleme amacı taşıyan kâğıt ya da evraklar üzerinden alınan bir hukuki işlem vergisi olarak açıklanabilir (Furtun, 2011, s. 3).

Bir hukuki işlem karşılığında düzenlenen kağıt ya da belgelerden alınan resim niteliğindeki mali bir yükümlülüktür damga vergisi. Bu vergi türünde verilmiş olan hizmet ya da düzenlenmiş belgeler özel hukuk koşullarına göre düzenlenmektedir bunun sonucunda da damga vergisi alınmaktadır (Arslan, 2012, s. 433-434).

Damga vergisi diğer vergi türlerinin aksine bu mali sorumlulukta, esasında bir resim olmasından kaynaklı, ödenen verginin bir karşılığı gibi kabul edilebilir (Bilici, Üstün, 2016: 8). Damga vergisinin konusunu oluşturan resimler kamu idarelerince verilmiş olan bir izin yahut sağlanmış olan bir ayrıcalık karşılığı, bundan faydalanan kişi ya da kurumların ödemesi gereken mali yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 112).

Damga vergisinin ödenmesi Damga Vergisi Kanunun 15. Maddesinde hangi haller de ve hangi usulde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu vergide mükellefin ödeme konusunda bir serbestliği söz konusu değildir. Kanunda belirtilmiş olan üç şekil vardır bunlar;

- Basılı damga konularak
- Makbuz karşılığı
- İstihkaktan kesinti suretiyle ödemedir (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 465).

Kanunda belirtilen bu üç şekilden hangi koşullarda hangi ödeme şekli geçerli olacağı da belirtilmiştir. Kanunda belirtilen ödeme şekillerinin herhangi biri dışında ödeme yapılması durumunda VUK' un 355. Maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Damga vergisinin konusunu; (Saraçoğlu, vd., 2014, s. 878).

- Akitlerle alakalı düzenlenen kağıtlar,
- Kararlar ve mazbatalar,
- Ticari işlemler için kullanılan kağıtlar,
- Makbuzlar ve diğer kağıtlar oluşturmaktadır.

1.5.7. Emlak Vergisi

Emlak vergisinin tarihsel süreçteki gelişimini incelediğimizde tarihinin M.Ö. 2000'li yıllara kadar uzandığı görülmektedir. Mevcut kullanılan arazi vergisi ile benzerlik gösteren bir uygulamaya ilk defa Çin'de emlak vergisinin varlığına rastlanılmıştır (Turhan, 1987, s. 191). Emlak vergisinin arazi vergisine benzetilmesinin en büyük sebebi o dönemlerde yaşayan insanların yeni yeni göçebe hayattan yerleşik hayata geçmesi ve o zamanın temel işi olan çiftçiliğin en önemli gelir kaynağı olması ve bu önemli gelir kaynaklarının da toprakla ilgili olması hasebiyle arazi vergisine benzetilmiştir (Hacıköylü, 2009, s. 8).

Eski zamanların en önemli gelir kaynağı olarak görünen emlak vergisi bu özelliğini gitgide kaybetmeye başlamış ve vergi gelirlerinin içerisinde sahip olduğu pay göreceli olarak azalmaya başlamıştır. Bu azalışın sebebi olarak da ilk olarak sanayi inkılabıyla vergi gelirlerini oluşturan vergi türlerinin pastadaki payının

değişmeye başlamasıdır. Sanayi inkılabıyla birlikte vergi gelirleri içerisindeki en önemli pay gelir ve harcamalar üzerinden alınmaya başlanmıştır (Gürbüz, 2015, s. 25).

Emlağın halk dilindeki tanımı, çoklu mülk olarak bina, arsa ve arazi gibi gayrimenkullerin toplamından oluşan servetle ifade edilmektedir (Altıngöz, 2011, s. 3). Servet üzerinden alınan vergiler içerisinde emlak vergisi, en eski ve neredeyse her ülkede uygulama şansı bulmuş, bireylerin ödeme gücünün göstergesi olarak kabul gören bina ve arazi gibi taşınmazları vergilendiren bir özelliğe sahip vergi türü olmuştur (Maliye Dergisi, 2010, s. 2).

Emlak vergileri, sabit ve taşınır mülkler veya bazen gerçek ve kişisel varlıklar olarak adlandırılan vergilerdir. Vergi yükümlülüğü tipik olarak hem mülkün değerine hem de vergi oranına bağlı olmaktadır. Ancak birçok ülkede mülklerin vergilendirilebilir değeri ile tahmini piyasa değeri farklı bir şekilde belirlenmektedir. Emlak vergilerinde özellikle gayrimenkuller üzerinden alınmasından ötürü, özellikle gelir ve kar gibi hareketi daha fazla olan temeller üzerine vergi koymakta sıkıntı yaşayan yerel yargı bölgeleri için faydalı bir vergi türüdür. Bu sebeple, birçok ülkede emlak vergileri yerel ya da bölgesel düzeyde, merkezi hükümetlerden daha aktiftir (Greene, 2012, s. 179).

3239 sayılı Emlak vergisi kanununda yapılan değişikliklerle 1986 yılı itibarı ile kanunun izin verdiği sınırlar çerçevesinde uygulamayı gerçekleştirebilecek tebliği, yönetmelikleri ve genelgeleri hazırlamak Maliye Bakanlığına ait, bu verginin tahsilat yetkisi ise bina ve arazinin bulunduğu çevredeki belediyeye verilmiştir. Eskilerde emlak vergisinin ödenmesi için her 4 yılda bir beyanname verilmesi gerekiyordu ama bu uygulama 2002 yılı itibarı ile ortadan kaldırıldı. Artık Emlak vergisi her yıl hesaplanmakta ve hesaplanan vergiler ilgili yılın mayıs ve kasım aylarının son gününe kadar 2 eşit taksitte ödenmesi gerekir (Yıldırım, 2019, s. 4).

1.6. Vergi Bilinci

Devletin, kendi sınırları içerisinde yaşayan vatandaşlarına kamusal mal ve hizmet sunması gerekir. Bu kamusal mal ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi için de gerekli finansman kaynağının büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Devletler için çok önemli olan bu kamu gelirleri içerisindeki büyük bir paya sahip olan vergi

gelirleri bu vergileri ödeyecek mükelleflerin bir mali fedakarlıkta bulunmasını gerektirmektedir. Vergilemeyi bu yönden incelememiz gerektiğinde sadece sosyal, siyasi veya ekonomik yönlerden değil mükelleflerin tarafından da değerlendirilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 1996, s. 101).

Vergi bilinci, toplumda yaşayan bireylerin, devletin yapacak oldukları hizmetlerin finansmanı olarak vergilerin ne denli önemli olduğunu bilmesi ve vergi yükümlülüklerini ifa etmedeki istekliliklerini gösteren bir düzeydir. Bahsettiğimiz isteklilik düzeyi ne denli yüksek olursa devlet, vergilemede ki amacına o denli yaklaşmış olacaktır. Bir devlette vergi bilincine sahip olan vatandaşlar devlete ödemiş oldukları vergilerin kendilerine bir şekilde hizmet olarak döneceğini bilirler ve ödemiş oldukları vergilerin ne amaçla harcandıklarını bildikleri için üzerlerine düşen vergi yükümlülüklerini devletin kendilerinden arzu ettiği şekilde yerine getirmektedirler (Organ ve Yegen, 2013, s. 243).

Vergi ile ulaşılmak istenen hedeflere erişebilmek adına, vergi mükelleflerinin vergiye olan bakış açılarını iyileştirme yönünde çalışmalar yapmak ve genel kabul gören ahlaki normları geliştirmek gerekmektedir. Bu hususta mükelleflerde gelişmiş olan vergi bilinci ciddi derecede önemli olacaktır. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda mükellefler yükümlülüklerini kendileri isteyerek zamanında yapacağı için vergi idarelerindeki iş yükü büyük oranda azalacaktır. Tüm bunların bir sonucu olarak ta vergilendirme ve vergi toplama maliyetleri düşecek, süreç hızlı bir şekilde tamamlanacak ve vergi dairelerine verimli çalışmalar yürütmesi adına zaman kazandırılmış olacaktır (Çataloluk, 2008, s. 213).

Mükellefin vergi borcunu yerine getirmesi hususunda, dışarıdan herhangi bir baskı veya zorlama olmaksızın kendi rızası ile vergisini ödemesi vergi ahlakı olarak tanımlanmıştır (Serinkan ve Erdoğan, 2017, s. 517). Vergi bilinci kavramını da bu çerçevede incelediğimizde çağımızda artık bir hayli çok ülkede mükelleflerin beyan usulü ile kendi kendilerini vergileme uygulaması kullanılmaktadır. Beyan usulünün uygulanma amacı, vergiyi ödeyecek olan mükellefin vergi matrahını en doğrusunu yine kendilerinin bilecek olmasıdır. Beyan usulü vergilendirme uygulaması devletin vatandaşına olan güvenini göstermesi yönünden de önem arz etmektedir. Beyan usulünde ki verilen beyanların doğruluğunu ancak vergi incelemelerinde yahut elektronik ortamdaki yapılan kontroller sayesinde bulunsa da esas olan sistemin güven üzerine kurulu olarak işlemektedir (Ayyıldız, Vural ve Demirli, 2014, s. 3).

Literatürde vergi bilinci kavramı ile ilgili birçok tanım görmekle birlikte bu tanımların ortak noktası, vergi bilincini var olan vergilerin ödenmesi gerektiği konusunda bilgili duyarlı olmak şeklinde tanımlayabiliriz. Bu duyarlılığı ortaya çıkarıp halkı bilinçlendirmek başta devletin görevi olmakla birlikte devlete yardımcı olmakta tüm vatandaşlarımızın görevidir (Uyanık, 2020, s. 6).

Vergi bilincini Sağlam (2013, s. 318) ise; vergilerin hukuksal yönden ödenmesinde bir cebirlik söz konusu olmasına karşın vatandaşların vergilere karşı sergiledikleri tutum ve tavırları veya daha geneli kapsayan bir ifade ile vergiler karşısında ne kadar uyumlu olduğuyla, en önemlisi de bireyler tarafından vergilerin algılanması ve bu algılamının da doğru biçimde olması olarak açıklamıştır.

Aktan'ın (2002, s. 38) vergi bilinci için yaptığı tanım ise “bireylerin ödeyecek oldukları vergiler ile almış ve alacak oldukları kamusal mal ve hizmetin ilişkilendirilmesi” şeklinde olmuştur. Akdoğan'a göre (1996, s. 120) ise vergi bilinci, “toplumdaki bireylerin kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilmesi, ve bu vergi ödevlerini ifa etmelerinde ne derece istekli oldukları ” olarak tanımlanmıştır.

1.7.Vergi Ödeme Alışkanlığı

Tarihimizin en başı ilkel zamanlar olarak açıkladığımız yıllardan başlayarak, günümüzdeki durumuna yani siyasi bir toplum haline gelene kadar geçen zamanda ortaya çıkan toplumsal gereksinimler; insanların zamanla sahip oldukları değerlerin belirli kısmının devlete verilmesi ya da devletin kendiliğinden cebri olarak bu değerlerin belirli bir kısmına el koyarak ihtiyaçları finanse etme yoluna gitmiştir. İlk başlarda bir din ve ahlak ödevi duygusuyla gönül rızasıyla bireyler tarafından devlete verilen iktisadi değerlerin, zamanla nüfus yoğunluğunun artması, ihtiyaçların fazlaşması, devletteki gelir gider dengesini sağlama gibi sebepler başta olmak üzere belirli kurallara ve hukukla belirlenmeye başlamıştır (Yılmaz, 1996, s. 4).

Vergileme konusunda en önemli yapı taşlarından olan ve herkesçe de kabul görmüş bir ilke vergilemedeki adalet konusudur. Tüm insanlar için iyi bir vergileme sisteminin temelde adil bir yapısının olması gerektiği düşüncesi genel kabul görmüş bir şey olmakla beraber, bu adaletin sağlanması konusunun nasıl yapılacağı ve uygulanacak olan uygulamalarda çeşitli görüş ayrılıkları vardır. Bunlardan birisi

vergi affıdır. Vergi adaletinin sağlanmasında ve bireylerin veri ödeme alışkanlıkları konusunda vergi afları negatif yönde etki yaratmaktadır (Kargı, ve Yüksel, 2010, s. 12).

Mükelleflerin yükümlü oldukları vergiler karşısında takındıkları tutum ve davranışların belirlenmesindeki en ciddi etken alınacak olan verginin adaletli olmasıdır. Şayet adaletsiz bir vergileme uygulaması yapıldığında, mükelleflerin vergiye olan davranışları ve vergi ödevlerini yerine getirme isteklerinde büyük değişiklik yaşanacaktır. Yani vergileme konusunda yapılan bir adaletsiz uygulama vergilere gönüllü uyumunu bozucu bir etki yaratacaktır (Çetin, 2007, s. 178).

Vergilerin açık, anlaşılır, adaletli, geneli kapsayıcı, ölçülü oranlar da alınması, tam karşılığı olmasa da ödedikleri vergilerin hizmet olarak bir karşılığını görmesi, vergi ödeme yöntemlerinin kolay olması, vergi idarelerinin hoş görülmesi mükellefi iyi aydınlatması gibi tüm etkenlerin birleşimi mükellefin vergi ödeme alışkanlığı konusunda önemli faktörlerdendir (Güner, 2008, s. 11).

Mükelleflerin vergi ödeme alışkanlığını birçok faktör etkilemektedir. Bunlar; mükellefin yaşı, medeni durumu, eğitim düzeyi, kazanmış olduğu geliri, vergileri anlayışı, vergiyi ödeme güçleri, vergi ahlakı, siyasal iktidarı benimseme ve itimat durumu, mükellef harici hükümetin ve vergi dairelerinin vergiler karşısında takındıkları tutumlar, vergi mevzuatlarında ki karışıklıklar, sıklıkla uygulanan vergi afları, caydırıcı vergi cezaları, vergi denetim ve incelemelerin yeteri düzeyde olup olmaması, idarenin etkinliği gibi birçok sebep vergi mükelleflerinin ödeme alışkanlıklarını etkilemektedir (Bay, 2018, s. 51-61).

İKİNCİ BÖLÜM: İNTERNET VE ELEKTRONİK TİCARET

2.1. İnternetin Tanımı

İnterneti dünyadaki tüm bilgisayar ağlarının elektronik şebeke ağı ile birbirlerine bağlanması neticesinde ortaya çıkan, hiçbir sınırı ya da bir yöneticisi olmayan global bir bilgisayar ve bilgi iletişimini sağlayan ağ olarak ifade edebiliriz. Ayrıca internetin dünyada hiçbir benzeri olmayan bir sistem olduğu bilinmektedir. Yani buda demek oluyor ki internet üzerinden yaptığımız işlemlerin hiçbirini dünya üzerindeki başka bir sistemden yapılması söz konusu değildir (Hotunoğlu, 2012, s. 355).

Birden fazla bilgisayar sisteminin dünya çapında birbiri ile bağlantı kurduğu, günden güne büyümeye devam eden bir iletişim ağı olarak da interneti açıklayabiliriz. Çağın bir iletişim çağı olması sebebiyle internet günlük yaşamda da insanların fazlaca kullandığı bir sistem olmaya devam etmektedir. Birbirine ağ yoluyla bağlı olan bilgisayarlardan, insanların istediği zaman istediği yerden istedikleri bilgiye ulaşabilmeleri bunları saklayabilmeleri veya başka birileri ile kolayca paylaşabilmesi daha ucuz, hızlı yolla erişilebilmesi gibi nedenler internetin yaygınlaşmasını ve gelişmesini sağlayan unsurlardan birkaçı olmuştur (Kuşay, 2005, s. 120).

Dünya çapında sayısız bilgisayarın bağlı bulunduğu internet, birbiri arasında veri transferi yapabilmesine olanak veren ve belirlenmiş bazı protokollerce haberleşmeyi sağlayan bir elektronik sistemdir. Kelime olarak internet; yerel ağ içerisine dahil olan bilgisayarların ana bilgisayarlara bağlanması ile birlikte birbirleri arasında iletişim kurmaya yarayan ‘internetworking’ kelimesinden türetilmiş bir ifadedir. İnternetin herhangi bir ülkeye, millete aidiyetlik özelliği yoktur. Dünyada bulunan tüm ağların birbirleri ile birleşmesi sonucu meydana gelmiş bir sistemdir (Sugözü ve Demir, 2011, s. 22).

İnternet terimini oluşturan sözcükler international ve network sözcüklerinin birleşimidir. Uluslararası çapta bir kullanılabilirliği mevcut olan internet ağı, birbiriyle sabit olarak bağ kurulmuş iletişim hızının yüksek olduğu bilgisayarlar vasıtasıyla ortaya çıkarılmıştır (Karaduman, 2002, s. 58). Literatürdeki bir diğer tanıma göre ise internet yüz binlerce veri tabanı veya diğer çeşitli kaynaklar

vasıtasıyla sağlanan bilgileri, dünyadaki diğer bütün kullanıcıların faydalanmasına imkan sağlayan bir sistem olarak açıklamıştır (Çelik, 2005, s. 42).

2.2. İnternetin Önemi

Dünyanın artık küresel bir köy haline gelmesiyle birlikte bunun oluşumuna da en büyük katkıyı sağlayan teknolojik gelişmeler hayatımızın yönünü belirlemeye başlamıştır. Eskiden mümkün olmayan dünya çapındaki bağlantılar internet sayesinde tüm kurum ve kuruluşlara hatta her bir bireye dünya ile daha kolay bağlantı kurabilme, işlerini kolay hale getirme, zahmetsiz bir şekilde bilgiye ulaşmayı, onları saklamayı kendine yarayacak şekilde kullanmayı mümkün kılmıştır. Tabi bu durum bireylerin ya da kurumların bu değişime ayak uydurmasını zorunlu hale getirmiştir (Akınoğlu, 2002, s. 13).

İnternetin servislerinden olan web insanların internet üzerinden erişmeye çalıştıkları belgelere, dokümanlara, resim, yazı, ses gibi birçok işlevi kolayca bulanabilmesini, ve bunu insanlara iletmeye yarayan bir araç olmuştur. Bu hizmetin ortaya çıkması için birden fazla yazılımın işlev gördüğü de bilinmektedir (Çelik, 2005, s. 41).

İnternetin yukarıda bahsi geçen işlevlerinin yanı sıra ticaret açısından çok ciddi bir ağ potansiyeli ve dağıtım gücünün olduğunu bilmekteyiz. Günümüzde neredeyse ticari faaliyetle uğraşan tüm firmalar internetin tanıtım gücünü, müşteri potansiyelini keşfetmiş bunun sonucunda da elinde bulunan ürünleri internete entegre ederek doğrudan internet üzerinden müşterilerine ulaşmaya başlamıştır. Ve firmalar da ürünlerini artık internet satışına uygun şekilde tasarlama yoluna gitmiştir. Bu sayede firmalar en yüksek kar oranını yakalamaya çalışırken daha az maliyetle ürettikleri ürünleri müşterilerine tanıtmaya, satmaya, ulaştırma ve tüm bunların takibini kolayca yapabileceği bir sisteme kavuşmuştur. Ve bu gelişim internetin sadece ürün alım satımı yahut reklamı gibi olaylarla sınırlı kalmayıp diğer birçok alanda da insanların hayatını kolaylaştıracak şekilde kullanılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Kirli, 2014, s. 5).

İnternet vasıtasıyla insanlar artık daha sık birbirleri ile iletişim kurmakta, kendilerini daha fazla ifade etmekte hatta keyfi zaman geçirme aracı olarak da interneti kullanmaktadır. Artık istedikleri zaman istedikleri yerden yorulmadan,

dışarı çıkma gereksinimi hissetmeden sahip olduğu telefon, bilgisayar ya da tablet gibi çeşitli teknolojik aletler sayesinde bir tıkla her türlü alışverişini giderebilmekte, bankayla olan münasebetlerini bu sayede bankaya gitmeden kolayca gerçekleştirebilmekte, radyo ya da televizyon gibi cihazlara ihtiyaç kalmadan onların işlevlerini de bu teknolojik araçlarla giderebilen bunlar gibi birçok işi daha, insanlara kolayca yapabilme imkanı sunan internet insanoğlunun hayatın da artık vazgeçilmez bir platform olmuştur (İnan, 2001, s. 7).

Günümüzde mevcut olan bilgi toplumu çağı, bilgisayarların etkisiyle daha da hızlanmıştır. 90'lı yıllarla hayatımıza önemli ölçüde giriş yapan internet insanların siyasi, kültürel, ekonomik gibi birçok yönden etkileyen ve bunların yaygınlaşmasını sağlayan bir araç olmuştur. İnsanları bir şekilde katılıma teşvik eden kendisiyle bir şekilde ilişki kurmasını sağlayan internetin interaktif olan yapısı gereği insanları geliştirici bir özelliğinin de olduğu bilinmektedir.

2.3. İnternetin Tarihsel Gelişimi

İnternet hizmetinin şuan ki konumunun anlaşılabilmesi için bu platformun tarihsel süreçte nasıl bir yol izlediğine bakmak gerekmektedir. Bu hususta da dünya ve Türkiye açısından internetin tarihsel süreçteki durumlarını inceleyebiliriz.

2.3.1. Dünyada İnternetin Tarihsel Gelişimi

1800'lü yılların ortaları ve onu takip eden neredeyse yüz senelik gibi bir süreçte interneti eldeki bilgiyi saklama ve hızlı bir şekilde işleme olarak düşünülmüş ve bu dönemdeki teknolojiyle kendisine uygulama alanı bulmuştur. O dönemdeki teknolojinin altyapısına bakılıp örnekler vermek gerekirse; 1840'lı yıllarda Samuel Morse'nin gerçekleştirdiği elektrikli telgraf mesajı ve Graham Bell'in telefon patentini 1876 yıllarında almasını örnek gösterilebilir. Bunların peşi sıra Guglielmo Marconi'nin 1800'lü yılların son çeyreğinde ilk pratik radyo sistemini ve icat ettiği kısa dalgalar yolu ile iletişimi de bu örnekler arasında sayılabilir. Bu bağlamda baktığımızda modern kablosuz teknolojilerin doğumu ve gelişimi önem arz etmektedir (Kirli, 2014, s. 6).

Atlantik'in bir ucundan diğer ucuna 1901 yılında ilk radyo sinyallerinin göndermeyi başarılması sonrası 1907 yılında da Rusya'da televizyon teorisi ortaya çıkmış ve 1914 yıllarında ilk defa kıtalar arası elektronik olarak görüşme

sağlanmıştır. Televizyonun sahneye ilk çıkışı New York'ta 1939 yılında gerçekleşmiştir. İlk renkli yayına geçiş ise 1950 yılında olmuştur. Bazı kaynaklar internetin hayatımıza girmesini 4 Ekim 1957 olarak kabul etmektedir. Bunun sebebini ise Sputnik'i Rusya ilk yapay ordusunu bu dönemde fırlatmış olmasıdır. İlk modem 1958 yılında verileri dijital ortamdan analog formatına dönüştüren Bell'in telefon laboratuvarında çalışan mühendislerce icat edilmiş bir araçtır. Bu icat ile başlayan gelişim süreci çağımızda teknolojinin ne derece yol kat ettiğini bizlere göstermektedir (Şimşek, 2002, s. 9-10).

1960'lı yıllarda global bağlantısı olan bir sistem de dileyen tüm kişilerin yer sınırına tabi olmadan istedikleri yerlerde data ve programlara erişilmesine olanak veren "Galaktik Ağ" terimi ortaya çıkmıştır. Bilgisayarın gelişiminin önemli derecede ilerlemesi 1964 yılında SABRE'nin ortaya çıkmasıyla yaşanmıştır. 1966 yılında verilmiş olan proje önerisi Gelişmiş Araştırma Projeleri Dairesi Bilgisayar Ağı'nın (ARPANET) ciddi bir bölümü o dönemde anahtarlı paket şebeke sistemi oluşturmuştur. 1960'lı yılların ilk yarısında ilk kez bir kar amacı güdülen mini bilgisayarlar üretilmiştir. Yıl 1968'de ise ilk bilgisayara kıyasla hem daha küçük hem de düşük bütçeli bilgisayarların ortaya çıkmasına yarayan mikroişlemci, mühendisler tarafından icat edilmiştir (Kırlı, 2014, s. 8).

Çip üretici şirketi olarak 1968 yılında kurulan INTEL, 1971 yılının son aylarına doğru ilk ticari amaçlı çipi piyasaya çıkarmıştır. Daha sonraları Uluslar Arası İş Makinaları şirketi, kendi ürettiği ilk kişisel bilgisayarında INTEL tarafından üretilen mikro işlemcileri kullanmışlardır. 1969 yılında ana bilgisayarlar vasıtasıyla internetin dört merkezli yapısı ve ilk şekli ARPANET'in öncülüğünde gerçekleşmiştir. California üniversitesinin Los Angeles ve Santa Barbaradaki merkezleri ve Stanford Araştırma Enstitüsü ARPANET'in kurucu olan ilk dört merkez olarak anılmaktadırlar. Çok geçmeden çoğu merkezdeki bilgisayarlar da ARPANET ağına katılmıştır (Karaduman, 2010, s. 58).

Tüm bu gelişimler ile birlikte internetin hayat bulduğu tarihi 1969 yılı olarak kabul görünecek olursa, World Wide Web (www) teknolojisini icat eden Tim Bernard Lee internetin babası olarak kabul edilmiştir (Çelik, 2005, s. 38).

70'li dönemlere geldiğimizde ARPANET kendisini bir bilgisayar şirketi olarak işlev görebilecek düzeyde olduğunu kanıtladı. Pek çok bilgisayar o dönemde artık

var olan ağla bağlantı kurabilmekteydi. Fakat üzerinde değişik sınırlar olan ARPANET'te; örneğin ABD'nin dış ilişkilerinde istedikleri tüm bilgilerin ellerinin altında olması, arzu eden tüm kişilerin istedikleri zaman abonelik verilmemesi ve diğer bazı ülkelerin de sadece izin verilen belli başlı bilgilere erişimi gibi sınırlamaları mevcuttu. ARPANET bünyesinde çalışan tasarımcı Ray Tomlinson tarafından @ sembolü ve ilk e-posta programı oluşturulmuştur. İlk kez 1972 yılında E-posta gönderimi yapılmıştır ve @ sembolü de kullanıma girmiştir. 73 yılında uluslararası bağlantı ARPANET' te ilk kez sağlanmıştır.

1983 yılı itibarı ile internette TCP/IP' e geçiş yaşandı. Bu geçiş E-posta ve bağlantıyı sağlayan işlemdir. İlk internet indeksi 1989 yılında icat edilmiştir. 90'lı yılların başı itibarı ile internet erişimi artık cep telefonlarından da sağlanabiliyordu. İnternet ara yüzü de ilk olarak 1991 yılında yapılmış bulunmaktadır. Ulusal bağlam da internet üzerinden işlem yapabilme imkanı sunan kuruluş olan Delphi 1992 yılında kurulmuştur. Grafiğe bağlı tarayıcı olan Mosaic 1992 yılında geliştirilmiştir ve bu da ilkler arasında yer almıştır. İnternetin günden güne gelişmesi ile 1994 yılında kurulan ve hala günümüzde de kullanım alanı bulan Yahoo ve Amazon gibi kuruluşlar kurulmaya başladı. Ve 1998 yılında da Google şirketi kuruldu. Takip eden yıllarda Adwords' in açılması 2001 yılında Wikipedia'nın açılması, Myspace, Facebook, flickr ve digg gibi mecralar açıldı. Ve 2004 yılı itibarı ile Google halkın kullanımına açıldı. Günümüzde önemli yere sahip olan Youtube 2005 yılında açıldı ve bir sene sonra Google, Youtube satın alarak kendi bünyesine katmıştır. Daha sonra ki yıllarda Twitter ve Facebook açılmıştır (Karaduman, 2002, s. 56-63).

TABLO-1: Dünya'da yıllar itibarı ile internet kullanıcı sayıları ve dünya nüfusuna oranı

YILLAR	İNTERNET KULLANICI SAYISI	DÜNYA NÜFUSUNA ORANI
1995	16 MİLYON	0,4%
2000	361 MİLYON	5,8%
2005	1018 MİLYON	15,7%
2010	1971 MİLYON	28,8%
2020	4.54 MİLYAR	59%

Kaynakça: (Bayzan ve Özbilen, 2012, s. 523).

Tablo-2:OECD Ülkelerinin evinde internet erişimi olan haneler (%)

ÜLKELER	2005	2010	2015	2019	2020
Avustralya	60,00	78,92	.	.	.
Avusturya	46,69	72,89	82,42	89,91	90,24
Belçika	50,16	72,74	81,83	89,73	90,86
Kanada	64,30	.	.	.	.
Şili	.	.	71,56	.	.
Kolombiya	.	26,04	41,80	52,16	.
Çek Cumhuriyeti	19,05	60,52	78,98	87,00	88,02
Danimarka	74,92	86,10	91,74	95,43	95,27
Estonya	36,79	66,89	87,73	90,43	89,98
Finlandiya	54,14	80,54	89,93	94,36	96,00
Fransa	.	73,61	82,62	90,17	.
Almanya	61,64	82,49	90,29	94,83	95,80
Yunanistan	21,73	46,35	68,09	78,54	80,38
Macaristan	22,12	58,41	75,64	86,20	87,63
İzlanda	84,41	92,04	.	97,70	98,48
İrlanda	47,18	71,69	84,86	90,59	91,82
İsrail	48,91	68,14	74,29	75,90	.
İtalya	38,58	58,97	75,39	85,17	88,10
Japonya	57,00	.	.	.	.
Kore	92,73	96,84	98,78	99,69	99,75
Letonya	30,52	59,77	76,00	85,45	89,73
Litvanya	15,78	60,58	68,26	81,52	82,13
Lüksemburg	64,58	90,28	96,78	95,20	93,57
Meksika	9,00	22,19	39,18	56,36	.
Hollanda	78,26	90,89	95,97	98,41	96,95
Yeni Zellanda	.	.	.	.	.
Norveç	64,01	89,79	96,60	98,38	96,20
Polonya	30,44	63,44	75,78	86,75	90,38
Portekiz	31,46	53,73	70,23	80,94	84,49
Slovakya	22,97	67,48	79,48	82,19	85,78
Slovenya	48,21	68,13	77,64	88,96	89,97
İspanya	35,51	57,82	78,75	91,44	95,38
İsveç	72,53	88,30	91,03	96,06	93,94
İsviçre	.	80,74	.	95,51	.
Türkiye	7,66	41,63	69,54	88,30	90,73
Birleşik Krallık	60,23	79,61	91,25	95,85	97,30
ABD	.	71,06	73,37	79,88	.
Brazilya	.	27,10	49,20	71,40	.
Kosta Rika	10,20	24,06	60,18	86,34	.

Kaynakça: OECD STAT (https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=ICT_HH2&lang=en).

Tabloda OECD'ye üye 36 ÷lkedeki hanehalklarının internet erişim oranları belirli yıllar itibarı ile verilmiştir.

Tablo incelediğinde 2020 yılına bakıldığında birçok ÷lkenin, nüfusunun %90'nın evinde internet erişimi olduğunu görmekteyiz. Ve yıllar itibarı ile bir karşılaştırma da yapıldığında her geçen yıl internete erişim sağlama oranları artarak devam etmektedir.

Tablo-1'de de toplam dünya nüfusunun 1995 yılında sadece %0,4 lük bir kısmı interneti kullanıyor iken 2020 yılına geldiğinde dünya nüfusunun %59'u artık interneti aktif bir şekilde kullanmaktadır. Hem dünya açısından verileri incelediğimizde hem de OECD'ye üye olan 36 ÷lkenin internet erişim oranlarına baktığımızda aynı yorumlar yapabilmektedir.

2.3.2. Türkiye'de İnternetin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de 1980'li yılların başlarında daha çok genel amaçlı kullanım olarak gör÷len ve bu hedef doğrultusunda geniş bir yayılma alanı bulan bilgisayar ağıları, Türkiye'de üniversiteler öncülüğ÷n de Avrupa Akademik ve Araştırma Ağı (EARN) olarak bildiğimiz ve ÷lkemizdeki uzantısı da Türkiye Üniversiteler ve Araştırma Kurumları Ağını (TÜVAKA) kurmuşlardır (Çağıltay, 1997, s. 26).

1993 yılı Türkiye'nin internetle ilk tanışma yılı olmuştur. Gelişen bu süreçte ODTÜ'den sonra ilk olarak Ege Üniversitesi, ikincil olarak Anadolu Üniversitesi ve daha sonra da Yıldız Teknik Üniversitesi ile bağlantı kurulmuştur (İnan, 2007, s. 8).

Türkiye'nin internet ile tanışmasının tarihini Washington ile Ankara arasında kurulmuş olan kiralık hat bağlantısının yapıldığı 12 Nisan 1993 yılı olarak kabul gör÷lmektedir (Üst÷n, 2001, s. 11). Genel hatlarıyla 90'lı yıllara gelindiğinde artık mevcut ağların çağın gereksinimlerine cevap vermeye yetemediğı gör÷lmeye başlanmıştır (Çağıltay, 1997, s. 26).

Bundan ötür÷ ODTÜ'de 1993 yılında ikinci internet bağlantısı artık gereksinim haline gelmiş ve gerçekleştirilmeye başlamıştır. Türkiye interneti artık 1994 yılında iyice yaygın hale gelmiş, bunun sonucunda da 64kps hızında ikinci internet bağlantısı Ege Üniversitesi üzerinden sağlanmışır. Boğaziçi ve Bilkent Üniversite bağlantıları da 1995 yılında yapılmış ve 1996 yılına gelindiğinde İstanbul Teknik Üniversitesi de bu bağlantıya dahil edilmiştir. Anadolu Üniversitesi de bu bağlantıya

99 yılında dahil olmuştur. 90'lı yılların başından sonuna kadar üniversitelerin bir çoğu ODTÜ'nün bağlantısı üzerinden internet bağlantılarını gerçekleştirmiş ve kullanmaya başlamışlardır (İnan, 2000, s. 65-67; Odabaşı, 2002, s. 10-12).

TÜBİTAK ve ODTÜ'nün beraberliğinde Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) çerçevesinde 12 Nisan 1993 yılında Türkiye küresel çapta internete bağlanmıştır. Hızı 64 kbit/san olan bu hattımız ülkemizde uzun süre kullanılan tek çıkışı olmuştur. 1995 yılında Türk Telekom'un gerçekleştirmiş olduğu ihale ile birlikte konsorsiyum taraflarınca ortaya çıkarılan TURNET 1996 yılının ikinci döneminde çalışmaya başlamıştır. Bununla birlikte 96 yılının Haziran ayında TÜBİTAK tarafından Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi unvanı ile bir merkez kurulmuştur (Parlak, 2005, s. 30).

Bu kurulmuş olan yeni merkezin hedefi ise en son teknolojiden faydalanarak Türkiye'de bulunan tüm eğitim ve araştırma kuruluşlarına birbirleriyle bağlayacak olan Ulusal Akademik Ağ adıyla daha hızlı bir iletişim platformu oluşturmak ve bu ağ vasıtasıyla hızlı ve kolay şekilde bilgi hizmetleri vermektedir (<http://www.ulakbim.gov.tr>).

Türkiye'de internetin oluşumunun beyinde tekel olarak Türk Telekom'un olduğunu söyleyebiliriz. Bunun sebebi ise ülkemizde transmisyon hatlarını inşa etme ve bunların mülkiyet hakkını 1994 yılında Telgraf ve Telefon Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen hükümlerce yalnızca Türk Telekom A.Ş.'ne verilmiş bulunmaktadır. Ancak sistemin alt dallarının mülkiyeti Türk Telekom harici olan özel veya bir kamu kuruluşuna ait olabilir. Bir diğer hususta ise Türk Telekom, ilgili kanunun ilgili maddeleri gereğince kamu kuruluşlarına veya özel şirketlere ruhsat verme yetkisi bulunmaktadır (İçel, 1998, s. 416).

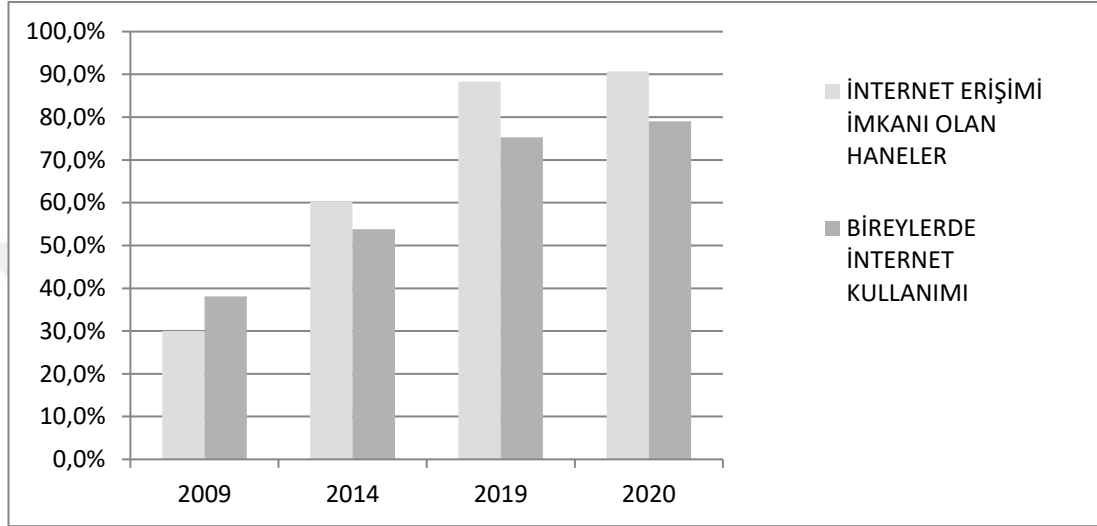
Türkiye'de internet çıkışını sağlayan merkezleri dört farklı grupta toplayabiliriz.

- ULAKNET çıkışları; ülkemizde ki üniversite ve akademik kurumların internet bağlantılarını sağlar.
- TURNET çıkışları; ülkede bulunan ticari kuruluşların ve diğer internet servis hizmeti sağlayıcıların yararlandıkları çıkış.

- Servis sağlayıcıların ve bazı özel şirketlerin, TURNET vasıtası ile yapmış olduğu İnternet Erişim Noktası ve yasalarca verilen hak doğrultusunda alınan ruhsat sonrası kullanılan firma odaklı direkt yurtdışı internet çıkışları.

- Tüm bunların dışarısında kalmış diğer bağlantılar.

TABLO-3: 2009-2020 Yıllar itibari ile internet kullanımı



Kaynakça: TÜİK

Tabloyu incelediğimizde 2009 yılı itibarı ile %30'larda olan hane halkının erişim miktarı 2020 yılını geldiğimizde %91 oranlarına gelerek yüzdesel bazda üç katından fazla artış yaşandığı görülmüştür. İnterneti bireylerin kullanım oranlarında da %38'lerden %78'lere çıktığı görülmektedir. Yaşanan tüm bu artışlar Türkiye'nin de teknolojiye, internete uyum sağlama hızını göstermektedir. Artık internet insan hayatının bir vazgeçilmezi olmuştur.

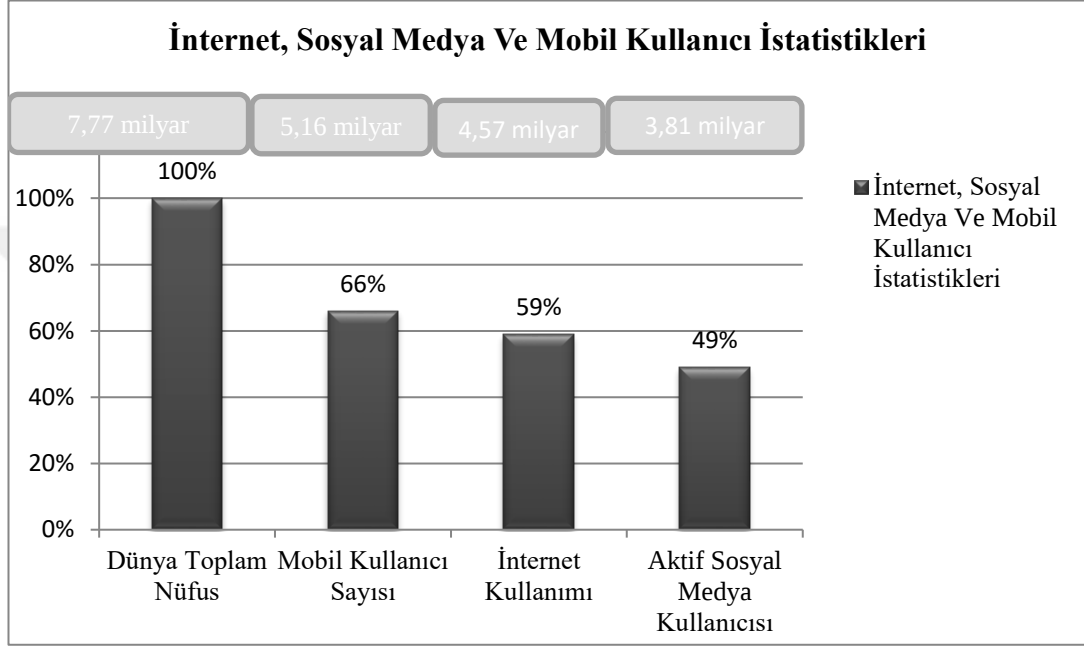
2.4. İnternetin Kullanım Alanları

İnternet teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmelerle birlikte insanların birbiri ile olan iletişimi artık çok daha kolay hale gelmiş ve dahası birçok farklı yenilikleri de hayatımıza getirmiştir. İnternetin kullanım alanı haberleşmeden tutun bilgi paylaşımına, ürün tanıtım ve reklamlarına, seyahatlere, yapacağımız tatillere, kültürler arası bilgi alışverişine, eğlenceye, kamu hizmetlerine, ticarete, bankacılık faaliyetlerine, çevre ile ilgili bilgilere, eğitim ve sağlık hizmetlerinde kullanım

alanına göre hayatımızın büyük bir kısmında bize olumlu katkısı olan bir araç haline gelmiş bulunmaktadır (Yurttaş, 2013, s. 15).

İnternet aracılığıyla artık istenilen bilgiye kolaylıkla erişilebilmekte, insanlar duygularını ve düşüncelerini bu platformda rahatça ifade edebilmekte ve sanal ortamda oluşturulan sosyal arkadaşlıklar ile iletişim kurabilme imkanları artmaktadır.

Tablo-4:Dünya Nüfusu Bazında İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanıcı İstatistikleri



Kaynakça: We Are Social 2020 Dünya E Ticaret İstatistikleri – Online Alışveriş Eğilimleri – 2. Çeyrek

Tabloda 2020 yılı itibarı ile 7,77 milyar olan dünya nüfusunda;

- 5,16 milyar mobil kullanıcı olduğu görülmektedir. Bu sayı dünya nüfusunun %66'sına denk gelmektedir.
- 4,57 milyarda internet kullanıcısı olduğu görülmektedir. Bu da dünya nüfusunun %59'una tekabül etmektedir.
- Tüm bunlar içerisinde sosyal medyayı aktif bir biçimde kullanan kişi sayısı 3,81 milyardır. Bu da neredeyse dünyanın yarısı sosyal medyayı aktif olarak kullanıyor demektir.

İnternetin dünya üzerindeki en yaygın kullanım alanı insanların bilgiye ve habere istedikleri anda erişebilmeleri olmuştur. İnternet sayesinde dünyanın en uzak köşelerinde yaşanan gelişmeleri oturduğumuz yerden bir telefon, tablet ya da bilgisayar aracılığı ile haberdar olunabilmektedir. Dahası bu edinilen bilgileri

sosyal medya da paylaşabilme imkanı da sunulmaktadır. İnterneti kullandığımız diğer bir alan da kişilerin görüşlerini veya bir konu üzerindeki bilgi birikimlerini bu platform üzerinden kolayca başka biriyle paylaşılabilmesidir. Kişilerin blog, sosyal medya hesabı, web sayfası gibi araçlar vasıtası ile kendi ile alakalı bilgileri paylaşabilmektedir. Kişiler arasındaki iletişimlerin çoklu ve interaktif olabilmesi de yine internet sayesinde olmuştur. İnternet ile sağlanan iletişimin ucuz ve zaman kaybı oluşturmaması insanların sosyal hayatlarını biçimlendirme de etkili olmuştur (Bayzan ve Özbilen, 2012, s. 525).

İnternetin kullanım alanlarından biri olan endüstri alanı da internetin sağladığı ciddi bir avantajı kullanmaktadır. Bu avantaj endüstriyel alanda yapılan işlemlerdeki haberleşme yöntemidir. Haberleşme maliyeti internet aracılığıyla neredeyse sıfırlanmaktadır. Günlük yaşamın ekonomi ile ilgili her kısmında yaşanan bu hız ve maliyet düşüşü etkili olmuştur. Yani artık ekonomik hayatında ana merkezinde internetin varlığı egemendir. İnternetin aktif kullanıldığı bir özelliği de görsel ve işitsel olarak yapılan iletişimlerin kalitesini artırmak olmuştur. İnternetin sağladığı iletişim ve paylaşım olanağı görsel ya da görüntülü içerikleri de kapsamaktadır. Bu özelliği ile de insanların ilişkilerinde, alışverişlerinde, çalışma hayatlarında ve özellikle eğitim öğretim sürecinde fazlaca kullanılmaya başlamış ve bu sisteme ayak uydurmaya başlamışlardır (Odabaşı, Kabakçı ve Çoklar, 2007, s. 35).

TABLO-5: İnternetin Kullanım Alanlarında 16-74 Yaş Aralığındaki Bireylerin İnterneti Kullanım Oranları

2020 YILI İÇERİSİNDE İNTERNETİN BİREYSEL KULLANIM ALANLARI (16-74 YAŞ ARASI) TOPLAM NÜFUSA ORANI	
E-Posta gönderme/ alma	%43,5
İnternet üzerinden sesli veya görüntülü arama yapma (Skype, Messenger, WhatsApp, BİP, Facetime, Viber vb. kullanarak)	%88,1
Sosyal medya (Facebook, Twitter, Instagram vb.) üzerinde profil oluşturma, mesaj gönderme veya fotoğraf vb. içerik paylaşma	%80,2
Mesajlaşma (WhatsApp, Messenger, Skype, BİP, Viber vb.)	%95,1
Mal ve hizmetler hakkında bilgi arama	%66,9
Çevrimiçi haber sitelerini / gazeteleri / haber dergilerini okuma	%68,4
Kendi oluşturduğunuz metin, fotoğraf, müzik, video, yazılım vb. içerikleri herhangi bir web sitesine paylaşmak üzere yükleme	%47,8

Müzik dinlemek ya da müzik indirme	%64,4
İnternet üzerinden TV izleme	%29,8
Ücretli video izleme	%16,7
Paylaşım sitelerinden video izleme	%70,8
Oyun oynama veya oyun indirme	%36,7
Sağlıkla ilgili bilgi arama (yaralanmalar, hastalıklar, beslenme, sağlığın iyileştirilmesi gibi)	%65,4
Web sitesi veya bir uygulama üzerinden (Hastane, Sağlık merkezi, e-Nabız, MHRS vb.) doktordan randevu alma	%34,4
Kişisel sağlık bilgilerine (randevu, reçete, rapor, tetkik sonuçları vb.) online erişim	%25,1
Mal veya hizmet satışı (Facebook Marketplace, Gittigidiyor, Sahibinden, Letgo, Sahaf, Dolap, BebeCruz, Tarz2 vb.)	%13,4
İnternet bankacılığı (web sitesi veya mobil bankacılık uygulamaları)	%50,8

Kaynakça: TÜİK ([https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679))

Tablo-5’de 2020 yılına ait 16-74 yaş arasındaki nüfusun bireysel internet kullanımı oranları incelenmiştir. Bu yaş aralığındaki nüfusun internetin çeşitli alanlarındaki kullanım oranları görülmektedir. Nüfusun %43,5’u E-posta hizmetini kullanmakta, internetin gelişmesi ile birlikte sözü edilen nüfus aralığının %88,1’lik gibi büyük bir oranı internet üzerinden görüntülü ve sesli konuşma yapmaktadır. %66,9’luk bir nüfus oranıyla da kişiler mal ve hizmetler hakkında bilgi almak amacıyla interneti kullanmaktadır. Nüfusun yarısı fiziki ortamda bankaya gitmeyerek banka işlemlerini internet bankacılığı üzerinden halletmektedir. Nüfusun %13,4 gibi bir oranı da interneti kullanarak çeşitli uygulamalar üzerinden mal ve hizmet satışı gerçekleştirmektedir.

2.5. İnternet Kullanımının Avantaj ve Dezavantajları

Teknoloji çağının vazgeçilmezlerinden olan internet, bilgiye ulaşım kolaylığı ve içerik zenginliği sağlamaktadır. İnsanların sürekli olarak kendilerini yenilemek zorunda olduğu ve bunu her yaştaki insanın yapması gerektiği bu bilgi çağında, hem çocuklar hem de yetişkinler açısından güncel ve güvenilir bilgiye erişmek son derece önemli hale gelmiştir. İnternetin sağladığı yararlardan, bilgiye kolay erişebilme olayı hızından dolayı insanların yoğun olarak kullandığı bir araç olmuştur. İnternetin bu özelliği sayesinde bireylerin hem kendi ülkesinde hem de dünyada yaşanan olayları

takip edebilme imkanı olmuş ve bir hayat görüşünün olması hususunda da etkin bir rol oynadığı görülmektedir (Kurulgan ve Argan, 2007, s. 300-303).

Yapısı, içeriği ve geliştirdiği dil ile insanları kültürel bir forma ve kimliğe davet etme açısından internetin büyük bir gücü vardır (Güzel, 2016, s. 12). İnternet yeni bir kültürel alan, sanal bir gerçeklik, insanlar için özgürlük alanı ve ekonomik faaliyetleri ile de bir pazar özelliği taşıması, bireylerde ki kültürel zenginliklerin, formların, kimliklerin ve alışlagelen davranışların süratli bir biçimde değişmesine sebep olarak; “ küresel sistemin kültürel mecrası” olarak ifade edilmiştir (Güzel, 2006, s. 2-3).

İnternetin günümüz toplumunda bireylerin kendi arzu ve gereksinimleri yönünde tercihlerini yaptığı, tüketimin her türüsünde bilinçli ve tüketimde aktif olduğu şekilde düşünülmektedir. İnternet kullanım oranlarına bakıldığında da aynı şekilde insanların interneti istek, ihtiyaç ve menfaatleri doğrultusunda kullandıkları görülebilmektedir. İnternetin hayatımıza girmesi ile birlikte etkisi tüm bireylerde, toplumlarda ve hatta kültürler üzerinde etkili olmuştur. Hükümetlerin ve bireylerin demokratikleşmesi, elektronik ticaretin günden güne genişlemesi ve yaygınlaşması, bilginin aktif olarak dolaşımı gibi birçok etken tüm kurumların ve bireylerin özellikle de devletin kendisini sürekli yenileme ve geliştirmesi gibi olumlu yönde etki yaratmıştır (Demir, 2006, s. 11).

İnternet kullanımı insanların zaman kullanımlarında da büyük verimlilik sağlamaktadır. İnsanlar için internet hem zaman tasarrufu sağlamakta hem de online olarak internet üzerinden bilgi edinip, oyun oynayabilir ve keyifli zaman geçirebilir. İnternet günümüzde artık geliştirilen yazılımlar ve uygulamalar ile birlikte artık sanal bir banka, sanal bir mağaza hatta sanal bir devlet olmuştur. İnsanlara uzaktan çalışabilme, eğitim alabilme gibi erişim kolaylıkları sağlamaktadır. Dünya da bulunan 160 ülke içerisinde e posta yolu ile kolay bir şekilde iletişim kurulabilmekte bilgi paylaşımı yapılabilmektedir. Artık bilgiler elektronik ortamda arşivlenebilmekte, sanal kütüphaneler kurulmakta veri tabanları elektronik ortamda kullanılabilmektedir (Kirli, 2014, s. 12).

Ülkemizde internete erişimin cinsiyet, bölge ve sınıflara göre ciddi farklılıklar içerdiği birde nitelik bakımından kaliteli içerik üretim sorununu görmezden geldiğimizde, interneti günlük yaşamın içerisinde gitgide daha fazla müdahil olmakta

ve demokrasiye aktif katılımın bir aracı olarak kabul görmektedir. Bunun sebebi internetin bireylere kısıtlama ve kontrollerden arındırılmış bir oluşum sunmasıdır. Bütün ülkeler de birbirine benzer kullanıcı profili olan insanlar, mevcut olan birey-politik alan ikilemindeki davranışlarını yeniden tanımlamakta, ve oluşan demokratik ortamın daha güvenli ve doğru bir biçimde işlev görmesi için katkı sağlamaktadır. Bu sayede insanlar kendi düşüncelerini ve bilgi birikimlerini internet ortamında hürce paylaştığı ölçüde, toplumda bulunanların demokrasiye aktif biçimde katılımını sağlayacaktır (Tunç, 2007, s. 140).

Aileler çocuklarına eğitimde yardımcı olmaları amacıyla ve onları bilgi çağına daha donanımlı şekilde hazırlamak için hanelerine bilgisayar almakta ve internet bağlatmaktadır (Arnas, 2005, s. 64). İnternet sayesinde çocuklar zengin öğrenme ortamında bilişsel ve sosyal gelişimini destekleyebilmektedir. İnternetin bilgi ve iletişim alanında sağladığı geniş imkanlar, zengin kaynak birikimi sayesinde çocukların kolay bir şekilde istediği bilgiye ulaşmaları, öğrenmeleri ve iletişimdeki zenginlik sayesinde sosyalleşmesi gibi konularda etkisi bir hayli fazladır (Ersoy, 2008, s. 26-28).

İnternetin tüm bu kolaylıkları ile birlikte teknoloji alanında da en güncel yenilikleri getirmiştir. Bu gelişimin faydasının yanında birçok riski ve tehdidi de beraberinde getirmiş bulunmaktadır. İnternetin bu denli yaygın hale gelmesi ve hayatın her aşamasında kolayca kullanılabilmesi ile bu platformda zamanla kötü fikirli insanların kötü amaçlarıyla istismar edilmeye başlamıştır.

İnternetin ortaya çıktığı günden beri neredeyse hiçbir yazılı kurala bağlı olmadan büyümüş, fiziksel olan ülke arasındaki sınırları ortadan kaldırmış, farklı kültür özelliklerine sahip milyon sayıdaki bireyin ortak kullanabileceği bir platform ile insanları bir araya getiren internet, beraberinde birçok sorunu da getirmiştir (Çağıltay, 1997, s. 20). Bilgiye ulaşımında oldukça hızlı olan internet, küresel çapta yaşanan bütün değişim ve gelişimlerden bir tıkla haberdar olabilecek kadar kolaylaşması, internet ve teknolojinin kullanımında bir dizi sorunlar yarattığı gözlenmektedir. İnternet kullanan gençlerin ve çocukların bu teknolojiyi kullanması sırasında teknik, fiziksel ve psikolojik gibi yönlerden şiddete maruz kalabildiği görülmektedir (Çelen, Çelik ve Seferoğlu, 2011, s. 5).

İnternetin yaygın hale gelmesi ile birlikte ortaya çıkan bazı olumsuz yönleri de vardır. Bunlar; insanların keyfi olarak internette fazla zaman geçirmesi ve bunun bir zaman kaybı yaratması, insanlar üzerinde bağımlılık etkisi yaratması, insanları sanal bir dünyaya hapsedip gerçek dünya ile olan bağlantısını en aza indirmesi, insanların fiziksel, zihinsel ve ruhani yönden olumsuz etkilemesi, internet üzerinden zararlı içeriklere, görsellere daha kolay ulaşılabilmesi, yasal olmayan oyunların oynanması yahut zararlı maddeleri temin edilmesini kolaylaştırması gibi sayabileceğimiz birçok olumsuzluğu da beraberinde getirmiştir (Karaduman, 2012, s. 63).

İnternet üzerinden yapılan işlemler de denetim mekanizması zayıftır ve yeterli ölçüde denetlenememektedir. Bu sebeple dünyanın rastgele bir yerinden şirketler, devletler, bireyler, kurum ve kuruluşlar internet vasıtasıyla her türlü yazılı ya da görsel materyali yayınlayabilmektedir. İnternetin dünya çapında bu kadar gelişim göstermesi, internet işlemlerini izleme ve kontrol etme boyutunu fazlaca aşmıştır. İnternetin zararlı içeriklerinden korunma konusunda yetişkinlikler çocuklara göre daha bilinçli davranabilmektedir. Ancak çocuklarda bu bilincin olmaması ve her isteyen istediği şekilde paylaşım yapabildiği bu ortamda zararlı içerikler karşısında savunmasız kalan çocukları olumsuz yönde etkilemektedir. Bu hususta en büyük görev ebeveynlere düşmektedir (Odabaşı, vd., 2007, s. 75-76).

İnternetin sınır ötesi bir büyüklüğe sahip olmasından ötürü içerisinde taşıdığı tehlikeler de uluslararası bir problem haline gelmiştir. Bununla baş etmek üzere devletler işbirliği yapmaya başlamıştır. 1998 yılında Avrupa Konseyinde görüşülüp kabul gören bir ilke de bahsettiğimiz noktaya vurgu yapılmıştır. Çocukların internet ortamındaki negatif içeriklerden koruyabilmek adına; çocukların kendisinden çok ebeveynlerin sorumlu olduğunu, anne baba için kontrol araçları geliştirip çocuklarının gelişimini negatif etkileyecek içerikler karşısında koruyabileceği vurgulanmıştır (Tuncer, 2005, s. 207).

İnternet sitelerindeki içeriklerin denetlenmesi teknik açıdan mümkün olmamaktadır. Bu sebeple çocuklarını bu tür zararlardan korumak ebeveynlere düşmektedir. Anne babalar çocuklarının ziyaret ettiği siteleri denetlemeli, onlara rehberlik edip yol göstermelidir (Odabaşı, Kabakçı ve Çoklar, 2007: 76). İçerisinde bulundukları dünyayı öğrenmek ve keşfetmek açısından harika bir ortam olan internetin çocukların kullanımı esnasında karşılaştıkları riskleri bilmemiz gerekmektedir. Yasadışı, şiddet içerikli, cinsel objeler içiren görseller, kötü niyetli

insanlarla bilmeden kurulan iletişim ve offline ya da online oyunlara karşı gelişen bağımlılık internetin getirdiği riskler arasındadır (İşcibaşı, 2010, s. 125).

İnterneti bilgi edinmeden paylaşmaya, eğlenceden sosyal hayatta daha aktif olmaya, ekonomik olarak iş imkanı sunulmasına kadar çeşitli birçok fırsatın sunulması gibi olumlu yönlerinin olması ile gizlilik sorunu ve güvenlik kaygısı gibi değişik sorunlarında yaşanmasına sebep olmaktadır. İnternet ortamının insanlara bir sanal dünya sunması ve insanların artık hayatlarının vazgeçilmez bir parçası olması bu platformda ki sıkıntıların gerçek hayatın bir problemi olmasına yol açmıştır.

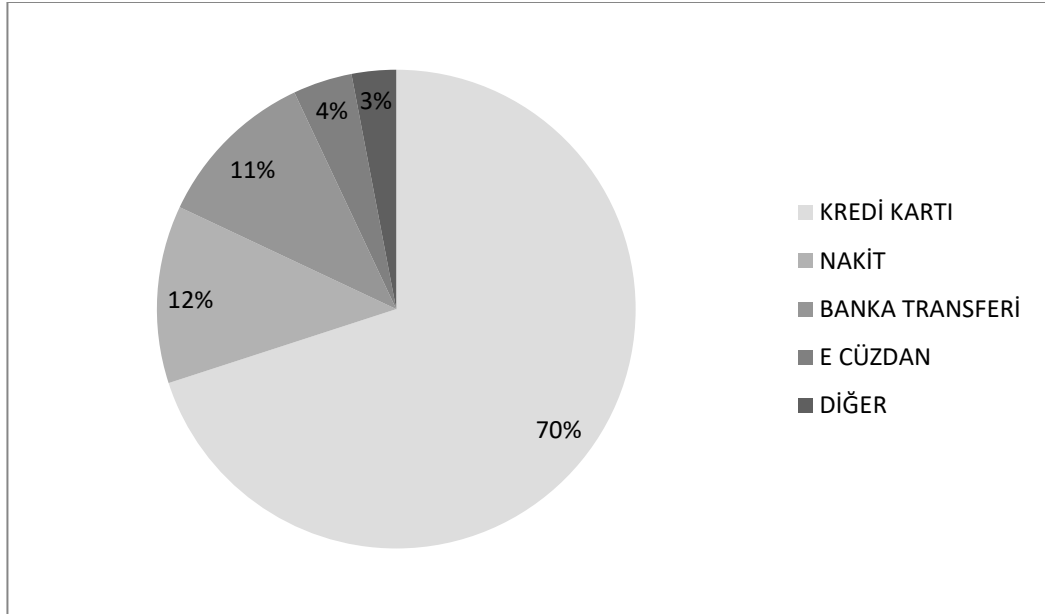
2.6. İnternetin Ödeme Aracı Olarak Kullanılması

Gelişen teknoloji ile birlikte mali hizmetlerinde dijitalleşmesiyle ilgili olarak “tekno vergi” kavramının kullanılabileceği görüşü ortaya çıkmıştır. Gelir idarelerinin mükellefin uyumuna yönelik vermiş oldukları hizmet kalitesini artırıp, vergi gelirlerindeki maliyeti düşürme çabaları teknolojinin sağlamış oldukları kolaylıklar ile mali işlemlerde kullanılmaya başlanmış ve gerçekleştirdikleri işlemlerdeki süreci yeniden dizayn etmeye başlamışlardır. Vergi mükelleflerinin internet ortamında oluşturulan sistem sayesinde mevcut borçlarını sorgulayabilmesi, ödeme yapabilmesi ve bildirimde bulunma gibi işlevlerin birçoğunu online ortamda yapabilmeleri, hem idare açısından hem de vatandaşlar bakımından maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır (Birinci, 2019, s.507).

Ülkemizde ilk kez 1990’lı yılların sonlarında e-devlet hizmetleri kullanılmaya başlanmıştır. Bununla eş zamanlı olarak da elektronik vergi uygulama faaliyetleri e-devlet bünyesinde verilmiş olan ilk hizmetlerden olmuştur. Vergilerin elektronik ortama uygun hale getirilmesi üzerinde bir takım çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalarda temel amaç vergi dairelerinin birbirleri arasındaki iletişimi artırarak koordinasyonu sağlamak, mükelleflere daha hızlı ve etkin bir hizmet sunabilmek ve e-devlet vasıtasıyla vergiler üzerindeki denetimi güçlendirmek olmuştur. Geliştirilen projeler aracılığıyla e-fatura, e-defter, e-yoklama, e-bilet, e-haciz, yeni nesil ödeme cihazları vb. gibi birçok uygulama vergi mükellefleri açısından maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Yine idare açısından da hem zaman hem maliyet tasarrufu ettirmekte ayrıca ekonomideki kayıt dışılıkla mücadelede yardımcı olmaktadır (Allahverdi, 2012, s.168-170).

Tüm bunlar göz önüne alındığında internetin hayatımızın her alanında aktif biçimde rol oynamasından kaynaklı vergi ödemeleri yahut diğer hizmetler karşılığı internet üzerinden yapacağı ödemelerde de internetin kullanılması kaçınılmaz olmaktadır. İnternet üzerinden yapılan ödemelerin insanlara veya kurumlara kolaylık sağlaması, zaman tasarrufu ettirmesi ve işlemlerin kolay bir şekilde herkes tarafından yapılabilmesi internetin tercih edilmesinde önemli bir yer tutmaktadır. Gelişen teknoloji ve tüm dünya üzerinde değişen düzenin bir parçası olan interneti, ödeme aracı olarak da kullanabilmek tüm insanlığın faydasına sunulmuş bir hizmet olmuştur. Dünyanın küresel bir hale gelmesi ve sınırların artık kaybolması ticaretin, insanlar arası etkileşimin aşırı derecede artış göstermesinde internetin etkisi çok fazla olmuştur. Alıcının ve satıcının birbirini görmediği ama sanal ortamda ticaretlerini gerçekleştirip alım satım işlemlerinin internet üzerinden kolayca yapılabildiği bir sistem olmuştur (Yıldız, 2020, s. 193-197).

Tablo-6: İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Ödeme Yöntemleri



Kaynakça: TÜİK

Tabloda görüldüğü üzere internet üzerinden yapılan alım satım işlemlerinde %70 oranında kredi kartının kullanıldığını görmekteyiz. Bunu %11 ile banka transferi ve %4 oranında da E Cüzdan gibi uygulamalar takip etmektedir. İnternet üzerinden yapılan alışverişlerde bir ödeme seçeneği olan kapıda nakit ödeme yöntemi de internet üzerinden gerçekleşen ödeme yöntemleri içerisinde %12'lik bir alanı kapsamaktadır.

2.7. Elektronik Ticaret ve Kapsamı

Elektronik ticareti tanımlamak istediğimizde birçok farklı tanımla karşılaşabilmekteyiz. Birden çok görüşün bulunmasının temel sebebi ise ticaretin gerçekleştirildiği elektronik ortamların birbirinden farklı araçlar vasıtasıyla yapılmasından kaynaklıdır.

2.7.1. Elektronik Ticaretin Tanımı

E-Ticaret; açık ağ üzerinden, mobil telefonlar, tabletler, ve bilgisayar gibi teknolojik aletler yardımı ile gerçekleştirilen ticari bir faaliyettir. E-Ticaretin kullanıldığı en yaygın araçlar; telefon, faks, elektronik fon transferleri (EFT), televizyon gibi araçlardır. İnternetin yaygınlaşması ile elektronik ticaretin de artması ve tüm sektörlerin bu alanda faaliyet göstermesi açısından büyük yarar sağlamıştır (İnce, 1999, s. 16).

E-ticaretin ne anlama geldiği tüm ülkelere hatta uluslararası kuruluşlara göre tanımında farklılıklar göstermektedir. Yani e-ticaretin birden fazla tanımı mevcuttur. E-ticaret AB tarafından yapılan tanımda; “ internet üzerinden mal ve hizmetlerin satımı” olarak yapılmıştır. OECD tarafından yapılan tanıma göre ise “ticari işlemlerin internet üzerinden yapılması olarak açıklanmıştır. Türkiye de çıkarılan 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun da ise e-ticaret kişilerin ya da kurumların fiziki bir ortamda yüz yüze gelmeksizin, iktisadi ve ticari gibi her türlü faaliyetlerini online olarak elektronik ortamda gerçekleştirmesi olarak ifade edilmiştir (<https://ticaret.gov.tr/>).

E-ticaretin Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tanımında ise; mal ve hizmet tedariklerinden üretimine, ürünlerin reklamından satışına ve dağıtımına kadar ki süreçlerin telekomünikasyon ağı vasıtasıyla gerçekleştirmek olarak açıklanmıştır (Öngören, 2005, s. 53).

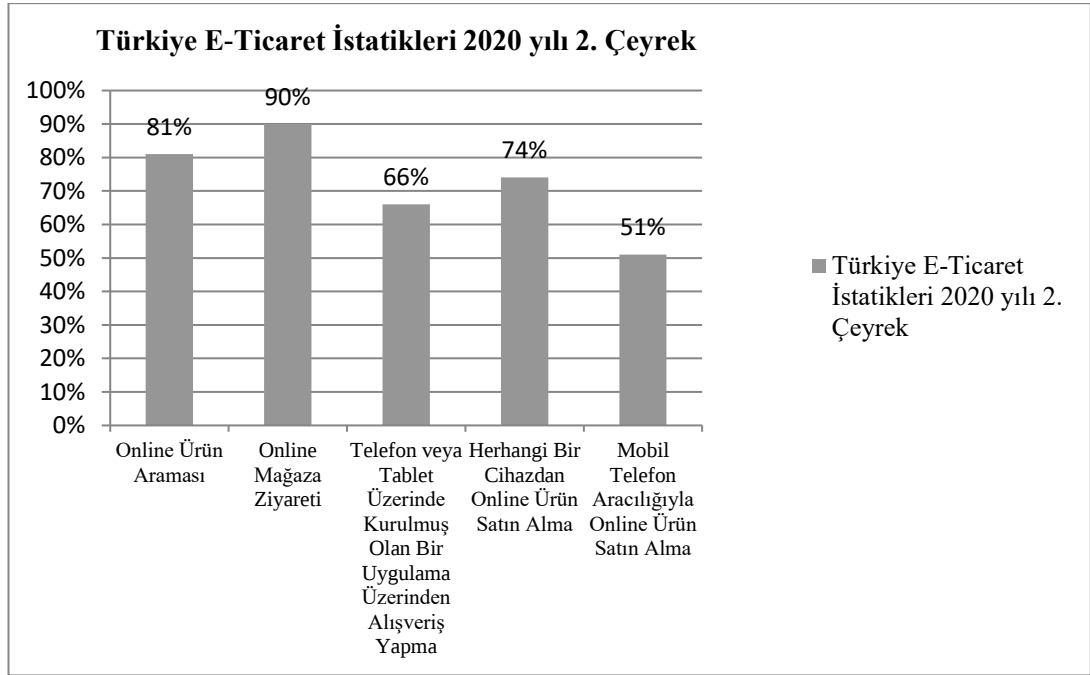
Elektronik ticareti geniş bandta ele aldığımızda ise; internet vasıtasıyla yapılan tanıtımlar, ürün ve hizmet pazarlama, mal alım satım işlemlerini gerçekleştirme, ödemeleri gerçekleştirebilme, müşteri ile iletişim kurabilme, bankacılık ve lojistik gibi işlemler, vergi ödemelerin yapılması, tüketicilerin hakları gibi birçok ticari alanda faaliyet gösterilmesine e-ticaret denilmektedir. Elektronik ticareti sadece dar anlamında kullanıldığı gibi internet üzerinden gerçekleştirilen alışveriş olarak

algılamamak gerekmektedir. Günümüz teknolojisinin de bir gereği olarak artık e-ticaret alışverişin çok ötesinde bir alanı kapsamaktadır. Artık e ticaret faaliyetleri sanal mağazalardan çok, arama motorları, e postalar ve sosyal medya ortamlarında yapılmaktadır. Dahası teknolojinin gelişmesi ve kurumların da ayak uydurması ile birlikte artık bankacılık işlemleri, lojistik işi ve sigortacılık gibi birçok alanda artık internet üzerinden yürütülmektedir (Sugözü ve Demir, 2011, s. 87).

Elektronik ticaret ile alakalı ilk çalışmalar 20. Yüzyılın son çeyreğinde ABD öncülüğünde yapılmıştır. Tabi e-ticaretin tarihine bakıldığında 20. Yüzyılın son çeyreğinden daha da eskiye dayandığını söyleyebilmekteyiz. Bunun nedeni ise eskiden yapılan telefon ve televizyon vasıtasıyla yapılan katalog satışları gösterilebilir. Ama yapılmış olan bu ticaret günümüzde olduğu gibi insanlar üzerinde etkisi çok fazla olmamıştır. Teknoloji gelişmelerin bir sonucu ortaya çıkan internetin durdurulamaz bir gelişim hızı ve sınırı olmayan bir pazar alanının olması, kuşkusuz e-ticaretin bu kadar hızlı bir şekilde büyüüp dünya çapında yaygınlaşmasında ki en büyük etkenlerden olmuştur (Elibol ve Kesici, 2004, s. 308).

21. yüzyılın popülerlerinden olan e-ticaret internet teknolojisinin herkesin kullanımına açık ve hızlı bir sistem olmasından ötürü hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır. İnternetin tarihsel süreçteki gelişimini incelediğimizde 20. yüzyılın son yıllarında yoğun olarak kullanılmaya başlandığını görmekteyiz. Bu tarihten önce e ticaretin varlığından bahsetmek mümkün ise de genel olarak şirketler içi ağlar ya da kendi aralarında belirli müşterileriyle yapmış oldukları üçüncü şahıslara kapalı olan bir ticaret sistemiydi. Bu sistemde Elektronik Veri Değişimi (EVD) teknolojisi kullanılmakta idi. İnternet üzerinden gerçekleştirilen ticarete ise EVD'den ayrı olarak, tüm üreticiler, tedarikçiler, tüketicileri bir araya getirmekle kalmayıp, internet bağlantısına sahip olan bütün kullanıcıların eşit fırsatta internet üzerinden alışverişini gerçekleştirebilmektedir (Akpınar, 2017, s. 22).

Tablo-7: Türkiye E-Ticaret İstatistikleri



Kaynakça: We Are Social 2020 Dünya E Ticaret İstatistikleri - 2. Çeyrek

Tablo-7 incelediğinde 2020 yılı itibarı ile 16-64 yaş arası Türkiye'deki nüfusunun %81'i online ürün araması gerçekleştirdiği görülmektedir. Nüfusun %90'ını gibi büyük bir kısmı da online ortamda mağaza ziyareti gerçekleştirmektedir. Online ürün alma konusunda da 16-64 yaş arası kişilerin yarısından fazlası da online alışveriş yapmaktadır.

2.7.2. Elektronik Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte gelişen elektronik ticaretin de kendi içerisinde barındırdığı bazı avantaj ve dezavantajları vardır. Tabi ki elektronik ortamda gerçekleşen bu ticaretin avantajları göreceli olarak dezavantajlarından daha fazla olduğu bilinmektedir.

2.7.2.1. Elektronik Ticaretin Avantajları

Elektronik ortamda gerçekleşen ticaretin avantajlarını şu şekilde açıklanabilir (Sugözü ve Demir, 2011, s. 110);

- İnternet satış için yeni bir pazardır, yeni imkanlar sunmaktadır,
- İnternet üzerinden satış yapmanın maliyeti fiziki ortamda bir mağaza kurup satış yapmaktan çok daha düşüktür,
- Fiziki mağazaya göre işletim giderleri de oldukça düşüktür.

- Ürünlerin reklam ve pazarlama olanağı fazla olmasından kaynaklı daha çok kişiye hitap edebilmek, müşteri potansiyeli ve yüksek satış için potansiyeli yüksek bir sistemdir.
- İnternet üzerinden yapılacak olan reklamlar ve tanıtımlarında maliyetleri düşüktür.
- İnternet ortamında gerçekleşen ticaretin bir mekan sınırı bulunmamaktadır.
- Herhangi bir zaman sınırı da bulunmamakta her saat her dakika internet üzerinden satış yapılabilmektedir.
- İnternet üzerinden gerçekleşen işlemlerin kontrolü daha kolaydır.
- Hedef kitlesi oldukça geniş ve bu kitleye ulaşmak da oldukça kolaydır.

2.7.2.2. Elektronik Ticaretin Dezavantajları

Elektronik ticaretin dezavantajlarına baktığımızda ise (Sugözü ve Demir, 2011, s. 112);

- İnternet üzerinden yapılan mal ve hizmet satın alımında fiziksel olarak inceleme imkanı bulunmamaktadır,
- Ürünlerin tedarik ve tesliminde altyapı yetersizliğinden kaynaklı sıkıntılar yaşanabilmektedir,
- Stokların güncellenmeme sebebiyle yapılan ticaretin sonuçsuz kalması,
- Elektronik bir araç gerece sahip olmayan kişilere ve yaşlı kesime hitap etmemektedir.
- Ürün satın alınan firmaların bilgileri hakkında doğruluğunun net olarak bilinmemesi.

2.7.3. Elektronik Ödeme ve Para Transfer Sistemi

Ödeme sistemleri iktisadi birimler arasında vukuu bulan mal ve hizmet trampalarının daha kolay bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan araçları, örgütsel ve kurumsal olarak oluşturulan çatıyı, haberleşme ağlarını ve işletim sürecinin tamamını içermektedir. Zaman içerisinde ekonomik yapının içerisinde bulunan finansal risklere, güven ortamına ve hızlılığa bağlı birçok düzenleme yapılmış ve ödeme sistemlerinde köklü değişiklikler yaşanmaya başlamıştır (Duramaz ve Dünder, 2014, s. 25).

Elektronik ortamlarda gerçekleştirilen ticaretin, ödeme şeklinde birden fazla seçenek sunulmaktadır. Bunlar; elektronik kredi kartları, normal kredi kartları,

otomatik olan vezneler ve para verici makineler, elektronik para, çek, elektronik para transferi için satış noktası terminalleri, akıllı kartlar, mobil aracılığıyla ödeme, e-cüzdan uygulaması, internet bankacılığı gibi birçok yöntem bulunmaktadır (Zengin ve Güngördü, 2013, s. 135).

2.8. Elektronik Ticarete Ödeme Şekilleri

Elektronik ticarete gerçekleşen ödeme şekilleri zaman içerisinde teknolojinin gelişmesi ile daha da çeşitlenmiştir. Bu çeşitli ödeme yöntemleri elektronik ortamda yapılan ticari işlemleri yahut devlete olan vergi yükümlülüklerimiz gibi konularda insanlara kolaylık sağlamaktadır.

2.8.1. Kredi Kartı

Sınırlı bir limit içerisinde nakit paraya gereksinim hissedilmeden alınıp satılacak olan mal ve hizmet işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve ayrıca arzu edildiği takdirde limiti çerçevesinde karttaki parayı nakde çevirmeye imkan sağlayan bir ödeme aracıdır. Kredi kartı kullanımı ile birlikte insanların yanında nakit para taşıma gereksinimi ortadan kalkmıştır. Kredi kartlarıyla yapılan harcamalar da ki taksit imkanı da şirketler açısından cirolarının artmasında ciddi yarar sağlamıştır. Kredi kartı ile gerçekleştirilen işlemlerde alıcı ve satıcı açısından daha güvenilir, daha hızlı ve daha işlevsel bir ödeme aracı bulma ihtiyacından ötürü ortaya çıkmış olan ürünler olmuştur (Kirdaban, 2005, s. 12-13).

Dünya genelinde bir standarda sahip ödeme yöntemi ve geniş altyapısı ve büyük bir kullanıcı kitlesine sahip olan kredi kartları, elektronik ortamda gerçekleştirilen ticaretlerin ödemesi kısmında en çok kullanılan ödeme aracı olmuştur. Kredi kartlarının güvenliği konusunda ise Güvenli Yuva Katmanı (SSL) ve SET gibi çeşitli sistemler aracılığıyla kart bilgileri şifrelenmekte kötü niyetli üçüncü şahısların eline geçmesi engellenmektedir (Erbaşlar ve Dokur, 2008, s. 28).

Kredi kartları; elektronik ticarete en çok kullanılan, mal ve hizmet edinmede ödeme araçlarından olan, üzerinde sahibi ile alakalı bilgileri bulunan, belirli bir geçerlilik süresine sahip plastik maddeden oluşan kartlardır. En temel örneği günümüzde de kullandığımız Visa kartlardır (Zengin ve Güngördü, 2013, s. 156).

2.8.2. Akıllı (Smart) Kart

Elektronik ticaretin ödeme yöntemlerinden birisi de akıllı kartlar olmuştur. Kredi kartı boyutuna sahip olan akıllı kartlar kişilerin kimlik bilgilerini, telefon bilgilerini ve kart içinde saklayabilirler ve ticarete nakit yerine e cüzdan olarak işlev görmektedir (Karpuz, 2012, s. 152).

Akıllı kartların üzerinde özel olarak tasarlanmış bir mikroçip bulunmaktadır. Üzerinde buluna bu mikro çip sayesinde karta para, elektronik olarak kopyalanabilmekte ve kopyalanan miktar kadar para hesabından indirilmektedir. Yapılan bu işlemleri banka otomatik olarak gerçekleştirmekte olup para sadece çip kartlar arasında yer değiştirmiş olmaktadır (Kirli, 2014, s. 19).

Kredi kartlarında işlem üzerindeki manyetik bant vasıtasıyla gerçekleşmekteyken, akıllı kartlarda durum kartın içerisine gömülmüş olan mikroçipler sayesinde gerçekleşmektedir. Bu mikroçiplerin içerisinde çok daha fazla elektronik bilgi ve program depolayabilmektedir. Manyetik bantlı kartlardan 80 kat daha fazla bilgiyi saklayabilmektedir akıllı kartlar. Akıllı kartların üzerlerinde karta sahip kişilerin kredi kartı ile alakalı bilgileri, vadesiz hesap bakiyesi ile birlikte nakit parası da tutulabilmektedir. Kartın sahibi karttaki nakdi azaldığında ya da bittiğinde ATM'ler veya başka bir kanal vasıtasıyla kart hesabına para aktarımı ve dolumu yapabilmektedir (<https://www.tbb.org.tr/>).

Eurapay, Master Card International ve Visa International (EMV) hem veri toplama kapasitesinin yüksek olmaması hem de kartın içerisinde bulunan bilgilerin dışarıdan kolayca ulaşılabilip kopyalanabilmesinden ötürü yeni bir yöntem arayışı içerisine girmişlerdir. Bu arayışın neticesinde ise ödeme yapılan kartların üzerinde bulunan manyetik bantlar yerine getirmek üzere EMV adında bir örgüt kurulmuş ve yürütmüş oldukları çalışmalar sonucu EMV standartları diye bir sistemi hayata sokmuşlardır. EMV; geliştirilmiş olan çip kart teknolojileri vasıtasıyla dünya üzerindeki ödeme yapılarında işlerliğin sağlanması amacıyla kurallar getirmiş uluslararası bir sertifikasyon programı olmuştur (BKM, 2008, s. 8).

2.8.3. Elektronik Para

Elektronik para; yapılacak olan işlemler de banka hesaplarına gerek duyulmaksızın paranın sahip olduğu değerini teknik bir cihaz üzerinde elektronik

olarak saklaması, firmalar arası bir ödeme gerçekleşeceği sırada hamiline yazılı bir senet şeklinde kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Öztürk ve Koç, 2006, s. 211).

Elektronik para, (POS-point of sale) ödeme noktası terminali vasıtasıyla ya da iki firma arasında ya direkt olarak veya internet üzerinden bilgisayar ağları vasıtasıyla borçların ödenmesi amacıyla önceden depolanmış değer ya da ödeme mekanizmasıdır. Depolanmış değer diye adlandırdığımız ürünler; donanım ya da kart esasına dayalı mekanizmaları e cüzdan ve ağa ya da yazılıma bağlı mekanizmaları kapsamaktadır (Bozkurt Yüksel, 2016, s. 184).

Elektronik paranın her geçen gün potansiyeli artmaktadır. Elektronik para e ticaret işlemlerinde büyük kolaylık sağlayan ve yalnızca elektronik ortamda işimize yarayabilecek olan bir para birimidir. Elektronik para sistemini kullanmak isteyen kişi ya da kurumlar elektronik para hizmeti veren şirketlerden yazılım satın almak zorundadır ve şirketle anlaşmalı olan bankadan hesap açtırması gerekmektedir. Bu şekilde yüklemiş oldukları yazılımlar aracılığı ile anlaşması olan mağazalardan elektronik para ile alışverişlerini gerçekleştirebileceklerdir (Kirli, 2014, s. 18).

2.8.4. Elektronik Çek

Elektronik çeki, elektronik ticaret işi ile uğraşan sitelerin, yapacak oldukları ödemeleri çek olarak kayıt etmesine ve işleyebilmesine yarayan ödeme sistemi olarak açıklanabilir. Elektronik çekin normal çekten farkı imzanın dijital olması ve bu imzanın sanal ortamlarda gerçekleşen alım satım işlemlerinde güvenliği sağlamak adına yaratılmış olan bir şifreleme tekniği de olmuştur. Burada oluşturulan güvenlik sistemi iki anahtardan oluşmaktadır. Bu sistem ile koruma altına alınıp şifrelenmiş bu bilgiler sadece bu anahtarlar ile açılabilir. Bu sayede gerçekleştirilen ödemeler ve yapılmış olan anlaşmalar da bir koruma görevi görmektedir (Zengin ve Güngördü, 2013, s. 136).

Elektronik çek yapılan ticaretler işlemlerinde nakit para kullanmayı tercih etmeyen kişilerin kullandığı bir ödeme yöntemidir. Gerçek çek diye nitelendirdiğimiz kağıt şeklinde olan çekin sanal ortamdaki karşılığı olan elektronik çekten farkı, dijital imza ile ayrılmaktadır. Elektronik çek vasıtasıyla yapılan ticaret işlemlerinde güvenlik dijital imza ile sağlanmaktadır. Alışveriş sırasında kullanılacak olan kişisel bilgilerin yalnızca alıcı ve satıcının görebilmesine imkan veren dijital

imza, edinilen bu bilgilerin kötü niyetli üçüncü şahısların eline geçmesini veya bilgiler üzerinde değişiklik yapmayı engellemektedir (Söylemez, 2006, s. 59).

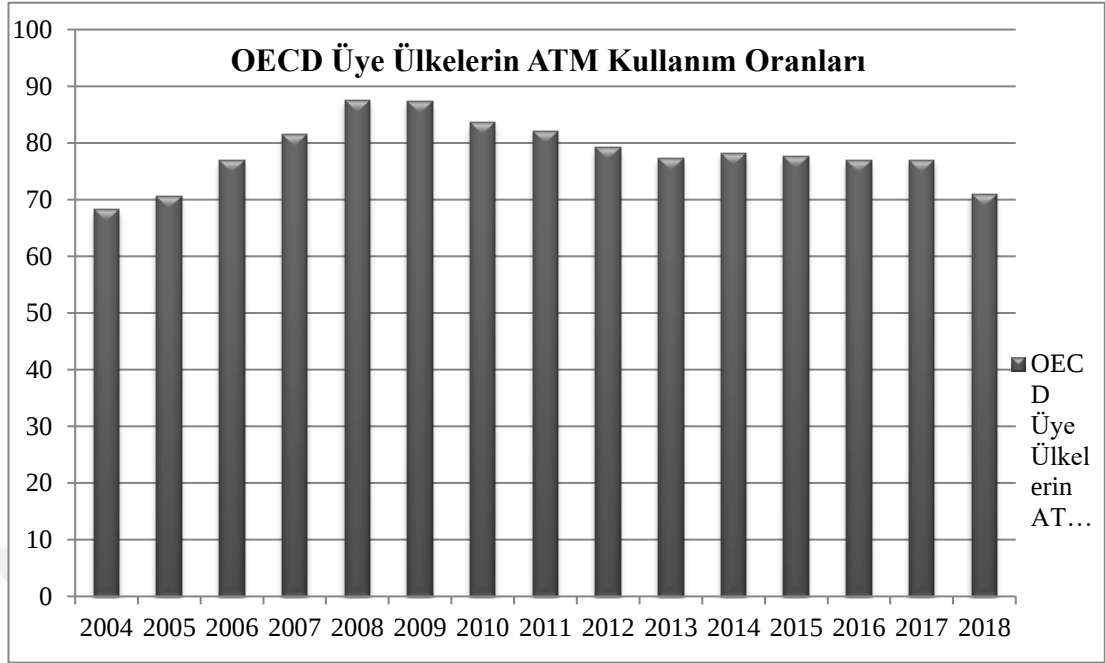
Elektronik çek, sık kullanılan deyimıyla e-çek gerçek (kağıt) çeklerle beraber yapılandırılan, yasal alt yapısı çok iyi hazırlanmış ve geliştirilmiş, teknolojik değişimin bir gereksinimi sonucu ortaya çıkmış, işlemlerin hızlarını, verimliliklerini ve güvenliğini bir arada sağlayan bir teknolojik ödeme aracıdır. Elektronik çekin ortaya çıkması Finansal Hizmetler Teknoloji Konsorsiyumu (FSTC) önderliğinde sayısı on beşten fazla bankanın, hükümet birimlerinin, teknoloji tedarik edicilerin ve küresel çaptaki elektronik ticaret organizasyonu ile uğraşan kurumların birlikte çalışması ile olmuştur (Karabıyık, 2008, s. 81).

2.8.5. Otomatik Vezne Makinaları (ATM)

Teknolojinin gelişimi ile birlikte bankalar da bu gelişime ayak uydurarak dijitalleşme yoluna giderek, müşterilerin bankaya gitmeden çeşitli bölgelere konulmuş olan ATM'ler üzerinden birçok işlemi gerçekleştirebilmektedir. ATM'ler üzerinden para gönderme, çeşitli kurum ve eğitim ödemelerini gerçekleştirebilme, hesabında bulunan parayı istediği zaman dilediği tutarda çekebilmesi gibi birden çok işlemi gerçekleştirebilmektedirler. Artık müşteriler kendi bankalarına ait kartları ile kendi bankalarının ATM'sinin bulunmadığı yerlerde başka bankaların ATM'lerini kullanarak işlemlerini gerçekleştirebilmektedir. Tüm bunlar bireylerin ATM kullanımının artması yönünde pozitif etki yaratmaktadır (Koca, 2018, s. 175).

Otomatik vezne makineleri ilk kez 1960'lı yıllarda kullanılmaya başlanmıştır. O dönemlerde sadece para çekmeye yarayan bir cihaz olarak kullanılmıştır. Ama gelişen teknoloji ile birlikte artık ATM'lerden kişiler hesaplarına para yatırıp para çekebilmekte, fatura ödemelerini gerçekleştirebilmekte, hesapları ile alakalı bilgilere ulaşabilmekte, bir başka hesaba para transferi yapabilmekte ve belirli tutarlar çerçevesinde kredi çekebilmekte ve başvuru işlemlerini gerçekleştirebilmektedir (Şimşek, 2012, s. 42).

Tablo-8: OECD Üye Ülkelerin ATM Kullanım Oranları



Kaynakça: WDI (<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>).

Tablo-8 incelendiğinde OECD üye ülkelerinin 2004-2018 yılları arası ATM kullanım oranlarının, 2004 yılından 2008 yılına kadar artış yaşandığı görülmektedir. 2009 yılından 2018 yılına kadar dalgalı bir görünümün olduğu görülmektedir.

2.8.6. Diğer Ödeme Araçları

Elektronik ticaretin günden güne daha fazla hayatımıza girmesi ile birlikte, teknolojinin gelişmesi de elektronik ticarete kullanılan araçların farklılaşmasını ve insanların hayatını kolaylaştırıcı ve aynı zaman da güvenebilirliği artırmak yönünde katkı sağlamaktadır. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte yukarıda saydığımız bazı ödeme yöntemlerinden başkaları da bulunmaktadır.

Bunlardan bazı ödeme yöntemlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

IPIN: Bu ödeme yönteminde ise internet üzerinden yapılan harcamaların ödemesi internet servisi sağlayıcı (ISS) firmanın faturasına yansıtılarak yapılmaktadır.

EFT: İki farklı banka arasında TL cinsinden ödemelerin gerçekleştirilmesidir.

ECharge My Phone: İnternet üzerinden yapılan harcamaların telefon faturasına eklendiği ödeme sistemidir.

Escrip: Bu ödeme sisteminin kuruluş amacı bağış ödemesi gibi düşük miktarda ki özel ödemeleri kolay bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktır (Erbaşlar ve Dokur, 2008, s. 29-30).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İNTERNETİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ

3.1. Ekonometrik Yöntem

Ekonomi bilimi, yaşanmış iktisadi faaliyetleri veya iktisadi olguları, ekonomik modeller yardımı ile açıklamaya çalışmaktadır. Kullanılan bu ekonomik modeller bazen belirli bir değişkendeki hareketin diğer başka değişkenleri etkileyip etkilemediğini bazen de değişken üzerinde ne gibi farklılıklar yarattığını incelemektedir. Ekonomi bilimi, tüm bu değişkenler üzerinde yaşanan iktisadi olayları, birbirleri ile olan bağlantıları açıklamak adına modeller geliştirmeye çalışmaktadır (Woolridge, 2015, s. 5).

İktisat biliminde gerçekleşen bu faaliyetleri açıklamak adına farklı türlerde veri setleri mevcuttur. Bunlar; zaman serisi verisi, yatay kesit serisi, havuzlanmış (karma) yatay kesit serisi ve panel veridir. Yatay kesit verilerini belirli bir zamanın belirli bir anında veya aralığında çok sayıda birim (hanehalkı, birey, firma, şehir, eyalet, devlet vb.) için toplanmış olan verilerden oluşmaktadır. Zaman serisinde ise bir veya birden fazla değişkenin zaman içinde yaşadığı değişimlerden oluşmaktadır. Havuzlanmış veri setinde ise hem yatay kesit serisi hem de zaman serisi özelliklerini içerebilmektedir. Oluşturulan veri setindeki her bir yatay kesit birimi adına zaman serisi verisi de var ise bu da panel veri olmaktadır (Yaman, 2020, s. 87).

3.2. Çalışmada Kullanılan Analiz Yöntemi: Panel Veri Analizi

Yürütülen ampirik çalışma faaliyetlerinde sıklıkla faydalanılan veri çeşitlerini sıraladığımızda; ilk olarak zaman serileri daha sonra yatay kesit verisi ve son olarak da panel veri gelmektedir. Zaman serisi, bir veya birkaç değişkeni belirli bir zaman aralığında gözlem yapılabilme imkanı sağlamaktadır. Veri çeşitlerinin bir diğer örneği olan yatay kesit verisinde ise belirli zamanın belirlenen bir anında bir veya birkaç değişkenin değerlerinin toplanması yolu ile gözlemlenmektedir. Panel veri yönteminde ise belirli bir zaman aralığınca yatay kesit verileri kullanılmaktadır. Bu

da panel veri yönteminin hem grup hem de zaman boyutunu da dikkate alan bir veri çeşidi yapmaktadır (Ünver, 2012, s. 99).

Ekonomi üzerine ampirik çalışmalar yürütülürken tüm bu farklı veri setleri kullanılabilir. Ancak her veri setinin yapılan çalışmaya uygun model için kullanılabilirliği olacaktır (Pazarlıoğlu ve Kiren Gürler, 2007, s. 38).

Panel veri analiz yöntemi; zaman boyutuna sahip olan kesit serilerinden faydalanarak değişkenler arasındaki ekonomik ilişkiyi tahmin etmektedir. Panel veri analiz yönteminde kesit serileri ve zaman serileri bir araya getirilir. Bununla birlikte oluşan veri seti hem zaman serisine hem de kesit seri boyutuna sahip olacak şekilde oluşturulmuş olur. Bu analiz yönteminde, ele alınan örnekleme dikkate alınan konu farklı zaman aralıklarındaki yapılan bireysel gözlemlerdir. Panel veri analiz yöntemi bu şekilde örneklerde ele alınan her bir bireysel veri seti için çoklu gözlemlerin oluşturulmasına olanak sağlamaktadır (Daşdemir, 2008, s. 101).

Panel veri yöntemi ile analizle alakalı regresyon modellerine de panel regresyon adı verilmektedir. Panel veri yönteminin ortaya çıkmasını sağlayan zaman yahut yatay kesit serileri yapılan gözlem adedine göre farklı isimlerle adlandırılabilir. Örneğin yatay kesit gözlem adedi zaman serileri gözlem adedinden daha küçükse ($N < T$) “kısa panel” olarak ifade edilmektedir. Tüm bunlara ek olarak eğer her birimde eşit miktarda zaman serisi gözlemleri var ise buna “dengeli panel” adı verilmektedir. Yapılan gözlemlerin her biriminde kayıp zaman serisinin bulunması ise “dengesiz panel” olarak açıklanmaktadır (Göger, 2020, s. 105).

3.2.1. Panel Veri Analizinin Avantaj ve Dezavantajları

(Hsiao, 2007, s. 3-6)’ ya göre panel veri analizi ampirik uygulamalarda, zaman kesit serileri ve yatay kesit serilerine göre daha üstün bazı özellikleri olduğunu savunmaktadır. Yani model parametrelerini daha doğru tahmin etmede panel verinin başarısı daha yüksektir. Çünkü panel veri analizi, bir tek gruba sahip zaman serisi analiz yöntemi ya da yatay kesit analizindeki gibi tek zaman dönemini kapsayan kısıtlı bir analizden çok daha yüksek bir serbestliğe sahiptir.

Panel veri analizi zaman ve yatay kesit yönünden daha serbest olduğu için örneklem değişkenliği de diğer analiz yöntemlerinden fazla olacaktır. Bu da yapılan ekonometrik tahminlerin panel veri analizinde daha etkin ve daha etkili yapıldığı

sonucunu göstermektedir. Bu analiz yönteminde yine zaman serisi ve yatay kesit verileri ile karşılaştırıldığında, insan davranışının karmaşıklığı konusunu incelemede, çok daha fazla kapasitesinin olduğu bilinmektedir. Diğer bir deyişle panel veri sayesinde karmaşık davranışsal hipotezlerin testleri yapılabilmekte, değişkenler arasındaki dinamik ilişkiler daha net ortaya çıkarılmakta, ihmal edilmiş bağımsız bir değişkenin etkisini daha kolay kontrolünü sağlayabilmekte, sayıca fazla olan veri analizleri adına da mikro dayanaklar sağlamaktadır. Panel veride hesaplamalar ve istatistiki çıkarımlar diğerlerine kıyasla daha basittir. Şöyle ki panel veri analizinde, durağan olmayan zaman serisinin analizi yapılabilmekte, yapılan ölçüm hataları değerlendirilebilmekte ve dinamik modellerin kullanımına imkan vermektedir (Baltagi, 2008, s. 6).

Panel veri kullanımının diğer bir avantajı ise analiz sonrası çıkan tahminlerin doğruluk oranlarının diğerlerine oranla daha yüksek olmasıdır. Bunu yapılan analizde kullandığımız verilerin zaman dönemlerinin gözlenen örneklem miktarında yarattığı artıştan kaynaklandığının bir sebebi olarak açıklarız. Yapılan analiz süresince doğru bir istatistiksel sonuca ulaşabilmek adına zaman boyunca verilen grupta regresyon hata modelinin var olup olmadığını kontrol edilmelidir. Panel verinin tercih edilmesinin bir başka artı yönü ise, diğer veri setlerine kıyasla bireysel davranışların dinamikleri ile ilgili bizlere daha fazla bilgi vermesidir. Bu yüzden yatay kesit verisi %20'lik bir yoksulluk oranı verebilir ancak her yıl aynı %20'nin yoksulluk oranının içerisinde olup olmadığını belirlemek için panel veriye ihtiyacımız olacaktır (Cameron ve Trivedi, 2005, s. 698).

Yatay kesit verileri ya da zaman serisine göre panel veri daha çok gözlem sayısına sahiptir. Zaman serisindeki gözlem sayısı ($t=1,2,3,\dots,T$) T adet kadardır. Yatay kesit serilerinde ise ($i=1,2,3,\dots,N$) N tane kadar bir gözlem sayısı bulunmaktadır. Panel veri de ise hem yatay kesit serisinin hem de zaman serisinin birleşimi kadar gözlem sayısı mevcuttur. Yani $N*T$ adet ($i=1,2,3,\dots,N$ ve $t=1,2,3,\dots,T$) kadar bir gözlem sayısı olacaktır. Buradaki gözlem sayısının fazla olması panel veriyi diğer serilerden daha avantajlı bir konuma getirmektedir. Gözlem miktarındaki bu fazlalık hipotez testi aşamasının daha güçlü olması açısından fayda sağlamaktadır. Yani panel veri yöntemi birden çok bilginin analiz yönteminde kullanılmasına olanak sağladığı için serbestlik derecesi de artmaktadır. Bunun

sonucunda da elde edilen tahminler daha etkin ve daha güvenilir olacaktır (Nargeleçekenler, 2009, s. 13).

Panel verinin dezavantajına bakıldığında ise literatürde aşınma (attrition problem) sorunu olarak geçen ve önceden yapılmış olan çalışmalarda kullanılan verilerin karşılaşmış olduğu bir zorluk olan grup problemini minimize etmek amacıyla kullanılan örnekleme şemasının hazırlanmasında yaşanan zorluktur. Birde panel veride doğrudan zaman serileri ve yatay kesit verilerine kıyasla daha fazla karmaşık bir yapı olduğu görülmektedir. Bunun da dezavantajı yürütülen çalışmada kullanılan verilerle çok daha fazla çalışılmasını gerektirmektedir. (Ünver, 2012, s. 102).

3.2.2. Panel Veri İçin Kullanılan Başlıca Modeller

Panel veri regresyonu denklemini, yatay kesit serisi ve zaman serisinden farklı kılan nokta panel veri regresyon denklemindeki değişkenlerde çift bir alt indekse sahip olmasıdır. Panel veri denklemi klasik olarak şu şekilde gösterilmektedir (Baltagi, 2008, s. 13).

$$\gamma_{it} = \alpha + X_{it}'\beta + u_{it} \quad i = 1, \dots, N; \quad t = 1, \dots, T \quad (3.1)$$

Bu denklemde i ; ülkeleri, firmaları, hane halklarını, bireyleri belirtmektedir. Denklemde ki t ise; zamanı göstermektedir. Burada i alt simgesi yatay kesit (cross-section) boyutunu gösterirken, t alt simgesi de zaman serisi (time-series) boyutunu ifade etmektedir. Denklemde kullanılan α simgesi ise denklemin sabit parametresidir. β eğim parametresi $K \times 1$ 'dir. X_{it}' simgesi ise K açıklayıcı değişkenlerinin üzerindeki i 'inci gözlemi ifade etmektedir. Denklemde ki u_{it} simgesi ise hata terimidir. Panel veri uygulamalarının çoğunda rahatsızlıklar için tek yönlü bir hata bileşeni modeli kullanılmaktadır.

$$u_{it} = \mu_i + \vartheta_{it} \quad (3.2)$$

Burada μ_i gözlemlenemeyen spesifik etkiyi göstermektedir. Ve ϑ_{it} ise kalan bozulmaları göstermektedir. Bir örnek ile açıklanacak olursa, çalışma ekonomisindeki bir kazanç denkleminde γ_{it} hane halkındaki bireyin kazancını ölçecek iken X_{it}' eğitim, deneyim, cinsiyet, ırk gibi bir dizi değişkeni içerecektir. μ_i terimi zamanda değişmez olduğunu ve regresyona dahil olmayan belirli bireysel

etkileri açıklamak için kullanılmaktadır. θ_{it} terimi, bireylere ve zamana göre değişiklik gösterebilmektedir ve regresyonda ki olağan bozulmalar olarak düşünülebilmektedir.

3.2.2.1. Havuzlanmış Panel Veri Modeli

Havuzlanmış panel veri modeli türü verinin panel yapısını temelde dikkate almayan yöntemler arasından en basit olan bir veri tahmincisidir (Ünver, 2012, s. 109).

$$Y_i = \begin{bmatrix} Y_{i1} \\ Y_{i2} \\ \vdots \\ Y_{iT} \end{bmatrix} \quad X_i = \begin{bmatrix} X_{i1}^1 & X_{i1}^2 & \dots & X_{i1}^k \\ X_{i2}^1 & X_{i2}^2 & \dots & X_{i2}^k \\ \vdots & \vdots & \dots & \vdots \\ X_{iT}^1 & X_{iT}^2 & \dots & X_{iT}^k \end{bmatrix} \quad \varepsilon = \begin{bmatrix} \varepsilon_1 \\ \varepsilon_2 \\ \vdots \\ \varepsilon_n \end{bmatrix}$$

Havuzlanmış veriyi aşağıdaki gibi modelleyebiliriz.

$$y = X\beta + \varepsilon \quad (3.3)$$

Verilen modelde ki bütün i ve t 'nin hata terimi $\varepsilon_{it} \sim iid(0, \sigma^2)$ olduğu varsayalım. Yani belirli bir birey için gözlemler birbirleri ile ilişkisizdir ve bireyler ile zaman arasındaki hata terimleri eşit yayılımlıdır. Bu modelin tahmini oldukça basittir. Yaptığımız varsayımlar klasik doğrusal modele denk gelmektedir. Havuzlanmış veride etkili tahmin verileri yığınlayarak ve OLS (Ordinary Least Squares) kullanarak yapılmaktadır. Bu yöntemde her bir gözlemin geçerli olduğu varsayılarak verinin panel yapısına dikkat edilmemektedir. En kolay tahmin yöntemi olmasına rağmen etkin bir tahmin yöntemi olmadığı için bu model panel veri analizinde çok kullanılmamaktadır (Johnston ve Dinardo, 1997, s. 390).

3.2.2.2. Sabit Etkiler Modeli

Sabit etkiler modelinde eğim katsayıları sabittir. Sabit olan katsayılarınsa yalnızca yatay kesit verileri ile ya da yalnızca zaman verileri arasında veya bu iki veri içinde değişim gösterdiği modellerdir. Diğer bir deyişle şayet panel değişkenler de kesitler arasında bir fark var iken, zamana dayalı bir değişiklik olması söz konusu değilse, bu koşulda oluşturacağımız model tek yönlü kesite bağlı bir sabit etki modeli olacaktır. Bu durumun tam tersi gerçekleşmesi halinde de yani sadece zamana dayalı bir değişiklik oluyorsa yine tek yönlü zamana dayalı bir sabit etki modeli olacaktır.

Şayet sabit katsayının kaynağı hem zamana bağlı olarak hem de kesitler arası bir farklılık mevcut ise kullanacağımız modele iki yönlü sabit etkiler modeli denilecektir (Burhan, 2012, s. 35).

Panel veri analiz yönteminde kesitler arası farklılık zamana bağlı farklılığa nazaran daha çok dikkat çekmektedir. Bu sebeple sabit etkiler formülünün genel gösterimi, sabit terimlerdeki farklılıklarda kesitler arasındaki farklılığın görülebildiği varsayımına dayanmaktadır.

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \beta_{1it}X_{1it} + \dots + \beta_{kit}X_{kit} + u_{it} \quad (3.4)$$

Yukarıdaki denklem sabit etkiler modelinin genel gösterimidir. Yazılan denklemde hata terimlerinin varyanslarının bağımsız, sifıra eşit ve birbirleri ile özdeş dağılımlı olduğu varsayılmaktadır. Yani $(u_{it} \approx IID(0, \sigma_u^2))$ olarak varsayılmaktadır. Ayrıca her X_{it} değerinin u_{it} ile bağımsızdır (Hsiao, 2003, s. 18).

3.2.2.3. Rassal Etkiler Modeli

Rassal etkiler yöntemi birim etkilerle açıklayıcı değişkenin birbiri ile ilişkili olmadığı durumda kullanılabilecek en etkin tahmin yöntemidir. Bu modelde hata teriminin bir bileşeni olarak ele alınır birim etkiler. Burada kullanılan birimlerin arasındaki farklar diğer bir deyişle birim etkilerin de özellikleri rassaldır. Rassal etkiler tahmin modelinde sabit etkilerde ki gibi her birime ait sabit parametre söz konusu değildir. Rassal yöntemlerde tüm birimler için ortak bir sabit parametre vardır. Ve birimlerin bu ortalamadan sapmaları hususu vardır. Rassal etkilerin bize sağlamış olduğu en büyük avantaj ise modele zaman sabiti değişkenlerin eklenebilmesidir. Bu avantaj sayesinde birimler arasında olan korelasyonsuzluk ortaya çıkmaktadır. Hatta birim içindeki korelasyonu da gün yüzüne çıkartmaktadır (İmre, 2018, s. 32).

Rassal etkiler tahmini yönteminde birim etkinin tesadüfi olması hata teriminin model içerisinde yer alması gerekliliğini ortaya çıkarır.

$$v_{it} = u_{it} + Y_i \quad (3.5)$$

Rassal etkiler modeli de şu şekilde formülize edilmiştir.

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1X_{1it} + \beta_2X_{2it} + \dots + \beta_kX_{kit} + v_{it} \quad (3.6)$$

Rassal etkiler modelinin yukarıda belirttiğimiz hata terimi eşitliğinden ötürü Hata Bileşenleri Modeli olarak da adlandırabilmekteyiz.

Rassal etkiler modelinin bazı varsayımları aşağıdaki gibidir (Dal, 2018, s. 12).

- Katı dışsallık varsayımı;

$$E(u_{it} | X_i, Y_i) = 0 \quad t = 1, \dots, T$$

- Birim etkiler ile bağımsız değişkenler arasında bir ilişki yoktur varsayımı;

$$E(X_i | Y_i) = E(Y_i) = 0$$

- Hata bileşeni varyansının aynı birimler için sabit olduğu ve farklı zaman dilimlerinde hata bileşeninin ardışık bağımlı olmadığı varsayımı;

$$E(u_{it}^2) = \sigma_u^2 \quad t = 1, \dots, T$$

$$E(u_{it} u_{is} | X_i, Y_i) = 0 \quad t \neq s$$

3.2.3. Panel Veri Analizinde Kullanılan Bazı Testler

Yürütülen panel veri analiz çalışmalarında elimizdeki mevcut verilerin bizleri; Havuzlanmış EKK mı, sabit etkiler modeli mi yoksa rassal etkiler modeline mi yönlendireceği önem arz etmektedir. Seçilecek olan bu modellerin hangisinin tercih edilmesi kararını ise bazı testler vermektedir. Bu testlerin üç tanesini bu alt bölümümüzde açıklayacağız. Bu bağlam da ilk olarak F testi, bize seçilecek olan yöntemin sabit etkiler mi yoksa havuzlanmış (çoklu regresyon) yöntemimi kullanmamızın daha etkin olacağını bize gösteren bir test yöntemidir. LM testi ise çalışmada kullanacağımız modelin havuzlanmış panel veri modeli mi yoksa rassal etkiler yöntemini mi kullanacağımızı test etmektedir. Son olarak açıklayacağımız test ise Hausman testidir. Hausman testi de bizlere çalışmada sabit etkilerin mi yoksa rassal etkiler yönteminin mi daha etkin olduğunun sonucunu verecektir (Ünver, 2012, s. 118).

3.2.3.1. F Testi

F testinin amacı parametrelerin tamamının birimlere göre farklılık gösterip göstermediğini görmek ve ayrıca eğim parametresi sabit olduğunda grupta ki sabit olan parametreler de bir değişiklik yaşanıp yaşanmadığını test etmektir. F testini klasik model (havuzlanmış en küçük kareler) ve sabit etkili modeli karşılaştırırken kullanılmaktadır. Test sonucunda parametrelerdeki birimlere göre bir farklılık söz konusu ise Sabit etkili model tercih edilmelidir. Şayet birimlere göre bir farklılık söz konusu değil ise klasik model tercih edilmektedir (Kengeş, 2019, s. 19). F testinin formülü ise şu şekilde gösterilmektedir (Greene, 2018, s. 289).

$$F(n-1, nT-n-K) = \frac{(R_{LSDV}^2 - R_{Pooled}^2)/(n-1)}{(1-R_{LSDV}^2)/(nT-n-K)} \quad (3.7)$$

3.2.3.2. LM (Lagrange Multiplier) Testi

LM testi (Breusch-Pagan), analizde kullanılacak olan modelin rassal etkiler mi yoksa klasik model dediğimiz havuzlanmış en küçük kareler mi olacağına karar vermeye yardımcı olmaktadır. Yani LM testi ile bireysel heterojenliğin mevcudiyetini sınamaktayız. Lagrange çarpanı testi bu amaç doğrultusunda havuzlanmış en küçük kareler modelinin artıklarına dayanan bir test olmuştur. LM testi bir diğer ifadeyle Breusch Pagan testi tesadüfi birim etkilerinin varyansının sıfır bulunduğunu test eden sıfır hipotezi, zaman ve birim açısından bir etkinin olmadığı havuzlanmış en küçük kareler yöntemi modeline uygun olduğu görüşünü desteklemektedir. LM testinin hipotezleri ise şu şekildedir (İmre, 2018, s. 53);

$H_0 : \sigma_\mu^2 = 0$ Varsayım sıfır olduğu durumda birim etki yoktur. Yani havuzlanmış modelin uygun olduğu görülmektedir.

$H_0 : \sigma_\mu^2 \neq 0$ Varsayım sıfıra eşit değildir birim etki vardır. Yani rassal etkili modelin kullanılmasının uygun olduğudur.

LM testinin istatistiğini ise Greene (2018, s. 410), şu şekilde açıklamıştır;

$$LM = \frac{nT}{2(T-1)} \left(\frac{[\sum_{i=1}^n (\sum_{t=1}^T u_{it})^2]}{[\sum_{i=1}^n \sum_{t=1}^T u_{it}^2]} - 1 \right)^2 \quad (3.8)$$

3.2.3.3. Hausman Belirgenleştirme (Hausman Specification) Testi

Hausman testi sabit etkili model ve rassal etkili modeller için yapılan testler neticesinde birim ve/veya zaman etkisinin mevcudiyetinin bulunduğu koşullarda ortaya çıkan bu etkinin tesadüfimi ya da sabit mi olduğunu belirlemeye yarayan bir testtir. İki model arasında birim etkiler ile açıklayıcı değişkenlerin arasında bir korelasyonun olup olmaması hangi modelin kullanılacağıyla alakalı bize en net bilgiyi vermektedir. Eğer açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında bir korelasyon söz konusu ise burada sabit etkiler modelinin daha etkin olduğunu söyleriz. Ancak açıklayıcı değişken ile birim etkiler arasında bir korelasyon ilişkisi yoksa analizde rassal etkiler modelini kullanmak daha etkin olacaktır (İmre, 2018, s. 38).

Hacıbebekoğlu (2019, s. 66) yapmış olduğu çalışmasında Hausman testinin formülünü şu şekilde göstermiştir;

$$W = (\beta_{RE} - \beta_{FE})' \Sigma^{-1} (\beta_{RE} - \beta_{FE}) \sim \chi^2(k) \quad (3.9)$$

Uygulanan işlem sonrası şayet W'nun Ki-Karenin olasılık değeri <0,05 çıkarsa rassal etkiler modelini kullanamayız.

H0: Rassal etkiler vardır.

H1: Rassal etkiler yoktur.

3.3. Veri ve Yöntem

Bu çalışmada; bireylerin internet kullanım oranları ile devletin toplamış olduğu vergi gelirleri arasındaki ilişki ampirik olarak analiz edilmiştir. Küreselleşmenin dünya genelinde hissedilmesinin bir yansıması olarak 1990'lı yıllardan bu yana dünya genelinde bireysel anlamda internet kullanımının yaygınlaştığı gözlemlenmektedir. Bu kapsamda; internet kullanımındaki hızlı artışın devletlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin incelenmesi önemli bir konu haline gelmiştir. Bu çalışma bu ilişkiye odaklanırken 36 OECD'ye üye ülkenin* 1990-2018 dönemi yıllık verilerini kullanmıştır. Bu çerçevede; çalışma bu ilişkiyi incelerken dengesiz panel veri analizini kullanarak çok değişkenli sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random)

* ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Çekya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kore, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan.

modellerini kullanmıştır. Bu iki farklı yöntemin hangisinin kullanılacağına karar verilmesinde Hausman testi tercih edilmiştir. Çalışmada toplam olarak 6 model ile bu ilişki analiz edilmiş olup modeller aşağıda ifade edilmiştir:

1.Model

$$\begin{aligned} \text{TOPLAMVERGIGSYH}_{it} &= \alpha + \beta_1 \text{INTERNET}_{it} + \beta_2 \text{KISBASGELBYM}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{TICARIACIKLIK}_{it} + \beta_4 \text{ORTAOGRTMKATILIM}_{it} \\ &+ \beta_5 \text{SEHIRLESMEBYM}_{it} + \beta_6 \text{KAMUHARCAMAGSYH}_{it} \\ &+ \beta_7 \text{ENFLASYON}_{it} + (\tau_t + u_{it}) \quad (\text{Random}) \end{aligned} \quad (3.10)$$

2.Model

$$\begin{aligned} \text{LOGTOPLAMVERGIUSD}_{it} &= (\alpha + \tau_t) + \beta_1 \text{INTERNET}_{it} + \beta_2 \text{LOGDOGYABYATIRIM}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{SEHIRLESMEBYM}_{it} + \beta_4 \text{ENFLASYON}_{it} + \\ &\beta_5 \text{ISSIZLIK}_{it} + \beta_6 \text{LOGYERLIKREDI}_{it} + u_{it} \quad (\text{Fixed}) \end{aligned} \quad (3.11)$$

3.Model

$$\begin{aligned} \text{TOPLAMGELIRVERGIGSYH}_{it} &= \alpha + \beta_1 \text{INTERNET}_{it} + \beta_2 \text{KISBASGELBYM}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{UNIVOGRTMKATILIM}_{it} + \beta_4 \text{KAMUHARCAMAGSYH}_{it} \\ &+ \beta_5 \text{LOGYERLIKREDI}_{it} + (\tau_t + u_{it}) \quad (\text{Random}) \end{aligned} \quad (3.12)$$

4.Model

$$\begin{aligned} \text{LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD}_{it} &= (\alpha + \tau_t) + \beta_1 \text{INTERNET}_{it} + \beta_2 \text{KISBASGELBYM}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{TICARIACIKLIK}_{it} + \beta_4 \text{UNIVOGRTMKATILIM}_{it} \\ &+ \beta_5 \text{KAMUHARCAMAGSYH}_{it} + \beta_6 \text{ENFLASYON}_{it} + \beta_7 \text{ISSIZLIK}_{it} \\ &+ \beta_8 \text{LOGYERLIKREDI}_{it} + u_{it} \quad (\text{Fixed}) \end{aligned} \quad (3.13)$$

5.Model

$$\begin{aligned} \text{TOPLAMKURUMVERGIGSYH}_{it} &= \alpha + \beta_1 \text{INTERNET}_{it} + \beta_2 \text{KISBASGELBYM}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{TICARIACIKLIK}_{it} + \beta_4 \text{UNIVOGRTMKATILIM}_{it} \\ &+ \beta_5 \text{ISSIZLIK}_{it} + (\tau_t + u_{it}) \quad (\text{Random}) \end{aligned} \quad (3.14)$$

6.Model

$$\begin{aligned} LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD_{it} = & (\alpha + \tau_t) + \beta_1 INTERNET_{it} + \\ & \beta_2 KISBASGELBYM_{it} + \beta_3 LOGDOGYABYATIRIM_{it} + \\ & \beta_4 UNIVOGRMTKATILIM_{it} + \beta_5 SEHIRLESMEBYM_{it} + \beta_6 ISSIZLIK_{it} \\ & + LOGYERLIKREDI_{it} + u_{it} \quad (\text{Fixed}) \end{aligned} \quad (3.15)$$

3.3.1.Bağımlı Değişken

Çalışmada aynı zamanda bağımlı değişken olarak 6 farklı biçimde hesaplanmış vergi geliri değişkeni modellere dahil edilmiştir. Bunlara ek olarak; çalışmayı diğer çalışmalardan farklılaştıran katkısı düşünüldüğünde, vergi gelirleri değişkenlerinden 4 tanesinin 2'si bireylerden alınan gelir vergisi ve diğer 2'si firmalardan alınan kurumlar vergisi olarak alt unsurlara ayrıştırılmasıdır. Bu kapsamda; çalışmada kullanılan bağımlı değişkenler sırasıyla; toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı (TOPLAMVERGIGSYH_{it}), Amerikan doları cinsinden toplam vergi gelirlerinin logaritması (LOGTOPLAMVERGIUSD_{it}), toplanan toplam gelir vergisinin GSYH içindeki payı (TOPLAMGELIRVERGIGSYH_{it}), Amerikan doları cinsinden toplanan toplam gelir vergisinin logaritması (LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD_{it}), toplanan toplam kurumlar vergisinin GSYH içindeki payı (TOPLAMKURUMVERGIGSYH_{it}) ve Amerikan doları cinsinden toplanan kurumlar vergisinin logaritması (LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD_{it}) olarak ifade edilebilir.

3.3.2.Bağımsız Değişkenler

Diğer taraftan; literatürde toplanan toplam vergi gelirlerinin belirleyicileri literatürü incelenerek çalışmaya bu belirleyiciler diğer değişkenler olarak dahil edilmiştir. Böylelikle elde edilen analiz sonuçlarının literatür ile uyumluluğu test edilmek amaçlanmıştır. Vergi gelirlerinin belirleyicileri kapsamında bu çalışmanın modellerine dahil edilen bağımsız değişkenler sırasıyla, ülkelerdeki bireylerin internet kullanım oranları (INTERNET_{it}), kişi başına gelir büyüme oranı (KISBASGELBYM_{it}), ticari açıklık düzeyi (TICARIACIKLIK_{it}), doğrudan yabancı yatırımların logaritması (LOGDOGYABYATIRIM_{it}), orta öğretime katılım oranı (ORTAOGRTMKATILIM_{it}), yüksek öğretime katılım oranı (UNIVOGRMTKATILIM_{it}), şehirleşme büyüme oranı (SEHIRLESMEBYM_{it}),

genel hükümet nihai tüketim harcamasının GSYH içindeki payı ($KAMUHARCAMAGSYH_{it}$), enflasyon oranı ($ENFLASYON_{it}$), işsizlik oranı ($ISSIZLIK_{it}$) ve yurtiçi kredi miktarının logaritması ($LOGYERLIKREDI_{it}$) değişkenleridir. Değişkenler hakkında bilgi Tablo 8 de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo-9: Çalışmada kullanılan değişkenlerin tanıtılması

Değişken Adı	Değişkenin Tanımı	Kaynak
<u>Bağımlı Değişkenler</u>		
<i>TOPLAMVERGIGSYH</i>	Toplam vergi gelirlerinin GSYH içinde payı	WDI
<i>LOGTOPLAMVERGIUSD</i>	Toplam vergi gelirlerinin logaritması (Amerikan doları cinsinden hesaplanan)	OECDSTAT
<i>TOPLAMGELIRVERGIGSYH</i>	Toplam gelir vergisi gelirlerinin GSYH içindeki payı	OECDSTAT
<i>LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD</i>	Toplam gelir vergisi gelirlerinin logaritması (Amerikan doları cinsinden hesaplanan)	OECDSTAT
<i>TOPLAMKURUMVERGIGSYH</i>	Toplam kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH içindeki payı	OECDSTAT
<i>LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD</i>	Toplam kurumlar vergisi gelirlerinin logaritması (Amerikan doları cinsinden hesaplanan)	OECDSTAT
<u>Bağımsız Değişkenler</u>		
<i>INTERNET</i>	Toplam nüfus içinde bireylerin internet kullanım oranı	WDI
<i>KISBASGELBYM</i>	Kişi başına düşen GSYH büyüme oranı	WDI
<i>TICARIACIKLIK</i>	GSYH'nın yüzdesi olarak toplam ticaret (İhracat + İthalat)	WDI
<i>LOGDOGYABYATIRIM</i>	Doğrudan yabancı sermaye yatırımları girişlerinin logaritması (Cari Amerikan doları fiyatları)	WDI
<i>ORTAOGRTMKATILIM</i>	Ortaöğretime katılım oranları (toplamın yüzdesi olarak)	WDI
<i>UNIVOGRTMKATILIM</i>	Yüksek öğretime katılım oranları (toplamın yüzdesi olarak)	WDI
	Şehir nüfusu büyüme oranı	WDI
	genel hükümet nihai tüketim harcamasının GSYH içindeki payı	WDI

<i>SEHIRLESMEBYM</i>	Enflasyon oranı (Tüketici fiyatları yıllık büyüme oranı)	WDI
<i>KAMUHARCAMAGSYH</i>	Toplam işgücünün yüzdesi olarak toplam işsizlerin payı	WDI
<i>ENFLASYON</i>	Net yurtiçi kredi miktarı (cari fiyatlarla ulusal para cinsinden)	WDI
<i>ISSIZLIK</i>		WDI
<i>LOGYERLIKREDI</i>		WDI

Ayrıca çalışmanın modellerine dahil edilen bağımlı ve bağımsız değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 9 da gösterilmektedir.

Tablo-10: Bağımlı-bağımsız değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri

Değişkenler	Gözlem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
TOPLAMVERGIGSYH	933	20.24115	5.781787	0.99	37.93
LOGTOPLAMVERGIUSD	1008	4.953770	0.7247543	3.1	6.7
TOPLAMGELIRVERGIGSYH	997	8.392177	4.456305	0.9	26.3
LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD	996	4.304418	0.7991708	2.4	6.3
TOPLAMKURUMVERGIGSYH	997	2.863992	1.446404	0.3	12.6
LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD	997	3.852959	0.7938669	1.6	5.6
ORTAOGRMTKATILIM	957	104.4773	16.80324	50.95	163.93
UNIVOGRTMKATILIM	904	57.0066	22.54533	4.79	142.85
SEHIRLESMEBYM	1044	0.8056609	0.9498114	-2.84	6.13
KISBASGELBYM	1020	2.115373	3.208548	-14.27	23.99
ISSIZLIK	1008	7.851429	4.189722	1.1	27.47
TICARIACIKLIK	1025	86.42912	52.21862	16.01	408.36
INTERNET	1044	43.83602	34.38887	0	99.01
ENFLASYON	1033	8.704821	52.71527	-4.48	1020.62
LOGDOGYABYATIRIM	955	9.807424	0.8307351	6.3	11.87
KAMUHARCAMAGSYH	1025	18.94997	4.025941	8.12	30.32
LOGYERLIKREDI	810	12.11427	1.157947	7.803503	15.49865

1990'lı yıllardan itibaren dünya genelinde bilgi iletişim teknolojilerinin yaygın kullanılması ekonomik büyüme üzerinde pozitif etki göstermiştir. Özellikle işlem maliyetlerinin düşürülmesinde, e-ticaret ve bilgiye daha kolay ulaşılması ile yeni piyasalara daha kolay giriş yapılmasında, verimlilik ve gelir açısından bölgesel eşitsizliklerin düzeltilmesinde ve finans piyasasındaki işleyişin artan etkinliği aracılığıyla sermaye maliyetlerinin düşürülmesinde bilgi iletişim teknolojileri altyapısının potansiyel olarak ekonomik büyümeye katkı sunabileceği düşünülebilir (Pradhan, Arvin, Norman ve Bele, 2014, s. 635). Bununla birlikte; Koyuncu, Yılmaz ve Ünver (2013) çalışmasında bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşmasının toplam vergi gelirlerine etkilerini incelemiştir. Çalışmada kullanılan bilgi iletişim teknolojileri göstergelerinden biri olarak internet kullanım oranları göstergesi modellerine dahil edilmiştir. Çalışmanın analiz sonuçlarına göre; 157 ülkenin 1990-2013 yıllık verileri için internet kullanımındaki artışın toplam vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkiye sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla; INTERNET değişkeninin vergi gelirleri üzerindeki beklenen etkisinin pozitif olduğu düşünülmektedir.

Kişi başına düşen GSYH değişkeni literatürde genel olarak bir ekonominin ekonomik kalkınma düzeyinin bir göstergesi olarak kullanılmaktadır. Ekonomik kalkınmanın arttığı ekonomilerde toplanan vergilerin de artması beklenmektedir. Örneğin; Castro ve Camarillo (2014) çalışmasında 34 OECD ülkesinde vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicisi olarak kişi başına GSYH değişkeninin modellerine dahil etmiş ve sonuç olarak ise; kişi başına GSYH daki bir artışın toplam vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna ek olarak; Dioda (2012) çalışmasında vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicilerinden kişi başına GSYH büyüme oranı değişkenini ekonomik kalkınmanın bir göstergesi olarak modellerine dahil etmiştir. Analiz sonuçlarına göre; ekonomik kalkınma düzeyi ile vergi gelirleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir pozitif ilişki elde edilmiştir. Sonuç olarak; bu çalışmada modellerimize dahil edilen KISBASGELBYM değişkeni ile vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişkinin elde edilmesi beklenmektedir.

Literatür incelendiğinde GSYH içindeki toplam ticaretin payı değişkeninin bir ülke için ekonomik açıklık düzeyinin bir göstergesi olarak kullanıldığı gözlemlenmektedir. Fakat bu değişkenin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi

oldukça tartışmalı bir alanı ifade etmektedir. Örneğin; Dökmen (2012, s. 45) çalışmasında ulusal vergi gelirleri üzerinde ekonomilerin dışa açıklık düzeyi arasında ilişkiyi ampirik olarak incelemiştir. Bu çalışmaya göre; ekonomilerin dışa açıklık düzeyi arttıkça bu ekonomilerin uluslararası vergi rekabeti ile yüzleştiği ifade edilmiştir. Diğer bir değişle; ticari açıklık düzeyinin artması ile ülkelerin uluslararası ortamda diğer ülkelerle vergi rekabeti nedeniyle tarifelerdeki azalmaların dış ticaret üzerinden alacağı vergi gelirlerini azaltacağı yorumunda bulunulmuştur. Diğer taraftan birçok çalışma ise; ticari anlamda dışa açıklığın vergi gelirinde bir artışa neden olacağı sonucuna ampirik olarak ulaşmaktadır (Zarra-Nezhad, Ansari ve Moradi, 2016). Dolayısıyla TICARIACIKLIK değişkeninin vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin pozitif veya negatif yönde farklı etkiler sağlayabileceği beklenmektedir.

Doğrudan yabancı sermaye yatırımları özellikle 90'lı yıllardan bu yana görülen küreselleşme akımlarının önemli göstergelerinden biri olarak dikkat çekmektedir. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarındaki artışların giriş yapılan ülkelerde teknoloji transferi aracılığıyla ekonomik büyümeye katkı sunması beklenmektedir. Sonuç olarak bu sürecin vergi gelirlerinde artışa neden olması beklenir. Amoh ve Adom (2017) çalışmasında vergi gelirlerinin büyümesinin belirleyicilerini yükselen bir ekonomi örneği olarak Gana'da analizini yapmıştır. Analiz sonuçlarına göre; ülkeye giriş yapan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarındaki bir artışın ülkenin topladığı toplam vergi gelirleri üzerinde pozitif yönlü bir etkiye sahip olacağı sonucuna ulaşmıştır. Dolayısıyla; bu çalışmada LOGDOGYABYATIRIM DEĞİŞKENİNİN vergi gelirleri üzerinde pozitif etkisi olacağı beklenmektedir.

Vergi gelirleri konusundaki literatür incelendiğinde; vergileme davranışını ve dolayısıyla toplanan vergi gelirlerini etkileyebilen faktörlerden birisi de ülkedeki nüfusun ortalama eğitim düzeyidir. Buradaki varsayımımız eğitimin yüksek seviyelerine sahip olan ülkelerin vatandaşlarının vergi ödeme sorumluluğu konusunda vergi kanunlarını daha iyi anlamak ve bu kanunlarla uyumlu olma konularında daha fazla bilince sahip olacaklarıdır (Diado, 2012, s. 19). Sonuç olarak; bu çalışmada ORTAOGRTMKATILIM ve UNIVOGRTMKATILIM değişkenlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin pozitif olması beklenmektedir.

Şehirler günümüz modern sisteminin önemli merkezleri olarak göze çarpmaktadır. Şehirde yaşayan toplumların daha iyi eğitim düzeylerine sahip olması, vergi kanunlarına daha uyumlu olmaları nedeniyle vergi toplama faaliyetlerinin

şehirlerde daha etkin olduğu görülmektedir (Addison ve Levin, 2012, s. 10). Bir ülkedeki şehirleşme oranının vergi gelirleri üzerine etkisi hakkındaki ampirik literatür incelendiğinde birçok çalışmanın bu iki değişken arasındaki ilişkiyi incelediği görülmektedir. Örneğin Terefe ve Teera (2018) çalışmasında şehirleşme oranındaki artışın vergi gelirleri üzerinde talep-arz yönlü etkiye sahip olacağını ifade etmiştir. Talep yönlü yaklaşımda; toplumun şehir merkezinde toplanmasıyla mal-hizmet talebini arttıracak ve vergi gelirlerinde artışa neden olabileceğini ifade etmiştir. Arz yönlü yaklaşımda ise; şehirlerde toplanan toplumun vergi matrahındaki artış aracılığıyla vergi gelirlerini arttıracak yorumunda bulunmuştur. Ayrıca bu çalışmada; şehirleşme oranlarındaki artışın yaşam maliyetlerindeki artışa neden olması ile oluşacak gelir kayıplarının vergi gelirlerinde bir azalışa neden olabileceği görüşünü de ifade etmiştir. Dolayısıyla bizim çalışmamızda SEHIRLESMEBYM değişkeninin vergi gelirleri üzerinde hem pozitif hem de negatif bir işarete sahip olabileceği beklenebilmektedir.

Kamu harcamalarındaki artışlar çarpan mekanizması aracılığıyla gelir düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahip olabilmektedir. Ade, Rossouw ve Gwatidzo (2018) çalışmasında 15 Güney Afrika Kalkınma Topluluğu ülkelerinin 1990-2010 dönemi panel verileri kullanılarak vergi gelirlerinin belirleyicilerini ampirik olarak sorgulamaktadır. Çalışmanın analiz sonuçlarına göre hükümet harcamalarındaki artışların vergi gelirleri üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla KAMUHARCAMAGSYH değişkeninin vergi gelirleri üzerinde pozitif bir etkiye sahip olması beklenmektedir.

Enflasyon oranı ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelediğimizde genelde Oliviera-Tanzi etkisi tanımı karşımıza çıkmaktadır. Oliviera-Tanzi etkisi; enflasyonist ortamda verginin alınması için oluşan ekonomik faaliyetle bu verginin tahsil edilmesi arasındaki sürede devletin tahsil edeceği vergi miktarının reel anlamda değerindeki düşüş olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda; enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerde vergi tahsilat süresi uzadıkça toplanacak verginin reel değerinin düşmesi bu iki değişken arasında negatif ilişki olacağını göstermektedir (Şen, 2003). Bununla birlikte; enflasyonist ortamlarda özel ve tüzel kişilerin reel anlamda satın alma gücünün azalması nedeniyle bu vergi mükellefleri vergiden kaçınma davranışına yönelebilmektedir (Öztürk, Şaşmaz, Bayar ve Odabaş, 2019, s.

50). Dolayısıyla bu çalışmada ENFLASYON DEĞİŞKENİ İLE VERGİ GELİRLERİ ARASINDA negatif bir ilişki olacağı beklenmektedir.

İşsizlik kavramı ekonomik ve sosyal anlamda olumsuz etkileri olan bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorun gelir vergisi çerçevesinde vergi tabanını ve harcamaları azaltması nedeniyle toplam gelir vergilerini ve dolayısıyla toplam vergileri azalttığı söylenebilir (Öztürk, Şaşmaz, Bayar ve Odabaş, 2019: 50). Dolayısıyla ISSIZLIK değişkeni ile vergi gelirleri üzerindeki etkisinin negatif yönde olması beklenmektedir.

Vergi gelirlerinin artmasında etkili olan ekonomik faaliyetlerin artırılması önemli bir rol oynamaktadır. Bu faaliyetlerin arttırılmasında ise bankaların vermiş olduğu kredi miktarı önemli bir faktör olarak göze çarpmaktadır. Literatür incelendiğinde; Ade, Rossouw ve Gwatidzo (2018) çalışmasında yabancı yatırımcıların da dahil olduğu yerli kredi miktarındaki bir artışın yeni ticari faaliyetleri oluşturacağı ve iş ortamındaki ekonomik faaliyetleri geliştireceğini ifade etmiştir. Yerli kredilerle desteklenen sağlıklı iş ikliminin ise vergilenebilir iş aktiviteleri arttıracığı ve dolayısıyla daha iyi bir vergi toplama performansı oluşturacağını iddia etmiştir. Bu çalışmanın ampirik analiz sonuçlarına göre; yerli kredi miktarındaki bir artışın vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Dolayısıyla yurtiçinde verilen kredi miktarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin pozitif olacağı beklenmektedir.

3.4. Analiz Bulguları

İnternet kullanım oranlarının devletlerin toplamış olduğu vergi gelirleri üzerine etkisini incelediğimiz bu çalışma üç temel vergi geliri değişkenini bağımlı değişken olarak kullanmıştır. Daha genel olarak düşünüldüğünde; toplam vergi gelirleri, toplam gelir vergisi ve toplam kurumlar vergisi değişkenleri kullanılmıştır. Bu üç değişkenin her biri için iki farklı değişken modellere dahil edilerek analiz yapılmıştır. Bu kapsamda altı farklı modelde kullandığımız bağımlı değişkenler sırasıyla TOPLAMVERGIGSYH_{it} (Model 1), LOGTOPLAMVERGIUSD_{it} (Model 2), TOPLAMGELIRVERGIGSYH_{it} (Model 3), LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD_{it} (Model 4), TOPLAMKURUMVERGIGSYH_{it} (Model 5) ve LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD_{it} (Model 6) değişkenleridir. Buna ek olarak; bu

bağımlı değişkenleri etkileyen 11 bağımsız değişken kullanılmaktadır. Farklı modellerde kullanılan bağımsız değişkenler sırasıyla; (INTERNET_{it}), kişi başına gelir büyüme oranı (KISBASGELBYM_{it}), ticari açıklık düzeyi (TICARIACIKLIK_{it}), doğrudan yabancı yatırımların logaritması (LOGDOGYABYATIRIM_{it}), orta öğretime katılım oranı (ORTAOGRTMKATILIM_{it}), yüksek öğretime katılım oranı (UNIVOGRMTMKATILIM_{it}), şehirleşme büyüme oranı (SEHIRLESMEBYM_{it}), genel hükümet nihai tüketim harcamasının GSYH içindeki payı (KAMUHARCAMAGSYH_{it}), enflasyon oranı (ENFLASYON_{it}), işsizlik oranı (ISSIZLIK_{it}) ve yurtiçi kredi miktarının logaritması (LOGYERLIKREDI_{it}) değişkenleridir. Bu kısımda Tablo 9'da gösterilen bu farklı modellerin analiz sonuçları yorumlanacaktır.

Birinci olarak; toplam vergi gelirlerinin bağımlı değişken olarak kullanıldığı modeller olan Model 1 ve Model 2 sonuçları yorumlanacaktır. Model 1'de analiz sonuçlarına bakıldığında; INTERNET, KISBASGELBYM, ORTAOGRTMKATILIM ve KAMUHARCAMAGSYH değişkenlerinin TOPLAMVERGIGSYH bağımlı değişkeni üzerinde beklediği gibi istatistiksel olarak anlamlı bir pozitif etkiye sahip olduğu görülmektedir. Diğer taraftan; TICARIACIKLIK, SEHIRLESMEBYM, ENFLASYON değişkenlerinin bağımlı değişken TOPLAMVERGIGSYH üzerinde beklediği gibi istatistiksel olarak anlamlı ve negatif işaretli bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Model 1 için F istatistik değeri incelendiğinde 153,8 değeri ile 0,000 gibi yüksek bir anlamlılık düzeyinde olduğunun görülmesi analiz edilen modelin kabul edilebilir bir düzeyde bir model olduğunu ifade etmektedir. Modelin R² değerine bakıldığında ise; modele dahil edilen değişkenlerin vergi gelirlerinin %9 'luk kısmını açıkladığı görülmektedir. Model 1 'in LM testi sonuçlarına göre; 7351 LM testi Ki-Kare ve 0,000 anlamlılık düzeyinde bulunması modelde rassal etkiler (random) modelinin kullanılabileceğini göstermektedir. Sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random) modellerinden hangisinin tercih edileceğinin testini ifade Hausman test sonuçlarına göre; Hausman testi Ki-Kare değerinin 8,72 gibi düşük bir seviyede çıkması ve Hausman testi olasılık değerinin %5'lik anlamlılık düzeyinin çok üstünde olan %27 düzeyinde çıkması modelde rassal etkiler (random) modelinin tercih edilmesini sağlamıştır.

Diğer taraftan Model 2 analiz sonuçları incelendiğinde ise; INTERNET, LOGDOGYABYATIRIM, SEHIRLESMEBYM ve LOGYERLIKREDI bağımsız

değişkenlerinin LOGTOPLAMVERGIUSD bağımlı değişkeni üzerinde istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmışken; ENFLASYON ve ISSIZLIK değişkenlerinin aynı bağımlı değişken üzerinde beklendiği gibi istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Model 2 için F istatistik değeri incelendiğinde 483,7 değeri ile 0,000 gibi yüksek bir anlamlılık düzeyinde olduğunun görülmesi analiz edilen modelin kabul edilebilir bir düzeyde bir model olduğunu ifade etmektedir. Modelin R^2 değerine bakıldığında ise; modele dahil edilen değişkenlerin vergi gelirlerinin %80 'lik kısmını açıkladığı görülmektedir. Model 2 'nin LM testi sonuçlarına göre; 4944 LM testi Ki-Kare ve 0,000 anlamlılık düzeyinde bulunması modelde rassal etkiler (random) modelinin kullanılabileceğini göstermektedir. Sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random) modellerinden hangisinin tercih edileceğinin testini ifade Hausman test sonuçlarına göre; Hausman testi Ki-Kare değerinin 39,03 gibi bir seviyede çıkması ve Hausman testi olasılık değerinin %5'lik anlamlılık düzeyinin altında olan %1 düzeyinde çıkması modelde sabit etkiler (fixed) modelinin tercih edilmesini sağlamıştır.

İkinci olarak; toplam gelir vergisinin bağımlı değişken olarak kullanıldığı modeller olan Model 3 ve Model 4 sonuçları yorumlanacaktır. Model 3 için elde edilen analiz sonuçları incelendiğinde; INTERNET değişkeninin TOPLAMGELIRVERGIGSYH bağımlı değişkeni üzerinde istatistiksel olarak anlamlı fakat ilginç şekilde beklentinin tersi yönde negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca ek olarak; KISBASGELBYM, UNIVOGRTMKATILIM, KAMUHARCAMAGSYH VE LOGYERLIKREDİ bağımsız değişkenlerinin TOPLAMGELIRVERGIGSYH bağımlı değişkeni üzerinde beklenildiği gibi istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisinin olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Model 3'ün F istatistik değeri 18,64 ve F testi olasılık değerinin 0,000 gibi yüksek bir anlamlılık düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu sonuç; Model 3 'ün kabul edilebilir bir model olduğunu yansıtmaktadır.

Model 3'e dahil edilen değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünü gösteren R^2 değerinin 0,1676 olduğu görülmektedir. Model 3 için LM testi değerlerine baktığımızda LM testi Ki-kare değeri 7752 ve LM testi anlamlılık düzeyinin 0,000 olması modelde rassal etkiler (random) yönteminin kullanılabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda; sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random)

modellerinden hangisinin tercih edileceğinin testi olarak ifade edilen Hausman test sonuçlarına göre Hausman testi Ki-Kare değerinin 1,84 gibi düşük bir seviyede çıkması ve Hausman testi olasılık değerinin %5'lik anlamlılık düzeyinin çok üstünde olan %87 düzeyinde çıkması modelde rassal etkiler (random) modelinin tercih edilmesine neden olmuştur.

Diğer taraftan Model 4 için kurulan analiz sonuçları incelendiğinde ise; INTERNET, TICARIACIKLIK, UNIVOGRMTKATILIM, KAMUHARCAMAGSYH VE LOGYERLIKREDİ bağımsız değişkenlerinin LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD bağımlı değişkeni üzerinde beklenildiği gibi istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmışken ISSIZLIK değişkeninin bağımlı değişken LOGTOPLAMGELIRVERGIUSD üzerinde negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir.

Model 4'ün F istatistik değerinin 977,36 ve F testi anlamlılık düzeyinin 0,000 olması bu modelinde kabul edilebilir düzeyde olduğunu göstermektedir. Model 4 de R^2 %77 olması modele dahil edilen değişkenlerin bağımlı değişkenleri iyi bir düzeyde açıkladığını göstermektedir. Ayrıca LM testi Ki-kare ve LM testi anlamlılık değerlerinin sırasıyla; 6747 ve 0,000 olmasının modelde rassal etkiler modelinin kullanılabilmesi görüşünü desteklemektedir. Bu kapsamda; sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random) modellerinin seçilmesinde kullanılan Hausman testi anlamlılık düzeyinin 0,002 olması modelde sabit etkiler modelinin kullanılması gerektiğini göstermektedir.

Üçüncü ve son olarak Model 5 ve Model 6 da seçilen bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan toplam kurumlar vergisine etkileri incelenecektir. Model 5de; INTERNET, KISBASGELBYM, UNIVOGRMTKATILIM değişkenlerinin bağımlı değişken TOPLAMKURUMVERGIGSYH üzerinde istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir etkiye sahipken; TICARIACIKLIK ve ISSIZLIK değişkenlerinin istatistiksel olarak anlamlı negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Model 5 için F istatistik anlamlılık düzeyi %1 çıkmış olması kurulan modelin kabul edilebilir olduğunu göstermektedir. Modelin R^2 değeri sonucu için ise; modelde kullanılan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni %14 düzeyinde açıkladığını ifade etmektedir. Bu modelin LM testi anlamlılık düzeyinin de %5 de

anlamli olması rassal etkiler (random) modelinin kullanılması uygun olabileceği sonucunu göstermektedir. Bu kapsamda; sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random) modellerinin seçilmesinde kullanılan Hausman testi anlamlılık düzeyinin %12 düzeyinde anlamsız olması modelde rassal etkiler (random) modelinin kullanılması gerektiğini göstermektedir.

Diğer taraftan; Model 6 için yapılan analiz sonuçları yorumlandığında, INTERNET, LOGDOGYABYATIRIM, UNIVOGRMTMKATILIM, SEHIRLESMEBYM ve LOGYERLIKREDI bağımsız değişkenleri LOGTOPLAMKURUMVERGIUSD bağımlı değişkeni üzerinde pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç verirken; ISSIZLIK değişkeninin negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin beklendiği gibi olduğu gözlemlenmektedir. Buna karşın; KISBASGELBYM değişkeni istatistiksel olarak anlamsız bir ilişki göstermektedir.

Model 6'nın diğer analiz sonuçlarına bakıldığında; F testi anlamlılık düzeyinin %1 seviyesinde anlamlı çıkması kurulan modelin kabul edilebilir bir model olduğunu göstermektedir. Modelde R^2 değerini yorumladığımızda; modele dahil edilen değişkenlerin bağımlı değişkeni %73 düzeyinde açıklama gücü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca LM testinin %1 düzeyinde anlamlı olması modelde rassal etkiler modelinin tercih edilebileceğini göstermektedir. Bu kapsamda; sabit etkiler (fixed) ve rassal etkiler (random) modellerinin seçilmesinde kullanılan Hausman testi anlamlılık düzeyinin %2 olması modelde sabit etkiler modelinin kullanılması gerektiğini göstermektedir.

Tablo-11: Dengesiz Panel Veri Yöntemi Sonuç Tablosu

Bağımsız Değişkenler	Model1 TOPLAM VERGIG SYH	Model2 LOGTOPLAM VERGIUSD	Model3 TOPLAMGELIR VERGIGSYH	Model4 LOGTOPLAMGE LIRVERGIUSD	Model5 TOPLAMKURU MVERGIGSYH	Model6 LOGTOPLAMKUR UMVERGIUSD
INTERNET	0,0086*** 0,0029	0,0036*** 0,0001	-0,0111*** 0,0022	0,0030*** 0,0002	0,0046*** 0,0016	0,0036*** 0,0003
KISBASGELBY M	0,1215*** 0,0244		0,0443*** 0,014	-0,0005 0,0014	0,0333*** 0,01	-0,0003 0,0019
TICARIACIKLI K	-0,0111*** 0,0042			0,0010*** 0,0002	-0,0050*** 0,0016	
LOGDOGYABY ATIRIM		0,0386*** 0,0079				0,073*** 0,0134
ORTAOGRITMK ATILIM	0,0205** 0,0083					
UNIVOGRTMK ATILIM			0,0073* 0,0041	0,0024*** 0,0004	0,0098*** 0,0028	0,0025*** 0,0006
SEHIRLESMEB YM	-0,2933** 0,1481	0,0144* 0,0075				0,0280** 0,0131
KAMUHARCA MAGSYH	0,2277*** 0,0497		0,2543*** 0,031	0,0182*** 0,0034		
ENFLASYON	-0,0149** 0,0075	-0,0020*** 0,0005		-0,0002 0,001		
ISSIZLIK		-0,0066*** 0,0012		-0,0086*** 0,0014	-0,0672*** 0,0106	-0,0189*** 0,0021
LOGYERLIKRE DI		0,1513*** 0,015	0,3357* 0,173	0,0906*** 0,0196		0,1338*** 0,0256
SABIT	13,805*** 1,547	2,6839*** 0,1914	-41,654 2,0577	2,5419*** 0,2224	2,9100*** 0,2679	1,3391*** 0,3066
Gözlem Sayısı	869	730	667	653	834	610

Ülke Sayısı	35	36	35	35	35	35
R² Değeri	0,096	0,808	0,1676	0,7763	0,1482	0,7349
F Testi Olasılık	0	0	0	0	0	0
F Değeri	153,8	483,73	18,64	977,36	47,28	184,64
LM Testi Olasılık	0	0	0	0	0	0
LM Testi Ki-Kare	7351	4944	7752	6747	3920	2071
Hausman Testi Olasılık	0,273	0	0,871	0,002	0,1286	0,0285
Hausman Testi Ki-Kare	8,72	39,03	1,84	23,88	8,55	15,65
Kullanılan Yöntem	Random	Fixed	Random	Fixed	Random	Fixed

İstatistiksel Tabloda bold ifadeler katsayıları ve italik ifadeler standart sapmaları göstermektedir. İstatistiksel anlamlılık düzeylerine: *, %10 düzeyini; **, %5 düzeyini ve ***, %1 düzeyini göstermektedir.

SONUÇ

Devletler asli görevlerini yerine getirebilmek, vatandaşların ihtiyaçlarını gidermek ve yaşanılır, adaletli, güvenli bir ortam sağlamak için bir gelir kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Devletler bu faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için de çeşitli kaynaklara başvurmaktadır. İlk olarak bunların içerisinde en büyük paya sahip olan vergilere, harçlara, resimlere, şerefiyelere, para ve vergi cezalarına, parafiskal gelirlere, borçlanma gelirlerine, mülk ve teşebbüs gelirlerine, fonlara, para işlemlerinden sağladığı gelirlere ve diğer bazı gelirlere başvurarak finansman ihtiyacını karşılamaktadır. Ama belirtildiği gibi pastada ki en büyük pay vergilere aittir. Kamusal harcamaların finansmanı büyük ölçüde vergiler yolu ile karşılanmaktadır. Vergilerin devlete sadece ekonomik yönden etkisi bulunmamaktadır. Vergiler aynı zamanda; devletler için ekonomiye bir müdahale aracı, sosyal hayatı düzenleme, adaleti sağlama ve siyasi bir araç olarak da etkin şekilde kullanılmaktadır.

Ülkeler açısından gelişmişlik düzeylerine göre de vergiler; yatırım düzeylerinde, enflasyonist ve deflasyonist süreçte, işgücünde, dışarıdan gelecek olan mobil sermayeyi ülke içerisine çekmekte, bireylerin harcama seviyelerinde ve daha sayabileceğimiz birçok alanda etkin olarak kullanılmaktadır. Vergilerin ülkeler için bu derece önem arz etmesi, bu alana da fazlaca yönelmelerine sebep olmuştur. Devletler açısından bu derece önemli olan vergilerin, hangi faktörler tarafından nasıl etkilendiği de büyük önem taşımaktadır. Vergilere verilen bu önem akademik camia tarafından da vergilerin detaylı olarak çalışılmasına neden olmuştur. Literatürde vergi gelirlerine etki eden unsurları açıklamaya çalışan birçok ampirik ve teorik çalışmalar mevcuttur. Yapılan bu çalışmada da internetin vergi gelirleri üzerine etkisi OECD'ye üye ülkeler baz alınarak ampirik ve teorik olarak analiz edilmeye çalışılmış ve çıkan sonuçlar doğrultusunda değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu çalışma temel olarak üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi ile alakalı teorik bilgiler, tarihsel süreçte yaşanan gelişmeler, verginin alınma amacı, vergi bilinci, ahlakı, vergi türleri ve verginin tahsil aşamasında kullanılan bazı yöntemler literatürdeki çalışmalarda incelenerek bir araştırma yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde tezin, vergi gelirleri üzerinde nasıl bir etki yaratacağı merak edilen ve çalışmanın bağımsız değişkenlerinden olan internet kavramı açıklanmıştır. Bu bölümde de internetin tarihsel süreçte hayatımıza ne kadar hızlı giriş yaptığını, mevcut kullanım alanlarını, sağladığı avantaj ve dezavantajları açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde internetin hayatımıza girişi ile ortaya çıkan elektronik ticaret kavramını ve bu çerçevede yapılan ödeme şekilleri açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise internet kullanımının vergiler üzerindeki etkisi, 36 OECD ülkesi bazında 1990-2018 yılları arasındaki verileri dikkate alınarak dengesiz panel veri analiz yöntemi ile sabit etkiler ve rassal etkiler modeli kullanılarak bir analiz yapılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ekonometrik yöntemin ne olduğu, panel veri analizi ve kullanılan yöntemlerin neler olduğu açıklanmıştır. Analizde kullanılan yöntemlerin kullanılabilirliğini ve hangi modelin kullanılacağına karar verilmesi için panel veri analizinde kullanılan F testi, LM testi ve Hausman testlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra ise çalışmada kullanılan veri ve yöntem açıklanmıştır. Bu bölümde çalışmanın 6 model üzerinden analiz edileceğinden ve kurulan modellerden söz edilmiştir.

Çalışmayı literatürdeki çalışmalardan farklı kılan yönü, kurulan 6 modelden 4'ünün 2'si bireylerin sorumlu olduğu gelir vergisini 2'si ise firmaların sorumlu oldukları kurumlar vergisinin modele dahil edilmiş olmasıdır. İlk 2 modelde toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı ve Amerikan doları cinsinden logaritması alınmıştır. Sonraki iki modelde bireylerin ödeyeceği toplam gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı ve Amerikan doları cinsinden logaritması hesaplanmıştır. Geriye kalan son 2 model de ise firmaların ödemiş oldukları toplam kurumlar vergisinin GSYH içerisindeki payı ve Amerikan doları cinsinden logaritması hesaplanmıştır.

Kurulan bu modeller sonucunda ise internetin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi, yapılan diğer çalışmalarda ortaya çıkan sonuçlara benzer nitelikte olarak pozitif yönde çıktığı gözlemlenmiştir. Yine kurulan model sonucu bireylerin ödediği gelir vergisi üzerinde beklenmedik bir şekilde internetin negatif bir etki yarattığı gözlemlenirken, firmaların ödediği kurumlar vergisi yönünden pozitif bir etki yarattığı gözlemlenmiştir. Bireylerin ödemiş olduğu gelir vergisindeki düşüşü ise özellikle büyük markaların gelişen internet teknolojisi ve dijitalleşmesiyle beraber fiziki işyerlerini sanal ortama taşımaları ve ticaretlerini internet üzerinden

gerçekleştirmeleri sonucunda mağazalarda çalışan işçilerin işlerinden çıkartılması büyük bir etken olarak görülebilir.

İnternetin gelişmesi ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye dair bir değerlendirme ve öneri sunmak gerekirse;

- İlk olarak devletler gelişen teknolojik çağa devletin tüm alanlarında ayak uydurmalı, gereksinimlerini iyi analiz etmeli ve ona göre önlemler almaya başlamalıdır.
- Eski vergi yapılarından, sistemlerinden hangileri çağın gereksinimlerini gideremiyorsa bu alanlarda köklü reformlar yapılmalıdır.
- İnternetin bir ülkeye aidiyeti olmaması, herkesin ortak kullanımında olması nedeni ile uluslararası arenada çıkacak sorunların giderilmesi için ya bir kuruluşun kurulması gerekmekte ya da uluslar arası platformda geçerliliği olan bir internet hukukunun oluşturulması lazımdır.
- Kalkan fiziki sınırlar sonucunda internetin yol açtığı vergisel sıkıntıları tek bir ülke çözüme kavuşturamayacaktır. Bu nedenle ülkelerin işbirliği yapması gerekmektedir.
- Devletler interneti her alanda etkin bir biçimde kullanmalı, basit uygulamalar sayesinde insanların işini kolaylaştırıcı, vergi ödemeye teşvik edici faaliyetler yürütmesi gerekmektedir.
- Dijital ortamda yapılan işlemlere hakim olabilmek adına yüksek donanımlı insan yetiştirmeli, bu alandan kaynaklanacak haksız rekabetleri ve adaletsizlikleri önleyici uygulamalar ortaya koymalıdır.
- İnternetin getirdiği faydaları en iyi şekilde özümşenip devlet yararına kullanılmalı, ortaya çıkarttığı sorunları da çözmek adına etkin çalışmalar yürütmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Addison, T. Ve Levin, J. (2012). The determinants of tax revenue in sub-Saharan Africa.
- Ade, M. Rossouw, J. ve Gwatidzo, T. (2018). Determinants of tax revenue performance in the Southern African Development Community (SADC). Economic Research Southern Africa, working paper, 762,
- Akdoğan, A. (1996). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2003). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 17. Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, İ. (1993). *Kamu Hukuku*. Beta Yayınları. Beta Yayınları.
- Akpınar, E. N. (2017). Türkiye'de Elektronik Dış Ticaretin Gelişimi ve İstihdam İlişkisi. *Harran Education Journal*. Sayı 2.
- Aktan, C. C. Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Allahverdi, M. (2012). Bilişim Teknolojilerinin Vergilendirme Üzerindeki Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos.
- Altıngöz, S. (2011). Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Denizli.
- Amoh, J. ve Adom, P. K. (2017). The determinants of tax revenue growth of an emerging economy—the case of Ghana. *International Journal of Economics and Accounting*. 8(3-4), 337-353.
- Arslan, M. (2012). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Aydın, S. ve Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ayyıldız, Y. Vural, T. ve Demirli, Y. (2014). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler: Bolu İli Alan Çalışması. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Yayınları*, Bolu.
- Bankalar Arası Kart Merkezi. (2008). 2008 Yılı Faaliyet Raporu. İstanbul.

- Bay, H. (2018). Türk Vergi Hukukunda Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler. *Yerelden Globale Stratejik Araştırmalar IV*.
- Bayzan, Ş. ve Özbilen, A. (2012). Dünyada İnternetin Güvenli Kullanımına Yönelik Uygulama Örnekleri ve Türkiye’de Bilinçlendirme Faaliyetlerinin İncelenmesi ve Türkiye İçin Öneriler. *E-Journal Of New World Sciences Academy*. 2(7). Ankara.
- Bilici N. ve Üstün, Ü. S. (2016). *Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Birinci N. (2019). Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler. *Maliye Dergisi*. Ocak-Haziran
- Bozkurt, Y. ve Ebru A. (2016). Elektronik Para, sanal para, Bitcoin ve Linden Doları’na Hukuki Bir Bakış. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 73(2). İstanbul.
- Bulutoğlu, K. (2003). *Kamu Ekonomisine Giriş*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Burhan, E. (2012). Panel Veri Analizi İle Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye için Petrol Tüketimi ve Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişkinin Araştırılması. Yüksek Lisans Tezi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü*, Eskişehir.
- Cameron, A. C. ve Trivedi, P. (2005). *Microeconometrics Methods and Applications*. Cambridge University Press. New York.
- Candan T. Güzide, Yurdadoğ, V. (2017). Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 154-177.
- Castro, Gerardo Á. & Camarillo, D. B. (2014). Ramirez, Determinants of tax revenue in OECD countries over the period 2001–2011. *Contaduría y administración*. 59(3), 35-59.
- Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7).

- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:20. Konya.
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. *Hazine Dergisi*. Sayı: 13.
- Çelik, T. (2005). Bilişim Çağında Gazetecilerin İnternet ve Teknolojiyi Kullanım Düzeyi: Karşılaştırılmalı Bir Değerlendirme. Yüksek Lisans Tezi. *Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Genel Gazetecilik Anabilim Dalı*, İzmir.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 14(2).
- Daşdemir, Ahmet M. (2008). AB Üyesi Ülkelerde Beşeri Sermaye ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Panel Veri Analizi. Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi*, İzmir.
- Demirkan, U. (1979). *Vergicilik El Kitabı*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, No:193, Damga Matbaası.
- Dikmen, M. O. (1964). *Maliye Dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Dikmen, M. O. (1973). *Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 4. Baskı.
- Dinçer, H. (2009). Verginin Tahakkuku ve Gerçekleşmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:336. Ağustos.
- Dioda, L. (2012). Structural determinants of tax revenue in Latin America and the Caribbean, 1990-2009.
- Dökmen, G. (2012). Yolsuzlukların vergi gelirleri üzerindeki etkisi: Dinamik panel veri analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 13(1).
- Duramaz, S. Dünder, S. (2014). Elektronik Ödeme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Türkiye ve İtalya Örneği. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(1). Uşak.
- Edizdoğan, N. (1981). *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*. Özel Tüketim Vergileri. Bursa.

- Elibol, H. ve Kesici, B. (2004). Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı:11,
- Erbaşlar, G. ve Dokur, Ş. (2008). *Elektronik Ticaret Genel Bilgiler Hukuksal Düzenlemeler Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri*. Ankara: Noel Yayınları.
- Erginay, A. (1987). *Kamu Maliyesi – Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi Yayınları*. (10. Baskı). Ankara: Olgaç Matbaası.
- Eser, E. (2011). Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı. Uzmanlık Tezi.
- Furtun, İdris H, ve Pınar, B. *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*. (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2276.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 54(3).
- Göger, K. (2020). Kurumsal İktisat ve Büyüme İlişkisi: Türk Cumhuriyetleri Üzerine Bir Panel Veri Analizi. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Niğde.
- Güner, Ü. (2008). Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü. Yüksek Lisans Tezi. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.
- Gürbüz, S. (2015). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.
- Greene, E. J. (2012). Public Finance An International Perspective. *Word Scientific*.
- Greene, H. W. (2018). ***Econometric Analysis, Eighth Edition***. Pearson. New York.
- Hacıköylü, C. (2009). Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler. Yayımlanmamış Doktora Tezi. *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.
- Hacıköylü, C. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Maliye Dergisi*. Sayı: 158. Ocak-Haziran.
- Hsiao, C. (2003). *Analysis Of Panel Data*. Cambridge. Newyork.

Hsiao, C. (2007). Panel Data Analysis-advantages and challenges. *Sociedad de Estadística e Investigación Operativ*.

Hüseyin, Ş. (2003). Olivera-Tanzi etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir çalışma. *Maliye Dergisi*, Sayı 8.

<http://www.ulakbim.gov.tr> Erişim (27.01.2021 14:40)

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/AhmetKAYAN.pdf>

<https://ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/elektronik-ticaret/dijital-ticaret-tanim-ve-kavramlar>, Erişim (24.02.2021).

İmre, S. (2018). Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Bilgi ve İletişim Teknolojileri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Panel Veri Analizi. Yüksek Lisans Tezi. *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul*.

İnce, M. (1989). *Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar*. Ankara: DPT Yayınları.

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Karabıyık, A. (2008). Alternatif Ödeme Aracı Olarak Elektronik Çek Sistemi (E-Çek). *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği*, Sayı:38, Nisan.

Karaduman, M. (2002). Değişen İletişim Ortamı, Yeni Medya ve İnternet Gazeteciliği. Yüksek Lisans Tezi. *Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Genel Gazetecilik Anabilim Dalı*, İzmir.

Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. Sayı 54.

Karpuz, E. (2012). Ödeme Sistemleri ve Araçlarının Artan Kullanımı: Kredi Kartı Kullanımının Para Politikası Etkinliğine Etkisi. TCMB Uzman Yeterlilik Tezi. Ankara.

- Kengeş, E. (2019). Küreselleşmeyi Etkileyen Faktörlerin Panel Kantil Regresyon İle Analizi. Yüksek Lisans Tezi. *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul*.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kırman, A. (1997). *488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara: Doğu Matbaacılık.
- Kirdaban, M. İ. Ödeme Sistemlerindeki Gelişmeler ve Ödeme Sistemlerinin Finansal Sistem İstikrarı Üzerindeki Etkileri. TCMB Uzman Yeterlilik Tezi. Ankara.
- Kirli, E. (2014). İnternet Kullanımının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi Türkiye Örneği. Yüksek Lisans Tezi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın*.
- Koca, Z. (2018). Atm (Otomatik Vezne Makinesi) Güvenilirliği ve Yapılması Gerekenler. *Mesleki Bilimler Dergisi*, 7 (2).
- Kocahanoğlu, O. S. (1989). *Türk Katma Değer Vergisi*. İstanbul: Temel Yayınları.
- Korkmaz, H. (2015). Damga Vergisi Kanunu'nda Vergileme Ölçüleri, Oran ve Ödenmesi. *Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu*. Aralık.
- Koyuncu, C. Yılmaz, R. ve Ünver, M. (2016). Does ICT Penetration Enhance Tax Revenue?: Panel Evidence. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(5).
- Merter, M. E. Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*. Sayı:153.
- Nadaroğlu, H. (1987). Vergi Sisteminin Etkinliği. Kamusal Finansman Sorunları. *Türkiye II. Maliye Sempozyumu*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (2004). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Nargeleçekenler, M. (2009). Makroekonomik ve Finansal Serilerin Ekonometrik Analizi: Panel Veri Yaklaşımı. Doktora Tezi, *Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa*.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(4).

- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku*. (16. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2009). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öngören, B. (2005). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Elektronik Ticaretin Kullanımı ve İstanbul Örneği. Yüksek Lisans Tezi. *Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.
- Özay, İ. (1996). *Gün Işığında Yönetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Özay, İ. (2004). *Günışığında Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Özcan, M. H. (2016). KDV Tipleri Türkiye’de Uygulanan KDV Tipi. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*. 3(2). <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iaaoj/issue/22090/422468>.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, N. ve Koç, A. (2006). Elektronik Para, Diğer Para Türleriyle Karşılaştırılması ve Olası Etkileri. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(11).
- Öztürk, Ö. F. Şaşmaz, M. Ü. Bayar, Y. ve Odabaş, H. (2019). Türkiye’de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi. *Journal of Turkish Court of Accounts/Sayıstay Dergisi*, 30 (115).
- Parlak, A. (2005). İnternet Ve Türkiye’de İnternetin Gelişimi, Yüksek Lisans Tezi, *Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ*.
- Pazarlıoğlu, V. ve Kiren Gürler, Ö. (2007). Telekomünikasyon Yatırımları ve Ekonomik Büyüme: Panel Veri Yaklaşımı. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*. 44(508) Haziran.
- Pehlivan, O. (2004). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Yayınevi.
- Pehlivan, O. (2011). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Pradhan, P. R. Arvin, M. Norman, R. N. ve Bele, K. S. (2014). Economic growth and the development of telecommunications infrastructure in the G-20 countries: A panel-VAR approach. *Telecommunications Policy*, 38 (7).

- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyoekonomi Dergisi*. 19(19). İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2005). *İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. Engin, İ. ve Ejder, H. L. (2014). *Maliye Ders Notları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sarılı, M. A. (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi-Kamu Gelir ve Gider Prensipleri*. İstanbul: Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. No:256 Sermet Matbaası.
- Serinkan, C. Erdoğan, M. (2017). Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(4).
- Solak Akman, İ. (2016). Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler. *Ankara Barosu Dergisi*. Sayı 2. Ankara.
- Söylemez, F. (2006). Türkiye’de İlk 1000 Büyük İşletme için İşletmeler Arası Elektronik Ticaretin Durum Değerlendirmesi ve Öneriler. Yüksek Lisans Tezi. *Çukurova Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü*, Adana.
- Sugözü, İ. H. Demir, S. (2011). *İnternet Teknolojisi ve Elektronik Ticaret*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Şeker, M. (2019). *Kamu Maliyesi*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Kamu Yönetimi Uzaktan Eğitim Programı.
- Şener, O. (2014). *Kamu Ekonomisi, Yenilenmiş (12. Baskı)*. İstanbul: Beta Basın Yayın.
- Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*. (2. Baskı). Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayıncılık.

- Şimşek, S. (2002). İnternet Sitelerindeki Haberlerin Gündem Belirlemedeki Etkileri Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Gazetecilik Anabilim Dalı*, Konya.
- Şimşek, S. (2012). Türkiye’de Elektronik Ticaret ve E-Ticaretin Kobiler Üzerindeki Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- TC. Maliye Bakanlığı. (2001). Gelirler Genel Müdürlüğü. Vergi Harcamaları. Ankara. Ocak.
- Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16 Aralık.
- Terefe, K. D. ve Teera, J. (2018). Determinants of tax revenue in East African countries: An application of multivariate panel data cointegration analysis. *Journal of Economics and International Finance*, 10(11).
- Topsakal, M. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*. Ankara: Aliye ve Hukuk Yayınları.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları. Mart.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tülü, U. (2006). Türk Vergi Hukukunda Re’sen Tarh. Düzeltilmiş Yüksek Lisans Tezi. *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Türkiye Bankalar Birliği. (2009). <https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/263.pdf>. Erişim (26.02.2021).
- Uluatam, Ö. (1995). *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Uyanık, A. (2019) Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. Temmuz-Aralık.
- Ünver, M. (2012). Geçiş Ekonomilerinde Sektörel Büyüme ve Sektörel İstihdamın Yabancı Banka Girişlerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Uygulama (1990-2010). Yayımlanmış Doktora Tezi. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kütahya.

- Yılmaz, H. (1996). Türkiye'de Vergi Yapısı Ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi. Uzmanlık Tezi. Devlet Planlama Teşkilatı. İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü. Ankara.
- Yıldırım, M. (2019). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. *Maltepe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Üniversitesi*, İstanbul.
- Yıldız, F. (2020). Bilgi İletişim Teknolojileri (BİT) Yaygınlaşmasının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Örneği. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı 249.
- Yılmaz, G. A. (2009). *Kamu Maliyesi: Ders Notları*, (3. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yüksel, C. (2018). *Kamu Maliyesi Özet Ders Notları*. (http://www.cihanyuksel.org/mly315_ders_notu.pdf).
- Zarra-Nezhad, M.Ansari, Majid, S. ve Moradi, M. (2016). Determinants of tax revenue: Does liberalization boost or decline it?. *Journal of Economic Cooperation & Development*, 37 (2).
- Zengin, B. Güngördü, A. (2013). Elektronik Ödeme Sistemlerinin Olası Etkileri Üzerine Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15 (3). Ankara.
- Wooldridge, M. J. (2015). *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. Sixth Edition. Cengage Learning.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Aykut SÖNMEZ

Yabancı Dil : İNGİLİZCE

Eğitim Durumu :

Önlisans :Eskişehir Anadolu Üniversitesi, 2019

Lisans : Kırıkkale Üniversitesi, 2017

Yüksek Lisans : Kırıkkale Üniversitesi, 2021

Çalıştığı Kurum/Kurumlar ve Yıl/Yıllar : Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi 2021

Yayınları (SCI) :

Yayınları (Diğer) :

Araştırma Alanları :