

KAMUDA BİR ESNEK ÇALIŞMA DENEYİMİ: VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ COVID-19 SÜRECİNDE ESNEK ÇALIŞMASI

A FLEXIBLE WORKING EXPERIENCE IN THE PUBLIC SECTOR: FLEXIBLE
WORKING OF TAX INSPECTORS IN THE COVID-19 PROCESS



İbrahim Ethem TAŞ*



Nuh ATEŞ**

ÖZ

Türkiye'nin ve dünyanın COVID-19 pandemisi ile mücadele ettiği bu dönemde, Cumhurbaşkanlığının 2020/4 sayılı Genelgesine istinaden kamu görevlileri esnek çalışmışlardır. Bilişim teknolojilerindeki (BT) gelişmeler kamu görevlilerine esnek çalışmaya ilişkin ciddi bir altyapı hazırlamıştır. Esnek çalışma, pandemi sürecinde dönüşümlü ve uzaktan çalışma şekillerinde uygulamada kendisine yer bulmuştur. İnceleme elemanları ise, vergi incelemesi dönüşümlü çalışmaya uygun olmadığından, pandemide uzaktan çalışma ile tanışmışlardır. Kariyer meslek icra eden inceleme elemanları aldığı eğitimler, iş rutinleri, turne ve işyerinde inceleme tecrübeleri, Vergi Denetim Kurulunun ve Gelir İdaresi Başkanlığının kullandığı bilişim sistemleri ve e-vergileme uygulamalarındaki gelişimler dikkate alındığında esnek ça-

ABSTRACT

During this period, when Turkey and the world are fighting the covid-19 pandemic, public officials have worked flexibly in accordance with the presidency's circular 2020/4. Developments in information technologies (IT) have prepared a serious infrastructure for flexible working for public officials. Flexible working has found its place in practice in alternating and remote working forms during the pandemic process. The inspectors, on the other hand, were introduced to remote work in the pandemic, as the tax review was not suitable for alternating work. Career professional inspectors are among the public officials who are eligible for flexible work, taking into account the training they receive, work routines, touring and workplace review experience, information systems used by the tax Supervisory Board and the Revenue

* Prof. Dr., KSÜ, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, i.ethem.tas@gmail.com, ORC-ID: 0000-0003-0958-7306.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Doktora Öğrencisi, nuhates@gmail.com, ORC-ID: 0000-0003-1497-0473.

Taş, İ. E., Ateş, N. (Ekim 2020). Kamuda Bir Esnek Çalışma Deneyimi: Vergi İnceleme Elemanlarının Covid-19 Sürecinde Esnek Çalışması, *Vergi Raporu*, 253, (43-63).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 19.08.2020 / M.K.T.: 24.09.2020

lişmaya uygun kamu görevlilerindendir. Özellikle gelişmiş ülkelerde özel sektörün tecrübe ettiği esnek çalışma, ülkemizde İş Hukuku'nda kendisine cılız bir yer edinebilmiş, Türk Kamu Yönetimi'nde ise birkaç küçük uygulama ile kendisine konum bulabilmiştir. COVID-19 pandemisinde inceleme elemanlarının esnek çalışmalarını değerlendiren, sürecin eksiklerini ve aksayanlarını belirleyerek somut öneriler getirmeye çalışan bu makale, Türk Kamu Yönetimi'nde esnek çalışmanın kapısını aralamayı ümit etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Esnek Çalışma, COVID-19, Denetim Elemanlarında Esnek Çalışma, e-Denetim

Jel Sınıflandırma Kodları: H83, K34, J45

GİRİŞ

Dünyanın ve ülkemizin COVID-19 pandemisi ile mücadele ettiği günlerde, sosyal mesafeyi düzenleyerek, bulaşı azaltmak amacıyla kamu görevlileri esnek çalışmışlardır. Çalışmada bilgi toplumunun sunduğu fırsatlar, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, e-vergileme ile e-denetimdeki kat edilen mesafeler, iş hukukundaki esnek çalışma düzenlemeleri ve COVID-19 gibi olağanüstü şartların etkisiyle vergi idaresinde vergi inceleme elemanlarının tecrübe ettiği esnek çalışma sürecinde yaşadıklarından hareketle, sürecin eksiklerini ve aksayanlarını belirleyerek somut öneriler getirmek ve esnek çalışmanın Türk Kamu Yönetimi'nde yerini ve imkânını değerlendirmek amaçlanmaktadır. Araştırma yönteminde katılımcı gözlem kullanılmış, inceleme elemanlarının konu hakkındaki görüşlerine başvurulmuştur.

1- SANAYİ TOPLUMUNDAN BİLGİ TOPLUMUNA

Ülkemizde 2000'li yıllardan sonra BT'deki gelişmeler, bilgi toplumu paradigmasına uygun olarak kamu yönetiminin e-devlet uygulamala-

Administration, and developments in e-taxation practices. Flexible work experienced by the private sector, especially in developed countries, has been able to gain a skinny place in labor law in our country, and has been able to find a position in Turkish public administration with a few small applications. This article, which evaluates the flexible work of inspectors in the covid-19 pandemic and tries to make concrete recommendations by identifying the shortcomings and failures of the process, hopes to open the door to flexible work in the Turkish public administration.

Keywords: Flexible Working, COVID-19, Flexible Working in Audit Staff, e-Audit

Jel Classification Codes: H83, K34, J45

rındaki iyileşmeler, bilgi toplumunun gereklerine göre eğitilen çalışanlar ve yeniden şekillenen iş süreçleri esnek çalışmadan bahsedebilmenin temellerini oluşturmaktadır. Bu nedenle bu bölümde sanayi toplumundan bilgi toplumuna değişim ve dönüşüm üzerinde durulacak, esnek çalışma için önem arz edecek e-imza, bilgisayar okuryazarlığı ve sayısal uçurum konuları ele alınacaktır.

1.1- Bilgi Toplumu ve Özellikleri

Zaman ve mekân, sanayi toplumundan bilgi toplumuna dönüşmüş durumdadır. Fiber-optik kablolarının iletişim sistemlerine sağladığı geniş imkânlar ve milimetrik yüzeyler üzerinde çok sayıda karmaşık elektronik devrenin yerleştirilmesine imkân sağlayan yongalar, büyük hacimdeki verileri ışık hızıyla dünyanın bir ucundan diğerine iletebilmektedir. BT, hızı artırmakta ve böylece coğrafya ve fiziki mekânın önemi azalmaktadır. İnternetin, Sanayi Devrimi'nin derin etkisini bile aşacak çapta değişiklikler getirdiği ileri sürülmektedir.

Günümüzde iletişim kurmak için aynı mekânda olmak veya aynı lisanı paylaşmak mecburiyeti yoktur. İnternet; zaman, mekân ve dil farklılıkla-

rını ortadan kaldırmaktadır. Günümüzde şehirlerarası mesafe ile ülkeler arası mesafe arasında bir fark yoktur. İnternete girdikten sonra çok yakındaki biriyle yazışmak ile dünyanın diğer ucundaki birisiyle yazışmak arasında zaman bakımından bir fark söz konusu değildir. Yeni toplum, daha önceki toplumların maruz kaldığı zaman ve mekân kısıtlamasına çok az maruz kalmaktadır.

Günümüzde bilgisayar teknolojisinde yaygın olarak kullanılan “byte” atomlardan oldukça farklıdır. Byte’ların ağırlığı, yoğunluğu, şekli, rengi yoktur. Fiziki anlama kapasitesinin dışındadır. Örneğin kütüphaneden bir kitap alındığında orada bir eksilme olurken, dijital kütüphanede eksilme diye bir şey söz konusu değildir. Atomlar gümrüklerden geçerken, byte’lar henüz gümrüklere takılmamaktadır. Bu da geleneksel ulu-

sal sınır kavramını yıkmaktadır.¹ Çalışanlar artık kâğıt parçaları yerine byte’larla çalışmakta ve veri tabanı, dosya dolaplarının yerini almaktadır. Dosyalar bilgisayarın, mobil cihazların içinde ve elle tutulamayacak kadar küçülmüştür.²

Bilgi ve teknoloji üretimi, bilgi toplumunda mal üretiminden daha önemli hale gelmiştir. Bu gelişme, sanayi toplumundaki fabrikanın yerini bilgi toplumunda “bilgi altyapısı”nın almasını sağlayacaktır. Bilgi altyapısı; bilgisayar sistemlerini birleştiren, bilgi işleme ve hizmet kolaylıklarından oluşan bir altyapı sistemidir.³ Masuda, üretim merkezi olarak modern fabrikayı değil bilgi kullanımını belirlemektedir. Bilgi toplumunda fabrika, işletme binası, kamu kurumu gibi fiziki ortamların mal ve hizmetin üretiminde önemi azalmış, yerini mekânsız ağ toplumları almış durumdadır.

Tablo 1: Sanayi Toplumu ve Bilgi Toplamlarının Karşılaştırılması

Temel Özellikler	Sanayi Toplumu	Bilgi Toplumu
Yenileyici Teknolojiler		
• Öz	• Buhar Makinesi	• Bilgisayar
• Temel Fonksiyon	• Fizik, Emeğin İkamesi	• Zihni Emeğin İkamesi
• Üretim Gücü	• Maddi Üretim Gücü	• Bilgi Üretme Gücü
Sosyo-Ekonomik Yapı		
• Ürünler	• Faydalı Mallar ve Hizmetler	• Bilgi, Teknoloji, Enformasyon Hizmetleri
• Üretim Merkezi	• Modern Fabrika	• Bilgi Kullanımı
• Piyasa	• Yeni Dünya, Koloniler, Tüketici Satın Alma Gücü	• Bilimsel Bilgi Sınırlarının ve Bilgi Alanının Genişlemesi
• Öncü Sanayiler	• İmalat Sanayisi, Makine Kimya Sanayisi	• Entelektüel Sanayiler, Bilgi, Enformasyon Sanayisi
• Sanayi Yapısı	• Birincil, İkinci ve Üçüncül Sanayiler	• Matris Sanayi Yapısı
• Ekonomik Yapı	• Mal Ekonomisi	• Ortak Ekonomi
• Sosyo-Ekonomik İlke	• Fiyat İlkesi	• Amaç İlkesi
• Sosyo-Ekonomik Özne	• Girişim	• Gönüllü Topluluklar

¹ Hamza AL. *Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi*. Bilimadamı Yayınları. Ankara. 2002. s.83.

² Krishan KUMAR. *Sanayi Sonrası Toplumdan Postmodern Topluma Çağdaş Dünyanın Yeni Kuramları*. Çev: M. Küçük. Dost Kitabevi. Ankara. 1999 s.23.

³ Yoneji MASUDA. *Managing in the Information Society, Relasing Synergy Japanese Style*. Basil Blackwell. Oxford.1990 s.54

• Sosyo-Ekonomik Sistem	• Özel Teşebbüs, Rekabet, Kâr	• Altyapı, Ortaklık Prensibi, Sosyal Faydanın Önemi
• Toplum Biçimi	• Sınıflı Toplum	• Fonksiyonel Toplum
• Ulusal Hedef	• Gayrisafi Ulusal Refah	• Gayrisafi Ulusal Tatmin
• Hükümet Biçimi	• Temsili Demokrasi	• Katılımcı Demokrasi
• Sosyal Değişimin İtici Gücü	• İşçi Hareketleri, Grevler	• Sivil Hareketler ve Sorunlar
• Sosyal Problem	• İşsizlik, Savaş, Faşizm	• Terör, Gelecek Şoku
• En İleri Aşama	• Yüksek Kitlesele Tüketim	• Yüksek Kitlesele Bilgi Üretimi
Değerler		
• Değer Standartları	• Maddi Değerler	• Zaman Değeri
• Etik Standartlar	• Temel İnsan Hakları, Hümanizma	• Kişisel Disiplin, Sosyal Katılım
• Zamanın Ruhü	• Rönesans	• Globalizm

Kaynak: Masuda, a.g.e. s.6-7

Ülkede ve kamu kurum ve kuruluşlarında güçlü bir iletişim altyapısının kurulması; kişisel bilgilerin güvenliği ile kamuya ait bilgilerin güvenliğinin sağlanabilmesi; e-imzanın yaygınlaştırılması; e-devletin ve e-dönüşümün uluslararası literatürün de dikkate alınarak mevzuat altyapısının kurulması; e-dönüşüm için gerekli finansmanın alternatif finansman teknikleri de dikkate alınarak sağlanması; araştırma ve geliştirme (AR-GE) çalışmalarının öncelenmesi; tüm vatandaşların dezavantajlı gruplar da düşünülerek BT sahipliğinin gerçekleştirilmesi (sayısal uçurum); tüm vatandaşların ve kamu görevlilerinin bilgisayar okuryazarlığı olarak kavramlaştırılan teknoloji kullanma yetisinin geliştirilmesi e-dönüşümün mutlak gerekliliklerindendir. Bunlardan çalışma için önemi bulunan e-imza, bilgisayar okuryazarlığı ve sayısal uçuruma yer vermek gerekmektedir.

1.2- e-İmza

Elektronik yaşamın gelişebilmesinin ve e-devletin oluşturulabilmesinin en önemli şartı, elektronik ortama ve açık ağ sistemine güvenin sağlanmasıdır. Bu nedenle, taraflar arasındaki

iletelerde bilginin gizliliği, bütünlüğü ve tarafların kimliklerinin doğruluğu, kurulacak olan teknik ve yasal altyapı ile garanti edilebilmelidir. Ülkemizde yürütülen e-devlet çalışmaları paralelinde 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu elektronik sertifikayı da içeren şekilde 23.01.2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Elektronik İmza Kanunu’nun⁴ çıkması ve kanunun “güvenli elektronik imzanın hukukî sonucu ve uygulama alanı”nı düzenleyen 5. maddesinde “güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur.” hükmünün bulunması elektronik yaşamın gelişimi anlamında önemsenmesi gereken bir adımdır. Hâlihazırda Hazine ve Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, e-imza kullanmakta fakat mükelleflerin önemli bir kısmı e-imza kullanmamaktadır.

1.3- Bilgisayar Okuryazarlığı ve Sayısal Uçurum

e-Dönüşümün altyapısı hususunda önemli başlıklardan birisi de bilişim teknolojilerini kullanabilme yetisini ifade eden bilgisayar okuryazarlığıdır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)

⁴ 23.01.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

tarafından yayımlanan 2018 yılı verilerine göre ülkemizde girişimlerin hemen tamamı bilgisayar kullanmakta, girişimlerin % 95,3'ünde internet erişimi bulunmaktadır. Ülkemizdeki vergi incelemesine tabi tutulabilecek basit usulde defter tutan ya da işletme esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri, kayıt dışı gelir elde eden kişiler, süresiz yükümlülüklerle ilişkin mükellefler ve potansiyel mükellefler dikkate alındığında,

bilgisayar kullanımı ve internet erişimine ilişkin verilerin TÜİK tarafından girişimlere ilişkin yayımlanan Tablo 2'deki verilerden daha aşağıda bir seyir izleyeceği değerlendirilmektedir. Buna rağmen girişimlerdeki yüksek orandaki bilgisayar okuryazarlığı ve internet erişimi, e-denetim ve inceleme elemanının esnek çalışmasını mümkün kılacak seviyededir.

Tablo 2: Bilgi Toplumu İstatistikleri, 2004-2018

Bilgi Toplumu İstatistikleri, 2004-2018

	2004	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Girişimlerde Bilişim Teknolojileri														
Bilgisayar Kullanımı	-	87,8	88,7	90,6	90,7	92,3	94,0	93,5	92,0	94,4	95,2	95,9	97,2	97,0
İnternet Erişimi	-	80,4	85,4	89,2	88,8	90,9	92,4	92,5	90,8	89,9	92,5	93,7	95,9	95,3
Web Sitesi Sahipliği	-	48,2	63,1	62,4	58,7	52,5	55,4	58,0	53,8	56,6	65,5	66,0	72,9	66,1
Hanelerde Bilişim Teknolojileri														
Bilgisayar Kullanımı (Toplam)	23,6	22,9	33,4	38,0	40,1	43,2	46,4	48,7	49,9	53,5	54,8	54,9	56,6	59,6
Erkek	31,1	30,0	42,7	47,8	50,5	53,4	56,1	59,0	60,2	62,7	64,0	64,1	65,7	68,6
Kadın	16,2	15,9	23,7	28,5	30,0	33,2	36,9	38,5	39,8	44,3	45,6	45,9	47,7	50,6
İnternet Kullanımı (Toplam)	18,8	17,6	30,1	35,9	38,1	41,6	45,0	47,4	48,9	53,8	55,9	61,2	66,8	72,9
Erkek	25,7	24,0	39,2	45,4	48,6	51,8	54,9	58,1	59,3	63,5	65,8	70,5	75,1	80,4
Kadın	12,1	11,1	20,7	26,6	28,0	31,7	35,3	37,0	38,7	44,1	46,1	51,9	58,7	65,5
Hanelerde İnternet Erişimi	7,0	8,7	19,7	25,4	30,0	41,6	42,9	47,2	49,1	60,2	69,5	76,3	80,7	83,8

TÜİK, Girişimlerde Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması, Hanelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması

Kaynak: TÜİK, (<http://tuik.gov.tr>). Erişim Tarihi: 01 Mart 2019.

Sayısal uçurum, bilgiye erişebilme ya da kullanabilme açığı olarak tanımlanabilir. Türkçe literatürde sayısal uçurum olarak ifade edilen kavram bilimsel literatürde “sayısal bölünmüşlük (digital divide)” ya da “sayısal boşluk (digital gap)” olarak da adlandırılmaktadır. Sayısal uçurum; bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlan-

ma ve onlara ulaşma konusundaki eşitsizlikleri ifade etmektedir.⁵ Sayısal uçurumda BT sahipliği ve erişim kadar, insanların kullanım becerileri (ve eğilimleri) ile sosyo-ekonomik statüleri, kültürel sermaye düzeyleri ve bununla bağlantılı çevrimdışı dünyadaki kazanımları (örneğin yabancı dil bilgileri) da önem arz etmektedir.⁶ Dünya Ban-

⁵ Ali ŞAHİN ve Erhan ÖRSELİ. E. (Ed.) *Teoriden Uygulamaya e-Devlet*. Atlas Akademi. Konya. 252s. 2016. s.232

⁶ Babacan TAŞDEMİR ve Derya FINDIK “*Sayısal Bölünmenin Sosyo-Ekonomik Boyutu: Türkiye’de Yetişkinlerin Bilişim Teknolojileri Kullanım Becerileri ve Kültürel Sermaye İlişkisi*”. Akdeniz Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi. 28. 2017. s.41

kası, 2017 yılı verilerine göre ise yüksek gelir grubunda yer alan ülkelerde internet kullanan bireylerin yüzdesi %81,7, internet kullanan bireylerin dünya ortalaması %45,8 iken düşük gelir grubunda yer alan ülkelerde internet kullanan bi-

reylerin yüzdesi %13,6'dır. Türkiye'de ise internet kullanan bireylerin yüzdesi dünya ortalamasının üzerinde, AB ülkeleri, OECD üyeleri ve yüksek gelir grubundaki ülkelerin biraz altında %64,7 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3: Ülkeler Bazında 2017'de İnternet Kullanan Bireylerin Yüzdesi

Ülkeler	2017'de İnternet Kullanan Bireylerin Yüzdesi
Türkiye	64.7
Avrupa Birliği	78.8
OECD Üyeleri	78.7
Dünya	45.8
Yüksek Gelir	81.7
Üst Orta Gelir	57.9
Düşük ve Orta Gelir	38.6
Düşük Orta Gelir	29,9
Düşük Gelir	13,6
En az gelişmiş ülkeler: BM sınıflandırması	15,6

Kaynak: Dünya Bankası, (<http://wdi.worldbank.org>). Erişim Tarihi: 26 Şubat 2019.

Dünyada sayısal uçurumun boyutlarının halen çok yüksek olduğu görülmektedir. Sayısal uçurumun varlığı, e- devlet uygulamalarını olumsuz etkilemektedir. Türkiye'de, sayısal uçurumun daha da derinleşmemesi ve kapanması için alt-yapı eksiklikleri giderilerek, bilgisayar okuryazarlığının üst seviyeye taşınması önem arz etmektedir. Sayısal uçurumun kısıtlılar ucunda bulunanlardan, özellikle kadınlara, yüksek yaş grubunda bulunanlara, engelli ve eğitim seviyesi düşük olanlara dönük politikalar geliştirilmesi e-dönüşümün gerekliliklerindendir. Dezavantajlı mükellefler dikkate alınarak e-devlet ya da e-vergilemeye ilişkin web sayfalarının portalların kullanılmasında internetin ücretsiz olmasının değerlendirilmesi, mükelleflerden bilgisayar sahipliği ve internet erişimi bulunmayanlara yönelik krediler, vergisel muafiyetler ve sübvansiyonlar geliştirilebilmesi önemli başlıklardır. Mükelleflere bilgisayar okuryazarlığı konusunda sertifika programlarının hazırlanması, bu hususta özellik-

le küçük ve orta ölçekli mükelleflerin eğitimine önem verilmesi e-vergilemenin başarısının zorunlulukları arasında sayılabilir.

2- e-VERGİLEME ve e-DENETİM

İnceleme elemanının esnek çalışması için ülkenin e-devlet ve onun önemli bir bölümünü teşkil eden e-vergileme konusundaki başarısı büyük önem taşımaktadır. e-Vergilemenin başarısı inceleme elemanına esnek çalışma altyapısı anlamında mutlak katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda e-vergileme ve e-denetim başlıklarına ve ülkemizin görünümüne kısaca yer verilmesi yararlı olacaktır.

2.1- e-Vergileme

Elektronik vergi yönetimi; en basit tanımıyla vergi beyannamelerinin mükellefler veya yetki verdikleri meslek mensupları tarafından elektronik ortamda doldurulup, elektronik ortamda vergi idaresine verilmesidir. e-Vergileme, mü-

kellefin vergi idaresine karşı hak ve sorumluluklarını herhangi bir zamanda, herhangi bir mekânda, herhangi bir teknolojik cihaz ile yerine getirebilmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergiler, internete bağlı bilgisayarlar ve çevrimiçi teknolojik cihazlar aracılığıyla vergi dairesine gitmeden ödenebilmektedir. e-Devlet uygulamasıyla çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede e-vergileme kullanılmaktadır. e-Vergileme, verginin tahakkuku ve tahsilini sağlayan bir e-devlet uygulamasıdır. Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, vergi dairelerinin otomasyonu konusunda yarar sağlamıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini elektronik ortamda verebilmeleri, servet ve harcamalara ilişkin bilgilerin idarece elektronik ortamda toplanabilmesi ve beyannamelerle ilgili tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin BT aracılığıyla gerçekleştirebilme imkânı, vergi denetiminin bilgisayar desteğiyle gerçekleştirilmesine olanak tanımıştır.⁷

Ülkemiz ekonomisindeki gelişmeler ve mükellef sayısındaki artış vergi idaresine iş yükü olarak dönmektedir. Vergi idaresinin artan bu iş yüküne cevap verebilmesinin yöntemi, vergilemede bilişim teknolojilerinin etkin kullanılmasından geçmektedir. e-Vergilemenin gerekliliği hususunda vurgu yapılması gereken kavramlardan birisi de vergilemenin operasyonel maliyetleridir. Operasyonel maliyetler, kamunun vergileme faaliyeti sonucu oluşan ve kamu kesimi tarafından katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek için katlandığı uyum maliyetlerinden oluşmaktadır.⁸ e-Vergileme, kısa vadede yüksek yatırım-kuru-

lum maliyetlerine neden olsa da uzun vadede vergilemenin operasyonel maliyetlerini düşürecek, bu durum da kayıt dışılığı azaltarak toplanan vergiler gelirlerini arttıracaktır.

Mükellefi merkeze aldığımızda Türkiye’de e-vergileme uygulamaları; e-beyanname, e-fatura, e-defter, e-tebliğ, e-haciz, e-tahsilat/öde-me, internet vergi dairesi, interaktif vergi dairesi, GİB Mobil, e-denetim başlıklarından oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu’ nun⁹ 28 ve mükerrer 257’nci maddelerinde yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyannamelerin elektronik ortamda mükellef tarafından doğrudan ya da yetki verilmiş araçlar tarafından gönderilmesi halinde, bu beyannameler mükellefçe verilmiş kabul edilecek ve bu beyanlar mükellefin kendi beyanı olarak değerlendirilecektir. Buna göre; kâğıt ortamında gönderilen beyanname ile elektronik ortamda gönderilen beyanname arasında hukuki sonuçları anlamında hiçbir fark bulunmamaktadır. Elektronik ortamda 2017 yılında, yaklaşık 90 milyon adet beyanname alınmıştır. 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %99,5; elektronik beyanname oranı %0,5 iken, 2017 yılı sonu itibarıyla kâğıt beyanname alınma oranı %0,3; elektronik beyanname oranı %99,7 olarak gerçekleşmiştir.¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) 2017 takvim yılında beyannamelerin %99,7’sini elektronik ortamda alması e-beyanname uygulamasının oturduğunu ve e-vergilemenin bu aşamasının büyük ölçüde tamamlandığını göstermektedir.

Mükelleflerin mal ve hizmet alım ve satışlarının belirli bir had dikkate alınarak vergi idaresine

⁷ Güneş ÇETİN. “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”. Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt.2. Sayı:1. 2010. s.3

⁸ Serkan BENK ve Ekrem KARAYILMAZLAR “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme”. Maliye Dergisi. Sayı 159. 2010. s.140-142

⁹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı. “2017 Faaliyet Raporu”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019. s.82

bildirimini istenmesi mükellefin, Gelir/Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi beyannamelelerinin sıhhatini olumlu yönde etkilemekte, çapraz kontrol imkânı sağlamakta, vergi idaresinin sah-te belge düzenleme/kullanma ve kayıt dışılıkla mücadelesine katkı sunmaktadır. İlk defa 1997 yılında getirilen 2005 yılında da elektronik ortama taşınan Ba-Bs uygulaması e-beyanname gibi oturmuş bir e-vergileme uygulamasıdır.

e-Fatura uygulaması, fazlaca fatura düzenleyen ve bu faturaların ikinci örneklerini kâğıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin, elektronik ortamda fatura oluşturmalarına, iletmelerine, muhafaza ve ibraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Teknik açıdan e-fatura uygulaması, sistem üzerinde önceden tanımlanmış olan kullanıcıların belirlenen standartlara uygun elektronik belgeleri, gönderen taraftan alıcı tarafa iletimini sağlayan mesajlaşma alt yapısı şeklinde tarif edilebilir. e-Arşiv fatura uygulamasına 31/12/2017 tarihi itibarıyla kayıtlı özel entegratör sayısı 69'a, e-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı sayısı 11.306'ya, e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 72.036 'ya ulaşmıştır.¹¹ e-Defter uygulamasının gagesi, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gereğince kâğıt ortamında tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin; elektronik defter (e-defter) çalışmaları ile elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanış tasdiklerinin elektronik ortamda yapılması olanağı sağlanarak, söz konusu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının garanti altına alınmasıdır. 2017 yılı sonu itibarıyla uygulamanın başladığı günden bu güne e-defter uygulaması kullanmak amacıyla başvuru yapan ve e-defter kullanma izni

verilen mükellef sayısı 70.495 adettir.¹² e-Fatura ve e-defter kullanan mükellef sayısının az olması, vergi incelemelerinde inceleme zamanasının 5 yıl olduğu dikkate alındığında, inceleme elemanının incelediği/inceleyeceği e-fatura, e-defter sahibi mükellef sayısının da az olması, inceleme elemanının esnek çalışması önünde bir engel olarak belirmektedir.

Elektronik tebligat, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine istinaden tebliği gereken belgelerin, e-tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. e-Tebliğatin sonucu itibarıyla fiziki ortamda yapılan tebligattan bir farkı bulunmamaktadır. 2017 yılında e-tebligat ile gönderilen belge sayısı toplam 18.906.008 adet olarak gerçekleşmiştir.¹³ Hâlihazırda GİB ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) e-tebligat yapabilmektedir. e-Tebliğatin vergi idaresinin tüm birimlerini ve mükelleflerin tamamını kapsayacak şekilde e-devlet kapısına taşınması yerinde olacaktır.

e-Haciz projesinin maksadı vergi gelirlerini arttırmak, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, toplumsal faydayı çoğaltmak ve haciz uygulamalarını elektronik ortamda gerçekleştirerek kamu alacaklarının tahsilatına hız kazandırmaktır.¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığınca bu kapsamda anlaşmalı bankaların vergi daireleri adına yasalara uygun olarak vergi tahsilatı yapmaları, yapılan tahsilatların hızlı ve hatasız şekilde mükellef hesaplarına işlenmesi, altı anlaşmalı kamu bankasının ve PTT'nin (Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi) şubeleri üzerinden tahsilat işlemi gerçekleştirilerek, hizmet kalitesi ve mükellef memnuniyetinin artırılması amaçlanmıştır. e-Tahsilat sistemi çerçevesinde;

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. a.g.e s. 86-87.

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı. a.g.e s. 88.

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı. a.g.e s. 90.

¹⁴ Ertunç AKSÜMER. "e-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı:177. Haziran 2014. s.33

banka şubeleri, alternatif dağıtım kanalları ve GİB internet sitesi üzerinden de sanal POS yöntemi ile tahsilat işlemleri yapılabilir. GİB' in 2017 yılında gerçekleştirdiği e-tahsilat işlem sayısı 78.946.668 adet olup, sanal pos uygulaması ile 2017 yılında 4.059.150.372 TL tahsil edilmiştir.¹⁵ Mükellefe vergi, resim ve harç ödeme esnasında e-tahsilatın kolaylaştırılması tüm ödeme yöntemlerinin ve tüm banka ve finans kurumlarının sürece dâhil edilmesi, e-tahsilat çalışmalarında sürekli mükellefiyeti olmayan vatandaşların da ödeme yöntemlerinin çeşitlendirilmesi ve kolaylaştırılması konularına yoğunlaşılması uygun olacaktır.

Türkiye'de e-Devlet uygulamaları çerçevesinde 1999 yılında başlatılan ilk ve önemli girişimlerden birisi internet vergi dairesi (<https://intvd.gib.gov.tr>) uygulamasıdır. Söz konusu uygulama ile mükelleflere, vergi dairesine fiilen gitmeksizin vergisel hak ve sorumluluklarını internet vergi dairesi üzerinden çok daha hızlı ve kolay yapma olanağı sunulmakta böylece hem mükellefler hem de vergi daireleri yönüyle zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine gereğince GİB tarafından sağlanan hizmetlerden kişilerin elektronik ortamda faydalanabilmesi; vergisel yükümlülüklerin mükelleflerce kolay ve hızlı bir şekilde yerine getirilebilmesi, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda gösterilmesi hedefiyle İnteraktif Vergi Dairesi (<https://ivd.gib.gov.tr>) uygulamaya konulmuştur.

Literatürde e-vergilemenin beş aşaması belirlenmiş olup bunlar şu şekildedir:¹⁶ e-Vergi

Bilgi Hizmeti, e-Beyanname Sistemi, e-Ödeme Sistemi, Tümleşik e-Vergi Hizmetleri, Katılımcı e-Vergi Hizmetleri'dir. Yukarıda ayrıntılarına yer verildiği üzere e-vergileme aşamaları dikkate alındığında ülkemizin e-beyanname, e-ödeme aşamasında olduğu tümleşik e-vergi hizmetleri aşaması için çaba gösterdiği söylenebilir. Tümleşik e-vergi hizmetleri, tümleşik e-vergi yönetim sistemi için atmamız gereken çokça adım bulunmaktadır. Öncelikle kullanıcı dostu, tek duraklı bir portal üzerinden tercihen diğer hizmetlerin de bulunduğu e-devlet portalı üzerinden mükelleflerin ya da borçluların vergi idaresine gitmeden vergileme ile ilgili tüm süreçleri elektronik ortamda yapabilmesi hedeflenebilir.

2.2- e-Denetim

e-Vergileme başlıklarından e-denetim diğer e-vergileme başlıkları ile beraber inceleme elemanının esnek çalışması için en önemli başlıktır. e-Denetim için inceleme elemanlarının ve Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlıklarının kullandığı bilişim sistemi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemidir (VDK-BİS). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ve Vergi Müfettişlerinin tüm çalışmalarının, başlangıç aşamasından raporlama ve gerekli birimlere ulaştırılması aşamasına değin bütün süreçlerinin elektronik ortamda izlenmesi, istatistiklerin oluşturulması, elde edilen bilgi ve tecrübelerin tüm müfettişlerin paylaşımına açılmasına yönelik programların tasarımı ve geliştirilmesini sağlamak amacıyla VDK-BİS bilişim sistemi geliştirilmiş ve 2012 yılının Şubat ayından bu yana ve etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Resmi yazıların elektronik ortamda oluşturulması, kayıt edilmesi, gönderilmesi ve arşivlenmesi işlemlerini gerçekleştiren ve kayıtlı bilgilerden etkili bir şekilde faydalanılmasını sağ-

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı. a.g.e s.105-106.

¹⁶ ÖZGEN Ferhat Başkan; "Classification of Electronic Tax Services and Comparison of e-Tax Management Systems in the European Countries", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadiye İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 17, Sayı.1,2012, s.66-67.

layan Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS) ise Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra birimlerinde 2015 yılında hizmete sunulmuştur. Bu çerçevede, Bakanlık birimlerinin uygulama yazılımları ile entegre edilmiş, kamu ve özel sektörde yazışmalarda bir standart oluşturarak, evrakların elektronik olarak birimler arasında dolaşımını gerçekleştirmek gayesiyle e-yazışma (KEP) standardı ile evrak gönderilmesini ve alınmasını sağlayan sistem uygulamaya konulmuştur. e-İşçileri EBYS uygulaması kapsamında geliştirilen e-İşçileri Otoban Projesi ile diğer kurumların elektronik belge yönetim sistemleri e-İşçileri sistemine entegre edilmek suretiyle paraf ve imza işlemlerinin e-İşçileri EBYS üzerinden gerçekleştirilmesi mümkün olmuştur. Hâlihazırda vergi idaresinin tamamında EBYS ve e-imza kullanılmaktadır. İnceleme elemanlarının iş rutinlerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirdiği bilişim sistemlerinin (VDK-BİS, EBYS) bulunması ve bu bilişim sistemlerine inceleme elemanlarının turne ve işyerinde inceleme tecrübesinden kaynaklanan uzaktan bağlantının mümkün olması, inceleme elemanlarına esnek çalışma konusunda fırsat sağlamaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında vergi inceleme görevlerini ilk aşamadan son aşamaya bir bütün olarak elektronik ortama taşımayı ve inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun süreçlere dönüştürmeyi hedefleyen “Denetim 2.0 Projesi” çalışmaları sürdürülmektedir. Proje ile vergi inceleme görevlerinde asgari standartlar oluşturulması, mükelleflerin eşit ve adil inceleme süreçlerine tabi tutulması, vergi incelemelerinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına rehberlik sağlanması hedeflenmektedir. Proje bileşenlerinden; yürütülen vergi inceleme

görevlerinde asgari standartlar oluşturulması, Vergi Müfettiş Yardımcılarına rehberlik sağlanması, mükelleflerin eşit ve adil inceleme süreçlerine tabi tutulması, vergi incelemelerinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılmasını temin etmek üzere çalışılan “Denetim 2.0 Projesi”nin temel unsurlarından süreç adımları, sahte belge kullanma (SBK) ve sahte belge düzenleme (SBD) incelemelerinde dikkate alınmak üzere VDK-BİS sistemine yüklenerek uygulamaya alınmıştır. Diğer bir proje bileşeni olan, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından geliştirilen ve Türkçeye vergi denetimi için “Standart Denetim Dosyaları” olarak çevrilen Standart Audit File for Tax (SAF-T) hazırlık çalışmalarına başlanmıştır.¹⁷

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında vergi incelemesinin tamamını elektronik ortama taşımak amacıyla şu projeler yürütülmektedir:

- VEDAS: Vergi Denetim ve Analiz Sistemi
- Uzaktan İbraz-Elektronik İbraz
- Rapor Otomasyon Sistemi
- Standart Denetim Dosyası

Vergi incelemelerinin mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak daha etkin ve kısa sürede tamamlanabilmesi amacıyla VDK bünyesinde Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VEDAS) adı altında bir e-denetim analiz sistemi geliştirilmiştir. VEDAS, özellikle e-defter kullanan mükelleflerin e-defterleri üzerinde çapraz kontroller, analizler, süzme yaparak vergi inceleme süreçlerinde bilişim teknolojileri kullanımını en üst seviyeye taşımayı amaçlamaktadır. Başkanlık bünyesinde geliştirilen e-denetim altyapısının ve VEDAS yazılımının test edilmesi amacıyla e-denetim teknikleri kullanılarak tamamlanabilecek vergi incelemeleri planlanmış, incelemelerden elde edilecek geri bildirimler yoluyla VEDAS’ın

¹⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “2018 Faaliyet Raporu”. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> . s.37. Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

geliştirilmesini sağlayacak teknik altyapı oluşturulmuş ve bu amaçla inceleme görevlendirmeleri yapılmıştır. VEDAS yazılımına bütün vergi müfettişleri tarafından rahatlıkla kullanılabilecek standart analizler kazandırılmış, standart analiz çeşitliliğini artırmaya yönelik proje ekipleri oluşturulmuştur. Ayrıca programın kullanımını kolaylaştırmak üzere eğitim dokümanları ve yardım dosyaları hazırlanmıştır.¹⁸

VDK, vergilemenin önemli süreçlerinden biri olan vergi incelemesi sürecinde mükellefin hak ve yükümlülüklerinden bazılarını elektronik ortamda gerçekleştirebilmesi maksadıyla VDK Mükellef Portalı oluşturmuş ve kullanıma sunmuştur. Mükellef portalında; inceleme durumu sorgulama, tutanak taslağı ve rapor özeti, uzlaşma ve dinlenme talebi, başkana yazın, teknik destek, portalın mobil uygulamaları, vergi inceleme sürecinde mükellefin hakları, vergi inceleme sü-

recinde mükellefin yükümlülükleri, mükellefin hakları videosu bulunmaktadır. Vergi incelemesine tabi tutulan mükellef portal aracılığıyla vergi incelemesinin hangi aşamada olduğunu görebilmekte, mükellefe imzalatılacak vergi inceleme tutanağının taslağını görebilmekte, hakkında tanzim olunan vergi inceleme raporunun özetine ulaşabilmektedir. Vergi incelemesine tabi tutulan mükellef portal aracılığıyla tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde ve yine rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebinde bulunabilmektedir. Portalda vergi incelemesinde mükellefin haklarına ayrıntılı şekilde hem görsel hem de video olarak yer verilmiştir. VDK mükellef portalı, kapsamlı bir değişimle vergi inceleme süreçlerinin tamamını kapsayacak hale getirilmesi durumunda, inceleme elemanının esnek çalışmasına katkı sağlama potansiyeline sahiptir.

Şekil 1: VDK Mükellef Portalı



Kaynak: VDK. (<https://mukellefportalı.vdk.gov.tr/>). Erişim tarihi:09 Eylül 2019.

¹⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. A.g.e. s.36.

e-Denetim kapsamında henüz standart denetim dosyası çalışmalarının çok cılız olması, dolayısıyla mükellefler ve yasal temsilcilerinin standart denetim dosyasını ya da e-fatura, e-defterlerini incelemeye e-ibraz edememeleri esnek çalışmayı sekteye uğratmaktadır. Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesi gereği vergi inceleme raporlarının delillendirilmesi için büyük önemi bulunan, mükellef veya yasal temsilcisi ile inceleme elemanının müştereken imzalamaları gereken Vergi İnceleme Tutanağının inceleme elemanlarının tamamı e-imza kullanıyor olmasına rağmen elektronik imzalanamaması esnek çalışmanın önündeki engellerden biri olarak durmaktadır. Yine inceleme elemanlarının (rapor değerlendirme komisyonu, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu gibi) komisyon marifetiyle yürüttüğü iş ve işlemlere ait tutanakların tüm komisyon üyelerince e-imzalanamaması da esnek çalışmayı zorlaştırmaktadır.

3- ESNEK ÇALIŞMA/UZAKTAN ÇALIŞMA

Bu bölümde özellikle işletme bilimi ve iş hukukunda üzerinde durulan esnek çalışmaya ve COVID-19 pandemisinin tüm dünyayı ve ülkemizi derinden etkileyen boyutuna, COVID-19 ile birlikte eğitimden alışverişe, ibadetten toplu taşımaya ve nihayet kamu hizmetlerinin sunulmasına kadar değişen yaşam ve çalışma şartlarına yer verilecektir. Kamu yönetiminde esnek çalışmanın altyapısı araştırılacak ve COVID-19 nedeniyle çıkarılan 2020/4 Cumhurbaşkanlığı Genelgesi analiz edilecektir.

3.1- Esnek Çalışma

Çalışma hayatı, genel olarak katı ve ayrıntılı hükümlerden oluşmaktadır. Katı ve ayrıntılı hü-

kümler ise hem işçiler hem de işverenler için bir takım zorlukları beraberinde getirmektedir. Esnek çalışma modelleri, çalışma hayatını katı ve ayrıntılı hükümlerden arındırmayı amaçlamaktadır. Esnek çalışma, küreselleşen dünyada hızla değişen ekonomik ve sosyal şartlara, baş döndürücü bir biçimde gelişen teknolojiye ve uluslararası rekabet şartlarına işletmelerin uyum sağlayabilmeleri için sosyal tarafların çalışma tür ve koşullarını istedikleri gibi belirleyebilme serbestisidir.¹⁹ Gerçekten, iş hukukunda esneklik bir yandan işletmelerin üretim kapasitesine, piyasa ve rekabet şartlarına uyumunu sağlamak, diğer yandan işçilerin sosyal ihtiyaçlarına daha fazla cevap vermek üzere katı yasa kurallarının yumuşatılarak tarafları daha çok serbest bırakan bir çalışma şeklinin benimsenmesidir.²⁰ Esneklik çeşitleri şöyle sıralanabilir:²¹

- Dışsal Sayısal Esneklik: İşe alma ve işten çıkarmada, belirsiz süreli hizmet sözleşmesi ile çalışma yapmak yerine taşeron (veya diğer atipik çalışma ilişkileri) ile çalışmada vs. esnekliğe sahip olmayı ifade eder.
- İçsel Sayısal Esneklik: Burada işveren işgücü sayısını ayarlarken, dışsal mekanizmalardan yararlanmamakta, çalışanların çalışma saatleri ile oynama esnekliği ile belirli bir dönemde çalışan sayısını dilediği gibi ayarlayabilmekte, böylelikle o döneme ait personel maliyetini de azaltabilmektedir.
- İşlevsel Esneklik: Bu esneklik türü, işgücünün işletme içindeki çeşitli görevleri üstlenebilmesi ve değişik işler yapabilmesi olarak da tanımlanmaktadır.
- Ücret Esnekliği: İşverenin işgücü piyasasındaki veya rekabet koşullarındaki değişime paralel olarak çalışanlarının ücretleri konusunda esnekliğe sahip olmasını ifade eder.

¹⁹ TİSK. "Çalışma Hayatında Esneklik". No.10. Ankara. 1994. s.10.

²⁰ A. Can TUNCAY. "Çalışma Süreleri ve İstihdam Türlerinde Esnekleştirme", (Çalışma Süreleri). Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası. Ankara. 1995. s.58.

²¹ Jale TAŞOĞLU ve Alp LİMONCUOĞLU. "4857 Sayılı Kanun Kapsamında Esnek Çalışma". Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi. Cilt:2. Sayı:2. 2010. s.79.

- **Yer Esnekliği:** Bu esneklik türü, çalışanların işi ifa etme yerlerinin değiştirilerek işin organize edilmesini sağlar. Evde çalışma, tele çalışma gibi çalışma türleri buna örnek gösterilebileceği gibi, çalışanların bir işverene bağlı farklı işyerlerinde çalıştırılabilmesi de yer esnekliğine girer.

Pandemi döneminde işverenin içsel sayısal esneklikten, işlevsel esneklikten yoğun olarak da yer esnekliğinden yararlanması mümkündür. Esnekliğin kurumlar ve çalışanlar için sonuçlarına ilişkin araştırmalar henüz kesin kanılar elde edebilmiş değildir. Bu bağlamda kendisi de esnekliğin sonuçlarının olumlu olacağını iddia eden C. Wessels²², esnekliğin sonuçlarına ilişkin şunları ifade etmektedir: *“Daha yüksek performans ve iyilik hali ile ilgili iddialar ve endişeler bu bağlamda sıklıkla dile getirilmektedir. Bununla birlikte, esnek çalışma uygulamalarının, performansın ve esenliğin etkileri hakkındaki bilimsel kanıtlar tartışmalıdır”*. Önceki ampirik çalışmalar esnek çalışma uygulamalarının olumlu etkilere (örneğin, Bailey ve Kurland, 2002; Gajendran ve Harrison, 2007; Kelliher ve Anderson, 2008), olumsuz etkilere (Örneğin Kelliher ve Anderson, 2008; ten Brummelhuis, Bakker, Hetland ve Keulemans, 2012) veya hatta sıfır etkiye neden olabileceğini göstermiştir.

Esnek çalışmaya ilişkin Avrupa Komisyonu Raporu²³, esnek çalışma zamanı düzenlemeleri ve cinsiyet eşitliğine odaklanarak AB'ye üye 30 ülke hakkında ölçümlerde bulunmaktadır. İlk olarak, yarı zamanlı çalışma, fazla mesai ve uzun çalışma saatlerine atıfta bulunarak çalışma süresinin uzunluğundaki esneklik hakkında bilgi sunulmuştur. İkincisi, esnek çalışma zaman çizel-

gelerine, evden çalışma ve atipik çalışma saatlerine atıfta bulunarak çalışma zamanının organizasyonundaki esneklik hakkında bilgi verilmiştir. Çalışma süresinin uzunluğundaki esneklik, kuzey ve batı AB üye devletlerinde nispeten yaygınken, özellikle yeni üye devletlerde geleneksel 40 saatlik çalışma haftası hala yaygınlığını korumaktadır. Ayrıca çalışma süresinin esnek organizasyonu ile ilgili olarak, Avrupa'daki farklılıklar nispeten büyüktür. Danimarka, İsveç, Almanya, Finlandiya ve Norveç'te tüm çalışanların yarıdan fazlası çalışma saatlerinde esneklikle çalışmaktadır. Yeni üye devletlerde ve Güney Avrupa ülkelerinde ise esnek çalışma zaman çizelgeleri hala oldukça alışılmadık bir olgudur. Cinsiyet eşitliği açısından, çalışma süresi düzenlemelerindeki esnekliğin artması, daha bireyselleştirilmiş çalışma saatleri veya programları çalışanların iş yükümlülüklerini ve kişisel yaşamlarını uzlaştırmaya yardımcı olabileceğinden olumlu olarak değerlendirilmiştir. Esneklik, işverenlerin değişen ekonomik koşullara uyum sağlama yeteneğini artırmak için önemli bir politika aracı olarak görülmekle birlikte, cinsiyet eşitliği politika önlemlerinde belirgin bir şekilde yer almamaktadır. Bu nedenle, son ekonomik gelişmelere rağmen, aile dostu olma yolunda kaydedilen ilerlemenin işgücü piyasası yapıları korunur. Bu, hem çalışma süresi düzenlemelerindeki esnekliğin hem de cinsiyet eşitliğinin ekonomik iyileşmenin önemli ön koşulları olarak tanımlandığını göstermektedir.

3.1.1- İş Hukukunda Esnek Çalışma

4857 sayılı İş Kanunu'nda²⁴ esneklikle ilgili olarak yapılan düzenlemeler, kısmi süreli çalışma, çağrı üzerine çalışma, ödünç iş ilişkisi, telafi

²² Christina WESSELS. “Flexible Working Practices, Erasmus Research Institute of Management”. Rotterdam. 2017. s.2.

²³ AVRUPA KOMİSYONU. “European Commission Flexible Working Time Arrangements And Gender Equality-A Comparative Review Of 30 European Countries”. Luxembourg. Publications Office of the European Union 2010. s.79-80.

²⁴ 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

çalışması ve denkleştirme şeklinde sayılabilir. 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununda ise kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği yer almaktadır.²⁵

Ödünç İş İlişkisi (Geçici İş İlişkisi) (İş Kanunu m:7): İşverenin, devir sırasında yazılı rızasını almak suretiyle bir işçiyi, holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde veya yapmakta olduğu işe benzer işlerde çalıştırılması koşuluyla başka bir işverene iş görme edimini yerine getirmek üzere geçici olarak devretmesidir.

Kısmi Süreli Çalışma (İş Kanunu m:13): İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesidir.

Çağrı üzerine çalışma (İş Kanunu m:14): Ya esas alınan belirli bir zaman diliminde (hafta, ay, yıl gibi) işçinin toplam ne kadar süre çalışacağı önceden belirlenmek ve bu süreyle sınırlı kalmak kaydıyla ihtiyaç duyulduğunda işveren tarafından işçinin çağrılarak çalıştırılması suretiyle ya da esas alınan zaman diliminde işçiyi ne kadar süre ile çalışacağı yetkisi işverene tanınarak işverenin ihtiyaç duyduğu işçiye çağrıda bulunmak suretiyle gerek gördüğü sürede çalıştırması şeklinde yapılmaktadır.

Denkleştirme (İş Kanunu m:63): Tarafların anlaşması ile haftalık normal çalışma süresi, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine, günde on bir saati aşmamak koşulu ile farklı şekilde dağıtılabilir. Bu halde, iki aylık süre içinde işçinin haftalık ortalama çalışma süresi, normal haftalık çalışma süresini aşamaz. Denkleştirme süresi toplu iş sözleşmeleri ile dört aya kadar artırabilir.

Telafi Çalışması (İş Kanunu m:64): İşçinin zorlayıcı veya herhangi bir nedenle çalışmaması/çalışmaması sonucu yitirilen çalışma sürelerinin belirli bir zaman dilimi (hafta/ay) içinde normal iş sürelerinin üzerinde çalışılarak telafi edilmesine

imkân veren bir esnek çalışma modelidir. Böylece kaybedilen işgünlerinde veya çalışma saatlerinde yapılamayan çalışma, ilerde daha fazla bir süre çalışarak karşılanmış olmaktadır.

Kısa Çalışma (İşsizlik Sigortası Kanunu Ek m:2) işverenlere, genel ekonomik kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerindeki faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulabilmesi imkânı getirilmiştir. Kısa çalışma, işin durması halinde en az 4 haftalık bir zaman dilimini kapsayacak ve her halde üç aydan daha uzun olamayacaktır.

3.2- COVID-19 ve Esnek Çalışma Deneyimi

Bir süredir gelişmiş ülkelerde özellikle özel sektörde tecrübe edilen esnek çalışma Türk kamu yönetiminin süt izni, cuma namazı gibi küçük uygulamalar dışında çok sıcak baktığı bir uygulama olmamıştır. COVID-19 pandemisi ile “normal”in yeniden tanımlandığı, alışverişten ibadete, ulaşımdan çalışma hayatına kadar her şeyin pandemiye uygun yeniden belirlendiği bir durumda 2020/4 Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile kamu görevlileri esnek çalışma ile karşı karşıya kalmışlardır. Esnek çalışma, gerek kamu yönetiminin gerek kamu çalışanlarının bazı küçük uygulamalar dışında yaygın olarak daha önce tecrübe etmediği bir olgudur.

3.2.1- COVID-19 Pandemisi

Dünya, COVID-19 salgınından ilk kez, Çin'in 31 Aralık 2019'da Hubey eyaletine bağlı Wuhan kentinde kaynağı bilinmeyen gizemli bir solunum yolu rahatsızlığının ortaya çıktığını Dünya Sağlık Örgütü'ne bildirmesiyle haberdar oldu. İlk başta Çin ve çevresini etkileyen bölgesel bir “epidemi” olarak algılanan salgının sonraki günlerde Asya

²⁵ Selahattin BAYRAM. “4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Esnek Çalışma”. Vergi Raporu. Sayı:128. 2010. s.131-135.

sınırlarını aşıp halk sağlığını küresel çapta tehdit etmeye başlamasıyla, dünya virüsle ilgili gelişmelere kilitlendi, salgının kontrol altına alınması ve önlenmesine yönelik tedbirler tüm ülkelerin ana gündemi haline geldi. Salgının merkez üssü önce Avrupa'ya, daha sonraysa Amerika Birleşik Devletleri'ne kaydı. 16 Ağustos 2020 tarihi itibarıyla, Dünya Sağlık Örgütü verilerine göre, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu ilk 18 ülke ile virüsün başlangıç noktası olan Çin'in verileri

aşağıda yer almaktadır. Dünya Sağlık Örgütü'nün verilerine göre dünyada toplam 21.294.845 kişiye COVID-19 tanısı konulmuş ve 761.779 kişi bu pandemi nedeniyle vefat etmiştir. Türkiye, en çok vakia görülen on sekizinci ülke konumunda olmasına rağmen pandemiye karşı aldığı tedbirler ve başarılı sağlık politikaları ve uygulamaları sayesinde toplam vefat eden sayısı 5.955 olarak gerçekleşmiş bulunmaktadır.

Tablo 4: COVID-19 Pandemisi, 16 Ağustos 2020

ÜLKE	TOPLAM VAKA	YENİ VAKA	TOPLAM ÖLÜM	YENİ ÖLÜM
Dünya	21 294 845	267 291	761 779	5 985
ABD	5 258 565	55 359	167 201	1 206
Brezilya	3 275 520	50 644	106 523	1 060
Hindistan	2 589 682	63 490	49 980	944
Rusya Federasyonu	922 853	4 969	15 685	68
Güney Afrika	583 653	4 513	11 677	121
Peru	516 296	8 300	25 856	208
Meksika	511 369	5 618	55 908	615
Kolombiya	445 111	11 306	14 492	347
Şili	383 902	1 791	10 395	55
İspanya	342 813	0	28 617	0
İran	341 070	2 245	19 492	161
Birleşik Krallık	316 371	0	41 358	1
Suudi Arabistan	297 315	1 413	3 369	31
Arjantin	282 437	6 365	5 565	137
Bangladeş	274 525	2 644	3 625	34
İtalya	253 438	629	35 392	158
Türkiye	248 117	1 256	5 955	21
Çin	89 761	66	4 710	2

Kaynak: Dünya Sağlık Örgütü, (<https://www.who.int>). Erişim tarihi: 17 Ağustos 2020.

Pandeminin bu ciddi verileri, sosyal izolasyonu artırma ve bulaşı azaltma amacıyla ülkeleri birçok başlıkla beraber kamu hizmetlerinin sunulması başlığında da birtakım tedbirler almaya zorlamıştır.

3.2.2- Cumhurbaşkanlığı Genelgeleri

COVID-19 salgınının ülkemizde yayılımının en aza indirilmesi amacıyla, COVID-19 Kapsamında Kamu Çalışanlarına Yönelik İlave Tedbirler ile ilgili 2020/4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi²⁶,

²⁶ 22 Mart 2020 tarihli ve 31076 sayılı 1.Mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

22 Mart 2020 tarihli ve 31076 sayılı 1.Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Genelge ile ihtiyacı karşılayacak kadar asgari sayıda personelin bulundurulması şartıyla, çalıştırılma biçimine bakılmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara, uzaktan çalışma, dönüşümlü çalışma gibi esnek çalışma yöntemleri uygulanabileceği belirlenmiştir. Bu Genelge kapsamında esnek çalışma yöntemlerinden faydalanan çalışanlar ile idari izinli sayılanlar bu sürede istihdamlarına esas görevlerini fiilen yerine getirmiş sayılırlar. Uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar ile görev yerinde çalışanlar hizmetin yürütülmesi sorumluluğu açısından eşittir. Uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar ile idari izinli sayılanların mali ve sosyal hak ve yardımları ile diğer özlük hakları saklıdır. İdari izinliler, uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar amirlerinin izni dışında görev mahallerinden ayrılamazlar ve hizmetine ihtiyaç duyulanlar çağrıldıkları anda görevine dönmek zorundadır.

COVID-19 pandemisi ile mücadelenin sonucu olarak, 29/05/2020 tarih ve 31139 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 2020/8 Cumhurbaşkanlığı Genelgesi²⁷ ile 2020/4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi yürürlükten kaldırılmış, 60 yaş ve üzerinde olanlar ile Sağlık Bakanlığınca belirlenen kronik hastalığı bulunan kamu çalışanlarının idari izinli sayılacağı öngörülmüştür.

Ülkemizde COVID-19 pandemisi ile ilgili endişeye yol açan gelişmeler sonucunda Cumhurbaşkanlığı’nca 2020/11 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi²⁸ yayımlanmıştır. Söz konusu genelge yukarıda yer verilen 2020/4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile aynı içeriğe sahip bulunmaktadır.

Genelge ile Türkiye’de İş Hukuku’nda cılız bir yeri bulunan, Türk kamu yönetiminde ise süt izni ve Cuma namazı gibi küçük uygulamaları bulu-

nan esnek çalışma, kamu çalışanlarına uzaktan ve dönüşümlü çalışma şekillerinde uygulanmış, çalışanların özlük hakları korunmuş, kamu hizmetlerinin aksamamasına önem verilmiş, kamusal sorumluluk tüm çalışanlara yüklenmiştir.

4- İNCELEME ELEMANLARININ UZAKTAN ÇALIŞMA GEREKLİLİKLERİ ve EKSİKLİKLER

Pandemide kamu görevlileri için genellikle 2020/4 Cumhurbaşkanlığı Genelgesi’nde yer alan dönüşümlü çalışma uygulanmıştır. İnceleme elemanları, yürüttükleri vergi incelemelerinde tek başlarına yetkili olduklarından esnek çalışma çeşitlerinden dönüşümlü çalışmaya uygun değildir. Çünkü bir inceleme elemanının yapması gerekenleri, Grup Başkanlığı idaresi veya mesaiyi paylaştıkları oda arkadaşı inceleme elemanı dahi yerine getirememektedir. Bu nedenle esnek çalışma çeşitlerinden uzaktan çalışma (yer esnekliği) vergi incelemesinin gerekliliklerine daha uygun bulunmaktadır. Pandemide esnek çalışma deneyiminden hareketle inceleme elemanının uzaktan çalışabilmesini temin edebilmek amacıyla şu gereklilikler bulunmakta, şu eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir.

4.1- Yasal Mevzuat Eksikliği

Türk Kamu Yönetimi’nde esnek çalışmayı mümkün kılacak yasal düzenleme bulunmamaktadır. COVID-19 nedeniyle yayımlanan 2020/4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi COVID-19’un yayılımını azaltmak amacıyla sosyal mesafeyi korumayı ve teması azaltmayı amaçlayan salgınla sınırlı bir düzenlemedir. 29/05/2020 tarih ve 31139 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 2020/8 Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile 2020/4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelge-

²⁷ 29/05/2020 tarih ve 31139 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸ 26 Ağustos 2020 tarihli ve 31225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

si yürürlükten kaldırılmıştır. Kalıcı bir mevzuat çalışması yapılamamış, COVID-19 salgınının ülkemizde yayılımının en aza indirilmesi amacıyla içeriği 2020/4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile aynı olan 2020/11 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi yayımlanmıştır. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda²⁹ esnek çalışmaya dair düzenleme bulunmamaktadır. Her şeyden önce Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın³⁰ 119. maddesinde düzenlenen olağanüstü hal ilan edilmesini gerektiren savaş, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, tabii afet, tehlikeli salgın hastalık, ağır ekonomik bunalım hallerini dikkate alarak esnek çalışmaya ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır. Daha sonra ise bilgi toplumu gerçekleştirmeleri, BT'deki gelişmeler dikkate alınarak etkin ve verimli bir kamu yönetimi için kamu çalışanlarından uygun meslekler ve sınıflar için esnek çalışmaya dair düzenlemeler üzerinde yoğunlaşılabilir.

4.2- Uzaktan Çalışamama Riski ve Performans Ölçümü Gerekliliği

Son yıllarda vatandaş odaklı kamu hizmeti üretmeye, etkinlik ve verimliliğe daha çok önem veren Türk Kamu Yönetimi için esnek çalışmanın en büyük handikabı esnek çalışmanın verimsizliği ihtimalidir. COVID-19 sürecinde provası yapılan esnek çalışmanın sonuçları verimsizlik endişesini daha çok gündeme taşımış bulunmaktadır. Bu nedenle esnek çalışma öncesi Türk Kamu Yönetimi'nde farklı sınıf ve meslekler için performans değerlendirme sisteminin getirilmesi bir gereklilik olarak belirmektedir. 11/1/2016 tarihli ve 29590 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği³¹ ile inceleme elemanları, Türk Kamu Yönetiminde pek de yaygın olmayan

performans değerlendirmesine tabi tutulmuşlardır. İnceleme elemanlarının her birinin üzerinde sorumluluğu kendisine ait işlemri bulunduğundan, performans değerlendirmesine tabi olmalarından ve incelemenin aşamaları için kanuni süreler belirlendiğinden dolayı esnek çalışmada verimsizlik riski inceleme elemanları için geçerli olmayabilecektir. Esnek çalışmada inceleme elemanının çalışamama riskini azaltmak amacıyla performans ölçümünde teşvik edici, ödüllendirici düzenlemeye gidilmelidir.

4.3- İnceleme Elemanının ve Grubun Sahip Olduğu Donanım-Yazılım

İnceleme elemanlarının hâlihazırda uzaktan çalışma altyapısına sahip yeterli yazılımları bulunmakta ancak donanımda sıkıntılar bulunmaktadır. COVID-19 sürecinde esnek çalışan inceleme elemanlarına dizüstü bilgisayarlar gerek batarya süreleri gerek bellek ve geçici bellek düşüklüğü gibi birçok sorun çıkarmaktadır. İnceleme elemanlarının dizüstü bilgisayarlarının yenilenmesi, bir e-denetim yazılımı olan VEDAS gibi programları kolaylıkla çalıştıracak nitelikte olması gerekmektedir.

4.4- Uzaktan Teknik Yardım

İnceleme elemanlarının Gruplarda çalıştığı dönemde bilişim sistemleri ile ilgili yaşadığı sorunları Grup Başkanlıklarında bulunan destek personeli ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığındaki teknik destek birimi aktif bir biçimde çözmektedir. Teknik yardım hususunda inceleme elemanları COVID-19 döneminde sıkıntılar yaşamış, teknik sıkıntıyı çözmek için zaman kaybıyla baş başa kalmıştır. Uzaktan çalışma esnasında yaşanan teknik aksaklıklara cevap verebilmek maksadıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında

²⁹ 23 Temmuz 1965 tarihli ve 12056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ 9 Kasım 1982 tarihli ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹ 11/1/2016 tarihli ve 29590 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

yer alan teknik destek birimi güçlendirilmeli, birime erişim ve uzaktan teknik yardım alma kolaylaştırılmalıdır.

4.5- İnceleme Elemanının ve Mükellefin BT Sahipliği ve Bilgisayar Okuryazarlığı

Pandemi şartlarında uzaktan çalışmada yaşanan sıkıntılar inceleme elemanının ve mükelleflerin BT sahipliğinin ve bilgisayar okuryazarlığının önemini gözler önüne sermiştir. İnceleme elemanına mesleğe girişte verilen eğitimde bilgisayar okuryazarlığı derslerinin yoğun olarak verilmesi, özellikle küçük yazılım-kurulumlarda kendi kendine yetmesi sağlanmalıdır. Mükellefin ve yasal temsilcisinin BT sahipliği ve erişimi kadar, mükellefin kullanım becerileri (ve eğilimleri) ile sosyo-ekonomik statüleri, kültürel sermaye düzeyleri ve bununla bağlantılı çevrimdışı dünyadaki kazanımları da önem arz etmektedir. Dezavantajlı mükellefler dikkate alınarak e-devlet ya da e-vergilemeye ilişkin web sayfalarının portal- ların kullanılmasında internet ücretsiz olmalıdır. Mükelleflerden bilgisayar sahipliği ve internet erişimi bulunmayanlara yönelik krediler, vergisel muafiyetler ve sübvansiyonlar geliştirilmelidir. Mükelleflere bilgisayar okuryazarlığı konusunda sertifika programları hazırlanmalı, bu hususta özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflerin eğitimine önem verilmelidir.

4.6- Uzaktan Kamu Hizmeti Vermenin Maliyeti

Uzaktan çalışma VDK Grup Başkanlıklarında oluşturulan ofis şartlarının benzerinin uzaktan çalışılan mekânda da sağlanmasını gerektirmektedir. Geniş bant internet bağlantısı, büro ve kırtasiye malzemeleri, ofis mobilyaları, aydınlatma, iklimlendirme gibi birçok çalışma altyapısının uzaktan çalışılan mekânda oluşturulması ciddi bir maliyet oluşturmaktadır. Bu nedenle uzaktan çalışacak inceleme elemanlarına esnek çalışma ödeneği verilmelidir.

4.7- Evde Hazırbulunuşluk/ Motivasyon

Grup Başkanlığında fiilen çalışan inceleme elemanının hazırbulunuşluğu, uzaktan çalışması haline göre daha yüksek olabilecektir. İnceleme elemanının hazırbulunuşluğunu sağlama ve motivasyonunun yükseltilmesi amacıyla gelişmiş ülkelerin esnek çalışanlara uyguladığı yöntemler yol gösterici olabilecektir.

4.8- e-Vergileme Aşamalarında Eksiklikler

Gerçekleştirilen yasal düzenlemeler ile 2020 yılından itibaren e-fatura ve e-defterin kapsamı daha da genişletilmiş olmasına rağmen, mükelleflerin tamamı dikkate alındığında mükelleflerin az bir kısmı e-fatura, e-defter kapsamında bulunmaktadır. Tarh zamanışı ve inceleme zamanışının beş yıl olduğu dikkate alındığında inceleme elemanlarınca incelenen mükelleflerin çoğunluğu e-fatura, e-defter kapsamında bulunmamaktadırlar.

Vergi incelemesi süreci yasal defter ve belgeler dışında birtakım bilgilerin de istenmesini gerekli kılmaktadır. Uzaktan çalışma esnasında e-posta ortamında istenen bu bilgilerin e-posta ortamında inceleme elemanına gönderilmesi durumunda vergi incelemesinin delillerinden biri olarak değerlendirilmesinin önü açılmalıdır. e-Tebliğatin mükelleflerin tamamını kapsayacak şekilde e-devlet kapısına taşınması yerinde olacaktır. e-Denetim kapsamında henüz Standart Denetim Dosyası çalışmalarının çok cılız olması, dolayısıyla mükellefler ve yasal temsilcilerinin Standart Denetim Dosyasını ya da e-fatura, e-defterlerini incelemeye e-ibraz edememeleri esnek çalışmayı sekteye uğratabilecektir. Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesi gereği vergi inceleme raporlarının delillendirilmesi için büyük önemi bulunan, mükellef veya yasal temsilcisi ile inceleme elemanının müştereken imzalamaları gereken Vergi İnceleme Tutanağının inceleme elemanlarının tamamı e-imza kullanıyor olmasına rağmen elektronik

imzalanamaması esnek çalışmanın önündeki engellerden biri olarak durmaktadır. Yine inceleme elemanlarının (rapor değerlendirme komisyonu, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu gibi) komisyon marifetiyle yürüttüğü iş ve işlemlere ait tutanakların tüm komisyon üyelerince e-imzalanamaması da esnek çalışmayı zorlaştırmaktadır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler ve bu gelişmelerin kamu yönetimindeki ve vergi idaresindeki izdüşümü e-devlet ve e-vergileme yaklaşımları, ülkemizde işverenin uluslararası rekabetle baş etmesi, çalışanın sosyal ihtiyaçlarına cevap verebilmesi amacıyla İş Hukuku'nda düzenlenen esnek çalışmayı, kamu çalışanları için de bir seçenek olarak ortaya koymaktadır. Tüm dünyayı ve ülkemizi etkisi altına alan “normal” i yeniden tanımlatan COVID-19 pandemisi göstermiştir ki her şeyden önce tabii afet, tehlikeli salgın hastalık, ağır ekonomik bunalım gibi olağanüstü hal ilanını gerektiren olgular, kamu çalışanları için de esnek çalışmayı değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. COVID-19 pandemisinde inceleme elemanlarının esnek çalışma deneyimlerini değerlendiren bu çalışmada, Türk Kamu Yönetimi'nde esnek çalışmanın kapısını aralamayı ümit ederek, sürecin eksiklerini ve aksayanlarını belirleyerek aşağıdaki somut öneriler belirlenmiştir:

- Kamuda esnek çalışmanın yasal altyapısı oluşturulmalıdır.
- İnceleme elemanlığı, performans ölçümü-ne tabi tutulması nedeniyle esnek çalışmaya uygun bir meslektir. Esnek çalışmada inceleme elemanının çalışamama riskini azaltmak amacıyla performans ölçümünde teşvik edici, ödüllendirici düzenlemeye gidilmelidir.
- İnceleme elemanının sahip olduğu donanım ve yazılımın geliştirilmesi gerekmektedir.

VDK ve Gruplar; inceleme elemanına esnek çalışma esnasında destek sağlayacak yazılım, donanım, insan kaynağı hazırlanmalıdır.

- İnceleme elemanına mesleğe girişte verilen eğitimde, bilgisayar okuryazarlığı dersleri yoğun olarak verilmeli, özellikle küçük yazılım-kurulumlarda kendi kendine yetmesi sağlanmalıdır.
- Dezavantajlı mükellefler dikkate alınarak e-devlet ya da e-vergilemeye ilişkin web sayfalarının, portalların kullanılmasında internet ücretsiz olmalıdır. Mükelleflerden bilgisayar sahipliği ve internet erişimi bulunmayanlara yönelik krediler, vergisel muafiyetler ve sübvansiyonlar geliştirilmelidir. Mükelleflere bilgisayar okuryazarlığı konusunda sertifika programları hazırlanmalı, bu hususta özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflerin eğitimine önem verilmelidir.
- Evde uzaktan çalışma için gerekli altyapıyı (internet, yazıcı, tarayıcı, fotokopi, aydınlatma, iklimlendirme gibi) hazırlamak mak-sadıyla inceleme elemanına esnek çalışma ödeneği verilmelidir.
- Evde uzaktan çalışan inceleme elemanının motivasyonunun artırılması, psikolojik hazırbulunuşluğuna katkı sağlamak amacıyla destek olunmalıdır.
- İnceleme zamanaşımının beş yıl olduğu dikkate alındığında, 2020'de genişletilen e-fatura, e-defterin kapsamı daha da genişletilmelidir.
- Uzaktan çalışma esnasında e-posta ortamında mükelleften istenen bilgilerin e-posta ortamında inceleme elemanına gönderilmesi durumunda, bunun vergi incelemesinin delillerinden biri olarak değerlendirilmesinin önü açılmalı, esnek çalışma döneminde bilgi isteme gerekliliği için VUK Madde 148 ve 256'da değişikliğe gidilmelidir.
- e-Denetim kapsamında mükelleflerin/Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SM-

MM) kullandığı programlara SAF-T standartları kapsamında Elektronik İnceleme Dosyası zorunluluğu getirilmeli, mükellefler ve yasal temsilcilerinin Standart Denetim Dosyasını ya da e-fatura, e-defterlerini incelemeye e-ibraz etmeleri sağlanmalıdır.

- e-Tebliğatin kapsamı genişletilerek, incelenen mükelleflerin tamamının e-tebliğ yapılabilecek olması sağlanmalı, e-tebliğ e-devlet portalı üzerinden yürümelidir. Dezavantajlı mükellefler dikkate alınarak e-devlet ya da e-vergilemeye ilişkin web sayfalarının portalların kullanılmasında internet ücretsiz olmalıdır. e-Tebliğ dolayısıyla mükellefe gönderilen kısa mesaj daha basit ve anlaşılır olmalıdır.
- e-İmza tüm mükellefler için zorunlu olmalı, Vergi İnceleme Tutanağının inceleme elemanı ve mükellefin (veya yasal temsilcisinin) birlikte e-imza ile imzalanabilmesi sağlanmalıdır.
- Yine inceleme elemanlarının (rapor değerlendirme komisyonu, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonu gibi) komisyon marifetiyle yürüttüğü iş ve işlemlere ait tutanakların tüm komisyon üyelerince e-imzalanması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKSÜMER, E. (2014). “e-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı:177. Haziran. ss: 32-42.
- AL, H. (2002). *Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi*. Bilimadamı Yayınları. Ankara. 319s.
- Avrupa Komisyonu. (2010). “European Commission Flexible Working Time Arrangements And Gender Equality-A Comparative Review Of 30 European Countries”. Luxembourg. Publications Office of the European Union. ss.119
- BAYRAM, S. (2010). “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Esnek Çalışma”. Vergi Raporu. Sayı:128. ss: 130-137
- BENK, S. ve KARAYILMAZLAR E. (2010). “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme”. Maliye Dergisi. Sayı:159. ss.137-154.
- ÇETİN, G. (2010). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”. Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt.2. Sayı:1. s.79-86.
- Dünya Bankası. “Ülkeler Bazında 2017’de İnternet Kullanan Bireylerin Yüzdesi”. (<http://wdi.worldbank.org>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2019.
- Dünya Sağlık Örgütü. “COVID-19 Pandemisi İstatistikleri”. (https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200816-covid-19-sitrep-209.pdf?sfvrsn=5dde1ca2_2). Erişim tarihi: 17 Ağustos 2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “2017 Faaliyet Raporu”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “2018 Faaliyet Raporu”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.
- KUMAR, K. (1999). *Sanayi Sonrası Toplumdan Postmodern Topluma Çağdaş Dünyanın Yeni Kuramları*. Çev. M. Küçük. Dost Kitabevi. Ankara. 263s.
- ÖZGEN F. B.; *Classification of Electronic Tax Services and Comparison of e-Tax Management Systems in the European Countries*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadiye İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C. 17. Sayı.1. 2012. s.63-80.

- MASUDA, Y. (1990). *Managing in the Information Society, Relasing Synergy Japanese Style*. Basil Blackwell. Oxford. 165s.
- Resmi Gazete. *Mevzuat*. (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.
- TAŞDEMİR, B. ve FINDIK, D. (2017). “Sayısal Bölünmenin Sosyo-Ekonomik Boyutu: Türkiye’de Yetişkinlerin Bilişim Teknolojileri Kullanım Becerileri ve Kültürel Sermaye İlişkisi”. Akdeniz Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi. 28. ss.39-59.
- TÜİK. “Girişimlerde Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması, Hanelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması 2017”. (<http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2017.
- ŞAHİN, A. ve ÖRSELİ, E. (Ed.) (2016). *Teoriden Uygulamaya e-Devlet*. Atlas Akademi. Konya. 252 s.
- TAŞOĞLU, J. ve LİMONCUOĞLU A. (2010). “4857 Sayılı Kanun Kapsamında Esnek Çalışma”. Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi. Cilt:2. Sayı:2. ss: 77-85.
- TİSK. (1994). “Çalışma Hayatında Esneklik”. TİSK Yayınları. No.10. Ankara
- TUNCAY, A. C. (1995). “Çalışma Süreleri ve İstihdam Türlerinde Esnekleştirme”. (Çalışma Süreleri). Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası. Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “2018 Faaliyet Raporu”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “VDK Mükellef Portalı”. (<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.
- WESSELS, C. (2017). “Flexible Working Practices, Erasmus Research Institute of Management”. Rotterdam. 196 s.