

T.C
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



**SEÇİLMİŞ ÜLKELER VE YENİ
GELİŞMELERLER IŞIĞINDA TÜRKİYE'DE
ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ**

Seda YILMAZ

TEZ DANIŞMANI
DR.ÖĞR. ÜYESİ Fatih ÇAVDAR

Edirne 2024

Tezin Adı: Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Elektronik Vergi Denetimi

Hazırlayan: Seda YILMAZ

ÖZET

Devletin ülkede kamusal mal ve hizmet sunumunda bulunabilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Kamu finansmanında gelir kaynağı olarak en çok başvuru alan yöntem vergilerdir. Türkiye’de devlet finansmanında kullanılan vergiler, mükelleflerin beyanına göre tahsil edilmektedir. Devlet, ülkemizde halen kullanılmaya devam eden beyan yöntemini basitleştirmek ve etkili bir şekilde kullanmak için birçok yenilik yapmaktadır. Öncelikle, sistemin doğru işlemlerini sağlayacak programlar oluşturulmalı ve mükellefler üzerindeki vergi baskısını kontrol etmek için etkin vergi denetim sistemleri geliştirilmelidir. Gelişen teknoloji ile birlikte, devletlerin denetim yöntem ve tekniklerinde değişimler yaşanmıştır ve özellikle, mükelleflerin gelişim ve uyum göstermesine yönelik yapılan çalışmalarda fazlasıyla artış olmuştur.

Çalışma kapsamında, Türkiye ve seçilmiş ülkelerin vergi denetimi ve elektronik uygulamalarında yaşanan gelişmelerin neler olduğuna değinilmiştir. Devlet, hizmet sunarken birçok unsuru göz önünde bulundurarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Başta, vergi sistemlerine uygun denetim yöntem ve teknikleri geliştirmektedir ve bunları elektronik uygulamalarla destekleyici nitelikte yapmaktadır. Sonuç olarak, yaşanan gelişmeler doğrultusunda devletin, kamu kurumlarına ve mükelleflere yönelik olarak sunduğu uygulamaların usul ve esaslarının kapsamının nasıl oluştuğu ve bu usul ve esasların etkin ve verimliliğine yönelik yaptığı çalışmaların neler olduğu değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı, seçilmiş ülke vergi sistemlerinde kullanılan elektronik uygulamaların vergilendirme ve denetim alanında ne gibi katkılar sağlandığı incelenmiştir. Mükellefler, vergilerini önceden vergi dairelerine giderek ve çeşitli aksaklıklarla karşılaşarak ödemekteydi. Ancak vergi ödemeleri, günümüzde vergi dairelerine gidilmesine gerek kalmadan bilgi ve iletişim

teknolojileri ile geliştirilmiş uygulamalar kullanılarak hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Denetim işlemlerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı, vergisel işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlayarak, denetim elemanlarının denetim işlemlerini kolaylaştırmış ve iş yükünü azaltmıştır. Ayrıca, defter ve belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu tespit edilmekte ve beyannamelerde belirtilmemiş olan vergiler, kayıt altına alınarak kayıtdışılığı azaltmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Elektronik Vergi Uygulamaları



Name Of Thesis: Electronic Tax Audit in Turkey in The Light of Selected Countries and New Developments

Prepared By: Seda YILMAZ

ABSTRACT

In order for the government to provide public goods and services in the country, it needs revenue. The most commonly used method for revenue in public finance is taxes. In Turkey, taxes used in government finance are collected based on taxpayers' declarations. The government is making many innovations to simplify and effectively use the declaration method still being used in our country. Firstly, programs that ensure the proper functioning of the system should be established, and effective tax audit systems should be developed to control the pressure of taxes on taxpayers. With advancing technology, changes have occurred in governments' audit techniques and methods, particularly with a significant increase in efforts aimed at taxpayers' development and compliance.

This study discusses developments in tax audits and electronic applications for Turkey and selected countries. When providing services, the government takes numerous factors into consideration when conducting its activities. It primarily develops audit methods and techniques suitable for tax systems and supports them with electronic applications. As a result, considering the developments taking place, an evaluation has been made regarding how regulations governing practices offered by the state to public institutions and taxpayers have come about and what efforts have been made to ensure their effectiveness. The aim of the study is to examine the contribution of electronic applications used in selected country tax systems to taxation and auditing. Taxpayers used to pay their taxes by going to tax offices and encountering various problems. However, now, without having to go to tax offices, tax payments can be made quickly using applications developed with information and communication technologies. The use of information and communication technologies

in auditing processes has facilitated the auditing processes of auditing personnel by ensuring that tax transactions are recorded and has reduced their workload. In addition, the accuracy of the information in the books and documents has been determined and taxes not stated in the declarations have been recorded, thus reducing informality.

Key Words: Audit, Tax Audit, Electronic Tax Applications



ÖNSÖZ

Devletin, kamu hizmeti sunumu için finansman kaynaklarına ihtiyacı vardır. Devletin en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergiler mükelleflerin beyanlarında belirledikleri tutarlara göre tahsil edilmektedir. Mükellefin beyanında, eksik veya hatalı bir bilgi sunması devletin gelirini azaltacaktır. Mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirirken, bildirdiği bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığının anlaşılması için devlet inceleme işlemleri yürütmektedir. Vergi denetimi, devlet hazinesine vergilerin eksiksiz olarak zamanında tahsil edilmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Vergi denetiminde, elektronik denetim uygulamaları kullanılarak, vergi idareleri tarafından vergilerin toplanma süreci en hızlı ve verimli şekilde gerçekleştirilmektedir. Devlet, vergi denetimindeki etkinliğini artırarak vergi gelirlerini de artırmaya çalışmaktadır.

Tez sürecinin her aşamasının hazırlanmasında, bilgi ve deneyimiyle bana yol gösteren, sağladığı rehberlik ve değerli önerileri için danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Fatih ÇAVDAR'a içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, süreç boyunca beni destekleyen, sabır ve anlayışı ile her zaman yanımda olan aileme sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR.....	xviii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Türleri	3
1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişim	4
1.1.2. Denetimin Türleri	5
1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	5
1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi	6
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	6
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim	7
1.1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetimi	7
1.1.2.2.1. İç Denetim	8
1.1.2.2.2. Dış Denetim.....	8
1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim	8

1.1.2.2.2. Kamu Denetimi.....	9
1.2. Vergi Denetimi Kavramı, Amaçları, Fonksiyonları, Özellikleri ve Teknikleri.....	9
1.2.1. Vergi Denetim Kavramı	9
1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları	11
1.2.2.1. Mali Amaç	11
1.2.2.2. Ekonomik Amaç.....	12
1.2.2.3. Sosyal Amaç.....	13
1.2.2.4. Hukuki Amaç	13
1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	14
1.2.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu.....	14
1.2.3.2. Önleme ve Düzeltme Fonksiyonu	14
1.2.3.3. Eğitim Fonksiyonu	15
1.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri	15
1.2.4.1. Hukuki Olma Özelliği	15
1.2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği	16
1.2.4.3. Dış Denetim Olma Özelliği.....	16
1.2.4.4. Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği	16
1.2.4.5. Yaptırımcı Niteliğe Sahip Olma Özelliği.....	17
1.2.5. Vergi Denetiminin Türleri	17
1.2.5.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	17
1.2.5.1.1. İç Denetim	17
1.2.5.1.2. Dış Denetim.....	18
1.2.5.2. Hukuki Bakımdan Vergi İncelemesi	19
1.2.5.2.1. Vergi İncelemesi.....	19

1.2.5.2.2. Yoklama	19
1.2.5.3. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi	19
1.2.5.4. İçerik ve Nedenlerine Göre Vergi Denetimi	20
1.2.5.4.1. Olağan Denetim.....	20
1.2.5.4.2. Olağanüstü Denetim	20
1.2.5.5. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi	20
1.2.5.5.1. Genel Vergi Denetimi.....	21
1.2.5.5.2. Özel Vergi Denetimi.....	21
1.2.5.6. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi	21
1.2.5.6.1. Tam İnceleme	21
1.2.5.6.2. Kısmi İnceleme.....	22
1.2.5.6.3. Sınırlı İnceleme.....	22
1.2.5.7. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımında Vergi Denetimi	22
1.2.5.7.1. İşyerinde İnceleme.....	22
1.2.5.7.2. Dairede İnceleme	22
1.2.5.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Vergi Denetimi	23
1.2.5.8.1. Toplu İnceleme	23
1.2.5.8.2. Münferit İnceleme	23
1.2.5.9. İncelemenin Akışı Bakımından Vergi Denetimi	23
1.2.5.9.1. İleriye Doğru İnceleme.....	23
1.2.5.9.2. Geriye Doğru İnceleme	24
1.2.5.10. Diğer Denetim Türleri Bakımından Vergi Denetimi	24
1.2.5.10.1. Vergi Tetkiki	24
1.2.5.10.2. Vergi Kontrolü.....	24
1.2.5.10.3. Teftiş.....	25
1.2.6. Vergi Denetim Teknikleri.....	25

1.2.6.1. Mali Tablo Analizi	25
1.2.6.2. Vergi Dairesinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma	26
1.2.6.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler.....	26
1.2.6.4. Aritmetik İnceleme.....	26
1.2.6.5. İşletme İçi Karşılaştırma	27
1.2.6.6. Karşıt İnceleme	27
1.2.6.7. Belgelerin İncelenmesi.....	27
1.2.6.8. Randıman İncelemesi Yapmak.....	28
1.2.6.9. Yoklama	28
1.2.6.10. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak	28

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

2.1. Vergi Denetiminin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi	29
2.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi	30
2.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	31
2.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi.....	32
2.1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Yetkisine Sahip Kuruluşlar.....	33
2.1.3.1.1. Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM)	33
2.1.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)	34
2.1.3.1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın Görev ve Yetkileri.....	34
2.1.3.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri.....	35
2.1.3.1.2.2.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları	36
2.1.3.1.2.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri	37

2.1.3.1.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığının Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar.....	37
2.1.3.1.3.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB).....	38
2.1.3.1.3.1.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Yapısı	38
2.1.3.1.3.2.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri.	39
2.2. Türkiye’de Denetim Yöntemleri.....	40
2.2.1. Yoklama	40
2.2.2. Vergi İncelemesi.....	42
2.2.2.1. Tanım, Amaç ve Kapsamı	42
2.2.2.2. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabii Olanlar	44
2.2.2.3. İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman	46
2.2.2.4. İncelemede Uyulması Gereken Esaslar	48
2.2.2.5. İnceleme Sürecinin Sona Ermesi.....	50
2.2.2.6. İnceleme Tutanağı	50
2.2.2.7. İnceleme Raporlarının İşlenmesi.....	51
2.2.2.8. Vergi incelemesinin Sonuçlanması	53
2.2.3. Arama / Aramalı İnceleme	54
2.2.4. Bilgi Toplama.....	57
2.3. Türkiye’de Elektronik Denetim Uygulamaları	59
2.3.1. Türkiye’de Elektronik Devlet ve Elektronik Denetim.....	60
2.3.1.1. Elektronik Devletin Kavram ve Yapısı	60
2.3.1.1.1. Elektronik Devletin Amaçları ve Sağlayacağı Faydalar.....	62
2.3.1.2.Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi ve Elektronik Vergi Denetimi ..	63
2.3.1.3. Mevzuatımızda Konu ile İlgili Yapılan Düzenlemeler	64
2.3.1.3.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler.....	64

2.3.1.3.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler	67
2.3.1.3.3. Diğer Kanunlarda Yapılan Düzenlemeler	69
2.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları.....	69
2.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Geliştirilen Elektronik Denetim Uygulamaları.....	71
2.3.2.1.1. Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri (VEDOP).....	72
2.3.2.1.2. VEDOP-1 (Birinci Aşama).....	73
2.3.2.1.2. VEDOP-2 (İkinci Aşama)	74
2.3.2.1.4. VEDOP-3 (Üçüncü Aşama)	75
2.3.2.1.5. VEDOP'un Alt Fonksiyonları	76
2.3.2.1.5.1. Elektronik Beyanname (E-Beyanname)	76
2.3.2.1.5.2. Elektronik Fatura (e-fatura)	78
2.3.2.1.5.3. Elektronik Arşiv (E-Arşiv)	79
2.3.2.1.5.4. Elektronik Bilet Uygulaması (E-bilet).....	80
2.3.2.1.5.5. Elektronik Yoklama (E-yoklama).....	80
2.3.2.1.5.6. Defter Beyan Sistemi (DBS).....	81
2.3.2.1.5.7. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması (E-SMM).....	82
2.3.2.1.5.8. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması (E-MM).....	83
2.3.2.1.5.9. Elektronik Banka Tahsilat İşlemi Sistemi (EBTİS).....	84
2.3.2.1.5.10. Elektronik Haciz (E-haciz)	84
2.3.2.1.5.11. Elektronik Tebligat Sistemi (E-Tebligat)	85
2.3.2.1.5.12. İnternet Vergi Dairesi (IVD).....	85
2.3.2.1.5.14. Elektronik İrsaliye (E-İrsaliye)	88
2.3.2.1.5.15. Özelge Otomasyon Sistemi.....	88

2.3.2.1.5.16. Takdir Komisyonu Otomasyon Projesi (TAKKOM)	89
2.3.2.1.5.17. Veri Ambarı Projesi (VERİA)	89
2.3.2.1.5.18. Merkezi Risk Analiz ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK).....	90
2.3.2.1.5.19. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)	90
2.3.2.1.5.20. KDV İadelerine İlişkin Diğer İşlemler (KDİVRA)	91
2.3.2.1.5.21. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)	92
2.3.2.1.5.22. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP).....	92
2.3.2.1.5.23. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gösterilmesi Sistemi (e-YMM)	93
2.3.2.1.5.24. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemleri (VEDOS)....	93
2.3.2.1.5.25. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)	94
2.3.2.1.5.26. Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemi Projesi (KETSİS)	94
2.3.2.1.5.27. Kurumsal Elektronik Belge Yönetimi Sistemi (KEYS) ..	95
2.3.2.1.5.28. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS).....	95
2.3.2.1.5.29. Akaryakıt Sektörü Teminat Takip Sistemi	96
2.3.2.1.5.30. İnteraktif Vergi Dairesi	97
2.3.2.1.5.31. Dijital Vergi Dairesi.....	98
2.3.2.1.5.32. Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS)	99
2.3.2.1.5.33. Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Yönetim Sistemi...	99
2.3.2.1.5.34. Dava Takip Programı (DATAP).....	100
2.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tarafından Geliştirilen E-Denetim Uygulamaları.....	100
2.3.2.2.1. Elektronik Teftiş Uygulamaları (E-Teftiş)	102
2.3.2.2.2. VDK-Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA).....	102

2.3.2.2.3. VDK-Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS).....	103
2.3.2.2.4. Dijital Denetim Projesi	104
2.3.2.2.5. Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz)	104
2.3.2.2.6. Bilgi İşlem Sistemine Yönelik Çalışmalar	105
2.3.2.2.7. Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)’ın Kapsamı	106
2.3.2.2.7.1. İncelemelerin VDK-RAS’ tan Gönderilmesi, Mükellef Seçimi ve Analiz Çalışmaları	108
2.3.2.2.7.2. Mükellef Bilgi Raporunun (MBR) Geliştirilmesi Amacıyla Yürütülen Çalışmalar.....	108
2.3.2.2.7.3. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetler ve Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile Mücadeleye Yönelik Çalışmalar	108
2.3.2.2.7.4. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Haksız ve Riskli İfadeye İlişkin Çalışmalar	109
2.3.2.2.7.5. Elektronik Ticaret (E-Ticaret) Konusunda Yapılan Çalışmalar.....	109
2.3.2.2.7.6. Akaryakıt Çalışmaları	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

3.1. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Denetimi.....	111
3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	111
3.1.1.1. ABD ‘de Vergi Sistemi	113
3.1.1.1.1. Gelir Vergisi	114
3.1.1.1.2. Kurumlar Vergisi.....	116
3.1.1.1.3. Satış ve Kullanım Vergisi.....	118

3.1.1.2. ABD’ de Vergi Denetimi	118
3.1.1.3. ABD’de Vergi Denetim Yöntemleri	122
3.1.2. Almanya	124
3.1.2.1. Almanya’da Vergi Sistemi	125
3.1.2.1.1. Gelir Vergisi	127
3.1.2.1.2. Kurumlar Vergisi	128
3.1.2.1.3. Katma Değer Vergisi	129
3.1.2.2. Almanya’da Vergi Denetimi	129
3.1.2.3. Almanya’da Vergi Denetim Yöntemleri	132
3.1.3. İngiltere	134
3.1.3.1. İngiltere’de Vergi Sistemi	135
3.1.3.1.1. Gelir Vergisi	136
3.1.3.1.2. Kurumlar Vergisi	138
3.1.3.1.3. Katma Değer Vergisi	139
3.1.3.2. İngiltere ‘de Vergi Denetimi	140
3.1.3.3. İngiltere’de Vergi Denetim Yöntemleri	142
3.1.4. Fransa	144
3.1.4.1. Fransa’da Vergi Sistemi	144
3.1.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi	145
3.1.4.1.2. Kurumlar Vergisi	147
3.1.4.1.3. Katma Değer Vergisi	148
3.1.4.2. Fransa’da Vergi Denetimi	149
3.1.4.3. Fransa’da Vergi Denetim Yöntemleri	152
3.1.5. Singapur	154
3.1.5.1. Singapur’da Vergi Sistemi	154
3.1.5.1.1. Gelir Vergisi	156

3.1.5.1.2. Kurumlar Vergisi.....	158
3.1.5.1.3. Katma Değer Vergisi	159
3.1.5.2. Singapur’da Vergi Denetimi	161
3.1.5.3. Singapur’da Vergi Denetim Yöntemleri	163
3.2. Seçilmiş Ülkelerde Elektronik Denetim ve Uygulamaları	164
3.2.1. ABD’de Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi.....	165
3.2.1.1. IRS Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar.....	166
3.2.1.1.1. IRS’nin Elektronik Uygulamaları.....	168
3.2.2. Almanya’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi.....	171
3.2.2.1. BZSt Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar	172
3.2.2.1.1. BZSt’nin Elektronik Uygulamaları	173
3.2.3. İngiltere’de Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi.....	174
3.2.3.1. HMRC Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar	175
3.2.3.1.1. HMRC’nin Elektronik Uygulamaları	177
3.2.4. Fransa’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi.....	179
3.2.4.1. DGFİP Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar	179
3.2.4.1.1. DGFİP’in Elektronik Uygulamaları	180
3.2.5. Singapur’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi.....	182
3.2.5.1. IRAS Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar.....	183
3.2.5.1.1. IRAS’ın Elektronik Uygulamaları.....	184
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	186
KAYNAKÇA.....	202

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: E-Fatura İstatistikleri (2018-2023)	78
Tablo 2: 2018-2023 E-arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı ve Toplam Düzenlenen Fatura Sayısı	79
Tablo 3: E-SMM Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ve Düzenlenen Belge Sayıları	82
Tablo 4: E-MM Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı ve Düzenlenen E-MM Sayısı	83
Tablo 5: E-Tebliğat Sisteminden Gönderilen Tebliğat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf Tutarları	85
Tablo 6: İnternet Vergi Dairesi 2018-2023 Yılları Arası Kullanıcı Sayısı	87
Tablo 7: 2018-2023 Yıllarında E-devlet Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayısı	87
Tablo 8: KDVİRA Sistemine İlişkin 2023 Yılı Verileri	91
Tablo 9: Gelir ve Kurumlar Vergisi İade Sistemi Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı	96
Tablo 10: 2023 Yılı Akaryakıt Sektörü Teminat Takip Sistemi Verileri	97
Tablo 11: İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılan Toplam İşlem Sayısı	98
Tablo 12: VDK-RAS Kapsamında Sistem Üzerinden İncelenen ve Analiz Çalışmalarındaki Risk Unsurlarına Tabi Tutulan Mükellef Sayıları	107
Tablo 13: ABD’de Vergi Türleri İtibariyle Toplanan ve İade Edilen Vergi Miktarları 2021-2022	114
Tablo 14: 2023 Yılı ABD Federal Gelir Vergisinde, Bekar Beyanları, Evli Çiftler ve Hane Reisleri İçin Uygulanan Oranlar	116
Tablo 15: ABD’nin Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki değişimi ve Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	117
Tablo 16: Almanya’da Federal, Eyalet ve Belediyelere Göre Toplanan Vergiler ..	126
Tablo 17: Almanya’da Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (£)	126
Tablo 18: Almanya’da Uygulanan Gelir Vergisi Tarife Oran ve Tutarları	127

Tablo 19: Almanya’da 2021 Yılında İşletme Büyüklüklerine Göre İncelenme Oranları	132
Tablo 20: İngiltere’de Vergi Gelirinin Gelir, Servet ve Harcamaya Göre Sınıflandırılması.....	135
Tablo 21: İngiltere’de 2020 Yılı Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Oranı.....	136
Tablo 22: İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....	138
Tablo 23: İngiltere’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Tarifesi	139
Tablo 24: İngiltere’de KDV’nin Uygulanacağı Konu ve Oranlar.....	140
Tablo 25: Fransa’da Vergi Gelirinin Gelir, Servet ve Harcamaya Göre Sınıflandırılması.....	144
Tablo 26: Fransa’da 2020 Yılı Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH’ye ve Vergi Gelirlerine Göre Oransal Olarak Dağılımı	145
Tablo 27: Kişisel Gelir Vergisi Kazançları ve Kapsamı	146
Tablo 28: Fransa’da Gelir Vergisi Tarifesi	147
Tablo 29: Fransa’da Farklı Vergi Mükellefler İçin Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları	148
Tablo 30: KDV’nin Kapsamını Oluşturan Vergi Türleri ve Oranları.....	149
Tablo 31: Singapur’da Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Olarak Başlıca Sınıflandırılması.....	155
Tablo 32: Singapur’da Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Singapur Milyon Doları)	156
Tablo 33: Singapur’da 2024 Yılında Yerleşik Olanlar İçin Uygulanacak Gelir Vergisi Tutar ve Oranları	157
Tablo 34: Singapur’da Başlangıç Vergisi ve Kısmi Vergi Muafiyeti Tutar ve Oranları	159
Tablo 35: KDV’nin Kapsamını Oluşturan Vergi Türleri ve Oranları.....	160
Tablo 36: IRS’ in Vergi Mükelleflerine Yönelik Hizmetleri.....	166
Tablo 37: IRS’nin Mükellefleri İçin Sunduğu Elektronik Vergi Uygulama Platformları ve İşlemlerini Kapsayan Programlar.....	168

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİS	: Bilgi İşlem Sistemi
BİT	: Bilgi İletişim Teknolojileri
BMF	: Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen)
BZSt	: Federal Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern)
CIT	: Katma Değer Vergisi
CMUK	: Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunu
DATAP	: Dava Takip Programı
DBS	: Defter Beyan Sistemi
DGFİP	: Direction Generale des Finances Publiques (Fransız Vergi İdaresi)
E-Arşiv	: Elektronik Arşiv
E-Belge	: Elektronik Belge
E-Beyanname	: Elektronik Beyanname
E-Bilet	: Elektronik Bilet
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilat İşlemi Sistemi
E-Defter	: Elektronik Defter
E-Denetim	: Elektronik Denetim
E-Devlet	: Elektronik Devlet
E-Filing	: Elektronik Beyanname Gönderme
EFTPS	: Electronic Federal Tax Payment System
E-Haciz	: Elektronik Haciz
E-İrsaliye	: Elektronik İrsaliye
E-Kayıt	: Elektronik Kayıt
ELSTER	: Elektronik Veyan ve Teftiş Sistemi (Electronische Steuererklärung)
EMKAS	: Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi
E-MM	: Elektronik Müstahsil Makbuzu
E-payment	: Elektronik Ödeme

E-Signature	: E-İmza
E-SMM	: Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
E-VDO	: Vergi Dairesi Otomasyonları
EVİS	: Engelli Vergi İndirim Sistemi
E-VİZ	: Elektronik Veri İbraz Sistemi
E-YMM	: Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gösterilmesi Sistemi
E-Yoklama	: Elektronik Yoklama
GEKSİS	: Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GIRO	: Otomatik Ödeme Sistemi (Great Idea for Refunds and Others)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİB-YBS	: Yönetici Bilgi Sistemi
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMRC	: İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs)
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IPP	: IRS Ödeme Planı (IRS Payment Plan)
IRAS	: Singapur İç Gelir İdaresi (Inland Revenue Authority of Singapore)
IRIN	: Entegre Bölgesel Bilgi Ağları (Integrated Regional Information Networks)
IRS	: İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Services)
ITZBund	: Federal Bilgi Teknolojileri Merkezi (Informations Technik Zentrum Bund)
IVD	: İnternet Vergi Dairesi
KDİVRA	: KDV İadelerine İlişkin Diğer İşlemler
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEKTİS	: Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemi Projesi
KEYS	: Kurumsal Elektronik Belge Yönetimi Sistemi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

MAR	: KDV İadesi Makro Analiz Raporu
MERAK	: Merkezi Risk Analiz ve Katmanlaştırma Modeli
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
MOF	: Maliye Bakanlığı (Minstry of Finance)
MRB	: Müfettiş Bilgi Raporu
MTD	: Verginin Dijitalleştirilmesi (Making Tax Digital)
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation For Economic Co Operation And Developent)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RİTAP	: Risk İade Takip ve Analiz Programı
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
SBD	: Sahte Belge Düzenleme
SBK	: Sahte Belge Kullanma
SMM	: Serbest Meslek Makbuzu
TAKKOM	: Takdir Komisyonu Otomasyon Projesi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDK-RAS	: Risk Analiz Sistemi
VDK-SİGMA	: Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı
VDK-VEDAS	: Vergi Denetim Analiz Sistemi
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri
VEDOS	: Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı
VİUUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
NAO	: Ulusal Denetçi Ofisi (National Audit Office)
AGO	: Genel denetçi Ofisi (Audidor-General's Office)

GAO : Devlet Hesap Verilebilirlik Ofisi (Government Accountability Office)

TIGTA : Hazine Denetleme Memuru Vergi İdaresi (Treasury Inspector General for Tax Administration)

UMUÇ : Uluslararası İç Denetim Standartları, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi



GİRİŞ

Devlet, ülkesi içerisindeki kişilerin, sosyal ve güvenli bir hayat standardına göre yaşamasını sağlamakla görevlidir. Bir devletin devamlılığı, ancak ülkesi için sunduğu kamu hizmeti ile mümkündür. Devletin, ülkeye hizmet sunabilmesi ve sunduğu hizmetlerin devam edilebilir nitelikte olabilmesi için, bütçenin en önemli unsurunu oluşturan vergiler oldukça önemlidir. Devletin, gelir kaynağının büyük bir kısmı vergilerden oluşur. Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla, mükelleflerin gelir, servet ve harcama gibi unsurları üzerinden cebren tahsil edilmektedir. Söz konusu vergiler, mükellef beyanlarına göre tahsil edilmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin beyanında doğruyu yansıtıp yansıtmadığını anlamak ve vergilerin doğru bir şekilde tahsil edilip edilmediğini tespit etmek için etkin vergi denetimine ihtiyaç doğmuştur. Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin fazlalığından kaynaklı olarak baskı hissetmeleri, vergi vermekten kaçınmasına, hata ve hileli durumlara başvurmaya veya vergi kanunlarında yer alan boşlukların daha cazip hale gelmesine neden olacaktır. Bu durum devletin gelirinde azalış yaşanmasına ve sunduğu kamu hizmetlerinde etkinliğin ve verimliliğin düşmesine neden olacaktır. Devletin, mükellefe yönelik üzerindeki bu baskıyı azaltıcı nitelikte hissedeceği güven ve teşvikler sağlanmalı ve vergi denetimini etkin kılacak programlar sunulmalıdır. Vergi idaresine gitmeden bilgi ve iletişim teknolojileri ile geliştirilmiş uygulamalar, mükelleflerin denetlenmesini kolay hale getirecektir ve işlemlerde hız ve etkinlik kazandırılacaktır. Ayrıca, mükellefin vergi dairesine gitmesine gerek kalmadan beyannamesini gönderebilmesi emek ve zaman tasarrufu sağlayacaktır ve böylece gönüllü uyumu ve denetim işleminin etkinliğini artıracaktır.

Giderek yaygınlaşan teknolojiye değişim ve gelişimler, devletlerinde dikkatini çekmiştir. Devletin teknoloji ile geliştirilmiş uygulamalar sunması, hem kurum ve kuruluşlarının hem de vatandaşların yaşam alanını en iyi hale getirecektir. Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte devlet, vergi idaresinin iş ve işlemlerinde en verimli çıktıyı en az maliyetle nasıl gerçekleştireceğine odaklanmaktadır. Buna

yönelik geliştirilen elektronik uygulamalar sayesinde, vergi denetimi işlem ve hızında yaşanan etkinlik ve verimlilik devletin gelir kaynaklarını önemli ölçüde etkileyecektir. Mükelleflerin bilinçlendirilmesi için teknolojinin kullanıldığı hizmet alanlarının yaygınlaşması, mükelleflerin uyumlu hale gelmesini sağlayarak yapılan denetimlerin sonucunda vergi gelirlerinde yaşanan pozitif gelişmeleri ortaya koyacaktır.

Devletin gelir kaynağı olan vergileri hangi yöntem ve tekniklerle elde ettiği bu çalışmanın önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak denetim ve vergi denetimi kavramı ve tarihsel gelişimi, amaçları, fonksiyonları, özellikleri, türleri ve teknikleri ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de vergi denetimi ve geliştirilen elektronik vergi denetim uygulamalarının neler olduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca, bu bölümde Türkiye’de vergilerin dayanağının hangi kanunlardan oluştuğu ve vergi denetim sürecinde idare ve vergi mükellefi arasındaki elektronik kayıt ve belgelerin kullanılabilirliğinin hangi uygulamalarla gerçekleştirildiği anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde ise, seçilmiş ülkelerin vergi denetimi ve elektronik vergi denetim uygulamaları olarak mükelleflere yönelik yapılan çalışmaları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

Denetim kavramı ilk duyulduğu anda birey ve toplum üzerinde bir baskı, otorite ve güvensizlik düşüncesi oluşturmuş ve gündelik yaşam içerisinde de değişik anlamlar yüklenerek fazlaca kullanılan bir kavram olarak gelişim göstermiştir (HUD, 2013: 5). Denetim, birey hak ve özgürlükleri temelinde belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı ve denetim sistemindeki sürekliliğin sağlanıp sağlanılmadığının gözetilmesini ifade eder. Aynı zamanda var olan kurumların sağlıklı olarak işlemesi ve hayat bulması için de ihtiyaç duyulan bir kavram olarak ortaya çıkmıştır (Erol, 2010: 26). Denetim, ortaya çıkabilecek herhangi bir risk varlığını önceden belirleyerek bu oluşumları ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Bu bölümde, genel olarak denetim

kavramı, tarihsel gelişimi, türleri, yöntemleri ve fonksiyonları gibi başlıklar değerlendirilecektir.

1.1.Genel Olarak Denetim Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Türleri

Denetim “Audit” kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Kelime anlamı işitmek, dinlemek gibi anlamlara gelen “Audire” eyleminden türetilmiştir (Türedi, 2001: 1). Denetim, bir kuruluşun çalışma ve faaliyetlerinin daha önceden belirlenen amaçlara yönelik gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceleyerek, kayıt ve raporların elde edilmesini sağlama işlemidir (Bozkurt, 2013: 57).

Denetim, ekonomik faaliyet ile olaylar hakkındaki iddialara ilişkin kanıtları nesnel bir şekilde elde etme ve değerlendirme, bu iddialar ile kanunlar arasındaki uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için sistematik bir süreç olarak tanımlanır (Winters v.d., 1999: 1).

Kişiler ve işletmeler, hayatları boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetler içerisinde yer alan bilgilerden bazılarını belirli yerlerle paylaşmaktadır. Yetkililer, yönetiminden sorumlu tutulan kurum ve kişileri, kendi oluşturduğu düzen içerisinde gerçekleştirilen faaliyetleri hakkında bilgi erişimi istemektedir. Gerekli birimlere verilen bilgilerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığı; ihtiyaç dahilinde, belirlenmiş olan içeriğe uygun denetim işleminin yapılıp yapılmadığının netleştirilmesi temel bir ihtiyaç olmaktadır. Özel olarak gerçekleştirilen vergi denetimi gereksinimi ise, vergi toplayıcısı olan devlet ve onun adına vergi yönetiminde belirlenmektedir (Şeker, 1994:7). Diğer deyişle denetim; devlet, kurum ve birey gibi varlıklar arasında meydana gelebilecek güvensizlik, baskı oluşumu ve çekinme gibi davranışlarda ortaya çıkabilecek tutumları ortadan kaldırma veya engelleme durumu olarak ifade edilmektedir.

Tüm bunlardan denetimin aslında nesnel verilere dayandığı ve sistematik bir süreçten geçerek bu işlemlerin yürütülmesi için planlanmış bir tutumun varlığını

ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Bu tutum, objektif olarak kanıta ulaşmayı ve yorumlamayı içermektedir. Buradaki faaliyetler denetçiler tarafından araştırılarak kanıtların uygun ve objektif bir geçerliliğinin olup olmadığına karar vermektedir (Messier, 1997:8). Denetim, işletmenin finansal etkinliklerini ve buna yönelik faaliyet bilgilerini, daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu tespit edilerek, faaliyetlere ilişkin bilgilerin rapor olarak sunulması sistemini ifade eder. (Kepekçi, 2004: 1).

1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişim

Denetimin tarihsel gelişimine ilişkin denetim faaliyetinin kesin olarak ne zaman başladığı belli olmazken ve kayıtlı veri bulunmazken, geçmiş dönemlerden beri denetim mesleğinin yapıldığı ile ilgili bilgiler yer almaktadır (Organ, 2008: 6). Tarihsel süreç içerisinde yapılan araştırmalarda, denetimin özünün M.Ö. 3000’li yıllarda Ninova eyaletine kadar uzandığı belirlenmiştir. Arkeolojik yapıtlardan elde edilen içeriklere göre, eski Mezopotamya’da egemenliği devam eden kralların, kraliyet tahıllarının yer aldığı yiyecek depolarının sayımını yapmak ve sayımını yapan görevlileri kontrol etmek için katiplerine yetkiler vermişlerdir. Bu durum, kamu mallarına bağlı hesapların ve devlet idaresindeki eylemlerin denetiminin başlangıcını oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2009: 573).

İlk çağda, Mısır medeniyetinde verginin tahsil edilmesi için özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından, tarım ürünlerinin denetiminin sağlanması istenmiştir. Atina’da maliyecinin hesaplarını kontrol eden ve usulsüzlükleri ortaya çıkaran denetim yapıları meydana gelmiştir. Roma İmparatorluğu zamanında kamu maliyesinde denetimi yapan denetçiye “kester” adı verilmiştir. Denetim unvan olarak ilk kez on dördüncü yüzyılın başlarında (1289) İngiltere’de kullanılmış ve işlemleri gerçekleştiren tahsildarların hesapları, denetçiler tarafından incelenmeye alınmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 27).

Geçen her dönemin kendine göre mali sorumluluk ve kaynak kullanım teknikleri değişim göstermiştir. Diktatörlüğün var olduğu dönemde denetçinin görevi, toplanacak olan verginin tam olarak toplanmasını sağlarken, merkantilizmin egemen olduğu dönemlerde; uluslararası ticaretin gerçekleşmesinde artış, gerekli işlemlere yönelik muhasebe yapılması eylemleri, denetçinin varlığını gerekli kılmıştır. Denetçi burada gider yapan bireye, işlem miktarı ve konusunu okutarak, düzenlenmesi gereken konular hakkında düşüncesini ifade ederdi (Kubalı, 1999: 33).

Denetimin gelişimi, sanayi devriminden günümüze kadar amaç ve kapsam olarak sürekli gelişim göstermiştir. Denetimin gelişim gösterdiği bu süre zarfında, ulaşmak istenen amaçları arasında hata ve hilelerin ortadan kaldırılması olduğunu söyleyebiliriz. Bunun ardından, 900'lerden günümüze gelinceye kadarki süreçte, finansal tabloların uygunluğunun araştırılması diğer bir önemli amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada, ihtiyaç duyulan bilgiler için, belge ve kayıtların kullanılmaya başlanmasıyla birlikte denetim, günümüzde finansal verilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesi ve bilgi işlem sistemleri gibi programlara dönüşüm göstermiştir (Çavdar, 2021: 10-11). Denetim kavramı, yıllar itibarıyla sürekli gelişim göstererek, ardından bugünkü belirttiğimiz ifade edilen özelliklerine kavuşmuştur.

1.1.2. Denetimin Türleri

Denetim, amacına göre denetim ve denetçinin statüsüne göre denetim olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Günümüzde birçok kuruluş giderek faaliyet alanını genişletmekte ve bunu bir amaç doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Bu faaliyetleri sistematik olarak gerçekleştirmek için amacına yönelik denetim türleri; mali tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört başlık altında ayrıma tabi tutulabilir.

1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

Mali tablo denetimi, mali tabloların incelenerek, faaliyet sonuçları hakkında işlemlerin doğru bilgiyi verip vermediğinin, işlemlerin mevzuata ve alt düzenlemelere uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir (Çavdar, 2021: 12). Mali tablolarda denetim yapılmasında amaç, konu kapsamındaki ilgili kişilere sunulan tüm bilgilerin, oluşturulması istenilen tablo içeriklerindeki amaç ve kurallara yönelik belirlenen standartlara uygunluğunu incelemektir. Bu kriteri belirleyen faktör ise, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (Erdoğan, 2006: 3).

Etkin bir vergi denetiminde mali tablolar araç olarak kullanılır ve bu mali tablolardan verimli çıktılar elde edebilmesi için vergi denetimi ile kontrol edilerek, tabloların nasıl faydalı olacağının farkında olunması gerekir (Arabacı ve Çavdar, 2018: 180).

1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, yürütme işlemini yapan yöneticilerin, üst düzey birimlerce veya kamu kurumlarınca konulmuş kurallara uygun davranıp davranmadıklarını takip etmeyi hedefler. Uygunluk denetimi, iç denetçileri ve kamu denetçilerini ilgilendirirken aynı zamanda mali tablo denetimine de fayda sağlamaktadır (HUD, 2013: 15). İşletmelerde gerçekleşecek faaliyetlerin, bünyesinde barındırdığı eylemlere uygun olarak çalışıp çalışmadığını, faaliyet ve uygulamaların Vergi Usul Kanunu (VUK) ile faaliyet alanını içeren mevzuattaki diğer hukuk kurallarıyla uygunluğunun denetlenmesi işlemleri, uygunluk denetimi ile yapılmaktadır (Güçlü, 2005: 5). Burada, denetçi veya denetçiler tarafından elde edilen belgeler ile yapılan ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyanların tutarlı olması beklenir.

1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, kurum veya kuruluşun faaliyeti ve etkinliklerinin ölçülmesi sonucunda, elde edilecek çalışma verilerinin önceden belirlenmiş hedeflere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirleme işlemidir. Faaliyet denetimini gerçekleştiren iç denetçiler, amaç olarak işletmenin başarısını kontrol ederken aynı zamanda kaynakların etkin olarak kullanılıp kullanılmadığını da belirlemektedir (Gücenme, 2004: 3). Faaliyet denetiminde kurumun etkinlikleri nesnel verilere dayandırılarak değerlendirmeye alınır. Kurumun etkinlik çıktısının yeterliliği, daha iyi sonucun nasıl elde edilebileceğine yönelik öneri ve tekliflerde bulunulması ile sağlanır (Başpınar, 2004: 38). Yani faaliyet denetimi, bir kuruluşun çalışmalarında yer alan belli bir dönemin verilerini ele alarak, performans ve verimliliğin kontrol edilmesini sağlamaktadır.

1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belirli bir bilgi kullanıcısı için belirli bir konuda yapılan denetim işlemlerini oluşturur (Organ, 2008: 9). Özel amaçlı denetimde, önceden belirlenen konular doğrultusunda, denetim işlemini gerçekleştirecek kişilere aktarılan bilgi sayesinde, denetim işlemini daha kolay yapmaları sağlanmaktadır. Özel amaçlı denetimlerde, gerçekleştirilen faaliyetlerde, kuruluşların mali tablolarındaki verileri ve bunları destekler nitelikte olan defter ve kayıtlarına bakılır (Türedi, 2001: 18). Özel amaçlı denetim daha çok belirli konularda, yönetim içerisinde bulunan kişilere bilgi sağlamak amacıyla yapılmaktadır.

1.1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetimi

Denetçinin statüsüne göre denetim, iç denetim ve dış denetim olarak ele alınmaktadır. Dış denetimi de kendi içerisinde bağımsız dış denetim ve kamu denetim başlıkları altında incelenecektir.

1.1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak için gerçekleştirilen bağımsız danışmanlık çalışmasıdır (OECD, 2010: 70). İç denetimde gerçekleştirilen etkinliklerin konusunu, işletmenin tüm faaliyetleri oluşturmakta ve bu faaliyetlerle birlikte, işletmenin kendi içerisinde belirlediği standartlara ve düzene uygunluğunun kontrolü amaçlanmaktadır. İç denetimde, denetçinin denetimi yürütebilmesi için yasal düzenlemelerle belirtilmiş herhangi bir şart yoktur ve denetçi denetimini genel olarak yönetim tarafından belirlenen yerde gerçekleştirmektedir ve atamaları da aynı şekilde yönetim tarafından yapılmaktadır (Yılancı, 2015: 14). İç denetimde gerçekleştirilmek istenen, işletme içerisindeki faaliyetlerde verimliliğin sağlanmasıdır ve buna yönelik karlılık artışını oluşturmaktır.

1.1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, işletmenin bünyesinde yer almayan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Kendi içerisinde bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim; yasalarla düzenlenen ilke ve kurallara uygun olarak yapılan denetim şeklidir. Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak işletmeden bağımsız, kendi adına veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetim elemanlarınca gerçekleştirilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018:32). Bağımsız denetçiler, dış denetçi olarak da ifade edilen serbest muhasebe uzmanlarıdır. Bu denetçilerin önemli bir özelliği denetimini yaptıkları kuruluş ile çalışmaya dayalı herhangi bir ilişkisi olmamasıdır (Kardeş, 1996: 8). Finansal raporlarda, hatalı veya hileli durumların ortaya çıkarılması, bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve tüm bunların raporlarda belirtilmesi işlemi, bağımsız

dış denetim denetçileri tarafından gerçekleştirilir. Bu denetçiler, denetim görevlerini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek bilgiye sahip kişilerdir.

1.1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamunun faydasını sağlayacak şekilde, devlet kurumlarına bağlı olarak yetkilerini ilgili kanunlardan alan denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleridir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 38). Bu bağlamda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)'ye bağlı faaliyet gösteren vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini kamu denetimine örnek olarak gösterebiliriz. Diğer bir ifadeyle, kamu denetimini, yasalara ve belirlenmiş yönergelere dayanarak, kamu adına çalışanlarının gerçekleştirdiği denetim faaliyeti oluşturmaktadır.

1.2. Vergi Denetimi Kavramı, Amaçları, Fonksiyonları, Özellikleri ve Teknikleri

Devletin önemli gelir kaynaklarından biri olan vergiler, üzerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerden hukuki cebir altında, karşılıksız ve zorunlu olarak alınan ekonomik değerlerdir. Mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirip getirmediği etkin bir vergi denetimi sistemini gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle vergi denetimi kavramı sonrasında amaçları, fonksiyonları, özellikleri ve teknikleri gibi konulara bu başlık altında yer verilecektir.

1.2.1. Vergi Denetim Kavramı

Vergi denetimi, denetlenecek öğelerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini bulmak için kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların incelenerek sonuçlarının ilgili yerlere bildirilmesi işlemidir (Beşel, 2017: 68). Vergi denetimi ile ilgili olarak yapılan tanımlarda iki unsur dikkat çekmektedir. Bunlardan birincisi, vergi

denetiminde mükelleflerin denetlenmesi iken ikincisinde, yükümlüler ile birlikte gelir idaresinin de denetlenmesidir (Çavdar, 2016: 12).

Vergi denetiminin mükelleflerin denetlenmesi olduğunu düşünenlere göre;

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim konusunda uzmanlaşmış görevlileri tarafından, yükümlülerin vergi borcunun ortaya çıkacağı ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesidir (Pehlivan, 1986: 33). Diğer bir ifadeyle, vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerine uygun hareket edip etmediğinin, vergi idaresi tarafından tespit edilmesidir (Başpınar, 2009: 66).

Vergi denetiminin gerek mükellefler gerekse de gelir idaresinin denetlendiğini savunan görüşe göre, vergi denetimi ise; ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında eksiksiz olarak ödenmesini sağlayıp, gelir idaresini ve mükelleflerin kanundan doğan yükümlülüklerinin yerine getirip getirmediğini araştırmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi denetimi, mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergiyi, mükellefin defter ve belgelerine dayanarak gerektiğinde, mükellefin ilişkisi bulunan başka işletmelerde incelemeler yaparak, araştırılıp saptanmasıdır (Sarılı, 2003: 62-63).

Diğer bir ifadeyle, vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından uygulanan, ödenmesi gereken vergi tutarının tam ödenmesini sağlamaya yönelik birçok tedbir ve teknikleri içeren ve devamlılık özelliği olan kavramdır. Bununla birlikte, vergi yasalarıyla vergiye tabi tutulmuş yükümlü ve işlemlerin tam olarak anlaşılabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlünün yürürlükteki mevcut vergi sistemine olan davranışlarının belirlenmesine yönelik olarak, vergi dairesince yapılan tüm işlemler vergi denetiminin kapsamında yapılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51).

Vergi denetimi yapılması, vergiye ilişkin oluşabilecek olumsuz tutum ve davranışları ortadan kaldırılarak vergide adaleti sağlamaktadır. Böylelikle kamu kurumlarının vergiye olan etkisi ve sahası önemli oranda genişleyecektir (Sandalcı,

2019: 303). Vergi denetimi, mükelleflerin ve idarenin vergi kanunlarının belirlediği sınırlar dahilinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde vergilendirilmesi muhtemel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesini hedefler, ayrıca uygulamada karşılaşılan problemlerin çözülmesine yönelik vergi sistemine farklılık teklif edebilme işlevlerine de sahiptir (HUD, 2013: 96).

Vergi denetimi, kamu tarafından yapılsa da tarafsız bir özelliğe sahiptir. Vergi denetçileri tarafından yapılan denetim neticesinde tarh ve tahsil edilen vergilerin ödevlilerine, gerektiğinde iadesinin ve terkininin yapılması söz konusu olabilmektedir (Akbiyık, 2005: 92). Vergi denetimi, vergi yükünün ortaya çıktığı durumlarda mükelleflere yönelik başvurulmuş bir yöntem olsa da genellikle içerisinde idarenin denetimini de almaktadır (Şeker, 1994: 9).

1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin en temel amacı gelir elde etmektir. Bunu da etkin bir denetim sistemi oluşturarak sağlayacaktır. Ayrıca vergi denetiminin; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere dört amacı bulunmaktadır.

1.2.2.1. Mali Amaç

Vergi denetimi öncelikle ek gelir sağlama amacına yönelik bir uygulamadır. Bu devletin gelişen toplumsal yapıya karşı yüklenmiş olduğu ekonomik ve sosyal görevleri yerine getirmek istemesi nedeniyle ortaya çıkan bir amaçtır. Mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır (Arıca ve İyibil, 1985: 3-4). Bu yüzden vergi denetiminin en önemli amaçlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılarak, devletin vergi gelirlerinde meydana gelen kayıp geri kazanılmaktadır.

Vergi denetiminin mali amacı, gelir kaybını önlemek ve devlete gelir sağlamaktır. Bu geliri sağlamak için öncelikli olarak, kullanılabilir geliri azaltan vergi kaçakçılığı ile mücadele etmelidir. Vergi kaçakçılığı, birden fazla faktörün etkisiyle meydana gelmektedir. Vergisini ödeyen mükellefin, verginin nasıl ve nerede kullanıldığını bilmemesi durumunda duyduğu endişe, vergi kanunlarının yeterli seviyede güven vermemesi ve verginin ödenmesiyle bireyde bir gelir azalışı meydana gelmesi gibi durumlarla karşılaşıldığında vergi kayıp ve kaçığı olaylarına yönelecektir ve böylece elde edilebilecek vergi oranında büyük kayıpların gerçekleşebileceği göz ardı edilemez noktaya gelecektir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 52). Tüm bu durumlarla en etkin mücadele yöntemi, vergi denetiminin gerçekleştireceği eylemler olmaktadır. Mali amaçta en önemlisi, vergilerin verilmemesine yönelik faaliyetlerin varlığının tespiti ve buna yönelik tespit edilen eylemlerle, etkin mücadele yollarından biri olan etkin vergi denetimi kullanılmasıdır.

1.2.2.2. Ekonomik Amaç

Vergi denetiminin mali amacının yanında, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olmak gibi ekonomik amaçları bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 53).

Ekonomik amaç içerisinde devletin yapmış olduğu faaliyetlerin temelinde sürdürülebilirlik ele alınmaktadır. Yani sağlıklı bir hizmet sunumu için kamu bütçesinde gelirlerinin giderlere göre mutlaka artırılması gerekmektedir. Devletin temel gelir kaynağı olan vergilerde geri ödenme durumu olmaması bütçedeki gelirin artırılması açısından ayrı bir avantajdır. Bazen yetersiz vergi politikaları mükelleflerde oluşan vergi bilincinin azalmasına sebep olmaktadır. Bu düşüncenin temelinde yatan sorun vergide adalet, eşitlik ve faaliyet alanı kullanımının bilinmemesinden kaynaklanmaktadır. Vergilerin uygulanma alanları ve kayıtdışı faaliyetlerin denetim altına alınması, adaletin var olduğunu düşündürecektir. Devlete ödenecek olan vergilerin adaletli olarak ödenmesiyle kamu giderlerinin yapılması ekonomiyi etkileyecektir (Paksoy ve Bakan, 2010: 151). Devletler, kişilerin gelir düzeylerini ve ekonomik kararlarını olumlu veya olumsuz olarak etkilemek amacıyla vergi

politikalarını kullanabilirler. Verginin gerekliliği doğrultusunda kullanılmasıyla istenilen etkilerin oluşturulması mümkündür.

1.2.2.3. Sosyal Amaç

Devlet vergiyi kişilerin gelirlerine yönelik olarak ödeme gücü ilkesine göre alırken, temel amacı gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Yani burada esas alınan ödeme gücü ifadesi herkesin gelirine göre vergilendirilmesi durumunu ifade eder. Fakat bu durumun doğruluk payının bilinmesi ve gerçekleştirilmesi için etkin bir vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü kişilerin gelirlerinin doğru şekilde beyan edilip edilmediği bilinmemektedir. Vergi mükellefleri üzerine düşen vergiden rahatsızlık duyarak kaçırma yöneliminde bulunmaktadır. Tüm bu durumların yaşanmaması ve gelir dağılımında adaletin sağlandığı bir ortamın oluşturulması için öncelikli olarak etkin bir vergi denetim sisteminin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

Gerçekleştirilecek vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçağı tamamen önlenmese de önemli ölçüde azalma meydana gelecektir. Bununla birlikte, vergiler toplanırken gelirler üzerinde önemli ölçüde dengeli bir dağılım gerçekleşmektedir. Yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime doğru bir vergi aktarımı sağlanarak, düşük gelir grubunun sosyal refahında artış yaşanacaktır (Çavdar, 2021: 25).

1.2.2.4. Hukuki Amaç

Kamu hukuku içerisinde yer alan vergi denetimleri, vergi kanunu mevzuatına göre yapılmaktadır. Mevzuata göre konulmuş vergilerin uygulanması, devletin egemenlik gücünün bir göstergesidir. Bir neden gözetmeksizin devletin yürürlüğe koyduğu vergi ve benzeri uygulamaları, kişiler üzerinde herhangi bir olumsuz düşünceye sebep olmayacak şekilde uygulanmalıdır. Bu ise etkin bir vergi denetim sistemi ile gerçekleştirilebilir (Savaş, 2000: 6). Anlaşılacağı üzere, hukuki kurallar çerçevesinde oluşturulan vergiler, yine aynı şekilde kanuni çerçeve içerisinde belirlenmiş yöntemlerle toplanmalı ve denetimi de hukuka uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetimi gerçekleştirilirken, araştırma ve bulma, düzeltme, önleme ve eğitim başta olmak üzere bazı fonksiyonları bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar aşağıda başlıklar altında ele alınacaktır.

1.2.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Araştırma ve bulma fonksiyonu yükümlülerin vergi ile ilgili yaptıkları hataları ve yanlışları araştırır ve belirler. Tespit edilen bu hatalar, vergi kanunlarına yönelik mevzuatta bulunan ceza ve muamelelere göre yaptırıma tabi tutulur. Bu yaptırım, denetimde meydana gelmiş olayların gerçekleşmesinden sonra yapılır (Savaş, 2000: 7). Kısacası, denetim içerisinde yer alan araştırma ve bulma fonksiyonu, vergi mükelleflerinin kayıt ve belgelerinde yer alan işlemlerinin, bilerek veya bilmeyerek yaptığı hataları önlemeye yönelik olarak yapılmaktadır. Araştırma ve bulma fonksiyonu, vergi denetim fonksiyonlarının en önemli basamağını oluşturmaktadır.

1.2.3.2. Önleme ve Düzeltme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, hata ve hileli durum meydana geldikten sonra bunu ortaya çıkarıp cezalandırmak yerine, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırarak, bunların yapılmasını önleyici etkiler oluşturmayı amaçlar (Organ, 2008:44). Vergi denetimi sonunda uygulanması gereken ceza, özellikle mükellefler açısından caydırıcı özellik göstermektedir. Cezalandırılma kaygısı vergi kayıp ve kaçaklarına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin önemli oranda azalmasına neden olmaktadır (Arıca ve İyibil, 1985: 5).

Düzeltilme fonksiyonu ise denetim elemanlarının denetim sırasında vergi mükelleflerine vergi mevzuatı kapsamında gerekli bilgilendirmeyi yapması ve konu kapsamında dikkat edilmesi gereken diğer unsurları açıklamasıdır (Çavdar, 2017: 18).

1.2.3.3. Eğitim Fonksiyonu

Eğitim fonksiyonu, vergi denetim organları tarafından vergiye ilişkin konuları ve vergi idaresi bünyesinde yer alan ilke ve esasları mükellefler üzerinde anlaşılır kılmakla görevlidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51). Burada, vergi idaresinin amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu sağlamak ve hizmet kullanımları hakkında bilgisini iyileştirmektir. Mükellefin vergiye karşı tutumu, hem gönüllü uyumu hem de idarenin etkinliğinde arttıracaktır (Hauptman ve diğerleri., 2014) . Vergi kayıp ve kaçağı, hata ve hile durumlarının yaşanmaması için mükellefe, uyması gereken usul ve esaslar anlaşılır şekilde ifade edilerek vergi bilinci oluşturulmalıdır. Diğer bir ifadeyle, eğitim fonksiyonu, mükellefin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli konularda bilgilendirilmesi işlemidir.

1.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri

Birçok farklı özelliğe sahip olan vergi denetiminin başlıca beş önemli temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar; hukuki olma özelliği, tarafsız olma özelliği, dış denetim olma özelliği, bir hesap denetimi olma özelliği ve yaptırımcı niteliğe sahip olma özelliği olarak ele alınmaktadır.

1.2.4.1. Hukuki Olma Özelliği

Vergi denetiminde çok önemli bir yere sahip olan hukuki olma özelliği, kanunlara dayanılarak yapılan işin, yaptırım gücünü ifade etmektedir. Denetimler neticesinde, bir kayıp durumu söz konusu ise buna birtakım müeyyideler uygulanmaktadır ve bu ceza ile kayıp tahsis edilmektedir. Kararlaştırılan bu cezalarda mükellef, haklarına yönelik olarak anlaşma veya dava açma yoluna başvurabilir. Eğer mükellef başka bir davranışta bulunacak olursa, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) gereğince cezai yaptırıma uğrayacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 57).

1.2.4.2. Tarafsız Olma Özelliği

Vergi denetiminin temel amacı devletin hazinesine gelir sağlamaktır. Devlet adına gelir sağlama işlemini gerçekleştirmekle görevli olan vergi denetim elemanları, idarenin işlemi altında olmayacak şekilde hazine gelirine doğrudan veya dolaylı olarak müdahalede bulunamaz. Aynı şekilde denetim elemanının gerçekleştireceği bir işlemde, eğer vergi mükellefinin beyanında düzeltilmesi gereken bir işlem fark ederse bunu tarafsız olarak bildirmek zorundadır. Aksi durum söz konusu olduğunda, denetimin tarafsız olma özelliği ortadan kalkarak vergi mevzuatı ve kanunlara aykırı davranış sergilemiş olacaktır.

1.2.4.3. Dış Denetim Olma Özelliği

Denetim elemanı, kurum veya kuruluşlarla ilişkisi bakımından, kurum bünyesinde yer almayan denetim elemanlarınca yapılan denetim, dış denetim olarak ifade edilmektedir.

Dış denetim ülkemizde sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Fakat sayıştay yapısı gereği kendine özgün bir kuruluştur. Dış denetim yapma yetkisine sahip olan sayıştay, denetimi parlamento adına ve kanunda belirlenmiş mali bağımsızlıkla yapmaktadır (Karakaş, 2005: 210).

1.2.4.4. Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği

Vergi denetimi, dış denetim özelliğine sahip bir hesap denetimidir. İşletmelerin finansal tablolarında yapılan muhasebe denetimi ya da hesap denetimi, bağımsız denetim olarak ifade edilmektedir. Hesap denetimi, doğrudan veya dolaylı olarak finansal içerikli tabloların hazırlanmasına müdahalede bulunmazken bu tablolar hakkında fikir oluşturmaya amaçlayan bir inceleme yöntemidir (Organ, 2008: 47).

1.2.4.5. Yaptırmacı Niteliğe Sahip Olma Özelliği

Vergi mekanizmasının çalışabilmesi için idari ve hukuki yaptırımların gerçekleştirilmesiyle verimli bir sonuç elde edileceğini söylemeliyiz. Hukuk devleti olmanın gereği, bu idari ve yasal işlemlere uyan ve uymayanların birbirinden sentezlenmesi gerekmektedir. Çünkü sözü edilen kurallara uymayanlar için, idari ve hukuki işlemler hafifletilmeyecek şekilde doğrudan uygulanmalıdır (Korkmaz, 2016: 124).

Vergi denetiminin yaptırmacı niteliğe sahip olma özelliği, vergi sistemleri içerisinde yer alan kanuni düzenlemelere ilişkin, vergi mükelleflerinin göstereceği tutum ve kurallara uymaması sonucu bazı belirli yaptırımlarla karşı karşıya kalmasını ifade etmektedir. Vergi denetiminin yaptırmacı bir niteliğe sahip olmasının nedeni, yapılan hataların tekrarlanmasını engellemektir.

1.2.5. Vergi Denetiminin Türleri

Vergi idaresi tarafından mükelleflere yönelik yapılan tüm vergisel işlemler, vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak yapılmaktadır. Vergi denetimi teknik özelliklerine göre kendi içerisinde başlıklara ayrılmıştır.

1.2.5.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçinin statüsüne göre denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

1.2.5.1.1. İç Denetim

İç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere değer katmak amacını barındıran bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık uygulamasıdır. İç denetim, kuruluşun risk yönetimi, denetçi ve sergilenen sürecin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirme gayesine yönelik ölçülü ve kurallı bir yaklaşım getirerek

kuruluşun hedeflerine kavuşmasına yardımcı olur (UMUÇ, 2010: 33). İç denetçiler, yaptıkları işlemler hakkında kurum içerisindeki yetkili olan kişi ve birimlere bilgi vermektedir. Amaç, iç denetçilerin gerçekleştirdikleri veya hedef edindikleri konular hakkında görevlileri bilgilendirmektir (Altuğ, 2000: 5).

Vergi denetimi açısından, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı üzerindeki değerlendirme ve araştırmaları iç denetim işlemini oluşturmaktadır. Burada iç denetimin konusunu gelir idaresi içerisinde yer alan birimlerin mevzuata göre hareket edip etmedikleri, adaletli ve verimli çalışıp çalışmadıkları oluşturmaktadır (Türedi, 2001: 27).

1.2.5.1.2. Dış Denetim

Dış denetim, kurumlara ait mali bilgilerin bağımsız denetim elemanları tarafından, yani kurumla ilgisi veya bağı bulunmayan denetim elemanları tarafından, önceden belirlenmiş koşulları dikkate alarak kontrol etmesidir (Sarısoy, 2019: 11). Dış denetim, mali tablo ve diğer mali bilgilerin finansal raporlama kurallarına uygunluğu ve gerçekliği ile birlikte dış denetim standartlarında öngörülen gerekli dış denetim uygulamalarının doğruluğunun, kayıtlarla denetlenmesi ve bunların değerlendirilmesi işlemidir (Erol, 2015: 9). Dış denetim, kurumların muhasebe sistemi çıktılarının güvenilirliğini temsil etmektedir. Yani burada bağımsız denetim elemanı tarafından ve bağımsız bir teknik görüş ortaya koyarak finansal tabloların doğruluğunu sağlamayı amaçlar (Yousif ve diğerleri, 2022: 216).

Vergi denetiminde, işletme ile ilişkisi bulunmayan denetim elemanlarının yaptığı işlem dış denetimdir (HUD, 2013: 123). Başka bir ifadeyle, vergi denetimi, mükellefle herhangi bir iş ilişkisi bulunmayan, gücünü ve yetkisini kanunlardan alan denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür. Hem personelin hem de mükellefin vergi kanunlarına göre davranıp davranmadığının denetimi dış denetimi oluşturur.

1.2.5.2. Hukuki Bakımdan Vergi İncelemesi

Hukuki bakımdan vergi denetimi; vergi incelemesi ve yoklama olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İkinci bölümde bu başlıklar ayrıntılı olarak ele alınacağı için burada kısaca değinilecektir.

1.2.5.2.1. Vergi İncelemesi

VUK 134. maddesine göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi ve sağlanmasıdır.

1.2.5.2.2. Yoklama

VUK 127. maddesinde yoklama ile ilgili olarak, söz konusu olan kanuna göre yoklama yetkisine sahip olanlar tarafından mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları tespit etmek şeklinde ifade edilebilir.

1.2.5.3. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi

Şekli açıdan vergi denetiminde, işletmelerde tutulmakta olan defter ve belgelerin uygunluğuna bakılmaktadır. Amaç, gerçekleştirilen faaliyetlerin kayıtlara geçirilmesine yönelik olarak, muhasebe ve bilanço kurallarına uygun olarak, hesaplara geçirilip geçirilmediğini, yapılan hesapların aktarılan hesap tutarları üzerine nasıl yansıtıldığı ve bunlar arasındaki doğruluk paylarının araştırılmasıdır (Güredin, 2000: 99). Kısaca, şekli vergi denetimi, defter ve belge düzeninin uygunluğunun incelenmesidir.

Maddi bakımdan vergi denetiminde, mali tabloda yer alan cetvellerde tutarların gerçeği yansıtır yansıtmadığı araştırılır. Maddi denetim, kuruluşa ait mali hesaplarda farklılık meydana getiren uygulamaların, hedeflenen amaçtaki uygunluğuna ve kayıtlı belgelerdeki hesapların doğruluğunun denetimidir (Tekin ve

Çelikkaya, 2018: 38). Maddi vergi denetimini, işletme faaliyetleri sonucu elde edilmiş varlıklardaki değişimin doğruluğunun takibi olarak ifade edebiliriz.

1.2.5.4. İçerik ve Nedenlerine Göre Vergi Denetimi

İçerik ve nedenlerine göre vergi denetimi, olağan denetim ve olağanüstü denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.4.1. Olağan Denetim

Önceden oluşturulmuş belirli bir plan ve programa dahilinde gerçekleştirilen denetim türüne olağan denetim denilmektedir. Herhangi bir özel nedene bağlı olmaksızın belirli zamanlarda ve aralıklarda yapılan normal denetimlerdir (Pehlivan, 1986: 33).

1.2.5.4.2. Olağanüstü Denetim

Bir nedene dayalı olarak yapılan denetime olağanüstü denetim denilmektedir. Vergi kaçakçılığına dair hakkında ihbar, bilgi ya da bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel nedenlerle başlatılan olağandışı incelemelerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 187). Burada önceden var olmayan bir durumun meydana gelmesiyle, bunun araştırılması olağanüstü denetimi gerekli kılar.

1.2.5.5. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi

Verginin türüne göre yapılan vergi denetimi, genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.5.1. Genel Vergi Denetimi

Olağan vergi denetim yöntemini içeren genel vergi denetimi, vergilendirmenin belirli bir döneminde yapılan hesap ve işlemlerin tamamını denetlemeyi planlamaktadır (Organ, 2008: 48). Genel vergi denetiminde, mükellefin bir hesap dönemi içerisindeki tüm işlem ve faaliyetleri ele alınarak incelenmektedir.

1.2.5.5.2. Özel Vergi Denetimi

Belirli bir konuda yapılan ve sadece bu konuda bir kanaat açıklamayı amaçlayan denetim çalışmasıdır. Örneğin, maliyetlerin, kasa, alacak gibi hesapların veya yolsuzluk incelemelerin yapılması gibi sınırlandırılmış denetim çalışmaları özel vergi denetimini oluşturur (Gürbüz, 1995: 14). Anlaşılacağı üzere, özel bir yön veya konu üzerine kontrollü olarak yapılan denetim faaliyetleridir.

1.2.5.6.İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin kapsamı bakımından vergi denetimi; tam inceleme, kısmi inceleme ve sınırlı inceleme olarak üç alt başlık şeklinde sınıflandırılabilir.

1.2.5.6.1. Tam İnceleme

Tam İncelemede; bir veya birden çok vergilendirme dönemiyle ilgili olarak vergi mükellefinin, tüm faaliyet ve işlemlerinin incelemesidir. Örneğin, serbest meslek kazancı ve menkul sermaye iradı gelirine sahip bir vergi mükellefi, hesap dönemi içerisinde bu iki geliri üzerinden vergilendirilmesinin incelemeye alınması tam inceleme olarak ifade edilir (HUD, 2013: 98).

1.2.5.6.2. Kısmi İnceleme

Kısmi incelemenin tam incelemeden ayrıldığı noktayı alanı, yani kapsamı oluşturmaktadır. Matrahın oluştuğu dönem içerisindeki verginin, belli bir bölümünün esas alınarak veya belirli bir sınır dahilinde incelenmesi kısmi incelemeyi oluşturmaktadır (Akbiyık, 2005: 101-102).

1.2.5.6.3. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, bir vergi döneminde vergi matrah unsurlarının, belli bir kısmının veya belirli mevzuları hakkında yapılan vergi incelemeleridir. Genellikle, vergi kanunlarında yer alan kural ve nizama ilişkin mükellefin durumunun incelenmesi sınırlı incelemede yer alır (Organ, 2008: 50).

1.2.5.7.İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımında Vergi Denetimi

İncelemenin yapıldığı yer bakımından vergi denetimi dairede ve iş yerinde olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.7.1. İşyerinde İnceleme

VUK 139'a Ek: 14/10/2021-7338/17 maddede “Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir” ifadesine yer verilmiştir.

1.2.5.7.2. Dairede İnceleme

Vergi incelemelerinin yapılacağı yer ile ilgili düzenleme VUK'un 139. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre, vergi incelemeleri esas olarak, incelemeye tabi mükellefin işyerinde yapılmaktaydı. Ancak 2021 yılında yapılan

değişiklikle vergi incelemeleri esas itibariyle dairede yapılmaya başlanmıştır (Çavdar, 2022: 50).

1.2.5.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Vergi Denetimi

İncelenecek yükümlü sayısı bakımından vergi denetimi, belirli ölçütlere göre, toplu inceleme ve münferit inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.8.1. Toplu İnceleme

Toplu inceleme, belirli bir sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren mükelleflerin topluca incelenmesidir. İnceleme içerisinde dikey ve yatay ilişkiler dikkate alındığında, dikey kesit incelemeleri ve yatay kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 187).

1.2.5.8.2. Münferit İnceleme

Münferit inceleme, önceden belirlenmiş olan ilkeler doğrultusunda, özel olarak incelemeye tabi tutulması gerekenlerin belirlenmesi ile bu mükelleflerin hesaplarının incelenmesi işlemidir (Şeker, 1994: 123).

1.2.5.9. İncelemenin Akışı Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin akışı bakımından vergi denetimi; ileriye doğru inceleme ve geriye doğru inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.9.1. İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru incelemede, belgelerden başlayarak, bilançoya ve kar-zarar tablolarına doğru durum değerlendirilmesi yapılmaktadır. Kısacası, dönem başından dönem sonuna doğru gider. İleriye doğru incelemede amaç, vergi doğarken kontrol

altına alınmış olmasıdır. Etkili ve yaygın vergi denetimi gerçekleştirmek için ileriye doğru inceleme yapılmalıdır (Organ, 2008: 49).

1.2.5.9.2. Geriye Doğru İnceleme

Geriye doğru inceleme finansal tablolardan başlayarak defter, kayıt ve belgelere doğru yapılan denetimdir. Genellikle, muhasebe denetimlerinde başvurulanan denetim yöntemini oluşturmaktadır. İnceleme, sonuçtan ilk kaynağa doğru gitmektedir (Güredin, 2000: 102). Bu yöntemde, işlemler dönem sonundan dönem başına doğru incelenmektedir.

1.2.5.10. Diğer Denetim Türleri Bakımından Vergi Denetimi

Diğer denetim türleri bakımından vergi denetimi; vergi tetkiki, vergi kontrollü ve teftişte bulunma şeklinde gerçekleştirilir.

1.2.5.10.1. Vergi Tetkiki

Vergi tetkiki, vergi mükellefinin gerçekleştireceği faaliyetlerin, defter ve belgelere uygunluğu ile beyanname bildiriminde hata ve hile gibi durumlarının meydana gelmemesi için, idare memurları ve denetim elemanları tarafından devamlı incelenmesi işlemidir (Akbiyık, 2005: 105). Beyanname revizyonu olarak da ifade edebileceğimiz bu yöntem, defter ve belgelerde yer alan bilgilerde hata veya usulsüzlük sayılabilecek durumları ortadan kaldırmayı amaçlar.

1.2.5.10.2. Vergi Kontrolü

Vergi kontrolü veya maddi kontrol olarak da ifade edilen yaygın ve yoğun vergi denetiminde amaç, mükelleflerin defter ve belge düzenine uygun davranmalarını sağlamaktır (Şin, 2005: 94-95). Vergi kontrolü, vergi uygulaması ile vergi denetimini etkin kılmak üzere mükelleflerle ilgili işlemlerin ortaya çıkışı sırasında doğru, tam,

düzenli ve sürekli bir biçimde kayıtlara alınıp alınmadığının belirlenmesidir (Arıca ve İyibil, 1985: 2).

1.2.5.10.3. Teftiş

Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya çalışan teftiş, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları oluşturan nedenlerin tasfiyesini açıklamaktadır. Kanunların mükelleflere eşit ve adil şekilde uygulanması ve personelin kanunlara uygun işlem yapmasını sağlamaya yönelik işlevleri ile verginin gerçeğe uygun alınmasına katkıda bulunan teftiş, vergi denetiminin önemli bir aracıdır (Organ, 2008: 55).

1.2.6. Vergi Denetim Teknikleri

Denetim elemanları, mükellefler hakkında yeterli ve güvenilir kanıt toplamayı amaçlar. Bunu gerçekleştirmek için de bazı denetim tekniklerinden faydalanmaktadır. Bunlar; mali tablo analizi, vergi dairesinde kayıtlı belgelerden yararlanma, istihbarat arşivindeki bilgiler, aritmetik inceleme, işletme içi karşılaştırma, karşıt inceleme, belgelerin incelenmesi, randıman incelemesi, yoklama, fiili ve envanter incelemesi yapmak gibi denetim teknikleri başlıkları altında ele alınmaktadır.

1.2.6.1. Mali Tablo Analizi

Mali tablo analizi, bir firmanın mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişimini inceleyebilmek, gelişim gösteren yönlerini belirleyebilmek ve o firma ile ilgili geleceğe yönelik tahminler yapabilmek için, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zamanla göstermiş oldukları yönelimlerin incelenmesidir (Organ, 2008: 55). Burada yer alacak olan bilgiler muhasebeye ilişkin elde edilecek kayıtlardan oluşmaktadır. Denetim elemanının elde

edeceği kanıtlar, kanuna bağlı olarak çıkarılan yönetmelikler ile kayıtları gerçekleştirmek için kullanılan defter çeşitleri, makbuzlar, bilanço ve mali tablolarda bulunan konulardan oluşmaktadır. Bu bilgiler her zaman denetçi tarafından ulaşılabilir niteliklidir (Bakır, 2003: 57).

1.2.6.2. Vergi Dairesinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

VUK madde 4'e göre, vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarhını gerçekleştiren, tahakkuk ettiren ve tahsil eden yerdir. Vergi dairesi birçok konuda kayıtlı belge bulundurmaktadır. Örneğin; mükellef, çalışma zamanı bildirimini vergi dairesine yapmaktadır. Vergi dairelerinin edindikleri bu bilgiler, vergi denetiminde öncelikle kullanılacak kaynaklardan birisidir.

1.2.6.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler

VUK'un 152. maddesinde istihbarat arşivinde yer alan bilgiler, vergi denetiminde kullanılmak üzere çeşitli kaynaklardan elde edilmektedir. Vergi istihbarat arşivinin oluşturulmasındaki amaç; vergi ile ilgili faaliyet ve muameleler hakkında bilgi sunmak, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini göstermek, üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, tayin, tespit ve kontrol etme imkânı sağlamaktır.

1.2.6.4. Aritmetik İnceleme

Mali tablolarda yer alan bilgiler, muhasebe kayıtlarının olduğu ortamdaki evraklarda toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile meydana gelmektedir. Aritmetik inceleme ise bu işlemlerin doğruluğunun araştırılması ve yapılan işlemlerin tekrarlanmasıyla gerçekleştirilen hesap kontrolünü oluşturmaktadır (Organ, 2008: 58). Kısaca aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamında yer alan belgelerdeki işlemlerin doğruluğunun kontrol edilmesidir.

1.2.6.5. İşletme İçi Karşılaştırma

İşletme içi karşılaştırma, defter ve belge kayıtları arasında doğruluğu sağlamak için yapılan bir inceleme işlemidir (Güredin, 2007: 247). Amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi gereği tutarlar arasında eşitliğin aranmasıdır (Çavdar, 2016: 29). İşletme içi karşılaştırma işlemi yapılabilmesi için ortada en az iki kayıt içeren hesap bulunması gerekir. Bu hesaplarda yer alan defter ve belgelerdeki işlemlerin uygunluğunun sağlanması, işletme içi karşılaştırma olarak ifade edilir.

1.2.6.6. Karşıt İnceleme

İncelenen mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerin defter, belge ve kayıtlarının uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Karşıt inceleme, defter ve belgeler üzerinde yapılan işlemlerdir. Denetlenen işletme ile karşıt inceleme yapılacak işletme aynı şehirde ise işyerine ya da daireye getirilerek karşıt inceleme yapılır, farklı şehirde ise, karşıt inceleme yapılması bir yazı ile o ildeki ilgili birimden istenir (Organ, 2008:58). Karşıt incelemede esas amaç; mükelleflerin tasdike konu olan işlemlerinde ekonomik olayların gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmektir.

1.2.6.7. Belgelerin İncelenmesi

Belge incelemesi, muhasebe işlemlerinin belgelere kaydedilmeye başlandığı andan itibaren meydana gelecek herhangi bir hatanın ileriye doğru yapılacak tüm muhasebe kayıtlarını etkilemesini önlemeye yönelik bir denetim tekniğidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 36). Bir kaydın doğru olup olmadığını tespit etmek için kayıtla ilgili belgelerin incelenmesi ve ilgili kayıtlarla karşılaştırılması, belgeleme tekniğini oluşturur. Denetim elemanları görüşlerini oluşturmada bu delillere fazla yer vermektedir. Bu nedenle, belgelerin incelenmesi yaygın olarak kullanılan bir tekniktir. (Gürbüz, 1995: 105).

1.2.6.8. Randıman İncelemesi Yapmak

Randıman incelemesi, karlarını olduğundan farklı gösteren işletmelerin gerçek durumlarını ortaya çıkarma yollarından biridir. Randıman incelemesinin amacı, üretimde kullanılan hammadde, üretim teknolojisi, enerji tüketimi ve eksik noktaları da dikkate alınmak suretiyle, işletmenin üretim koşulları içinde elde edilmesi mümkün olan gerçek üretkenliği tespit etmektir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 216). Randıman incelemesi sonucunda, hammaddelerden elde edilen veriler ile miktar doğru yönlü ilişki içerisinde gerçekleşmelidir.

1.2.6.9. Yoklama

Yoklama işlemi, vergi idaresi tarafından yetkilendirilen görevlilerce; yükümlülerin, yükümlülükleri ile ilgili maddi olayların, belgelerin ve konuların soruşturulması ve tespit edilmesidir (HUD, 2013: 96).

1.2.6.10. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak

Envanter, tüm hesap dönemlerinde minimum bir kez belli zamanlarda düzenlenen ve belirli bir günde işletmenin aktif ve pasif değerlerin miktarını ile ederini içeren cetveldir (HUD, 2013: 325). VUK' nun 186. maddesinde envanter çıkarmak, *“bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi denetimi açısından fiili ve kaydi envanter olmak üzere iki tür envanter söz konudur.

Kaydi envanter, faaliyete başlanılan dönemden itibaren o döneme kadar elde edilen işlemlerin, sağladığı varlık ve kaynaklarının tespit edilmesidir. (Organ, 2008: 58). Kısaca kaydi envanter, işlem sonrası kazanılan değerlerin belgeler ile belirlenmesidir.

Fiili envanter, belirli bir anda işletmelerde fiilen bulunan varlık, borç ve alacakların tespitine yönelik bir envanterdir. Fiili envanter, cari vergilendirme döneminde işletme bünyesinde yapılan fiili ölçme, tartma ve sayımlarla mal mevcudunun tespit edilmesidir. Fiili envanter, cari bir uygulamadır ve geçmişe dönük olarak yapılamaz (Ateş, 2012: 64). Envanter işlemi yapılırken, kaydi ve fiili envanterler sonuçlarının birbirini doğrulaması gerekmektedir. Farklı bir durumun söz konusu olması halinde kaydi envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

Ülkemizde vergiye tabi denetim işlemleri kaynakta kesinti dışında genellikle vergi mükelleflerinin vergi idaresine beyanda bulunmasıyla başlar. Vergi idaresi bazı durumlarda mükellefin beyanını beklemeden vergi denetimini başlatabilmektedir. Örneğin, vergi dairesi mükellefin, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken hileli sayılabilecek bir davranışını tespit ederse veya özel bir durumun varlığının ortaya çıkmasıyla, mükellefin beyanını beklemeden vergi denetimini başlatabilir. Beyan esasına göre tahsil edilecek vergiler, mükellefin bildirdiği tutar ve orana göre tahsil edileceği için, mükellefin verdiği bilgilerin hata ve hile teşkil etmeyecek şekilde bildirilmesi gerekir. Mükellef tarafından doğru bilginin sunulması, devletin belirlenen denetim birim ve elemanları tarafından uyumluluğu değerlendirilmektedir. Bu bölümde, tarihsel gelişim içerisinde denetimin nasıl gerçekleştirildiği ve denetimi gerçekleştirecek yetkiye sahip kurum ve kuruluşların neler olduğu, hangi yöntemleri izleyerek gerçekleştirdikleri ele alınacaktır.

2.1. Vergi Denetiminin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

Vergi denetiminin tarihsel gelişimi; Osmanlı döneminde vergi denetimi, cumhuriyet döneminde vergi denetimi ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir.

2.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı devletinde vergi, devletin devamı için ihtiyaçları doğrultusunda veya olağanüstü durumlar için padişah tarafından konulmaktaydı. Osmanlı devleti döneminde ekonominin temeli zirai üretime dayanmaktaydı ve devletin harcamalarındaki temel finansman kaynağı olan vergilerin çoğunluğu zirai üretimden elde ediliyordu. Osmanlı devletinin kuruluşu 1299'dan, Tanzimat'ın ilan edildiği 1839'a kadar geçen yaklaşık beş buçuk asırlık dönemde mali teşkilatın gelir kısmının ana unsurunu teşkil eden vergilendirmeye ilgili şer'i ve örf'i olarak iki önemli ayrım söz konusu olmuştur (Yılmaz, 2019; 12).

Şer'i vergiler, İslami kurallara göre uygulanan; zekât, haraç, aşar (öşür) ve cizyedir. Padişah tarafından konulan bu vergilerin, şer'i hükümlere aykırı olup olmadığının denetimi kadılar tarafından yapılmaktaydı. Örf'i vergiler ise, savaş sonrası ele geçirilen topraklarda uygulanır ve savaş gibi olağanüstü harcamaları karşılamak amacıyla alınan vergilerdir. Osmanlı döneminde devlet, günümüz koşullarına uygun modern anlamda bir maliye teşkilatına sahip olmadığından vergi denetimine yönelik olarak örgüt bulunmamaktaydı. (Çavdar, 2016; 96).

Tanzimat Fermanı 1839 yılında ilan edilmeden bir yıl önce, defterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulmuştur. Ancak Maliye Nezareti kurulmuş olsa da devletin mali idaresi ile mali müesseselerinde batılı anlamdaki ıslahat 1860'lardan itibaren başlamıştır. Maliye Nezareti bu dönemde tam olarak kurulmamıştı ve diğer nezaretlerle de bir ilişkisi bulunmamaktaydı. 1859 yılında padişah Abdülmecit'in fermanı ile Mali Islahat Komisyonu kuruldu. Maliye Nezaretine bağlı olarak kurulan ve bir yıl sonra kurul haline getirilen bu komisyonun görevi, ülkenin mali idaresinde yapılması gereken ıslahat hakkında incelemelerde bulunmak, imparatorluğun gelir ve giderlerini incelemek ve her nevi gelirin tahsil şeklini ve esaslarını düzenlemektir (Varcan, 2000; 7). Vergi denetim örgütünün temelini 22 Ocak 1880 tarihli "Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname oluşturmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2018; 239).

2.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Cumhuriyet'in erken dönemlerinde, Osmanlı'dan kalan vergi sistemi uygulamaları devam etmiştir. 23 Nisan 1920 tarihinde kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nin kabul ettiği ilk kanun vergi ile ilgilidir. Bu kanun yürürlükten kaldırılan ağnam vergisi ile ilgili olan vergi kanunudur (Aydın, 2020; 536). Bununla birlikte, 1925 yılında Türk tarihi açısından reform sayılabilecek yenilik olan aşar vergisi, 522 Sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Bu dönemde, Osmanlı'dan kalan ilkel vergiler tek tek tasfiye edilerek, yerine daha modern ve batıyla uyumlu bir gelir sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla vergi gelirlerindeki azalmaları önlemek amacıyla hükümet iki kaynağa başvurmuştur. 1914 yılından beri uygulanmakta olan Temettü Vergisi 1926 yılında kaldırılıp 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Gelir kaybını önlemek için yürürlüğe konan bir diğer vergi geliri, Umumi İstihlak Vergisidir. Bu vergiyi, Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi izlemiş zamanla bunlar muamele vergisine dönüşmüştür (Eroğlu, 2010; 73).

Türkiye Cumhuriyeti'nin Kurulmasından sonra konulan yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, 18.05.1929 Tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun'un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu'na ekli cetvellerde belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Vardiyat Umum Müdürlüğü" kadroları içinde bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları bulunan denetim elemanları; 29.05.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'la yapılan değişikliklerle, bu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak Varidat Kontrolörlüğü kadrosu ihdas edilmiştir (Sarılı, 2003; 65).

Sistemle ilgili olarak düzenlemeler, 2996 sayılı kanunda 1936 yılında yapılmış ve Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki ilk Kanun 1936 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içerisinde yer alan Varidat Kontrolörlüğü unvanı, 1946 yılında Gelirler Kontrolörü

olarak değiştirilmiştir ve Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri bu kadrolara aktarılmıştır. 5655 sayılı kanunda 1950 tarihinde Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilip Gelirler Genel Müdürlüğü olmuştur (Ünal, 2007; 16).

Kazanç ve muamele vergilerinin beyannameli mükellef sayısını arttırmasından kaynaklı olarak vergi denetimi önem kazanmış ve ayrı ayrı “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı” ile “Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı” adı altında iki ayrı vergi inceleme kurumu oluşturulmuştur. 3840 sayılı kanunla 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikle, 1940 yılında “Hesap Mütahassısı Muavinliği” kadrosu ihdas edilmiştir. İlk olarak, ücretli çalıştırılmış ardından 4644 sayılı kanunla kadrolu atamaları yapılmıştır ve defterdarlıklara bağlı bir şekilde Baş Hesap Mütahassısı kontörlünde çalışmışlardır. 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Hesap Mütahassıslığı ortadan kaldırılarak yerine Maliye Teftiş Kurulunun temel yapısı rol alınarak Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur. HUK kurulduğu yıl 1945 yılı ile 1950 yılları arasında kazanç ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almıştır (Sarılı, 2003; 66-67). 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı kanun¹ ile Maliye Bakanlığı (MB)’ye bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

2.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname² (KHK)’de Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)’nin kurulması ile denetim alanında köklü değişiklikler olmuştur. Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan VDKB ve denetim birimlerinin yetki ve görevleri aşağıda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

¹ R.G. Tarih: 16.05.2005, R.G. No: 25817, 5345 Sayılı Kanun

² R.G. Tarih: 10.07.2011, R.G. No: 27990, 646 Sayılı KHK.

2.1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Yetkisine Sahip Kuruluşlar

Ülkemizde vergi denetimi MB’nin merkez ve taşrada teşkilatında yer alan birimleri aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Merkez teşkilatı denetim birimleri; maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve hesap uzmanlarından oluşmuştur. Taşrada yer alan denetim birimleri ise; ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürlerinden oluşturulmuştur. Ancak vergi denetimi sisteminde yer alan çok başlılık, 2011 yılında gerçekleştirilen yeni düzenlemelerle ortadan kaldırılarak vergi müfettişi unvanı getirilmiş ve tek çatı altına toplanmıştır (Çavdar, 2017: 99).

Ülkemizde vergi denetimine ilişkin işlemler, Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) bünyesinde yer alan denetim birimlerince gerçekleştirilir. HMB tarafından gerçekleştirilen bu yetki ve görevler, VUK ve diğer vergi kanunlarına uygun olarak yerine getirilir. HMB içerisinde yer alan vergi ile ilgili faaliyetler, VDKB ve GİB birimleri tarafından bakanlığa bağlı olarak gerçekleştirilmektedir. Ayrıntılı olarak sırasıyla HMB, VDK ve GİB’in görev, yetki ve denetim birimleri hakkında aşağıda bilgi verilecektir.

2.1.3.1.1. Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM)

Osmanlılarda 1838 yılına kadar tam anlamıyla bir MB bulunmuyordu. Gelir ve giderlerde önemli artış nedeniyle böyle bir yapıyla ihtiyaç doğmuştur. 1838 yılında devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur. Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan bu gelir dairesi, 1936’da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında da bu müdürlük kaldırılarak GGM oluşturulmuştur³.

³ Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi> , (21.12.2022).

2.1.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

HMB bünyesinde yer alan GİB, günümüzde vergi denetim yetkisine sahip olan bir diğer kuruluştur. HMB içerisinde yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM)'nün 2005 yılında kapatılması sonucu GİB kurulmuştur. Kurulan bu yeni birim, merkez ve taşra olmak üzere teşkilatlanmıştır. Merkez teşkilatı; ana hizmet, yardımcı hizmet ve danışma birimlerinden oluşmuştur. Taşra teşkilatı; vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.

2.1.3.1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı' nın Görev ve Yetkileri

05.05.2005 tarih ve 5345 kanun numaralı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun⁴ GİB'in kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esaslara yer verilmiştir ve başkanlığın görevleri madde 4'te şu şekilde sıralanmıştır;

- Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.

⁴ T.C Resmî Gazetesi Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğünce yayımlanan 09.07.2018 tarih ve 703 karar sayılı KHK madde 70'te, 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Teşkilatları Hakkında Kanun adı, Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun şeklinde değiştirilmiştir.

- Vergilemeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbir almak.
- Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle iş birliği yapmak.
- Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklılarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kuralları düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

2.1.3.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

5345 sayılı kanunda GİB'in kurulmasıyla, daha güçlü, mükellef odaklı ve politika belirleyici bir gelir idaresi oluşturulması hedeflenmiştir. 2011 yılında 646 sayılı KHK'da değişikliğe gidilmesi ile 213 Sayılı VUK'un 135. maddesine göre vergi

incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

2.1.3.1.2.2.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları

08.02.2015 yılında GİB tarafından, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair yayımlanan yönetmelikte vergi dairesi başkanlıkları⁵, yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülöklere ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde kanun yollarına gitme talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetken, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkili daireler olarak tanımlanmıştır.

Vergi dairesi başkanlıklarından 29'u farklı illerde, bir tanesi büyük ölçekli mükelleflerle doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak üzere İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" adı altında kurulmuştur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik

⁵ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, R. G. Tarihi: 08.02.2015, R. G. No: 29261.

analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulabilmektedir (GİB, 2023: 20).

2.1.3.1.2.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil edilen dairedir. Mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde bulunan veya yeni kurulacak olan bağımsız vergi dairesi müdürlükleri vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak, 24/12/1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde yer alan hükümler çerçevesinde faaliyetlerini yürütür⁶. Vergi dairesi müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu illerde bu başkanlıklara, vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürütmeye devam etmektedirler⁷.

2.1.3.1.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığının Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar

VUK 135. maddede vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Vergi incelemesi yetkisine sahip olan kişi ve birimler, GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve taktirde vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır

⁶ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, R. G. Tarih: 08.02.2015, R. G. No: 29261.

⁷ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, R. G. Tarih: 24.12.1994, R. G. No: 22151.

2.1.3.1.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)

HMB merkez teşkilatı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak 646 sayılı KHK ile kurulmuştur. Daha önce Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı bünyesinde çalışmakta olan vergi denetmenleri, vergi denetiminin tek elden yürütülmesi amacıyla VDKB bünyesinde, Vergi Müfettişi unvanı altında toplanmıştır (Şenyüz vd., 2013:144). Ülkemizde şu an uygulanmakta olan vergi denetimi, 10.07.2011 tarihi ve 27990 sayılı resmî gazetede yayınlanan 646 sayılı KHK ile HBM bünyesinde yer alan VDK aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. VDKB'nin yapısına, görev ve yetkilerine ilişkin bilgiler aşağıda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

2.1.3.1.3.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Yapısı

Ülkemizde vergi denetiminin yapısındaki temel değişiklikler 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 646 Sayılı KHK'de belirtilmiştir ve düzenleme ile ilgili olarak, 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. maddesiyle VDKB oluşturulmuştur.

VDKB'nın yapısı yine aynı sayılı resmî gazetenin 20. maddesine göre belirtilen; doğrudan bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşmaktadır. Bu kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölüşümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir;⁸

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

⁸ R.G. Tarihi: 10.07.2011, R.G. No: 27990, 646 Sayılı KHK.

- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

18.04.2020 yılında Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 6. maddesinde bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olarak kurulabilecek daire başkanlıkları şu şekilde güncellenmiştir;

- Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi İdareleri Denetim Daire Başkanlığı,
- Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.

2.1.3.1.3.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede VDKB'nin görev ve yetkileri şunlardır;

- VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında incelemeleri yapmak,
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak bir Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdüm ve iş birliğini sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim raporları hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve öneride bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmayı yapmak,
- Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

2.2. Türkiye’de Denetim Yöntemleri

Ülkemizde, vergi denetiminin yapılması, vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü olduğu vergi beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılarak tespit edilmesini sağlamaktır. Vergi denetimi sürecinde, denetimi yapmakla görevli birimler tarafından kullanılan yöntemleri; yoklama, vergi incelemesi, arama/aramalı inceleme ve bilgi toplama şeklinde sıralanabilir.

2.2.1. Yoklama

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan yoklama, 213 Sayılı VUK’un 127. maddesinde, “*mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*” şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir ifadeyle, yoklama, mükelleflerinin vergiye ilişkin olaylarını araştırarak, gerekli tespitler sonucunda elde edilen bilgilerin işlenmesi ve idare bünyesinde yer almasını sağlamaktır.

Yoklamada, yapılan bir faaliyetin vergi dairesinin bilgisi dahilinde yapılıp yapılmadığı, mükelleflerin gerekli bildirimleri yerine getirip getirmediği, mükellefin belge ve kayıt düzenine ilişkin ödevleri yerine getirip yetirmediği tespit edilmeye çalışılır (Şenyüz vd., 2014:147). Yoklama yapmaya yetkili olanlar, VUK'un 128. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır.

Yoklama memurlarının yetkileri dahilinde yapabilecekleri araştırma, tespit ve diğer maddi kontroller genel olarak şu şekildedir (Söyler, 1987; 40-48);

- Bildirimlerin doğruluğunu araştırmak,
- Bildirimlerle ilgili maddi olayları saptamak (beyanname verilmeme nedeni, götürü vergilendirme koşulları vb.),
- Günlük hasılatı saptamak
- Yazar kasa uygulamalarını denetlemek,
- Kayıt ve belge düzenini denetlemek,
- Belgesiz mal ve hizmetleri saptamak
- Levha uygulamalarını denetlemek (vergi levhaları, anlaşmalı matbaa levhaları vb.),
- Mal ve hizmet akımının denetlemek.

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır (HUD, 2013: 96).

Yoklama yapmaya yetkili olanlar, her zaman bireysel ve toplu olarak yoklama yapabilirler. Yoklama sırasında kimliklerini, yoklama yapılan kişiye gösterilmelidir. Yoklama sırasında yapılan işlemler, tutanak amaçlı yoklama fişlerine kaydedilir ve yoklama yapılan kişi veya yetkili imza attığında, fiş imzalanmış kabul edilir. Nezdinde yoklama yapılanın veya yetkili kişinin imzası bulunmaması veya

çekinmesi halinde keyfiyet fişi yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclis üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama sırasında yoklama yerinde kişinin bulunması durumunda, iki nüshası bulunan yoklama fişlerinden biri yoklama yapılan mükellefe, diğeri ilgili vergi dairesine gönderilir. Yoklama sırasında yerinde bulunmayan mükellefe, ilgili bilgilerin birinci nüshası posta yoluyla 7 gün içerisinde adresine gönderilir.

Yoklama cetvelleri, MB tarafından belirlenen durumlarda kullanılmaktadır. Vergi uygulamalarının gerektirdiği durumlarda, münferit fiş yerine kullanılabilir ve yoklama sonuçları toplu olarak bu cetvellerde gösterilebilir. Yoklama cetveli kullanılan hallerde, herhangi bir ihtilaflı olaylar ortaya çıktığında, bu olaylar yoklama fişi mahiyetinde, ayrı bir tutanakla kaydedilir (Çavdar, 2016:112).

2.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergi incelemesi, VUK'ta ayrıntılı olarak anlatılmıştır. VUK ve diğer hükümler temelinde vergi incelemesinin; tanımı, amaç ve kapsamı, incelemeye yetkili ve tabii olanlar, uyulması gereken esaslar, inceleme süreci ve kullanılan teknikler ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

2.2.2.1. Tanım, Amaç ve Kapsamı

Vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgelerle gerekli olduğu taktirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bilgilere uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir (HUD, 2013:97).

Vergi incelemesi; mükellefin ödediği verginin yemin hariç, ispat ve delillere uygun her türlü araç ve yöntemle, gerekli görüldüğünde fiili envanter sonucunda elde edilecek bilgilerden de faydalanılarak araştırılması ve doğruluğunun tespit edilmesi veya sağlanmasıdır (Söyler, 1987:16). Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesi; mükellefin

tüm defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesiyle birlikte gerekli durumların dışında da araştırmalar yapılarak, mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır (Çavdar, 2022:48).

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı, mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddede incelemeye yetkili olanlar, gerekli gördüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin ve beyannamelerde gösterilmesi gereken ögelerin incelenmesini de kapsamına almaktadır.

Vergi incelemesinin amacı, inceleme ile yükümlü nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek ödenen verginin, ödenmesi gereken vergi olup olmadığını araştırmaktır. Özellikle, beyana dayanan vergiler açısından önem gerektiren inceleme ile yükümlülerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenir (Kızılot ve Taş, 2013: 102).

Vergi incelemesinde amaç, vergi kayıp ve kaçığını saptamak değildir. İncelemede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi ile birlikte vergi mükellefi ve vergi sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Asıl amacı bu oluşturmakla birlikte, vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine imkân verdiği ya da katkı sağladığı başka amaçlardan da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilerek vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanması, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması gibi amaçlardır. Kısaca, vergi incelemesinin araştırma ve bulma fonksiyonu ile önleme fonksiyonu yanında caydırıcılık özelliği ile doğru beyanların verilmesi sağlanırken vergi kaçığını önlemek ve tespit ettiği vergi kaçığını devlete kazandırmak ek gelir sağlamak gibi amaçları bulunmaktadır (Çavdar, 2016:113).

VUK'un 1 ve 2. maddesinde vergi incelemesinin kapsamı; Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardır şeklinde ifade

edilmiştir. VUK'un 137. maddesinde yer alan hükümlere göre kapsamı bakımından vergi incelemesi; bu kanuna göre veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir şeklinde belirtilmiştir. Kısacası, mükellef yönünden vergi incelemesinin kapsamını VUK ve diğer kanunlara göre defter tutmak, evrak ve belgeleri saklamakla yükümlü olan tüm gerçek ve tüzel kişiler oluşturmaktadır.

2.2.2.2. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabii Olanlar

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar açıkça belirtilmiştir. Bu kanuna göre vergi incelemesine yetkili olanlar şunlardır;

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin En Büyük Mal Memuru,
- Vergi Dairesi Müdürleri
- GİB'in Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Görev Yapanlar.

VUK 135. maddede vergi incelemesini yapmaya yetkili sayılanların dışında inceleme yetkisine sahip idari birimlerde mevcuttur. Takdir komisyonları, bankalar yeminli murakıpları ve vergi yargı organlarının kanunda belirlenmiş alanlarda kullanılmak üzere sınırlı yetkileri mevcuttur (Tekin ve Çelikkaya, 2018:193). VUK'un 72. ve 76. maddelerine göre takdir komisyonlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Kanunun 72. maddesine göre kurulan takdir komisyonu, 74. maddede sayılan görevleri temel alarak, 75. maddesi uyarınca yazılı inceleme yetkisine sahiptir. Bu yetki mutlak olmayıp komisyona verilmiştir. Kanunlarda sayılan kişiler dışında inceleme yapılması halinde, inceleme sonucu usul ve gereklerine göre yapılmadığından kullanılan yetki kusurlu olarak ortaya çıkmaktadır.

İncelemeye tabi olanlar VUK'un 137. maddesinde, *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek*

mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler” şeklinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre, VUK’ta defter ve belgelerin gerçek ve tüzel kişilerce zorunlu olarak tutulması ve saklanması gerektiği belirtilmiştir.

VUK’un 172. maddesinde defter tutmak zorunda olanlar sıralanmıştır. Bu kanun esaslarına göre aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler defter tutmaya mecburdurlar;

- Ticari ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

VUK’un 173. maddesinde defter tutuma mecburiyeti olmayan gerçek ve tüzel kişiler de şu şekilde sıralanmıştır;

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıda sayılanların defter tutuma zorunluluğu ile ilgili olarak, VUK’unun 171-214. maddelerinde uyulması gereken kurallar anlatılmıştır. Bununla birlikte defter ve belge tutanların dışında, defter ve vesikaların saklanması ve ibraz edilmesine ilişkin bilgiler, VUK’un 227-257. maddelerinde yer almaktadır. Bu kanunun 253. maddesine göre *“defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl*

süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”. Aynı kanunun 254. maddesinde defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza ödevi; 232, 234 ve 235. maddeler gereğince alması zorunlu bulunan fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

2.2.2.3. İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un⁹ 17. maddesi ile VUK’un 139. maddesinde yapılan değişiklik sonrası, vergi incelemelerinin dairede yapılması kuralı kabul edilmiş ve iş yerinde yapılması istisnai durum olarak belirlenmiştir.

VUK’un 139. maddesinde vergi incelemesinin yapılacağı yer, esas itibariyle incelemeye tabi mükellefin bağlı olduğu dairede yapılmaktadır. İncelemeye tabi olanın gerekli defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenmektedir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir gerekçe sunanlara, defter ve vesikalarını ibraz etmeleri için uygun bir süre tanınır. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunmasına engel değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talebi üzerine, iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

İncelemenin ne zaman yapılacağına dair bilgiler VUK’un 138. maddesinde belirtilmiştir. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’ sen taktir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.

⁹ R. G. Tarih: 14.10.2021, R.G. No: 7338.

VUK'un 114. maddesinde, zamanaşımı süreleri ile ilgili olarak *“vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* şeklinde zamanaşımı süresini belirtmiştir. VUK'un 14. maddesinde yer alan kanuni ve idari sürelerle ilişkin olarak, *“vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapılacak olan daire belirler ve ilgiliye tebliğ eder”*.

İncelemenin zamanına ilişkin diğer bir düzenleme de VUK'un 140. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, incelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar ve buna devam edemezler. Ancak, bazı hususlar mevuttur. Nezdinde inceleme yapılan kişinin izin verdiği müddetçe, çalışma saatleri dışında da incelemeye devam edilebilir. İnceleme sürecinin başlamış ve inceleme tutanağının düzenlenme aşamasına gelmiş olması durumunda bile, emniyet tedbirlerinin alınması, incelemenin devam etmesini engellemez.

VUK'un 140. maddesi ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. maddesine göre hazırlanan, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği¹⁰(VİUEHY)'nin 9/1'ine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on beş gün incelemeye başlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılmaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılmamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla beş gün ilave süre verilebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

¹⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarih: 31.10.2011, R. G. Sayısı: 28101.

2.2.2.4. İncelemede Uyulması Gereken Esaslar

İnceleme işlemi, öncesinden sonrasına kadar geçen süreçte, belirlenmiş kurallara uygun olarak gerçekleştirilir. İnceleme yapmaya yetkili olan kişilerin de uymakla görevli olduğu bazı kuralları vardır. Bunlar, VUK'un 140. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- İncelemeye tabi mükellefe incelemenin konusu incelemeye başlamadan önce açık bir şekilde izah edilmektedir,
- Vergi incelemesine başlandığı hususu bir tutanakla belirtilir ve inceleme yapılan kişiye tutanağın bir örneği verilir. Ayrıca incelemeyi yapan kişinin bağlı olduğu birime ve örneği de inceleme işlemi bitince, ilgili vergi dairesine gönderilir,
- Nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez,
- İnceleme bittiğinde, bunun yapıldığını gösteren belge nezdinde inceleme yapılanına verilir,
- Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, sirküler ve genel tebliğe aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirilir.
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme bir yıl, kısmi inceleme ise altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde, inceleme yapanların bağlı oldukları birimler tarafından altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin zamanında bitirilmemesi durumunda, nedeniyle birlikte mükellefe bildirilmelidir.

VİUUEHKY'nin 5. maddesinde vergi incelemesini yapmaya yetkili olan denetim elemanlarının, vergi incelemelerini yürütürken, uyması gereken temel ilkeler şu şekilde belirtilmiştir:

- Mükelleflerin görevlerini yerine getirip getirmediğini, hak ve hukukunu gözeterek şekilde denetlemek.
- Kanunda yer alan hükümleri kullanırken, kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli ilgili göstermek.
- Mükellef ve diğer bireylere karşı kibar, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde davranmak.
- Tabi oldukları kurumun amaçlarına ve özel görevlerine uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla göstermek.
- Görevini ifa ederken sürekli olarak gelişim göstermek, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilir olmayı esas almalıdır.
- Yapılan tüm işlem ve eylemlerinde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkelerine göre hareket ederek, tarafsız olmalarını engelleyecek herhangi bir duruma izin vermemek.
- Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme neticesinde, gerekli halde, mükellef lehinde gerekli gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamak.
- Görevlerini, unvan ve yetkilerini kullanarak, kendi veya bir başkası lehinde herhangi bir menfaate sebebiyet vermemek.
- Başkanlıkça belirlenmiş diğer ilke standartlara da bağlı kalmak.

Buraya kadar VUK ve diğer ilgili kanunlarda belirtilen hükümler doğrultusunda, vergi denetim elemanlarının uymakla yükümlü olduğu yol, yöntem, ilke ve esaslar sayılmıştır. Denetim birim ve elemanları, bu ilke ve esaslardan

hareketle, şekil ve usule uygun olarak denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeyi hedeflemektedirler.

2.2.2.5. İnceleme Sürecinin Sona Ermesi

İnceleme sürecine ilişkin olarak, ne kadar sürede tamamlanması gerektiği bilgisi, VUK 140/6. maddesinde 6009 sayılı kanunun 9. maddesinde ve 7104 sayılı kanunun 19. maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükmünde vergi incelemesi, *“incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilmemesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedeni yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alır”* ifadesine yer verilerek, incelemede yapılan işlemlerin belirtilen bu süreler içerisinde tamamlanması gerektiği belirtilmiştir.

2.2.2.6. İnceleme Tutanağı

Vergi incelemesi yapılırken inceleme tutanakları düzenlenmektedir. Mükellefin haklarının korunması ve sonrasında bu hakları kullanabilmesi için düzenlenen inceleme tutanakları, incelemeyi yapan idarenin mükellef aleyhinde herhangi bir işlem yapması halinde de ispat mahiyetinde yer alır.

İnceleme sırasında düzenlenecek tutanaklarla ilgili hükümler VUK'un 141. maddesine göre, inceleme sırasında gerekli görüldüğü takdirde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumu tutanakları ile tespit edilerek belgelendirilir. Düzenlenmiş olan tutanağın bir kopyası, nezdinde inceleme yapılana verilir. İlgililerin

tutanakları imzalamaktan kaçınmaları halinde tutanakta geçen olaylar ve defter veya belgeler, hakkında inceleme yapılanın rızasına bakmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezalar kesinlik kazanana kadar geri verilmez. Suç delili teşkil etmedikleri takdirde, ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilmektedir.

Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda yer alacak unsurlar, VIÜUEHY'nin 17. maddesinde belirtilmiş. Bahsedilen bu maddede tutanakta yer alması gereken bilgiler şu şekilde sıralanmıştır;

- Tutanağın nerede düzenlendiği ve tarihi,
- İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- Vergilendirme ile ilgili olaylar ve / veya hesap durumları,
- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- Hakkında inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu yer almaktadır.

2.2.2.7. İnceleme Raporlarının İşlenmesi

07.04.2021 tarihi ve 31447 sayılı resmî gazetede yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği¹¹ (VDKY)'nin 52. ve 53. maddelerinde vergi inceleme raporuna ilişkin bilgiler yer almaktadır. Yönetmeliğin 53. maddesinde vergi inceleme raporlarının, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlendiği açıklanmıştır.

¹¹ R. G. Tarih: 07.04.2021, R.G. No:

- İnceleme raporları, mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.
- Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, kanunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporunun (VTR) düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmaktadır.
- Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'nin başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu VTR, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR'nda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

VDKY'nin 52 ve 66. maddeler arasında inceleme raporlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Yönetmeliğin 52. maddesinde Vergi Müfettişleri oluşturdukları raporları, çalışma sonuçlarına ve yaptıkları işlemlerin özelliğine göre ayırmaktadır. Bunlar şu şekilde sayılmıştır;

- | | |
|--------------------------|--|
| • Vergi inceleme raporu, | • Soruşturma raporu, |
| • Vergi suçu raporu, | • Disiplin soruşturması raporu, |
| • Görüş ve öneri raporu, | • Oda ve birlik denetim raporu, |
| • Cevaplı rapor, | • Bilim raporu, |
| • Genel kuruluş raporu, | • Yazı, olarak işlem özelliklerine göre ayrılmaktadır. |
| • Genel durum raporu, | |
| • Ön inceleme raporu, | |

2.2.2.8. Vergi incelemesinin Sonuçlanması

Vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesi için, mükellefin lehine veya aleyhine olan tüm işlemlerin ilgili raporlarda yer alması gerekmektedir. Özellikle, vergi inceleme sonucunda kanuna aykırı durum tespit edildiğinde, mükellefe vergi tarhı veya cezası kesilir. VUK'un 29. maddesinde belirtildiği gibi, ikmalen tarhiyat genellikle vergi incelemeleri sırasında ortaya çıkan hata veya eksikliklerden kaynaklı vergi incelemeleridir. Bu vergi tarhiyatı, tarh edilmiş bir vergi sonrasında defter, belge ve kayıtlarda bulunan hatalar veya eksiklikler nedeniyle, bir matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tekrar tarh edilmesi olarak ifade edilmiştir.

Muhasebe hataları genellikle işletmenin kayıtlarında meydana gelmektedir. Bu hataları şu şekilde sayabiliriz (Bozkurt, 2009:60);

- Matematiksel hatalar,
- Kayıt ve nakit hataları,
- Unutma ve tekrar kaydetme,
- Sayım ve muhasebe ilkelerini uygulamada hata,
- Bilanço hataları (değerleme hataları).

Vergi incelemesi sonucu kanuna aykırı bir durumun oluşması ile uygulanan bir diğer işlem re'sen tarhiyattır. VUK'un 30. maddesinde re'sen vergi tarhı, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde taktir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunasıdır" şeklinde açıklanmıştır ve re'sen vergi tarhı vergi dairesi tarafından yapılmaktadır.

VUK'un 30. maddesine göre aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahı re'sen tarh edilir;

- Vergi beyannamesi kanuni süresi geçmişse ve hala verilmemişse,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması, konuya ilişkin sağlam delil bulunmazsa,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,
- Beyannamesini yetkili meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemiştir.

Muhasebe hatalarının tespitiyle ikmalen tarh kullanılırken, hileli durumun varlığından söz edildiğinde re'sen tarh işlemi yapılmaktadır. Muhasebede hileli durumları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kasti hesap hataları,
- Kayıt dışı işlem,
- İşlemden önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar açılması,
- Belge sahtekarlığı,
- Bilançonun maskelenmesi,

2.2.3. Arama / Aramalı İnceleme

Arama/aramalı inceleme esas itibarıyla idarenin mükellefin rızası dışında zorla bilgi edinme yoludur. Mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevini yerine getirip getirmediği ve defter ve belgelerinin ibraz edilip edilmediğinin araştırılmasıdır.

Ancak, mükellef bilgi ve belgelerini gizliyor, idare ve yetkililere vermiyorsa, mükellefin rızası aranmaksızın idare harekete geçerek gizli olan bilgi ve belgeleri elde edebilmektedir. Vergi incelemesi sırasında belirli istisnai durumların oluşmasıyla kullanılan bu yöntem, istisnai delil elde etmeyi amaçlar. Arama/aramalı inceleme, mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğundan uygulama sırasında kanunla çizilmiş sınırların dışında kalmamasına özen gösterilmelidir (Şenyüz vd., 2014:152).

Arama/aramalı inceleme olarak da nitelendirilebilen bu yöntem, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla vergi kaçırdığı yolunda belirtiler bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların iş yerlerinde, ikametgahlarında ve üzerinde, mahkeme kararına dayanılarak vergi inceleme yetkisine sahip elemanlarca yapılan araştırma, tespit ve el koyma işlemlerini ifade eder (Söyler, 1987:18).

VUK'un 142 ve 147. maddelerinde düzenlenen arama/aramalı inceleme, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerinde vergi kayıp ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından olan bu yöntem böylelikle vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır. VUK'un 147. maddesinde arama/aramalı inceleme ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için Ceza Mahkemeleri Usulü Kanununa (CMUK) açık atıfta bulunmaktadır. Anayasal kişi hakları ile ilgili konularda, ceza yargılama usulüne paralel düzenlemeler yasalarla birlikte kabul edilmiştir (Çavdar, 2021:75).

VUK 142. maddede arama/aramalı inceleme yapılabilmesi için gerekli olan koşullar maddenin devamında şu şekilde sıralanmıştır;

- Mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı hususunda ihbar yapılmış ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklenmiş olması,

- Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda yeterli belirtilerin elde edilmiş bulunması,
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle, yetkili sulh hakiminden arama yapılmasını talep etmeleri,
- Sulh hakiminin mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gereklidir.

Aram/aramalı inceleme yapılabilmesi için ciddi bir ihbarın olması, mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kendi bulgularına göre aramayı gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili olan sulh yargıcının da istenilen yerde arama yapılmasına izin vermesi şarttır. Arama/aramalı inceleme bir ihbara dayalı yapılması sonucunda iddia edilen ihbarın doğru çıkmaması durumunda, mükellefin kendisi hakkında bir ihbar yapan kişinin kimliğini öğrenmek istemesi halinde, vergi idaresi ilgili kişinin kimliğini bildirmekle yükümlüdür (Kartal ve Sazak, 2022:119).

VUK'un 143. maddesi, arama/aramalı inceleme sırasında bulunan defter ve vesikalara ilişkin bilgileri içermektedir. Arama/aramalı incelemede bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit olunur. Arama/aramalı inceleme yapıldığı sırada zaman yetersizliği veya diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesine imkan olmazsa, incelemesi gerekli defter ve belgeler, mükellef gözetiminde emin bir yere konulur veya kaplar içinde daireye götürülür. Bu kayıt ve defterlerin konulduğu yerlerin veya kapların mühürlenmesi arama/aramalı inceleme yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılmaktadır. Mükelleften alınan kayıt ve defterlerin iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare karşılamakla yükümlüdür.

VUK'un 144. maddesinde incelemede usul, arama/aramalı inceleme yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Mükellef, ilgili memurun huzuruyla, bu defterler ve vesikalar üzerinde

incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz.

VUK'un 145. maddesinde arama/aramalı incelemenin sonlandırılması ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Bu maddeye göre, arama/aramalı inceleme sonucunda alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplerle üç ay içerisinde tamamlanmadığı hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelendiği sürede, kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunup, aykırı bir durum bulunması halinde mevzu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez. Suç teşkil etmemesi şartı ile ilgililer, bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler.

Arama/aramalı incelemede kayıtların yeniden işlenmesine ilişkin hususlar VUK'un 146. maddesinde belirtilmiştir. Arama/aramalı inceleme sonucunda elde edilen defter ve vesikaların korunması sebebiyle, VUK'un 219. maddesine göre yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan uygun bir süre içerisinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir. Genel hükümlerin uygulanmasına ilişkin bilgilerse açıkça yazılı olmayan hallerde CMUK'un arama/aramalı inceleme ile ilgili bulunan hükümlerine göre uygulanmaktadır.

2.2.4. Bilgi Toplama

Vergi dairesi, vergi incelemelerinde esas olarak verginin tahakkuk ve tahsilinin zamanında ve sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi için farklı kurum ve

kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplayarak, bu bilgileri arşivleyebilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018:171).

Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergilendirme ile ilgili çeşitli bilgileri herkesten isteyebilirler. Bilgi istenen kişinin mükellef olup olmamasının, incelemeye alınmış bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Bilgi toplamanın temel amacı, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerden hareketle mükellef tarafından beyan edilen matrahın doğruluğunun saptanmasıdır (Şenyüz vd. 2014:153).

Bilgi verme işlemi VUK'un 148 ve 152. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre VUK'un 148. maddesinde, *“kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar”*.

Bilgi, belli konularda belli zamanlarda sürekli olarak edinilebilir. VUK'un 150. maddesinde bazı konularda zorunlu bilgi edinmeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddeye göre, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevi yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay muttali oldukları ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Bilgi vermekten kimsenin kaçınamayacağı, VUK'un 151. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede *“kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümleri ileri sürerek, bilgi vermekten imtina*

edemezler” şeklinde belirtilmiştir. Bunula birlikte, bilgi verme mecburiyetinde olmayanlar aşağıda belirtilmiştir;

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının şahsına sahip bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine verilmiş işler veya görevlerinden dolayı, bilgiye sahip oldukları hallerin ve hususların bildirilmesi istenemez.
- CMUK’nın 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrağın içeriği hakkında bilgi istenemez.

Bilgi vermekle yükümlü tutulan kurum ve kişiler VUK’un 149- 151. maddelerine yukarıda açıklanmıştır. Bununa birlikte, belirtilenlerin bilgi vermemesi veya eksik bilgi vermesi durumunda, VUK’un 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, bilgi vermekten kaçınan mükelleflere mecburiyetlerini yerine getirmeleri için ek süre verilerek bu süre içerisinde yerine getirmeleri tebliğ olunur. Hala verilen süre içerisinde mecburiyetlerini yerine getirmedikleri takdirde kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılıp uygulanmaktadır.

2.3. Türkiye’de Elektronik Denetim Uygulamaları

Ülkelerde elektronik denetim uygulamaları giderek yaygınlaşmaktadır. Elektronik denetim, geleneksel denetim yöntemi ve dijital teknolojinin harmanlanmasıyla oluşturulmuş bir sistemdir. Elektronik denetim, teknolojik verileri kullanarak, denetim kaynaklarının toplanılması, değerlendirilmesi ve analiz edilmesinde kullanılan veri tabanını oluşturur. Gelişen teknoloji ile birlikte, gelişmekte olan Türkiye hükümetinin elektronik denetim yöntemlerine yönelik izledikleri uygulamalar incelenmiştir.

2.3.1. Türkiye’de Elektronik Devlet ve Elektronik Denetim

Hızla gelişen ve büyüyen dünya ile birlikte ihtiyaçlara yönelik olarak, bilgisayar kullanımı artmış ve yaygınlaşmıştır. Bilgisayar sistemleri, yapılan faaliyetlerin gerçekleştirilmesini ve işlemlerin yürütülmesine kolaylaştırmaktadır. İşlemlerin daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanıyan bilgisayar sistemi, işlemlerdeki teknik ve kontroller üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir.

1980’li yıllardan itibaren belirgin bir şekilde kendini gösteren küreselleşme, özellikle teknolojik ilerlemeler ve ardından gelen dijitalleşme süreciyle birlikte ülkelerde sanayi, ticaret ve hizmet faaliyetlerini önemli ölçüde artırmıştır. Teknolojik ilerlemeler ile birlikte, hizmetlerin, mal ve sermayenin artan hareketliliği, yeni vergi düzenlemeleri ihtiyacını ortaya çıkartmıştır (İnneci, 2023:236-237). Tüm bu hareketlilik ile birlikte ortaya çıkan Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT), yeni vergi kaynakları ve fırsatlarını beraberinde getirerek elektronik vergi denetim uygulamalarının kullanımının yaygınlaşmasını sağlamıştır.

BİT’in denetimi, bir organizasyonun sahip olduğu teknolojik kaynakların değerlendirilme sürecini ifade eder. Bu süreçte, BİT varlıklarının güvence altında olup olmadığı, bilgisayar verilerinin doğruluğunun sağlanıp sağlanmadığı ve organizasyon çalışmalarının amaçlarına ulaşip ulaşmadığı titizlikle incelenmektedir. Ayrıca, BİT araçları ve kaynaklarıyla karşılaşılacak riskler belirlenir ve ilgili bilgisayar donanımlarında bunun kontrol standartları, politikaları ve süreçleri denetlenir. Bu süreçlere, sonradan gerektiğinde ek incelemeler yapılır (Aksoy, 2006:1517).

2.3.1.1. Elektronik Devletin Kavram ve Yapısı

Gelişen BİT, sosyal ve ekonomik yaşamın vazgeçilmez birer parçasıdır. Gelişen bu teknolojik yaşama devletin de uyum sağlaması vazgeçilmez bir zorunluluk haline gelmiş, karar alma sürecinin basit ve anlaşılabilirliği ile birlikte kısaltılması gereği de modern toplumun bir ihtiyacı olarak doğmuştur. Gelişen teknoloji ile birlikte, bireyler devlete karşı daha istekli ve talepkâr hale gelmiştir. BİT, bilgiye

erişim ve paylaşımı sınırsız hale getirmiştir. Bu teknoloji sayesinde bireyler, hizmet aldıkları kurum ve kuruluşlardan daha hızlı ve etkin bir şekilde faaliyet göstermelerini ve daha doğru bilgiye daha az maliyetle ulaşmalarını beklemektedir (İnce, 2001:11-12).

OECD tarafından elektronik devlet (e-devlet), daha iyi bir yönetim yapısı elde etmek için BİT ile birlikte interneti kullanan yapı olarak tanımlanmaktadır. OECD tarafından yapılan bu tanımda asıl dikkat çekmesi gereken şeyin BİT gereçlerinin kullanılmasından ziyade ülkelerin e-devletin uygulamaya konulmasına neden ihtiyaçları olduğu hususudur. Bunun nedeni, devletin vatandaşların ihtiyaçlarına yönelik yanıt verirken bir taraftan da performansını artırması gerektiği baskısıyla karşı karşıya kalarak, e-devletin bilgi ve hizmetleri çevrimiçi hale getirerek basit uygulamaların ötesine geçtiği yapı, süreç ve uygulamaları dönüştürmek için kullanabileceği araçları keşfetmiştir (OECD, 2024:2).

E-devlet, genel olarak yeni bir kavram gibi görünse de aslında onu benzersiz kılan unsurları; kullanılan araçlar ve temel özellikleridir. Devlet kavramı, elektronik ortamda kullanılsa dahi temel tanımını korumaktadır (İnce, 2001:21). Yani asıl ifade edilmesi gereken nokta devletin temel faaliyet ve işlemlerini hangi araç ve yöntemlerle yerine getirdiğinin anlaşılmasıdır.

E-devlet, devlete ait veya işletilen ağ sistemleridir ve vatandaşla ilişkileri düzenleyen iletişim teknolojilerinden oluşmaktadır. E-devlet, özel sektör veya diğer devlet kurumlarının yetkilendirme işlemini güçlendirmektedir. İlgili sektörlerde hizmet sunumunu iyileştirmekte ve hesap verilebilirliği güçlendirerek hükümet verimliliğini artırmaktadır. E-devletin yayılmasında itici güçler olarak şunlar sayılmıştır (Ristovska, 2009:159-160);

- Bilginin değişen rolü ve artan önemi, bilgi toplumu haline gelinmesi,
- Hiyerarşık olmayan yönetim ve örgütlenme şekilleri doğrultusunda belirli ağlar,

- Küreselleşme olgusu,
- BİT'in gelişmesi için işbirliği çalışmalarıyla daha kaliteli, verimli ve kapsamlı siyasi süreç izlenmesini sağlanması.

2.3.1.1.1. Elektronik Devletin Amaçları ve Sağlayacağı Faydalar

Geçen zamanla birlikte BİT, devletler tarafında vatandaşların ihtiyaçlarına yönelik, daha şeffaf, verimli ve hesap verilebilir hale gelmesine yardımcı olan bir araç haline gelmiştir (Utku-İsmihan, 2009:215). Devlet ve yetkili kuruluşları tarafından sunulan bu faaliyet araçları için iletişim teknolojilerinin kullanılması, e-devletin varlığını ortaya çıkarmıştır.

E-devlet, geleneksel devlette kullanılan hizmetlerinin elektronik ortamda; etkin, yalın, katılımı sağlanan ve şeffaf yönetime sahip anlayış barındıran ve kuruluşlar ile kurumların kendi içlerinde gerçekleşen ilişkiler dışında, iş dünyasının vatandaş ile olan ilişkilerde de elektronik ortamda yürütülebilecek bir sistem inşası hedefleyen devlet modelidir. Bilgi ile birlikte kamusal hizmetlerini bir araya getirilerek daha etkili şekilde sunmaktadır (Odabaş, 2009: 7).

Tüm bu tanımlamalara ek olarak, e-devlet kavramının sadece bir teknolojik olgu olmadığını hatırlamak önemlidir. Bilgiye erişim, gizlilik, sorumluluk ve kamu hizmetleri gibi konular, e-devletin yeteneklerinin daha fazla kabul görmesini sağlayan baskı unsurlarının birkaçını oluşturmaktadır. E-devletin uygulanmasıyla ilişkilendirilen yaygın faydalardan bazıları ise verimliliğin artması, iç yönetimin kolaylaşması ve şeffaflığın artması gibi unsurların yanı sıra vatandaşların güçlenmesi ve elektronik demokrasiye destek sağlanması gibi alanlarda ortaya çıkmaktadır (Arslan, 2009:221).

E-devletin amaçları ve uygulama sonrası sağlayacağı beklenen faydaları şu şekilde sayılabilir (Gökmen, 2009:240);

- Kamu yöntemlerinde modernleşmeye gidilerek vatandaşlar için daha etkili ve verimli kamu hizmetlerinin sağlanması verimliliğini artırır,
- Günde 7/24 çevrimiçi yönetim bilgilerini, kapasiteleri ve vatandaşlarla iletişimi fazlaştıran devlet olan güveni artırır,
- E-devlet, halkı pozitif yönde etkilemek ve yönlendirmek için araç olarak hizmette bulunur, böylece zaman ve çaba ile finansal kaynaklardan tasarruf etmeyi kolaylaştırarak kaynak israfının önüne geçer,
- Devletin yapısının daha esnek ve taleplere çabuk cevap vermesini sağlayarak gecikmeleri önler; özellikle internet teknolojilerini, stratejik kamu bilgilerine erişimi, şeffaflığı ve kamu yönetiminin kalitesini arttırmak için güvenli yapı oluşumunu sağlar.

Tüm bu faydalarla birlikte elbette ki sorunlar da fazlasıyla mevcuttur. Örneğin, dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlardan biri denetimin yapılması konusudur. Uzaktan yapılan satış faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin klasik denetim teknikleriyle etkili şekilde değerlendirildiği söylenemez (Yüce, 2021:1082).

2.3.1.2. Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi ve Elektronik Vergi Denetimi

Tanım olarak BİT, bilginin toplanması, saklanması, kaydetme ve sunulması gibi işlemlerde kullanılan teknolojileri içermektedir. Çağımızda kullanılan bu bilgisayar ve teknolojinin, her faaliyet alanında varlık gösterdiği bilinmektedir. Teknolojiyle değişen ve gelişim gösteren işlemlerde denetim de yerini geleneksel denetimden ziyade çağdaş denetime bırakmıştır.

Teknolojideki değişim ve gelişimler ile birlikte verimli ve etkin bir vergi denetimi için yoğun bir bilgisayar kullanım sistemi de beraberinde gelmiştir. Denetimde bilgisayardan faydalanma süreci öncelikle geleneksel olarak yapılmış olan denetim verilerinin işlenmesiyle yapılmaya başlanacaktır (Aksoy, 2006:1553).

BİT'in gelişimiyle birlikte, elektronik vergi denetimi uygulamaları da artarak hız kazanmıştır. BİT'in geliştirilmesiyle bilgiye uzaktan erişimin sağlanması ve verilerin daha hızlı ve doğru olarak ulaşılabilir olması vergi kaybı tehlikesini büyük oranda yok etmektedir (Sağır, 2023:92).

2.3.1.3. Mevzuatımızda Konu ile İlgili Yapılan Düzenlemeler

Mükelleflerin beyannamelerinde belirledikleri tutarlara göre tahsilat işleminin gerçekleştirilmesi, etkin bir vergi denetimini gerektirmektedir. Etkin vergi denetimi için ise, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer kanunlarda yapılan değişiklikler ile teknolojik ve dijital gelişmelerin uyumlu olduğu, denetim sistemi oluşturulmalıdır. Kullanılacak bu sistem sayesinde, vergi mükelleflerinin elektronik kayıt ve belgeleri daha hızlı şekilde kontrol edilebilir hale gelmekte, mükellef ve idare arasında hizmet kullanımı kolaylaşarak daha hızlı, kolay ve ulaşılabilir bir vergi ağı oluşturacaktır. Bu bağlamda, konuyla ilgili olarak VUK, TTK ve diğer kanunlarda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

2.3.1.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler

VUK 242. madde hükümlerine göre, tutulan defter ve belgelerin elektronik kayıt şeklinde tutulabilmesi için öncelikli olarak, bu belgelerin bilgisayar sistemine aktarılması gerekmektedir. Bu madde hükmüne göre, elektronik belge (e-belge), elektronik defter (e-defter) ve elektronik kayıt (e-kayıt) ifadelerinin usul ve esasları belirlenmiştir.

- **E-defter**, *şekil hükümlerinden bağımsız olarak kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*
- **E-belge**, *şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.*

- *E-kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlemesi mümkün olan en küçük bilgi ögesi olarak ifade edilir.*

VUK 175. maddeye göre mükellefler, defter ve belgelerin elektronik ortamda saklanmasına ilişkin olarak muhasebe usulünü seçmekte serbesttir. *Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, mali tablolarının çıkarılmasına ve tek düzen hesap planına ilişkin usul ve esasların tespitini yapmaya, bunları mükellef, şirket ve işletme türlerine uygulatmaya ve buna ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Buna ek olarak, muhasebe kayıt ve sistemlerini bilgisayar programları aracılığı ile izleyen mükelleflerle bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususları ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları”* belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu maddeye göre, elektronik ortam üzerinden muhasebe kayıt sistemlerinin düzenlenmesinden denetlenmesine kadar geçen süreci yönetmekle HMB yetkilidir.

Defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına ilişkin işlemlerin nasıl yürütüleceği VUK 242. maddede “Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlığı altında belirtilmiştir. Bu maddeye göre, *“Maliye ve Gümrük bakanlığı; mükelleflere niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir.”* Bu maddeye göre, elektronik ortam üzerinden hazırlanmış belge ve pulların VUK hükümlerine uygun olacak şekilde düzenlendiği ve bunların kullanılabilirliğinin HMB’ye ait olduğu açıklanmıştır.

VUK 242. maddenin devamında elektronik kayıtların tutulmasında Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın (HMB) yetki çerçevesi şu şekilde belirtilmiştir; *“Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi,*

iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin veren defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında...bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilendirilmiştir.” Maddeden anlaşılabacağı üzere elektronik kayıtların tutulmasından HMB yetkili ve sorumludur. Buna göre, e-defter ve kayıt süreçlerinde uyulması gereken usul ve esasları da belirlemeye HMB yetkilidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde¹² *“mükelleflerin, bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır.”* Aynı yönetmeliğin 22. maddesinin birinci fıkrasına şu madde eklenmiştir; *“Şu kadar ki, Bakanlık tarafından oluşturulan sistem üzerinden ibraz edilen elektronik defter belgeler, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesini müteakip en az 30 gün içinde sistemden silinir.”* Bu maddeye göre, vergi işlemlerinin HMB’nin yetki ve sorumluluk verdiği bakanlıkları tarafından, elektronik ortam üzerine taşınarak sunulduğu ifade edilmiştir.

Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine ilişkin olarak VUK’un 256. maddesinde; *“ yazılı gerçek ve tüzel kişilerle mükerrer 257. maddeyle dile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, saklamak zorunda oldukları her türlü belge, defter ve karneler ile verilmesi zorunlu olan bilgilere ilişkin mikro fiş, manyetik teyp, mikro film, disk ve benzerleri ortamlardaki kayıtları ve bu kayıtlara ulaşım veya kayıtları okunulabilir hale getirilmesi için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süre zarfı içerisinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Bu zaruriyet hali Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara*

¹² R.G. Tarih: 28.06.2022, R.G. No:31880

uygun olarak, tasdik ve 3568 sayılı Kanun kapsamınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf, defter ve belgelerin incelenmesi amacıyla serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir” ifadesine yer verilmiştir. Vergi mükellefleri kayıt ve belgelerini vergi kanunlarına uygun olarak tutmak ve saklamakla yükümlüdür. Vergi denetiminin yapıldığı esnada yetkililerin istemeleri halinde, mükelleflerin defter ve belgelerini sunması gerekmektedir.

HMB, elektronik ortamda yapılacak olan tebliğe ilişkin her türlü tekniksel altyapıyı oluşturmaya veya daha önce oluşturulmuş olan altyapıları kullanmaya, elektronik adres kullanım zorunluluğu ve elektronik tebliğe ilişkili diğer hususlarda usul ve esas belirlemeye yetkilidir (Tosuner ve Arıkan, 2015:110).

2.3.1.3.2. Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler

Elektronik denetimin (e-denetim) kullanılmasında kuralları oluşturan diğer kanun temeli de Türk Ticaret Kanunu’dur (TTK). Bu kanuna göre düzenlenmiş olan 18. maddenin 3. bendinde yer alan e-imzaya ilişkin yapılan açıklama şu şekildedir; *“Tacirler arasında, diğer taraf temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye, ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.”* Elektronik imzanın kullanması, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin hukuki geçerliliğini sağlamış ve ticari işlem ağını genişletmiştir.

TTK’da 64. maddede defter tutmaya ilişkin olarak; *“tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekillerde bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.”* *“Ticari defterlerin elektronik ortam üzerinde tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu*

karar defterinin kapanışında noter veya ticaret sicili müdürlüğü onayına bakılmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt ve zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.” Bu düzenleme ile birlikte ticari işletmeler defter ve belgelerini elektronik ortamda tutabilecektir. Fikri ortamda ve elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağına ilişkin usul ve esasları HMB çıkaracağı tebliğle belirlemektedir.

TTK defterler ve diğer gerekli kayıtların elektronik ortamda tutulmasının gerekliliğine ilişkin 65. maddede *“defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süreç içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır.”* Elektronik ortamda tutulma halinde öncelikli olarak, defter ve kayıtların saklanması boyunca kolay okunabilir durumda olması gerekmektedir. Elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak on yıllık süreyle saklanılarak bilgilere ulaşılabilir olmalıdır.

TTK 1525. maddede bazı belge ve faturaların elektronik ortamda düzenlenebileceği, gönderebileceği ve hükümler doğurabileceği ifade edilmiştir. Buna göre, tarafların açıkça anlaşmaları ve 18. maddenin 3. fıkrası saklı kalmak koşuluyla;

- İhbar,
- İhtar,
- İtiraz ve benzeri beyanlar,
- Fatura,
- Teyit mektubu,
- İştirak taahhütnamesi,
- Toplantı çağrıları.

Belirlenen hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, itiraz edilebilir ve kabulüne ilişkin hükümler doğurabilir.

2.3.1.3.3. Diğer Kanunlarda Yapılan Düzenlemeler

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu¹³, amaç olarak elektronik imzanın hukuki ve teknik yönlerini açıklamaktadır. Elektronik işlemlerin hukuki dayanağını oluşturan Elektronik İmza Kanunu, kendisinden başka mevzuatta yer alan Borçlar Kanunu'nun¹⁴ 14. maddesinde güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanabilen imzalı metinler de aynı geçerliliğe sahip olmaktadır. Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu¹⁵ 295. maddede elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler kesin delil teşkil etmektedir. Elektronik imza ile gönderilip saklanabilen metinlerin yazılı şekil gibi kabul edildiği ve elle atılan imzayla aynı tutulmuştur.

4389 Sayılı Bankalar Kanununa¹⁶ göre bankalar, VUK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, aldıkları yazılarla faaliyetleri ile ilgili belgelerin asıllarını ve yazdıkları yazıların asıllarını veya mümkün olmadığı hallerde sıhhatlerinden şüpheyi davet etmeyecek kopyalarını ve yazdıkları yazıların makine ile alınmış suretlerini tarih ve numara sırası ile düzenleyerek usulleri dairesinde saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kurulca tespit olunacak usul ve esaslar çerçevesinde mikrofilm, mikrofiş şeklinde veya elektronik, manyetik veya benzeri ortamlarda saklanmaları mümkündür.

2.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları

Ülkemiz, modern teknoloji çağında birçok yeniliklere uyum sağlayarak gelişim ve değişim göstermektedir. Bu değişim, faaliyet hacimlerinde artışlar yaşanmasına neden olmaktadır. Devletin temel gelir kaynağını oluşturan vergiler de bu değişime uyum sağlayarak çeşitli elektronik uygulamalar yoluyla toplanmaktadır.

¹³ R.G. Tarih: 15.01.2004, R.G. No:25355

¹⁴ R.G. Tarih: 11.01.2011, R.G. No:27836

¹⁵ R.G. Tarih: 2,3,4.7.1927, R.G. No:622, 623, 624

¹⁶ R.G. Tarih:23.06.1999, R.G. No:23734

HMB ve bünyesinde yer alan birimlerce BİT altyapısı temelinde ülkemizde geliştirilen bu uygulamalar, devletin gelir kaynağının tahsilini sağlamada kullanılmaktadır.

Türkiye’de, e-devlet uygulamalarının tarihi geçmişine bakıldığında, İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü’nün 1970’li yılların başlarında başladığı ve Merkezi Nüfus İstatistikleri Projesi (MERNİS)’in oluşturulmasına kadar gidildiği görülmektedir. Nüfus idaresinin bilgisayarlaşması ve ülkenin genelinde birbirine bağlılığın söz konusu olduğu otomasyon projesi, zamanla uluslararası kurum ve kaynakların desteğiyle yakın zamanda tamamlanabilmiş ve günümüzde Türkiye’nin en önemli e-devlet proje ve uygulamalarından biri halini almıştır (Demirhan ve Türkoğlu, 2014: 241).

VUK 8. maddeye göre, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan her gerçek kişinin bir vergi numarası bulunur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yetkili kuruluş HMB’dir.

MERNİS projesi güvenilir bilgi desteği sayesinde devletin iş ve işlemlerinde hızının arttırılmasını sağladığı gibi uyguladıkları e-devlet olarak projelerinin de giriş açılışlarını oluşturmuştur. Bu kapsamda, projenin devamı niteliğinde olan Kimlik Paylaşım Sistemi Projesi ile birlikte de bilgileri kurumların kullanımına açık güvenilir, verimli, hızlı bir hizmetle birlikte kırtasiyecilik durumunun da önlenmesi amaçlanmış ve sağlanmıştır. MERNİS projesinin genel anlamıyla sağladığı hizmet faydaları şunlardır¹⁷;

- Nüfus kayıtlarının bilgisayarlı ortama aktarılarak ilçe nüfus veri tabanlarının oluşturulması ve hizmetin modernizasyonu sağlamak,
- Nüfus hizmetlerinin ilçelerde bilişim teknolojileri kullanılarak verilmesini; ilçe nüfus veri tabanlarının merkezde bütünleştirilerek Merkezi Nüfus Veri Tabanının kurulmasını gerçekleştirmek,

¹⁷<https://nvi.gov.tr/mernis> , (Erişim Tarihi: 19.03.2024).

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına yönelik kimlik numarası verilmesini sağlamak,
- Kimlik numaraları aracılığı ile özel ve kamu kesim bilişim projeleri arası kişi bilgileri alışverişinin, kişilerin tek tanımladığı bir altyapı üzerine çevrimiçi yürütülesinin sağlanması,
- Nüfus istatistiklerinin bilişim teknolojileri ile birlikte daha sağlıklı elde edilmesi sağlanır,
- Güvenlik önlemleri ile korunan MENRİS, kişisel verilerin gizliliğini ve mahremiyetini sağlayarak bilgi güvenliğini arttırır. Bununla birlikte kimlik doğrulama süreçleri hızlanır ve vatandaşların çeşitli işlemleri daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanır,
- Bürokrasiyi azaltıcı, devletle vatandaşı yaklaştıracı bir hizmet güvenliği sağlamak.

Yukarıdaki sayılan özelliklerden anlaşılaçağı üzere MENRİS elektronik ortama aktarılaraq merkezi bir sistemde tüm bilgilerin bulunmasını sağlayan sistemli bir yapıdan oluşmaktadır.

2.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Geliştirilen Elektronik Denetim Uygulamaları

GİB, yetki alanı içerisindeki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek amacıyla vergi yükümlölüklerinin yerine getirilmesini sağlamaktadır. GİB, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması ve vergi dairesinde etkinlik ve verimliliğin artırılması amacıyla çeşitli denetim hizmetleri sunmuştur (GİB, 2021:29).

GİB, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma işlemlerini, otomasyon sistemlerine dahil etmiştir. Ayrıca, yaygın ve yoğun denetim işlemleri ve personel işlemlerini de geliştirdiğı otomasyon uygulamalara eklemiştir. Vergi mevzuatında

yapılan değişikliklerle birlikte bu projelerin geliştirilmesine devam edilmektedir. GİB bünyesinde yer alan otomasyon vergi sistemleri, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerin en kısa sürede yapılmasını hedefleyen ve bilgiye hızla ulaşmasını sağlayan teknolojik altyapılı desteklerdir (GİB, 2012:48).

Çalışmanın devamında, GİB tarafından geliştirilen elektronik denetim uygulamalarının neler olduğundan bahsedilmiştir. GİB, gelişmelerine VEDOP ile başlamıştır ve VEDOP'un kapsamını genişleterek, yeni projeler geliştirmeye devam etmiştir.

2.3.2.1.1. Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri (VEDOP)

Dünya'da e-devlet uygulamalarının, 1990'lı yıllardan itibaren gelişim göstermeye başladığı, Türkiye'nin de bu gelişimlere paralel olarak uyum sağladığı dikkat çekmektedir. Özellikle 2000'li yıllar ile birlikte e-devlet uygulamaları içerisinde yer alan e-mali uygulamalar konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. En önemlilerden bir tanesi de HMB'ye bağlı olan GİB tarafından yürütölen VEDOP'tur (Hepaksaz ve Hayrullahoğlu, 2011: 110).

VEDOP, vergi dairesinin BİT ile birlikte tüm işlemlerinin otomasyon sisteme geçirilerek iş yükünün azaltılması, çalışanların etkinlik ve verimliliğinin artırılması, bilgisayarlı ortamda toplanan verilerin sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulması amacıyla aşamalı olarak hayata geçirilmiştir. Bu sayede vergi daireleri, gelir idaresi gibi kurumlar, elektronik dönüşümle ilgili önemli projelere imza atarak e-devlet entegrasyon sürecine katkı sağlamıştır (Uğur ve Tütçü, 2009: 11).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) şimdiki adıyla GİB, 1995 yılında vergi daireleri otomasyon sistemi projesi olan VEDOP'u, bir pilot bölge uygulaması olarak başlatmıştır. VEDOP'un faaliyet planları, aşağıda sayılan vizyonları gerçekleştirmek üzere geliştirilmiştir (GGM, 1999: 19-20);

- Mükellefi müşteri olarak gören hizmet anlayışı,
- Saydam, verimli ve etkin gelir idaresi oluşturmak,
- Doğru bilgiyi zamanlı olarak üretmek ve yönetimlere sunmak,
- Denetimde etkinlik,
- Teknolojinin yakından takibini sağlayan idare,
- Kurumlar arası uygulama/bilgi değişikliği sağlayacak ve mükellefin vergi dairesine gitmeden daha hızlı ve güvenli bir hizmet sunumu için bilgisayar altyapıları.

HMB bünyesinde faaliyet gösteren GİB, vergi dairesinin hizmet sunumunda kolaylık sağlayabilecek bir teknolojik altyapıyı hedefleyerek VEDOP' u uygulamaya koymuştur. GİB tarafından geliştirilen VEDOP-1, başlangıçta pilot uygulama olarak hayata geçirilmiş ve vergi dairelerinin teknolojik altyapısını geliştirmeye odaklanmıştır. VEDOP ile birlikte vergi dairelerinde işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilebildiği bir altyapılı bilgi sistem projesi oluşturmuştur. VEDOP-1'in beklentilere cevap vermesiyle geliştirmelere devam edilerek VEDOP-2 projesine adım atılmıştır. VEDOP-2 ile vergi dairelerinde gerçekleştirilen işlem hacimleri artmış, otomasyon kapsamına birçok vergi dairesi dahil edilmiş ve mükelleflere yönelik olarak verilen hizmetler artmaya başlamıştır. Projeyi geliştirmeye devam edilerek teknolojinin daha fazla kullanıldığı VEDOP-3 oluşturulmuştur. VEDOP-3, tüm vergi dairelerinde kullanılmak üzere yaygınlaştırılmış ve elektronik altyapılı sistemler artırılarak kullanılmaya başlanmıştır.

2.3.2.1.2. VEDOP-1 (Birinci Aşama)

Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışanlarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği VEDOP, 1998 yılında hayata geçirilmiştir. VEDOP, ilk olarak 1995 yıllarında vergi dairesi

otomasyonu için bir pilot proje olarak başlatılmıştır. Projede temel amaç şunlardır (GGM, 2002: 92-94);

- Vergi gelirlerini arttırmak,
- Mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin artırılması,
- Maliye Bakanlığı ile sürekli iletişim içinde olan Bakanlar ve Gümrük Müsteşarlığı gibi kurumlarla bilgi sistemleri anlamında birlikte etkin çalışabilirliğin sağlanması,
- Vergi politikalarının ve denetim stratejilerinin belirlenmesinde karar vericilerin ihtiyacı olan bilgiye erişimin sağlanması.

Başarı ile sonuçlanan bu pilot projeden sonra 1998 yılında, VEDOP-1 başlatılmış ve iki yıl içerisinde 22 ildeki 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın otomasyonu gerçekleştirilmiş ve proje tamamlanmıştır. 2004 yılında, daha etkin, verimli ve mükelleflerine daha iyi hizmet veren bir gelir idaresi oluşturma işlemi başlatılmış ve ardından tamamlanarak tüm mükelleflere ve çalışanlara hizmet vermiştir ve hala da vermektedir (Uğur ve Tütüncü, 2009:11).

Vergi dairesi otomasyon uygulamaları ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemleri birbirleri ile entegre şekilde bilgisayar ortamında yapılmakta ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporlar bilgisayar yardımıyla hazırlanmaktadır. Değişik kademede güvenlik önlemleriyle yapılan tüm işlemler izlenebilmektedir. Ayrıca vergi dairesi yöneticilerine karar destek hizmeti de verilmektedir (GGM, 2003:94).

2.3.2.1.2. VEDOP-2 (İkinci Aşama)

GGM tarafından 1998 yılında başlatılan VEDOP-1 projesinin geliştirilmeye devam edilmesi ile birlikte daha etkin ve verimli bir ortam oluşturulmak istenilen gelir idaresi çalışmalarına devam edilerek VEDOP-2 projesi çalışmalarına geçilmiştir.

VEDOP-2'nin, yapılan gelişim ve yenileme çalışmalarında sağlayacağı başlıca faydalar şunlardır (GGM, 2004: 79);

- Vergi dairesi otomasyonun 138 vergi dairesine yaygınlaştırılmaya çalışılması,
- Beyannamelerin internet üzerinden alınması (e-beyanname)
- Denetim otomasyonu,
- GGM Olağanüstü Hal Merkezi oluşturulmasına yönelik faaliyetlerin ilk adımı olan Vergi Kimlik Numarası Veri Tabanı sisteminin yedeklenmesi,
- Merkezi yapıda vergi dairesi uygulamaları (e-VDO),
- Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması hedeflenmiştir.

Bu proje, mükelleflere beyannamelerini internet ortamında verme imkanı sağlamıştır. Bu proje ile birlikte özellikle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için ilk adımları atılmaya başlamıştır. Merkezde kurulacak olan bu sistem ile birlikte bilgisayarlı denetim gerçekleştirilmiştir (GGM, 2003,98).

2.3.2.1.4. VEDOP-3 (Üçüncü Aşama)

Siemens tarafından yürütülen VEDOP-3 serisinin ilk aşaması, Türkiye'deki tüm defterdarlıkları, vergi dairelerini, mal müdürlüklerini, takdir komisyonlarını ve HMB'ye bağlı bilgi işlem merkezlerini tam otomasyona geçirmeyi hedeflemiştir. 99 milyon Dolarlık maliyetle gerçekleştirilen bu sistemin aşaması, 2 yıl içerisinde tamamlanmış ve projeye e-imza uygulaması da dahil edilmiştir. Bu sayede tüm işlemler internet üzerinden kolaylıkla gerçekleştirilebilir hale getirilmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 79).

Türk Gelir İdaresi, VEDOP kapsamında idaresindeki verimliliği artırmak ve kurumlararası bilgi ve belgelerin değişimini sağlamak amacıyla mükelleflere yönelik bu sistemi mümkün kılmaktadır. Gelir idaresi, mevcut vergi dairelerindeki

uygulamalar arasında bilgi alışverişini mümkün kılan ve bankalar ve gümrük idaresi gibi birlikte işlem yaptığı kurumlarla bilgi değişimini kolaylaştıran faaliyetlerde bulunmuştur. Ayrıca, bilgi verecek kurumlarla doğrudan vatandaşlara yönelik projeler geliştirmiştir (Cenikli ve Şahin, 2013: 40).

2.3.2.1.5. VEDOP'un Alt Fonksiyonları

GİB tarafından geliştirilen VEDOP-1, VEDOP-2 ve VEDOP-3 projesi ile birlikte vergi mükelleflerinin vergiye olan güven ve uyumunu arttırmak, vergiye ilişkin yükümlülüklerin daha hızlı, kolay ve en düşük maliyetlerle gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çeşitli teknolojiler kullanmaktadır. VEDOP'un fonksiyonları çeşitli ve geniş bir yelpazeye sahiptir. Elde edilen bilgilerin etkin kullanılmasını sağlamak amacıyla geliştirilen VEDOP, etkili uygulama ve stratejiler oluşturmayı amaçlar. BİT kullanılarak vergi denetiminde tam otomasyon sistemlerine geçiş sağlanmış, etkili ve verimli hizmet kullanımı sunulmak üzere bu kapsamda çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir.

GİB tarafından VEDOP kapsamında BİT altyapısıyla geliştirilen çeşitli uygulamalar bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını şu şekilde saymak mümkündür: e-beyanname, e-fatura, e-arşiv, e-bilet, e-yoklama, EBTİS, e-haciz, e-defter, e-irsaliye, Özelge Otomasyon Sistemi, TAKKOM, VERİA, MERAK, RİTAP, MAR, SARP, e-YMM, VEDOS, EMKAS, KETSİS, GEKSİS, İnteraktif Vergi Dairesi, EVİS, Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Yönetim Sistemi, Defter Beyan Sistemi ve DATAP gibi çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir. Bunlar bu bölümde ayrıntılı şekilde ele alınacaktır.

2.3.2.1.5.1. Elektronik Beyanname (E-Beyanname)

E-beyanname, gelişen BİT'den yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer

alanlarda mükelleflere daha iyi hizmet verilmesini sağlamak üzere geliştirilmiştir (GİB, 2011:40). E-beyanname sistemi üzerinden mükelleflerin gönderebilecekleri vergileri başlıca şu şekilde sayabiliriz; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, muhtasar beyanname, MTV ve ÖTV, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisidir.

E-beyanname sistemi, beyanname gönderecek veya internet vergi dairesi hizmetlerinden faydalanan mükelleflere yönelik kolaylık sağlanması amacıyla kurulmuştur (GİB, 2014:65). Başkanlığımız, e-beyanname sistemi üzerinden beyanname alımına 1 Eylül 2004 tarihinde başlamıştır. 2004 yılında kağıt beyanname oranı %98,75 iken elektronik beyanname oranı %1,25' idi. Ancak, 2022 yılı sonunda kağıt beyanname alım oranı %0,1' e düşerek elektronik beyanname oranı %99,9 a yükselmiştir. Elektronik beyannamelerin büyük ölçüde artması, ülkenin ekonomik kaynaklarına ve doğasına yönelik olarak katkıda bulunmuştur. Ayrıca, elektronik ortamda alınan beyannameler sayesinde denetim, arşivleme ve istatistiksel analiz işlemleri kolaylaşmış, bu durum idarenin işleyişini hızlandırmış ve idareye zaman ile mekan tasarrufu sağlamıştır (GİB, 2023: 99).

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin düzenlemelere VUK'un 28. maddesinde yer verilmiştir. *“Eğer beyanname posta yoluyla gönderilirse, tahakkuk fişi kesilir ve mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içerisinde, mükellefin beyannamede belirttiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterindeki tarih ve numara işaretlenir. Beyanname elektronik ortam üzerinden gönderilirse, tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Elektronik ortam üzerinden yapılan tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi takip eden beşinci günün sonunda gerçekleşmiş kabul edilmektedir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe bildirilmesi yerine geçer”* denilerek, elektronik ortamda tebliğ işleminin nasıl gerçekleştirildiği açıklanmıştır.

Ülkemizde, vergi beyannameleri vergi dairelerine gidilmeden elektronik uygulamalar aracılığıyla gönderilebilmektedir. Vergi borçları bizzat vergi dairesine

gitmeye gerek kalmadan elektronik araçlarla ödenebilmektedir. Aynı şekilde, daha sonradan ortaya çıkabilecek muhtemel vergi borçları için de elektronik uygulamalar kullanılabilir.

2.3.2.1.5.2. Elektronik Fatura (e-fatura)

BİT, mükelleflere ait iş süreçlerinde artan bir şekilde kullanılmaktadır. Bunların sağladıkları verimlilik ve maliyet avantajları önemlidir. Özellikle yüksek miktarda yasal belge ve kayıtla ilgilenen mükellefler için, gelişen teknolojiyle birlikte uygun yeni yöntemler ve standartlar belirlemek kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda, 2010 yılında e-fatura uygulaması geliştirilmiş ve bu sayede fatura elektronik ortamda düzenlenmekte, iletilmekte, saklanmakta ve ibraz edilmektedir. 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-fatura işlemlerinin yaygınlaşması ve ödeme sistemleriyle uyumunun sağlanmasına yönelik GİB tarafından çalışmalar hala sürdürülmektedir (GİB, 2024: 113).

2021-2023 yıllarına göre e-fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin sayısı, düzenlenen e-fatura adedi ve toplam fatura tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: E-Fatura İstatistikleri (2018-2023)

Yıl	E-fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-fatura Sayısı	Fatura Tutarı (TL)
2018	88,837	220.286,825	3.651.595.777,463
2019	187,597	241.232,989	4.825.522.880,839
2020	332,400	366.655,334	9.936.847.336,196
2021	532,910	534.971,392	12.232.908.151,369
2022	779,379	731.758,486	29.017.810.723,336
2023	1.107.692	852.001.662	43.397.268.760.756

Kaynak: GİB 2024 Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi:23.05.2024).

2018'den 2023'ye kadar olan dönemde e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı sürekli artmıştır. 2018'de 88,837 olan mükellef sayısı, 2022'de 1.107.672'ye yükselmiştir. Bu, e-fatura uygulamasının giderek daha fazla mükellef tarafından benimsendiğini göstermektedir. Dönemde düzenlenen e-fatura adetlerindeki gerçekleşen artışın da işlem hacmini artırdığı ve e-fatura kullanımını yaygınlaştırdığı söylenebilir.

2.3.2.1.5.3. Elektronik Arşiv (E-Arşiv)

E-arşiv uygulaması, yoğun miktarda fatura düzenleyen ve faturaların ikinci nüshalarını kağıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin, düzenledikleri belgelere ait örnek nüshalarını elektronik ortamda arşivlemelerini sağlamak amacıyla GİB tarafından Elektronik Fatura Kayıt Sistemini (EFKS)'de kapsayacak şekilde geliştirilmiştir. E-arşiv, elektronik ortamda fatura oluşturmayı, iletmeyi, saklamayı ve ibraz etmeyi kolaylaştırmak amacıyla geliştirilmiştir. E-arşiv uygulaması sayesinde, iş süreçleri daha verimli hale getirilebilir, kağıt israfı önlenir ve yasal düzenlemelere uyum sağlamak için gereken belgeleme işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirebilecektir (GİB, 2014: 101).

Tablo 2: 2018-2023 E-arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı ve Toplam Düzenlenen Fatura Sayısı

Yıl	E-arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı	Düzenlenen Fatura Sayısı
2018	24,030	1.709.500,104
2019	155,050	2.341.192,585
2020	321,7000	2.873.142,411
2021	478,384	3.572.791,951
2022	691,002	4.055.642,084
2023	1.099.468	5.922.763.435

Kaynak: GİB 2024 Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi:23.05.2024).

E-arşiv uygulaması, elektronik arşiv faturalarının düzenlenmesini ve saklanmasını sağlayan bir sistem uygulamasıdır. Verilere bakıldığında, 2018 yılından

2023 yılına kadar e-arşiv uygulamasından yararlanan mükelleflerin toplam sayısının ve aynı şekilde düzenlenen fatura sayısının da sürekli artışı söylenebilir.

2.3.2.1.5.4. Elektronik Bilet Uygulaması (E-bilet)

E-biletler özellikle seyahat endüstrisinde giderek daha yaygın olarak kullanılmaya başlanan dijital biletlerdir. E-biletlerin elektronik ortamda düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesinin temel bir gereksinim olduğu belirtilirken, kullanılan e-bilet formatının belirli özellikleri de taşıması gerekmektedir. Özellikler arasında mühür veya NES taşıma, belgenin doğrulanabilirliği, görüntülenebilir oluşu ve gerektiğinde kağıt baskı üzerinden alınabilir olması gibi özellikleri barındırmalıdır. Böylece, e-biletin kullanılabilirliği, güvenliği ve doğrulanabilirliği sağlanarak yaygınlaştırılacaktır¹⁸.

2.3.2.1.5.5. Elektronik Yoklama (E-yoklama)

Mükellef ve mükellefiyetle ilgili faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması tüm vergi idareleri açısından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle, yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için geliştirilen BİT'in kullanılması, bu faaliyetlerin etkin ve organize bir yapıda yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun usul ve esaslarının belirlenmesi zorunluluk haline gelmiştir. E-yoklama sistemi, yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesi ve faaliyet sonuçlarının elektronik ortamda iletilmesini sağlamaktadır¹⁹.

E-yoklama uygulaması, mobil teknolojilerden faydalanarak yoklama ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Bu sistem, geleneksel yoklama yöntemlerinden farklı olarak, mobil cihazlar kullanımı ile yoklama ve denetim

¹⁸ R.G. Tarih: 25.12.2015, R.G. No:29573.

¹⁹ R.G. Tarih: 20.06.2015, R.G. No:29392.

faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bu sistem, mükelleflere ilişkin istenilen bilgilere herhangi bir noktadan anlık olarak erişim ile birlikte elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere de doğrudan yoklamaya ilişkin sonuçlar hakkında bilgi aktarımında bulunabilir. GPS kullanılmasıyla personelin konumu takip edilerek denetim ve etkinlik sağlanarak, görsel verilerin dijital ortama aktarılması sağlanır. Sistem arayüzü ve mobil yazılımlar, taşra birimlerinden gelen geri bildirimleri ve yeni ihtiyaçlar doğrultusunda sürekli olarak güncellenmektedir ve kullanıcı ihtiyaçlarına en üst düzeyde yanıt vermektedir. 1 Ocak 2022 ve 31 Aralık 2022 tarihleri arasında 2,22 milyon e-yoklama işlemi gerçekleştirilmiştir (GİB, 2023: 110).

2.3.2.1.5.6. Defter Beyan Sistemi (DBS)

DBS, serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve basit usule tabi olanlar için kayıtların elektronik ortamda tutulması, bu kayıtlardan hareketle serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanması, vergi beyannameleri ile bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak sunulmasını sağlayan, elektronik ortamda belge düzenlenmesine imkan tanıyan ve bu kapsam içerisinde yer alan mükelleflerin kullanımına sunulmuştur (GİB, 2019: 79).

Bu sistemde yer alan diğer bilgileri mükelleflerin bilgisine sunan DBS, 01 Ocak 2018 tarihi itibarıyla mükelleflerimizin kullanımına açılmıştır. Bu sistem, vergi ve ticari işlemlerin elektronik ortam üzerinde kaydedilmesini, defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulmasını ve muhafazasını sağlar. Bürokratik işlemlere ilişkin uyum maliyetlerini azaltmayı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmeyi hedeflemektedir (GİB, 2021: 100). Kısaca DBS, vergisel işlemleri elektronik ortam üzerinden kaydeden ve beyannameleri elektronik ortam üzerinden oluşturan sistemdir.

2.3.2.1.5.7. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması (E-SMM)

17 Aralık 2017 yılında yayınlanan 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, VUK'un 236. maddesince, Serbest Meslek Makbuz'un (SMM) elektronik belge şeklinde düzenlenmesi ve elektronik ortamda saklanması öngörülmüştür. Bu düzenlemede noterler hariç tutularak, serbest meslek mensuplarına istemeleri halinde 01 Ocak 2018 tarihi itibarıyla elektronik SMM (E-SMM) uygulamasına katılma imkanı verilmiştir. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile E-SMM kullanılmasıyla ilgili olarak yapılan yeni düzenlemeler getirilmiştir. E-SMM, elektronik ortam üzerinden oluşturularak muhatabın istekleri doğrultusunda kağıt ve elektronik ortam üzerinden iletilip, bu ortamda muhafaza, ibrazı ve Başkanlığa elektronik ortamdan raporlanabilir. Bu kapsamda, vergilemeden muaf olmayan serbest meslek erbapları için 01 Şubat 2020 tarihi itibarıyla faaliyetleri devam edenlerin 01 Haziran 2020 tarihine kadar E-SMM'ye geçmeleri mecburi kılınmıştır. 01 Şubat 2020 tarihiyle faaliyete geçenler içinse başlanılan ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar E-SMM kullanımını başlatmak zorundadırlar (GİB, 2024: 115).

Tablo 3: E-SMM Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ve Düzenlenen Belge Sayıları

Yıl	E-SMM Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-SMM Sayısı
2018	7	103
2019	22	32
2020	187.150	9.805.204
2021	226.036	17.847.121
2022	260.644	20.381.225
2023	294.166	22.564.618

Kaynak: GİB 2018-2024 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.05.2024).

Tabloda, E-SMM uygulamasına kayıtlı kullanıcı sayısı ile düzenlenen belge sayılarına yer verilmiştir. Bu bağlamda, 2018 yılı için E-SMM uygulamasına az kayıt yapılmış olması, uygulamanın yeni olmasından ve mükelleflerin tecrübesizliğinden

kaynaklandığı söylenebilir. 2019 yılı oranında önemli bir değişim yaşanmamış olsa bile mükelleflerin sisteme uyum göstermeye başladığı söylenebilir. 2020 yılında yaşanan önemli ölçüdeki artışın COVID-19'un etkisinden kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz. Bu dönemde, teknolojinin kullanım oranında büyük değişim yaşandığı ve mükelleflerin elektronik belge düzenleme sistemine başvurduğu gözlemlenmektedir. Daha sonraki dönemlerde kullanılmaya devam etmesinin sebebini ise elektronik uygulamaların yaygınlaşması ve mükelleflerin sürece adapte olduğundan kaynaklandığını söyleyebiliriz.

2.3.2.1.5.8. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması (E-MM)

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alınması sırasında fatura yerine geçen ticari bir belge olarak kullanılmakta olan müstahsil makbuzunun elektronik ortam üzerinden takip edilebilmesi amacıyla, hali hazırda kağıt ortamında düzenlenmiş olan müstahsil makbuzunun, elektronik belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi ve elektronik ortam üzerinden muhafaza ve ibraz edilmesi esasları yeniden düzenlenilerek, e-fatura uygulamasına geçmek mecburiyetinde olan mükelleflerle faaliyetleri gereği müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar için, e-müstahsil makbuzu (E-MM) Uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

Tablo 4: E-MM Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı ve Düzenlenen E-MM Sayısı

Yıl	E-MM Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-MM Sayısı
2018	34	3.748
2019	141	24.163
2020	11.025	6.010.227
2021	12.488	7.939.821
2022	40.807	9.141.841
2023	48.208	8.731.892

Kaynak: GİB 2018-2024 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.04.2024).

Tablodan da görüldüğü üzere, ilk kullanımda uygulamadan yararlanan mükellef sayısı da düzenlenen belge sayısı da önemli oranda düşüktür. Giderek artış göstermekte olan bu uygulama özellikle pandemi ile birlikte dijitalleşmenin hızlanması ile birlikte artış göstermiştir.

2.3.2.1.5.9. Elektronik Banka Tahsilat İşlemi Sistemi (EBTİS)

EBTİS ile birlikte, cari öneme ilişkin vergi alacaklarının tahsili ve vergi daireleri iş yükünün azaltılması amacıyla, tahsilat işlemleri elektronik ortamda yapılmakta ve mükellef hesaplarına hatasız şekilde işlenmesi sağlanmaktadır. EBTİS geliştirilerek, bankalara yapılan vergi ödemelerinin bankaların bilgi işlem merkezinden genel müdürlük bilgi işlem merkezine manyetik ortamda gönderilmesi ve mükellef hesaplarına manyetik ortamda işlenmesi sağlanmıştır. Böylece otomasyona geçirilen 153 vergi dairesinde her yıl yaklaşık olarak 34 milyon banka makbuzunun tekrar elle girişinin yapılması önlenerek hata payı azaltılmış ve işlemlerin hızı artırılmıştır (GGM, 2001: 91).

2.3.2.1.5.10. Elektronik Haciz (E-haciz)

E-haciz uygulaması, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 79. maddesine dayanarak vergi daireleri tarafından hazırlanan haciz bildiri uygulamalarının, alacaklı olan vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda iletilmesini ve bu bildirimlere bankaların elektronik ortam üzerinden yanıt vermesini sağlayan bir sistemdir. Bu uygulama, haczi bulunan menkul malların ve alacakların vergi dairesi hesaplarına aktarılmasını sağlayarak haciz işlemlerinin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve kamu alacaklarının Hazineye zamanında aktarmasını sağlayarak zaman ve kaynak tasarrufu sağlamaktadır (GİB, 2012: 50).

2.3.2.1.5.11. Elektronik Tebligat Sistemi (E-Tebligat)

Elektronik Tebligat (e-tebligat), VUK ve ilgili tebliğler tarafından belgelerin e-tebligat sistemi üzerinden kullanıcıların elektronik adreslerine iletilmesidir. E-tebligat sistemini kullanmak zorunda olan mükellefler, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleridir (ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç). E-tebligat sisteminin faydalarına baktığımızda, bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağladığını, hizmetin kalitesini artırdığını, belgelerin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğini garanti etmeyi ve ayrıca güvence oluşturmayı da taahhüt etmektedir. Bunula birlikte, tebligatın ne zaman yapılacağı gönderen kurum ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğu görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmamaktadır (GİB, 2016: 99).

Tablo 5: E-Tebligat Sisteminden Gönderilen Tebligat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf Tutarları

Yıllar	E-Tebligat Sayısı	Sağlanan Tasarruf (TL)
2018	18.059.125	252.827.750
2019	17.481.926	283.207.201
2020	8.779.021	153.276.952
2021	14.203.886	269.838.570
2022	30.795.165	954.650.115
2023	22.706.976	1.861.972.032

Kaynak: GİB 2019-2024 yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur (Erişim Tarihi: 02.04.2024).

Tabloya göre, E-tebligat sayısında yaşanan değişimler ve sağlanan tasarruflar arasında belirgin olarak artış yaşandığı görülmektedir.

2.3.2.1.5.12. İnternet Vergi Dairesi (IVD)

1999 yılı ile başlatılan İnternet Vergi Dairesi (IVD) uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve en

önemli adımlardandır. Bu uygulama sayesinde, mükelleflerinin vergi dairesine gitmesine gerek olmadan işlemlerini internet vergi dairesi üzerinden hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Böylece hem mükellef hem de vergi dairesi zaman ve kaynaktan tasarruf etmektedir. Vergi mükellefleri, bağlı bulundukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre alarak internet vergi dairesi uygulamasının sunduğu hizmetlerden yararlanabilmektedir. Bununla birlikte, T.C. kimlik numarası ile giriş yaparak mükellefiyet gerektirmeyen hizmetlerden de yararlanabilmektedirler (GİB, 2014: 21-22);

- Mükellefler, “Borcu Yoktur Yazısı” ve “Mükellefiyet Yazısı” taleplerinde bulunabilir ve işlemlerinin aşamalarını ekran üzerinden takip edebilmektedir.
- Yeminli Mali Müşavirler (YMM’ler), tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimleri ve sürekli bilgi verme yükümlülüklerinin girişini yapabilmektedir.
- 429 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği kapsamında, herhangi bir vergi türünden kaynaklı iade alacak vergi mükellefleri, alacakları iade ile ilgili standart iade dilekçelerini internet vergi dairesine verebilirler.
- 6111 sayılı Kanun kapsamında mükelleflerin internet vergi dairesinden yapılandırma ve kredi kartı ile ödeme yapabilecekleriyle ilgili hizmetler uygulamaya geçirilmiştir.
- Dönemler itibariyle verilen ek beyannameler ve vergi inceleme sonuçları, ikmalen veya re’sen tarh edilen vergilerle ilgili tahakkuk, tahsilat ve borç bilgilerini göstermektedir.
- Mükellefe ait motorlu taşıtlar plaka listesi, bunların vergi ve trafik para cezalarının görüntülenmesi ve motorlu taşıtlar ile trafik para cezalarının kredi kartı ile ödeme işlemleri yapılabilir.
- Mükellefler e-beyanname uygulaması ile gönderilen ve onaylanmış olan beyannamelerini de buradan sorgulayabilmektedir.
- 2000 yılı ocak ayı itibariyle mükellefler beyanda bulundukları Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi ve Muhtasar beyannameleri için

vergilendirme, tahakkuk, tahsilat ve borç bilgilerini varsa da gecikme zammı tutarının takip edebilir.

Tablo 6: İnternet Vergi Dairesi 2018-2023 Yılları Arası Kullanıcı Sayısı

Yıllar	Kullanıcı Sayısı
2018	7.795.508
2019	6.300.000
2020	5.363.508
2021	4.425.006
2022	4.232.226
2023	9.003.439

Kaynak: GİB 2018-2022 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (28.03.2024).

2.3.2.1.5.13. Elektronik Defter (E-defter)

VUK ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında, kağıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defter-i kebirin; elektronik defter çalışmalarıyla elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilmesi ile açılış ve kapanış kayıtlarının elektronik ortamda yapılması imkanı sağlanarak, bu defterlerin değişmezliği, bütünlüğü ve kaynağının garanti altına alınmış olması hedeflenmiştir (GİB, 2018:93).

Tablo 7: 2018-2023 Yıllarında E-defter Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayısı

Yıl	E-defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı
2018	86.901
2019	122.396
2020	203.410
2021	282.751
2022	292.768
2023	695.352

Kaynak: GİB 2024 yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 24.03.2024).

2.3.2.1.5.14. Elektronik İrsaliye (E-İrsaliye)

VUK 230. maddeye göre, “elektronik irsaliye, mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla halihazırda kağıt ortamında düzenlenmekte olan sevk irsaliyesinin, elektronik belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısının elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeleri içerir. Eğer mal, satıcı tarafından taşınıp teslim ediliyorsa, satıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi gereklidir. Ancak, malın alıcı tarafından taşınması veya taşınması durumunda alıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi gerekmektedir” ifadesine yer verilerek, taşınan ve taşıttırılan malların izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla kullanıldığı belirtilmektedir. Kısacası, E-irsaliye ile kağıt ortamında düzenlenen sevk irsaliyesinin aynı hukuki değere sahip olduğunu söylemek mümkündür.

2.3.2.1.5.15. Özelge Otomasyon Sistemi

Özelge otomasyon sistemi ile vergi mükellefleri başvurularını VDK veya defterdarlıklara yapılabilir. Konuya ilişkin ilk talepler, GİB bünyesinde oluşturulan komisyona gönderilmektedir. Mükellefler tarafından vergi durumları ve vergi uygulamasıyla ilgili şüphelerin bulunduğu ve açıklanması istenilen hususlar hakkında vergi dairesine yapılan başvuruların elektronik ortamda alındığı e-özelge sistemi ile başvuru sahibine kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, başvuruları ve cevapları bir standarda kavuşturmak, vergi mahremiyetini de göz önünde bulundurarak internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükelleflerin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasiyi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır (GİB, 2016: 65).

2.3.2.1.5.16. Takdir Komisyonu Otomasyon Projesi (TAKKOM)

TAKKOM, daimi takdir komisyonu işlemleri ile komisyona bağlı vergi dairelerinin takdir sevk işlemlerinin entegre ve otomatik bir şekilde gerçekleştirildiği bir ortamda kullanılmaya başlanılmıştır. TAKKOM, daimi takdir komisyonlarıyla vergi daireleri ve mal müdürlükleri bünyesinde kurulan geçici nitelikli takdir komisyonları tarafından kullanılmaktadır (GİB, 2017: 97).

Bu uygulama, takdir komisyonu iş ve işlemlerinde birçok fayda ve avantaj sağlamaktadır. Bunlara örnek olarak, uygulama standardı oluşturulması, iş gücü tasarrufu sağlanması, kararlara temel teşkil edecek bilgi verilmesi, iş ve işlem süreçlerine yönelik izlenebilme ve istatistiki üretimlerin sağlanması sayılabilir. Daimi ve geçici takdir komisyonları ile komisyona bağlı olunan vergi dairesinde, takdire sevk işlemleri otomasyon sistemi ile ilişkili yapıdadır (GİB, 2016: 68). Komisyon tarafından yapılan iş ve işlemler, vergilemede adaletin sağlanması ve vergi uygulamalarının doğruluğunun korunması açısından önemli yere sahiptir.

2.3.2.1.5.17. Veri Ambarı Projesi (VERİA)

GİB tarafından, iç ve dış kaynaklar üzerinden alınan vergiler ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenerek kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesini hedefleyen bir sistem olarak VERİA Projesine başlanmıştır. VERİA, veri içerisinde yer alan bilgilerin çapraz kontrollerin yapılmasını sağlayarak vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçlamaktadır (GİB, 2010: 14). VERİA ile vergi idarelerinde verimliliğini artırıcı ve vergi tahsilatlarını daha etkin şekilde gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır.

2.3.2.1.5.18. Merkezi Risk Analiz ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK)

MERAK, incelenecek mükelleflerin seçiminde, yüksek risk taşıyan mükelleflere öncelik verir. Mükelleflere ait olan VERİA'daki bilgiler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilmektedir. Bu modelde, mükellefler sektörel veya bölgesel bazda gruplandırılmaktadır. Bu gruplarda yer alan mükelleflerin büyüklükleri, bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri dikkate alınarak belirlenmektedir. Büyüklüklerine göre mükellefleri katmanlarına ayırmaktadır. Ayrılan her bir katman, kendi sınıfındaki analize tabidir ve matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle her bir mükellefe risk puanı verilmektedir (GİB, 2011: 10).

MERAK, vergi dairelerinin denetim kaynaklarını kullanarak, yüksek riske sahip mükellefleri tespit etmektedir. Ayrıca, tespit edilen riskli mükellefleri değerlendirerek analizlerde bulunur.

2.3.2.1.5.19. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)

KDV iadelerindeki etkinliği arttırmak ve haksız iadeleri engellemek amacı ile geliştirilen RİTAP, VERİA'da yer alan bilgilerin etkin şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. RİTAP, iade taleplerini izleme ve raporlama gibi bir imkan sunmaktadır. KDV iadelerinin doğruluğunu kontrol etmek ve risk değerlendirmek amacıyla vergi dairesi, talep türü ve talebin tutarı gibi çeşitli özellikleri kullanarak risk faktörünü sayısal olarak ölçmekte ve böylece belirlenen kriterlere göre analiz yapılabilmektedir. Risk odaklı denetim görüşünü benimseyen bu sistem yüksek riske sahip iade taleplerini belirlemektedir. Belirlenen talepler, ilgililer tarafından değerlendirildikten sonra gerekli bulunması halinde incelenmek üzere bağlı olunan vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığına gönderilmektedir. Böylelikle, KDV iadelerinde şeffaflık sağlanarak vergi kayıpları önlenecektir (GİB, 2022: 112).

2.3.2.1.5.20. KDV İadelerine İlişkin Diğer İşlemler (KDİVRA)

KDVİRA Sistemi, iade hakkı doğan işlemlerde mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini IVD üzerinden gönderilmesini ve bu listeler esas alınarak vergi dairelerince manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrol ve analizlerin tamamına yakınının, iade listelerinin büyüklüğüne bakılmaksızın, otomatik olarak yapılarak iade talebini sonuçlandıracak olan vergi dairesine rapor edilmesini sağlamaktadır. KDİVRA Sisteminin temel amacı olarak, iadeye ilişkin işlemlerin daha etkin ve verimli bir şekilde tasarlanmasını ve saklanmasını sağlamak amacıyla kullanıldığı ve bunun yanı sıra personelin zamanının etkin kullanımı, denetim hata ve önleme faaliyetlerini ve kırtasiyecilikle mücadele edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır (GİB, 2017:95).

Tablo 8: KDİVRA Sistemine İlişkin 2023 Yılı Verileri

Risk analizi yapılan iade talep sayısı		782.417
Toplam üretilen rapor sayısı		1.549.237
İade talep eden mükellef sayısı		112.161
Risk Analizi sonrası iade tutarında yapılan tenzilat tutarı		13.960.501.566
İade talep eden mükelleflerin alt mükellefleri hakkında KDV beyanı açısından tespit edilen olumsuzlukları	Mal/hizmet sattığı halde KDV beyannamesi vermeyen alt mükellef sayısı	337.893
	Terk etmiş olduğu halde mal/hizmet sattığı bildirilen alt mükellef sayısı	29.251
	Verdiği KDV beyannamesi düzenlemiş olduğu faturaları kapsamayan alt mükellef sayısı	305.427

Kaynak: GİB 2024 yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 31.03.2024).

Verilere bakıldığında, vergi iadesi taleplerinin önemli oranlarda risk altında olduğu görülmektedir. Risk analiz sonrası yapılan tenzilat tutarının oldukça yüksek olduğu, vergi iadesi taleplerinin incelenmesi neticesinde fazlasıyla düzeltme işlemi yapıldığı dikkat çekmektedir. KDV beyanındaki tespit edilen olumsuzlukların vergi gelirinde önemli bir kayba neden olduğu söylenebilir.

2.3.2.1.5.21. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)

KDRİVA sistemi, çeşitli belge ve bildirimlerin elektronik ortam üzerinden alınmasını sağlamakla birlikte, 1 Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren ülkedeki tüm KDV iade taleplerinin İndirilecek KDV ve Yüklenilen KDV listelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden almaya başlamıştır. 1 Temmuz 2011 dönemi ile KDV İade Raporlarına eklenen Makro Analiz Raporu, KDV iade işlemlerine esas teşkil eden KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılması gereken kontrollerin yanı sıra, VERİA'daki mükelleflere ait farklı bilgilerden faydalanarak, iade takip eden mükellefleri faaliyet gösterdikleri il ve sektör bazında daha fazla detaylı analizlere tabi tutar. Raporlarda belirlenen kriterlerden sapma göstermiş olan mükellefler için iadeyi gerektirecek vergi dairesine rapor edilir ve bu şekilde iadeye daha sağlıklı bir şekilde analiz yapılmasını sağlar (GİB, 2016: 71).

2.3.2.1.5.22. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)

SARP, başkanlık tarafından sahte fatura düzenleyen mükelleflerin risk durumlarını sayısal ölçme yöntemi ile analiz eden bir program türüdür. Denetim bilgi ve tecrübelerinden oluşturulmuş olan SARP, risk kriterlerini aşan mükellefleri belirli bir algoritma çerçevesinde puanlamaktadır. Böylece tüm KDV mükellefleri, program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler, sahte veya yanıltıcı belge düzenleme riski açısından değerlendirilir ve detaylı olarak analiz edilmektedir. Risk odaklı denetim sistemi anlayışıyla geliştirilmiş olan bu sistemde, program tarafından belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili personel tarafından kontrol edildikten sonra, VDKB'ye incelenmek için gönderilmektedir. Böylelikle sahte belge düzenleme faaliyetleri için etkili bir denetim süreci sağlanmaktadır (GİB, 2015: 110).

2.3.2.1.5.23. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gösterilmesi Sistemi (e-YMM)

KDV iadelerinin etkinleştirilmesi ve hızlandırılması, iade süreçlerinin standartlaştırılması çalışmaları kapsamında YMM tarafından düzenlenen KDV iadesi Tasdik Raporları artık elektronik ortam üzerinden alınmaktadır. Ayrıca, YMM KDV İade Raporları standart bir formata bağlanmıştır. Bu çalışma, 01 Mayıs 2019 tarihinde yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkındaki Genel Tebliğe dayanmaktadır (GİB, 2021:92).

2.3.2.1.5.24. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemleri (VEDOS)

Gelirler Baş Kontrolörünün başkanlığında, VDK ve defterdarlıklarda görevli bulunan 11 vergi denetmeninden oluşturulmuş bir analiz grubu, vergi denetmenleri otomasyon uygulaması için analiz ve tasarım çalışmalarında bulunmuştur. Bu oluşturulan grup, yazılım firması ile birlikte VDK' ya bağlı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları Birimleri ile Defterdarlık Vergi Denetmenleri Büro Başkanlık Birimleri için analiz faaliyetlerini tamamlamış, yazılım programlarını hazırlamış ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı' nda pilot bölge olarak seçilen yerde uygulama yazılımlarını tüm yönleri ile test etmiştir. Yönetimler her türlü istatistiki bilgi verilebilecek yazılımlar hazırlanmış ve geliştirilmeye devam emektedir. Etkin denetim planlarının oluşturulabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi imkanı sağlanması, vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlere uygulama birliği sağlama ve vergi denetimini gerçekleştirenlerin daha verimli çalışmalar sağlaması amacıyla (GİB, 2008: 38);

- Evrak işlemleri,
- Görevlendirme işlemleri,
- Denetim işlemleri,
- İdare işlemleri,
- İstatistik işlemleri,
- Rapor okuma komisyon işlemi.
- Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemleri,

- Turne işlemleri,
- Yazışma işlemleri,
- Kurumlar vergisi hesaplama
- KDV tablosu düzeltme,
- Gelir vergisi hesaplama,

elektronik ortamda yapılabilecek işlemler şeklinde otomasyon kapsamında tutulmuştur.

2.3.2.1.5.25. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)

VUK'un 242. maddesine göre, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında HMB'ye tabi olup veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişiye bilgi aktarımında uyulması gereken usul ve esasların tespitine ilişkin kanunun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esasları düzenlemeye ve denetlemeye HMB yetkili kılınmıştır.

EMKAS, mükelleflere ait muhasebe işlemlerinin defter, kayıt ve belgelerinin elektronik ortam üzerinden alınarak kaydedilmesi, saklanması ve arşivlenmesini hedefleyen bir sistem olarak hayata geçirilmiştir (GİB, 2007: 58).

2.3.2.1.5.26. Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemi Projesi (KETSİS)

Başkanlık bünyesinde yürütülen e-tebligat sisteminin, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına fayda sağlaması için 7020 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde, gerekli altyapı düzenlemeleri yapılması ve kurumlar ile birlikte yapılacak protokollerde, kurumların mükellefler için elektronik ortamdan belge göndermelerini sağlayacak bir KETSİS projesi geliştirilmek istenmiştir. Bu kapsamda, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı ve Kültür ve

Turizm Bakanlığı gibi kurumlarla protokoller imzalanarak tebligatlar gönderilmeye başlanmıştır (GİB, 2020: 79). Belgelerin dijital olarak kullanılması belgelere erişimi hızlı ve daha kolay ulaşılabilir hale getirecektir.

2.3.2.1.5.27. Kurumsal Elektronik Belge Yönetimi Sistemi (KEYS)

KEYS, elektronik ortamda belge üretilmesini, bu belgelerin kayıt altında tutulmasını, yönetilmesi, arşivlenmesi ve teslim edilmesini sağlayan elektronik bir yazışma sistemidir. İlk kez, 2009 yılında özelge sistemi ile kullanılmaya başlamış olan e-Belge Yönetim Sistemi, 2013 yılında Başkanlığın merkez birimlerindeki bütün gelen evrak ve yazışma işlemlerinde de kullanılmaya başlanmıştır. GİB' in tüm birimlerinde 2022 yılı için 39.000 aktif kullanıcısı olan sistemin, ortalama 22.000 anlık kullanıcısı bulunmaktadır (GİB, 2023: 114).

2.3.2.1.5.28. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

GEKSİS için altyapı çalışmaları 2014 yılında başlamıştır. 2015 yılında pilot vergi dairesi çalışmaları yapılarak 2016 yılının Mart ayından itibaren Ocak-Aralık 2015 vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde uygulanmaya başlanılmıştır. Sistem inşası, gelir ve kurumlar vergisinin iade işlemlerinde asgari bir standart oluşturulması ve ülke genelinde uygulama birliğinin temini için geliştirilmiştir. İadelerin elektronik ortam üzerinden kontrolü ve analizi yapılarak, mükellef ve iade işlemi yapacak birimlere ayrıntılı bir rapor sunumu hedeflenmiştir. Bu sistemle birlikte işlemlerin kolaylaştırılması ve standartlar doğrultusunda veri ambarının etkin kullanılması ve mevzuat değişikliklerinde meydana gelecek olaylara adapte olmayı hızlandırmaya çalışılmıştır (GİB, 2015: 109-110).

Tablo 9: Gelir ve Kurumlar Vergisi İade Sistemi Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı

Yıl	Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı
2018	244,281
2019	269,405
2020	232,748
2021	260,807
2022	239,357
2023	208.139

Kaynak: GİB 2014-2024 yılı faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 27.03.2024).

Tabloya göre, 2018'den 2023 yılına gelinceye kadar risk analizi yapılan iade talep sayılarında önemli ölçüde dalgalanmalar gözlemlenmiştir. Bunun nedeni ise, GEKSİS'in daha etkin ve verimli şekilde kullanılabilmesi için, üzerinde sürekli çalışmalar yapılmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, hizmet kullanıcılarının geliştirilen bu yeni özelliklere uyum sağlama sürecidir.

2.3.2.1.5.29. Akaryakıt Sektörü Teminat Takip Sistemi

Akaryakıt ve LPG piyasasında rekabet eşitliğinin sağlanması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin bir şekilde faaliyet göstermek amacıyla VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 29 Nisan 2021 tarihlerinde kabul edilmiştir. Bu düzenlemede, uygulama usul ve esasları 02 Eylül 2021 tarihli 31586 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 531 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğiyle belirlenmiştir. Tebliğ, vergi denetim ve incelemeleri sırasında uyulacak usul ve esaslara ilişkin prosedürleri, belgeleri ve diğer önemli konuları kapsamaktadır. Böylece, vergi idaresi akaryakıt ve LPG sektöründe vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek rekabet eşitliğini sağlamakta daha etkin olacaktır (GİB, 2023: 104). Ayrıca bu uygulama, akaryakıt ve LPG sektöründe gerçekleştirilen inceleme ve denetimleri güçlendirmeyi de hedeflemektedir.

Tablo 10: 2023 Yılı Akaryakıt Sektörü Teminat Takip Sistemi Verileri

Uygulama kapsamında olan toplam mükellef sayısı	11.227
Alınan banka teminat tutarı	8.281.346.492
Alınan gayrimenkul teminat tutarı	3.275.501.083
Alınan nakit teminat tutarı	150.018.055
Toplam alınan teminat tutarı	11.706.865.631

Kaynak: GİB 2024 yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.04.2024).

Tabloda, vergi idaresinin uygulaması içerisinde yer alan mükellef sayısı ve bu mükelleflerden alınmış olan teminat tutarları gösterilmektedir. Vergi idaresi tarafından alınan bu teminatların, mükellefleri verginin alındığı ortamdaki düzene uyumunu teşkil etmek amacıyla farklı teminat yollarına başvurduğu görülmektedir. Bu teminatlardan bazıları tabloda görüldüğü üzere banka teminatı, gayrimenkul teminatı ve nakit teminatları bulunmaktadır.

2.3.2.1.5.30. İnteraktif Vergi Dairesi

213 sayılı VUK mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının 4. bendine göre, GİB tarafından sunulan hizmetlere mükelleflerin elektronik ortam üzerinden erişimi başlatılmıştır. Amacı, vergiye ilişkin yükümlülüklerin mükellefler tarafından daha hızlı ve kolayca yerine getirilmesini sağlamaktır. Beyanname, dilekçe, yazı, tutanak, rapor ve diğer belgeler elektronik ortam üzerinden sunularak belgelerdeki işlem sonuçları da aynı şekilde elektronik ortam üzerinden gösterilmektedir. Tüm bu işlemler İnteraktif Vergi Dairesi'nin kurulmasıyla gerçekleştirilmiştir. Böylece vergi işlemlerinin dijitalleştirilmesi, vatandaşların işlemlerini daha etkin şekilde yönetmesinde yardımcı olacaktır. İnteraktif Vergi Dairesi, 50 hizmet ile 2018 yılında mükellef ve idare hizmetine açılmıştır ve şu özellikleri taşır (GİB, 2019:101-102);

- Mükelleflerin vergisel işlemlerinin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte, hizmet alım süreçleri kısıtlama olmaksızın hızlı, kolay ve etkin bir şekilde aracısız gerçekleştirilebilir,

- Belgelerin elektronik ortam üzerinden idareye iletimini sağlayarak mükelleflere belirli standardına uygun olarak geri bildirim sağlama,
- Şeffaf bürokrasi anlayışı çerçevesinde mükelleflere vergi dosyalarındaki bilgilerin açıkça sunumu,
- Hizmet faaliyetine ilişkin işlemlerde her aşamanın kayıt altına alınması, idare ve mükellef açısından ispat yükümlülüğü sağlanır.

Böylelikle vergiye ilişkin işlemlerin daha verimli, şeffaf ve kullanıcılar için daha kabul edilebilir niteliklerde olacağından söz edilebilir. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, İVD üzerinden yapılan toplam işlem sayısı her yıl artmaktadır. Buradaki artıştan hareketle vergiyle ilgili işlemlerin elektronik ortamdan yapılması mükelleflerin internetle vergisel işlemlerini yapmayı tercih ettikleri söylenebilir.

Tablo 11: İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılan Toplam İşlem Sayısı

Yıllar	Toplam İşlem Sayısı
2019	2.969.557
2020	12.495.274
2021	14.600.079
2022	17.028.468
2023	15.226.817

Kaynak: GİB 2018-2023 faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 27.03.2024).

2.3.2.1.5.31. Dijital Vergi Dairesi

Dijital Vergi Dairesi, 7 Ekim 2023 tarihi itibarıyla mükelleflerin hizmetine açılmıştır. Başkanlık tarafından elektronik ortamda sunulan tüm hizmetlerin tek çatı altında birleştirilerek, tüm uygulamalara kolay, hızlı ve güvenli bir şekilde erişim sağlanmaya çalışılmıştır. Beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelerle ilgili işlemlerin sonuçlarının ilgililere elektronik ortamda sunulması, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine imkan tanımaktadır. Başkanlığın tüm birimleri tarafından yürütülen hizmetlerin elektronik ortama taşınmasıyla, vatandaşların hizmet

birimlerine gitmesine gerek kalmadan işlemlerine ilişkin taleplerini iletmeleri, sorgulamalarını yapmaları, taleplerinin durumunu takip etmeleri ve sonuçlarına erişimleri mümkün hale gelmiştir. Sistem sayesinde mükellefler, hak ve ödevlerini zamanında ve kendi mükellefiyet durumlarına göre özel olarak haberdar olabilecek ve uygulama üzerinden kanuni haklarından faydalanabilecektir (GİB, 2024:125). Başkanlık tarafından yürütülen tüm hizmetlerin tek çatı altında toplanması işlemlerin daha çabuk erişilebilir olmasını sağlamıştır.

2.3.2.1.5.32. Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS)

EVİS, engelli vatandaşların vergi indirimleri işlemlerini elektronik ortamdan yapmalarını ve takip etmelerini sağlayan bir sistemdir. Bu sistemle, engelli bireyler vergi indirim işlemlerinde elektronik ortamın sağladığı kullanım kolaylığı sayesinde işlemlerini daha kısa sürede gerçekleştirmelerini sağlamaktadır. Engelli vatandaşların vergi indirim işlemlerini daha kısa sürede etkin olarak yürütebilmelerini sağlayan bir sistem olarak geliştirilmiştir (GİB, 2020: 78).

2022 yılında alınan toplam 82.878 adet başvurunun 63.219 tanesi EVİS üzerinden alınarak, başvurulardan 60.478 adedi EVİS üzerinden sonuçlandırılmıştır (GİB, 2023: 112).

2.3.2.1.5.33. Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Yönetim Sistemi

01 Haziran 2019 tarihli ve 30791 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 507 Sıra No’lu VUK Genel tebliği ile yürürlüğe giren bu sistem, mal ve hizmet satışlarından elde edilen tahsilat ile mali belgelerin elektronik ortamda oluşturulmuş olmasını sağlamak üzere geliştirilmiştir. Mobil cihazlarla birleşik bir yapıda satış, tahsilat ve e-belge uygulamasını içselleştirerek, işlemlerin güvenilirliğini ve hızını amaçlamıştır. Sistemin temel amacı, vergiye tabi tutulan mal ve hizmet satışları ile bu işlemlere ilişkin ödeme ve tahsilatları, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermeyecek şekilde,

güvenli mobil uygulamalar ile gerçekleştirmektedir. Süreç içerisinde işlemlerin özelliklerine uygun olan mali nitelikli e-belgeler kullanılmak suretiyle kayıt altında tutulmaktadır (GİB, 2021: 99). Bu şekilde, vergi işlemlerinin daha şeffaf ve güvenilir şekilde sürdürülmesi amaçlanmıştır.

2.3.2.1.5.34. Dava Takip Programı (DATAP)

DATAP, GİB merkezi ve taşra birimlerinin idari, adli davaların ve icra/iflas işlemlerinin kaydedildiği, takip edildiği ve istatistiklerinin kayıt altına alınabildiği elektronik programdır. Dava takip işlemlerinin merkezi kontrol sistem altyapısında yürütülmesi, davalara ait savunmalarda etkinliğin sağlanması, ihtilafların minimum düzeye indirilmesi, içtihat havuzu ve istatistikler oluşturup rapor alınabilmesi amacıyla geliştirilmiştir (GİB, 2018: 129). DATAP idari ve vergi davalarına ilişkin olarak 30 Eylül 2013 yılı itibariyle 30 Vergi Dairesi Başkanlığında kullanılmaktadır. 2022 yılında yapılan dava kaydı sayısı 116.135 olarak gerçekleşmiştir (GİB, 2023: 113). Hukuk alanında elektronik yazılım aracı olarak DATAP, dava dosyalarının kaydedilmesi ve düzenlenmesi, istatistiki veri analizler ve bunlara yönelik hukuki süreçlerin sürdürülmesinde kullanılmaktadır.

2.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tarafından Geliştirilen E-Denetim Uygulamaları

HMB'ye bağlı bir birim olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB), kayıt dışı ile mücadele etmede kurumlar arası koordinasyon ve paylaşımı artırmayı, risk odaklı denetim çerçevesinde idarenin beşeri ve teknolojik altyapısını güçlendirmeyi hedeflemektedir. Bununla birlikte, BİT altyapısını güçlendirerek risk analizi ile elektronik denetim kapasitesini geliştirmeye çalışmaktadır. Risk Analiz Sisteminin geliştirilmesi için sistemi yenilemeye gidilerek en uygun kaynak ve zaman kullanımının sağlanması için tekniksel işlemleri yürütmeyi sürdürmektedir. Geliştirilen e-denetim uygulamalarıyla vergi incelemelerinde etkinlikte artış meydana geleceği düşüncesi hakimdir (VDK, 2021: 11).

VDKB tarafından yürütülen vergi incelemeleri, VUK 5. madde çerçevesinde gizlilik ilkesi gereği gerçekleştirilmektedir. Mükellefler hakkında yürütülen vergi incelemeleri sırasında mükellef hak ve yükümlülüklerine maksimum ölçüde dikkat edilmekte; bütün mükellefleri kapsayan, mükelleflerin haklarını adil şekilde koruyan, objektif şekilde etkin olarak çalışılması anlayışı benimsenmiştir.

Vergi incelemelerinde kolaylık ve etkinliğin sağlanması amacıyla VDK-Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) altyapısıyla hazırlanan Müfettiş Bilgi Raporu (MRB) ve e-denetimde kullanılan Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) Vergi Müfettişleri kullanımına sunulmuştur. Bu kapsamda yürütülen vergi incelemeler temel olarak beş kaynaktan başlatılmaktadır. Bunlar (VDK, 2019: 15);

- VDK-RAS üzerinden, mükelleflere ait yasal verilerin analiz ve karşılaştırılmaları sonucunda riskli bulunan sektör ve mükellefler için yapılan incelemeler,
- İhbar ve şikayetlere dayalı olarak gerçekleştirilen incelemeler,
- Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetim işlemleri sırasında elde edilen kanıtlara dayalı olarak yapılan incelemeler,
- Kamu kurumlarından gelen vergiyle ilgili konularda yapılan raporlara ilişkin inceleme talepleri,
- Vergi müfettişleri tarafından riskli sektörlerle yönelik düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları doğrultusunda yapılan inceleme faaliyetleridir.

Vergi Müfettişi, vergi incelemelerini, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve Başkanlık tarafından oluşturulan diğer idari düzenlemeler kapsamında yerine getirmektedir.

VDKB tarafından geliştirilen e-denetim uygulamaları; e-teftiş, VDK-Sigma Gözetim ve Denetim Ağı, VDK-Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS), Dijital Denetim Projesi, Bilgi İşlem Sistemine Yönelik Çalışmalar, Risk Analiz Merkezi Çalışmaları (VDK-RAS) olmak üzere başlıca sayılabilir.

2.3.2.2.1. Elektronik Teftiş Uygulamaları (E-Teftiş)

Gerek tüm kamuda gerekse de HMB’de iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanması ve bu sürecin yaygınlaştırılması, bu iş ve işlemlerin teftiş yöntemlerinde de değişime gidilmesini zorunlu kılmıştır (VDK, 2013: 37-38).

E-teftiş, geleneksel teftişin elektronik ortamda birleştirilmesi ve faaliyetlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi için, bilişim alanına ve yeniliklere uyumlu süreklilik halinde bir dinamik denetim faaliyetidir. E-teftişin amacı, teftiş faaliyetlerine öncülük etmek ve idareye yol göstermek, memnuniyet durumuna yaklaşmak için idareyle karşılıklı koordine şekilde işbirliği yaparak riskleri tespit edip, ölçüm ve risk dahilinde yönetimine katkıda bulunmaktır. Bu katkı, teftiş faaliyetlerine yönelik otomasyon uygulamalarında, verilerin değerlendirilmesinde ve diğer yeni bilişim teknolojilerinin uygulanmasında idare ile mükellefler açısından iyileştirici çözümler önerilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (VDK, 2017: 21). Geleneksel teftişle gerçekleştirilen işlemler artık e-teftiş ile birlikte daha hızlı ve etkili olarak gerçekleştirilmektedir.

2.3.2.2.2. VDK-Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)

Vergi denetim faaliyetlerinin sürekli gelişen teknolojiye uygun olarak yürütülebilmesi amacıyla kanunlara ilişkin “Kayıt Saklama Gereksinimlerine Dair Usul ve Esaslar” 29 Aralık 2013 tarih ve 28866 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 431 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile belirtilmiştir. 01 Ocak 2015 yılında yürürlüğe giren, söz konusu tebliğde, mal ve hizmet hareketlerine ilişkin elektronik ortamda oluşturulacak kayıtlarda yer alması gerekli olan minimum içerikler belirlenmiştir.

Tebliğle birlikte yapılan belirlemelerin temel amacı, mal ve hizmet hareketliliği ile ilgili elektronik olarak oluşturulması muhtemel kayıtların içermesi gerekli olan en az bilgilerin saptanmasıdır. Belirlenen bilgilerle, vergi oranlarında bu

kayıtların eklenmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle vergi denetiminde sağlam bir veri tabanı oluşturularak vergiye olan uyumun artırılması ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede daha etkin faaliyet gösterilmek amaçlanmaktadır (VDK, 2014: 32).

Özetle, VDK-SİGMA, VDK tarafından sürekli gözetim ve denetim ağı olarak mükellefler tarafından yapılacak herhangi bir hatanın sürekli izlenmesini ve incelenmesini sağlayan bir denetim ağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle de vergi inceleme işlemlerinin etkili ve verimli şekilde gerçekleştirilmesini sağlayarak vergi kaçakçılığı faaliyetlerini önlemede ve usulsüzlükleri tespit etmede yardımcı olmaktadır.

2.3.2.2.3. VDK-Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)

E-defter ve e-belge uygulamalarının yaygınlaştırılmasıyla vergi incelemelerinde geleneksel yöntemlerin yetersiz kaldığı görülmektedir. VDK tarafından geliştirilen Vergi Denetim Sistemi kapsamında Vergi Elektronik Denetim Sistemi (VEDAS) adı altında bir inceleme sistemi geliştirilmiştir. VDK-VEDAS, vergi incelemelerinin daha verimli ve etkili şekilde yürütülmesini sağlama amacıyla elektronik ortam üzerinden geliştirilmiştir. Bu sayede, vergi inceleme süreçleri daha hızlı bir şekilde tamamlanabilir ve daha kapsamlı analizler yapılmasına olanak tanımaktadır (VDK, 2018: 36).

VDK-VEDAS, e-defter, e-belge ve benzeri elektronik uygulamalar ve mevzuattaki değişiklikler kapsamında sistemde yaptığı yeni değişiklik ve özellikler şu şekilde sayılabilir (VDK, 2023: 59);

- E-Serbest Meslek Makbuzu aktarımı işlemlerinin yapılması,
- E-Müstahsil Makbuzu Müstahsil Notu ve Kalem Notu alanlar ile Mükerrer, Tekelleştirme ve Özet Tablo Analizlerinin eklenmesi,
- Sunucu iletişim alanının güncellenmesi ve altyapısının geliştirilmesi,
- E-Defter sistemindeki doğrulama işleminin yeniden gözden geçirilmesi,

- Mevcut analizlerde iyileştirmeler yapılması ve incelemelere yönelik VEDAS kullanım rehberinin güncellenmesi,

Tüm bu değişikliklere yönelik oluşturulan değişiklikler, incelemelerle yapılan işlemlerde daha etkin ve verimli bir şekilde işlemler gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

2.3.2.2.4. Dijital Denetim Projesi

Dijital Denetim Projesi, vergi incelemelerindeki görevlerin tamamının elektronik ortam üzerinden yapılmasını amaçlayarak, süreçlerin emek yoğunluğundan teknoloji yoğunluğu olan bir yapıya geçişini hedeflemektedir. Bu süreç üç temel bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (VDK, 2020: 31);

- Süreç adımları, vergi inceleme sürecine ilişkin olarak her adımda yapılan işlemleri kapsayacak şekilde yapılan çalışmalardır,
- Standart denetim dosyaları, inceleme süresince kullanılacak olan belgelerin dizaynı ve saklanması için kullanılır,
- Elektronik ortamda yapılan denetim, inceleme faaliyetlerinin dijital ortam üzerinden yapılmasını sağlamaktadır.

Tüm bu süreç sayesinde vergi inceleme işlemlerinde bilgiye erişimin kolaylaştığı ve analizlerin daha etkili şekilde yapılabileceği sistem inşası gerçekleşmiştir. Daha modern ve verimli bir inceleme işlemi için yapılacak olan süreçler geliştirilmeye devam etmektedir.

2.3.2.2.5. Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz)

Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-VİZ), elektronik defter ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan diğer belgelerin, incelemeyi yürüten Vergi Müfettişine

elektronik ortam üzerinden güvenli bir şekilde ibrazını sağlayan sistemdir. e-Viz sistemi geliştirilirken öncelikle fiziki ibrazın ihtiyaca uygunluğu ayrıntılı olarak analiz edilmiş ve ardından sonraki süreçte akış şemaları ve iş süreçleri belirlenerek Bilgi Teknoloji Genel Müdürlüğüne iletilmiş ve yazılım çalışmaları başlatılmıştır. e-Viz sistemi ile mükellefler (VDK, 2023: 38-39);

- Elektronik defter ve belgelerini faaliyetlerini aksatmaksızın yasal süreler dahilinde 7/24 incelemeye ibraz edebilmektedir,
- Elektronik ortamda oluşturulan diğer tüm dosyalar da sistem üzerinden ibraz edilmektedir,
- İbraz sürecinin anlık olarak hangi aşamada olduğunun takibi yapılabilir,
- Güvenli e-imza kullanılmak şartıyla ibraz edilen tüm dosya ve veriler yasal olarak belgelendirilir,

Yukarıdaki sayılan özellikler kapsamında oluşturulmuş olan bu yeni sistem sayesinde, kamusal kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması öngörülmektedir. Ayrıca hem zaman hem de işgücü maliyetleri azaltılarak tasarruf edilmeye gidilmiştir ve kamusal kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasına olanak sağlanmıştır.

2.3.2.2.6. Bilgi İşlem Sistemine Yönelik Çalışmalar

2014 yılında uygulamaya konulan Bilgi İşlem Sistemleri (BİS)'e yönelik çalışmalar, VDKB tarafından kapsamlı olacak şekilde çeşitli alanlarda önemli gelişmeler katetmiştir. Geliştirilen bu çalışmalar, yönetsel, yazılımsal, hizmetsel, donanımsal ve eğitimsel olmak üzere beş başlık altında ele alınmıştır (VDK, 2014: 52);

- Yönetsel çalışmalar, BİS'in etkin yönetimi için gerekli prosedür ve politikalara ilişkin yönergelerin belirlendikten sonra uygulanması faaliyetidir,

- Yazılımsal çalışmalar, VDK-BİS kurumsal uygulamaların geliştirilmesi ve desteklenmesi, VDK ihtiyaçları doğrultusunda özelleştirilen yazılımların oluşturulması ve halihazırda bulunan güncellemelerin değerlendirilmesi,
- Hizmet çalışmaları, bütün personel için bilgisayar kullanılması, internet ağ erişimi ve e-posta hesabı oluşturulmasını kapsamaktadır,
- Eğitim çalışmaları, personelin GİB-YBS sistemlerine erişilmesi ve kullanılması hakkında eğitimler düzenlenmesi ve ayrıca güvenlikle birlikte iş sürekliliği faaliyetlerine yönelik eğitimler de düzenlenmiştir,
- Donanımsal altyapı planlaması, VDK kapsamında bütün bilgisayar ve kullanıcı işlemlerinin yönetimi, teknolojik gelişmelerin takibi, bakım ve onarım desteği ile uygulama lisanslarının yönetimi ve kurumun bilgi işlem altyapılarının güvenilir ve verimli faaliyet göstermesini sağlayacak gerekli çalışmaları kapsamaktadır.

2.3.2.2.7. Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)'ın Kapsamı

Bu sistem, mükellefler tarafından verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerde yer alan bilgilerin, doğru ve eksiksiz olarak doldurulmasının sağlanması ile bu bilgilerin veri analizine uygun ve RAS değerlendirmesine imkan verecek mahiyette olmasının temini açısından GİB ile yazışmalarda bulunularak, beyanname ve bildirilerin veri analizi açısından uygun hale getirilmesi için yapılan çalışmaları kapsamaktadır. Risk analiz çalışmaları kapsamında incelemeye sevk edilen vergi mükelleflerinin yer aldıkları başlıca sektörler şunlardır (VDK, 2014: 51-52);

- Bankalar, finansal kuruluşlar ve diğer mali kurumlar,
- Sağlık hizmetleri sağlayıcılar,
- Teknoloji ve teknolojik trendlerde yer alan yazılım geliştirme ve vergi güvenliği gibi sektörler,
- Perakendeciler ve piyasa talebindeki değişiklikler gibi risklerle mücadelede gelişim,

- Enerji ve doğal kaynak sektörlerindeki politika ve istikrarsızlıklara karşı faaliyetler.

Yukarıdaki sayılan sektörlerde dahil olmak üzere RAS çalışmaları geliştirilerek devam etmektedir. Bu çalışmalar sayesinde, mükelleflerden gelecek olan bildirimlerin daha kolay ve etkili bir şekilde değerlendirilmesi yapılabilir ve verisel uyumsuzluklar arasındaki neden sonuç ilişkileri daha rahat şekilde tespit edilebilir.

Tablo 12: VDK-RAS Kapsamında Sistem Üzerinden İncelenen ve Analiz Çalışmalarındaki Risk Unsuruna Tabi Tutulan Mükellef Sayıları

Yıllar	İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı	Analiz Çalışmalarındaki Risk Unsuru
2018	22.644	28.323
2019	23.395	16.231
2020	18.535	44.839
2021	19.334	10.975
2022	30.263	17.119
2023	26.461	40.714

Kaynak: VDK Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 30.03.2024).

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde, risk analizine tabi tutulan mükellef sayılarında 2020-2023 yılları arasında önemli oranda değişim yaşandığı gözlemlenmektedir. Risk unsuru barındıran mükellef sayısının artması, vergi gelirinde yaşanan azalmaları ve problemleri beraberinde getirmektedir. 2023 yılına baktığımızda, risk unsuru fazla olduğu halde incelemeye sevk yapılan mükellef sayısının az oranda gerçekleşmiş olduğunu ve bunu da denetimlerin belirli kısıtlamalara tabi tutulduğundan kaynaklı olduğunu söylemek mümkündür.

2.3.2.2.7.1. İncelemelerin VDK-RAS' tan Gönderilmesi, Mükellef Seçimi ve Analiz Çalışmaları

VDK-RAS vasıtası ile ihbar, öneri ve görüş raporları, eylem planları ve araştırma raporları ve diğer kurumlardan gelen iletişimi oluşturan yazışmaların yürütülmesi ve takip edilmesi için geliştirilen çalışmalardan elde edilen kaynakların, mükellefler ile ilişkilendirilmiş ve analiz edilerek riskli görülen mükelleflerin incelemeye sevkini sağlamak hedeflenmektedir.

2.3.2.2.7.2. Mükellef Bilgi Raporunun (MBR) Geliştirilmesi Amacıyla Yürütülen Çalışmalar

Denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve Vergi Müfettişlerine rehberlik etmek amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin mükelleflerin beyan ve bildirim özetlerini içeren Mükellef Bilgi Raporu (MBR), VDK-RAS' tan gönderilmiş olup olmadığına bakılmaksızın görevli olan Vergi Müfettişine VDK-BİS üzerinden elektronik olarak sunulmaktadır. MRB'nin geliştirilmesine yönelik olarak eklenilmesi istenilen belgelerin tespit işlemi, temin edilmesi ve VDK-RAS aracılığı ile sunulması için yapılan gerekli çalışmalar MRB'nin iyileştirilmesini sağlamıştır. VDK-RAS inceleme çalışmalarının kolaylaştırılması ve daha hızlı şekilde Vergi Müfettişleri tarafından gerçekleştirilmesi için MRB'ye üçüncü taraf verileri, (iade bilgileri, e-belgelerle ilgili veriler, turizm payı, diğer konut vergisi bilgileri), satış analizleri ve oran analizleri gibi analizlerin takibi eklenilmiştir (VDK 2023: 29).

2.3.2.2.7.3. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetler ve Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile Mücadeleye Yönelik Çalışmalar

Sahte Belge Düzenleme (SBD) ve Sahte Belge Kullanma (SBK) suçlarıyla etkili bir şekilde mücadele verebilmek için, özellikle cari dönem içerisinde faaliyette bulunanlar sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesi büyük

öneme sahiptir. Bu amaç doğrultusunda, VDK- RAS sistemi içerisinde, SABERAM (Sahte Belge Raporlama ve Analiz Modülü) adlı bir modül eklenmiştir. 2016 yılında faaliyete geçirilen bu modül, 2019 yılında cari dönemdeki sahte belge düzenleyici ve kullanıcıları etkili bir şekilde takip edilmiştir. SABERAM modülü, cari dönemde mükelleflerin sahte belge düzenlendiğini tespit etmek ve Vergi Müfettişlerine doğrudan incelemeye alınması gerektiğini göstermektedir. Böylece, sahte belge düzenleyicileri ile soruşturma süreci daha hızlı bir şekilde gerçekleşecek ve vergi kaçakçılığıyla ilgili caydırıcılığı artıracaktır (VDK, 2016: 30).

2.3.2.2.7.4. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Haksız ve Riskli İadeye İlişkin Çalışmalar

Vergi kaçakçılığı ile mücadele edilirken vergi iadelerine ilişkin faaliyetlerine ayrı bir önem verilmektedir. Verginin türü, sektörü ve konusunda riskli alanlar belirlenerek elde edilen veriler için titiz bir analiz yapılmaktadır. Analizde, iade yönünden riskli mükelleflerle birlikte haksız iade talebinde bulunan mükelleflerin tespiti yapılmaktadır. Tespiti yapılan mükellefler incelemeye sevk edilerek sonuçlar yakından takip edilmektedir. Bu süreçte yer alan faaliyetler vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik olarak gerçekleştirilen işlemleri içermektedir (VDK, 2022: 28).

2.3.2.2.7.5. Elektronik Ticaret (E-Ticaret) Konusunda Yapılan Çalışmalar

Elektronik Ticaret (E-Ticaret) sektöründe vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yaparak kapıda ödeme sistemini veya elektronik para kuruluşlarını kullanarak tahsilat yapan ve bu kazancı beyan etmeyen veya eksik beyan eden mükelleflere yönelik olarak analiz çalışmaları yapılmaktadır. E-ticaret, sosyal medya, sanal Pazar, kapıda ödeme, sosyal medya içerik üreticileri faaliyet alanlarında riskli olduğu değerlendirilen mükellefler incelemeye sevk edilmektedir (VDK, 2022: 30).

2.3.2.2.7.6. Akaryakıt Çalışmaları

Akaryakıt sektöründe potansiyel vergi kayıp ve kaçığı riskini en düşük seviyede tutmak amacıyla sistem geliştirilmiştir. Geliştirilen sistemle, sektörde varlığını gösteren risk unsurlarının belirlenerek, elde edilen bilgiler doğrultusunda ayrıntılı analizler yapıp riskli mükelleflerin tespitine imkan tanımaktadır. Diğer kamu kurum ve kuruluşları ile birlikte iş birliği yapılarak vergi kayıp ve kaçakçılığı önlenme çalışmaları ve tedbirleri için koordineli bir şekilde çalışmalar yürütülmektedir. Akaryakıt çalışmaları kapsamında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için yürütülen çalışmalar şu şekilde sayılmıştır (VDK, 2021: 31);

- Riskli dağıtıcı ve bayiler, risk analiz çalışmaları neticesinde tespit edilerek incelemeye sevkı sağlanmıştır,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu dağıtım ve otomasyon firmalarındaki mali kriterleri taşıyıp taşımadığının denetlenmesi,
- Daire Başkanlıkları tarafından akaryakıt sektörüyle ilişkili olarak düzenlenen Görüş ve Öneri Raporlarının değerlendirilerek riskli bulunan mükelleflerin incelemeye sevkı,
- Akaryakıt arz ve talebine ilişkin süreç aşamalarını, raporlanan verilerin ve oluşması muhtemel riskli bulunan alanların iş akış şemalarının oluşturulması,

Tüm burada riskli bulunan mükellef, kurum ve kuruluşların tespitine ilişkin Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticaret Bakanlığı, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı gibi kurum ve birimlerle birlikte ortak çalışmalar yürütülerek akaryakıt çalışmalarında meydana gelebilecek kayıp ve kaçak faaliyetlerinin engellenmesine yönelik uygulamalar tasarlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

Devletler, temel finansman kaynağı olarak vergilere başvurmaktadır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, toplanmasında ve kullanılmasında kolaylık sağlanması üzere çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir. Bu bölümde, ilk olarak, seçilmiş ülkeler olarak, ABD, Almanya, İngiltere, Fransa ve Singapur'un vergi denetim sistemleri anlatılmış, ardından elektronik devlet ve BİT, elektronik vergi denetimi, elektronik vergi denetim uygulamalarının neler olduğu ve diğer seçilmiş ülkelerin denetim işlemlerinde yetkililerin kim olduğu ve nasıl yapıldığından bahsedilecektir.

3.1. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Denetimi

Ülkelerin vergi denetim sürecinde yaşanan aksaklıklar incelenirken, diğer ülkelerin verimli veya verimsiz olarak yaptıkları denetim yöntemleri dikkate alınmalıdır. Çünkü, yaşanan sorunlarla ilgili alınmayan veya alınamayan önlemler, diğer ülkeler tarafından dikkate alındığında denetim çalışmalarının nasıl bir sonuçla ve maliyetle neticelendiğine ilişkin bir fikir ve görüşü oluşturacaktır. Bu nedenle, seçilmiş farklı ülkelerin vergi denetim yöntem ve sistemlerinin nasıl uygulandığı değerlendirilerek ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), elli eyaletten oluşan ve federal anayasal cumhuriyet ile yönetilmektedir. Federal devlet yapısına sahip olan ABD, birden fazla yönetime sahiptir. Federal, eyalet ve mahalli idareler olarak belirli yönetimler mevzuatlarla düzenlenmiştir. Anayasa ile yetkiler, eyalet yönetimleri ile merkezi yönetimler arasında paylaştırılmıştır. Aynı zamanda anayasada yasama, yürütme ve

yargı kollarının tek bir elde toplanmasının yerine kuvvetler ayrılığı benimsenmiştir (Grote, 2001:5).

Devlet genellikle iki şekilde denetimini gerçekleştirmektedir. Bunlar; İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Services) (IRS) tarafından elde edilen bilgilerle yapılan denetimler ve bölümlerin içindeki iç kaynaklara veya IRS tarafından elde edilmemiş bilgilere dayalı yapılan bağımsız denetimlerdir. Eyalet ve federal denetimler arasındaki ilişkiye dair iyi bilgi paylaşımlarının yapılması yürütme faaliyetlerini iyileştirmekte olduğu söylenilebilir (Alm vd. 1996: 235-271).

IRS, birbiri ile ilişkili üç kademededen oluşmaktadır (Demir, 2008:278);

- IRS merkezi (National Office),
- Merkeze bağlı bölge müdürlükleri (Regional offices),
- Bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri (District offices) şeklinde sıralanmaktadır.

ABD’de vergi ile ilgili yasaların yönetimi ve uygulanması, hazineye bağlı İç Gelir İdaresi olan IRS tarafından yapılır. 1998 yılında ABD kongresinin kabul ettiği IRS reform önerisi, İç Gelir Hizmetlerinin en önemli ve kapsamlı yapılandırılmasını oluşturur. Bu yapılandırmada amaç; kurumun gözetimini arttırarak, çalışanları eylemlerinden sorumlu tutmak ve yeni vergi mükelleflerini korumaktır (Unclefed, 1998).

Coğrafi yapıya uygun olarak düzenlenen IRS’nin vergi reformları, mevcut yapıya hizmet edemediği düşüncesi ile yenilenme gereksinimi duymuş ve vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi için dört gruba ayrılmıştır. Bunlar (IRS, 2020);

- Ücret ve Yatırım Bölümü (W&I): vergi mükelleflerinin vergi yasalarını anlaması ve bunlara uymasına, herkese dürüstlük ve adaletle uygulayarak kamu çıkarlarını korumasına yardımcı olmayı amaçlar.
- Küçük İşletme/Serbest Meslek Bölümü (SB/SE): yaklaşık 57 milyon vergi mükellefi ve işletmelere vergi yükümlülükleri konusunda yürürlükteki yasaları anlamaları ve bunlara uymaları konusunda bilgi verir.
- Büyük İşletmeler ve Uluslararası Bölümü (LB&I): aktif varlığı 10 milyon dolara eşit veya daha fazla olan yerli ve yabancı işletmelerden sorumludur.
- Vergi Muafiyeti ve Devlet Kurumları Bölümü (TE/GE): çalışan planları, muaf kuruluşlar ve devlet kurumlarının ihtiyaçlarına hizmet etmektedir.

3.1.1.1.ABD ‘de Vergi Sistemi

ABD’de federal vergi sistemi ve bu sisteme bağlı federal vergiler, Hazine Bakanlığına bağlı IRS tarafından yönetilir. Burada vergiler; federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel (belediye) birimlerce toplanmaktadır. Bu birimler kendi vergilerini koyarak gelir elde etmektedir. Federal ve eyalet yönetimlerinin büyük oranı ile yerel yönetimler gelir vergisi uygular. Burada yaşayan kişiler bütün kazançları üzerinden gelir vergisi verirken, ikamet etmeyenler sadece burada elde ettiği gelir üzerinden vergi vermektedir (IRS, 2023). Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken eyalet düzeyinde satış ve gelir vergisi ile yerel düzeyde servet vergileridir (Karyağdı, 2006:13).

ABD’deki federal vergi sistemi temel olarak beş tür vergiden oluşur: kişisel gelir vergileri, sosyal sigorta vergileri(sosyal güvenlik, tıbbi bakım ve işsizlik tazminatı için çalışan ve işveren katkıları), kurumlar vergisi, emlak ve intikal vergileri, satılan mal ve hizmetlerin değerine dayalı tüketim vergileri ve diğer vergilerdir (GAO, 2005:7). Aynı şekilde eyaletlerin ve yerel yönetimlerin topladıkları gelirlerin büyük bir kısmı, gelir vergisi, satış vergisi ve servet vergisinden oluşmaktadır. Bununla birlikte, bazı eyaletler sayılan bu vergilerin dışında başka vergi türlerini de tahsil

ederek gelir elde etmektedir. Örneğin, akaryakıt özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi ve kurumlar vergisinden elde edilmektedir (Karyağdı, 2006:13).

Tablo 13: ABD’de Vergi Türleri İtibariyle Toplanan ve İade Edilen Vergi Miktarları 2021-2022

Brüt Toplam (1000 \$)			%	Net Toplam (1000 \$)			%
Vergi Türü	2021	2022	2022	İade 2022	2022	2022	2022
ABD Toplam	4,111,569,512	4,901,514,194	100.0	641,731,694	4,259,782,500	100.0	
Kurumlar Vergisi	419,008,841	475,871,099	9.7	55,611,267	420,259,832	9.9	
Gelir Vergisi	2,348,054,224	2,903,798,899	59.2	515,622,457	2,388,176,442	56.1	
İstihdam Vergileri	1,258,170,886	1,417,8,9,803	28.9	67,871,549	1,349,938,254	31.7	
Veraset ve İntikal	28,045,739	33,355,276	0.7	848,150	32,507,126	0.8	
Özel Tüketim	58,289,822	70,679,117	1.4	1,778,271	68,900,846	1.6	

Kaynak: (Internal Revenue Services. Data Book, 2022)’ yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

3.1.1.1.1. Gelir Vergisi

ABD’nde gelir vergisi, vergilendirilebilir gelire sahip her kişiye ve kişi ortaklarına uygulanır. Gelir tabanı geniş kapsamlı bir yapıya sahiptir. Başlangıç noktası brüt gelir olup, kaynağı fark etmeksizin elde edilen tüm gelirler brüt gelir sayılmıştır. Vergilendirilebilir gelir hem kişiler hem de şirketler için brüt gelirden istisna, muafiyet ve indirimler çıkartıldıktan sonra kalan kısım olarak belirlenmiştir (Karyağdı, 2006:13).

Federal, eyalet ve mahalli yönetimlerce tahsil edilen vergiler olarak değerlendirilecek olursak;

ABD’de gelir vergisi, ABD vatandaşlarına ve burada ikamet edenlere aynı kanun dikkatte alınarak uygulanır. Vergiler, belirli ayarlamalar, kesintiler ve

muafiyetler yoluyla azaltılan gelir üzerinden hesaplanmaktadır. ABD’de ikamet etmeyen kişiler, genellikle ABD kaynaklarından elde ettikleri gelir üzerinden vergiye tabidir. ABD’de bireyler için brüt gelirler (PKF, 2022:931-932);

- Maaş ve ücretler,
- Faiz ve temettü geliri,
- Serbest meslekten elde edilen gelirler,
- Sermaye kazançları,
- Kiralar,
- Telif kazançları,
- Emeklilik ikramiyeleri,
- Adi şirketten elde edilen ticari kazançlar,
- İşsizlik ödemeleri,
- Nafaka,
- Ortaktan elde edilen gelirler,
- Belirli bir limitin üzerindeki sosyal güvenlik kazançları,
- Ve diğer gelirlerden oluşur.

ABD gelir vergisi mevzuatına göre, ABD vatandaşları ve ABD’de mukim yabancı gerçek kişilerin elde etmiş olduğu gelir, ABD’de vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Mükellef tanımı, Türkiye’deki tam mükellefiyetlik uygulamasına kısmen benzemektedir. Nitekim Türk gelir vergisi mevzuatı kişileri vatandaşlık değil ikamet esasına göre vergiye tabi tutmaktadır (Kılıç, 2015:11). Gelir vergisi verirken kalıcı ikametın olup olmadığı önemli bir yere sahiptir. ABD’de ikamet edenler bütün kazançları üzerinden, ABD’de ikamet etmeyenler yalnızca ABD’de kazandıkları üzerinden vergi verir (Kaya vd. 2017:58).

Kişisel gelir; ücret, faiz ve kar payı, sermaye kazançları ve küçük işletme karlarını kapsamaktadır. ABD’de tüm vergi dilimleri ve beyannameler için gelir limitleri, enflasyona göre düzenlenmektedir. 2023’te yedi farklı gelir ölçeğine göre düzenlenmiş gelir vergisi uygulanmaktaydı. Kademeli olarak artan yasal oran: %10, %12, %22, %24, %32, %35 ve %37’dir (GAO, 2005:8). 2023 yılına ait bekar beyanları, evli birey ve hane halkının vergiye tabi gelir beyanına uygulanacak oran ve tutar limitleri aşağıda belirtilen tablodaki gibi gerçeklemektedir.

Tablo 14: 2023 Yılı ABD Federal Gelir Vergisinde, Bekar Beyanları, Evli Çiftler ve Hane Reisleri İçin Uygulanan Oranlar

Vergi Oranı	Bekar Vergiye Tabi Gelir	Evli Ortak Beyan	Hane Halkı Reisi Beyanı
%10	0 ile 11.000 \$	0 ile 22.000 \$	0 ile 15.700 \$
%12	11.000 ile 44.725 \$	22.000 ile 89.450 \$	15.700 ile 59.850 \$
%22	44.725 ile 95.375 \$	89.450 ile 190.750 \$	59.850 ile 95.350 \$
%24	95.375 ile 182.100 \$	190.750 ile 364.200 \$	95.350 ile 182.100 \$
%32	182.100 ile 231.250 \$	364.200 ile 462.500 \$	182.100 ile 231.250 \$
%35	231.250 ile 578.125 \$	462.500 ile 693.750 \$	231.250 ile 578.100 \$
%37	578.125 \$ veya üzerinde	693.750 \$ veya üzerinde	578.100 \$ veya üzerinde

Kaynak: Internal Revenue Services verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <https://www.irs.gov/>, (Erişim Tarihi: 15.03.2023)

Yukarıdaki oranlara baktığımızda, %37'lik olan gelir vergisi oranı, vergiye tabi geliri olan bekarlar için 578.125 \$ üzerinde, evli çiftler için 693.750 \$ ve hane reisleri için 578.100 \$ üzerinde olanlar bu en yüksek dilimden etkilenecektir.

Bu oranların yanı sıra mevcut yasa, vergi mükelleflerinin geçici asgari vergi yükümlülüğünün normal vergi yükümlülüğünü aştığı ölçüde, bir bireye alternatif bir asgari vergi uygular. Vergilendirilebilir gelir üzerinde alternatif minimum vergi %26 ile %28 oranları arasında değişmektedir. Bu oranlar, enflasyona endeksli olarak hesaplanmaz (Lo, 2008:10).

3.1.1.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, ABD'de şirketlerden alınan bir vergi türüdür. Şirketlerin ticari faaliyetlerini yerine getirirken yıllık olarak elde ettikleri net gelire göre belirlenir. Kurumlar vergisi, eyalet ve yerel yönetimlerin gelire az katkıda bulunur ve bunlardan elde edilen gelir oldukça dalgalı olabilmektedir (Cammenga, 2019:2).

ABD kurumlar vergisi oranı 2024 yılı için %21 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, ABD eyaletleri ve yerel yönetimler, aynı veya benzer vergi matrahına göre kurumlar vergisi uygulayabilir, ancak bu tür vergiler genellikle şirketler için federal gelir vergisi

matrahından düşülebilir (belirli sınırlamalara tabidir). ABD federal, eyalet ve yerel hükümetler için kurumlar vergisi oranı, ortalama olarak %25,89'dur. ABD'nin farklı bölgeleri ve farklı politikaları nedeniyle bu rakam farklı ortalama değerleri gösterebilir. ABD'nin şirketlere uygulayacağı yeni asgari kurumlar vergisi oranı, mali kara bağlı olarak şirketler için %15 oranında uygulanacaktır (ICLG, 2023). Aşağıdaki tabloya baktığımızda kurumlar vergisi oranının değişim ve vergi gelirleri içerisindeki payı görülmektedir.

Tablo 15: ABD'nin Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki değişimi ve Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı %	Birleşik (Yasal) Kurumlar Vergisi Oranı %	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı %
2013	35.0	39.1	8.2
2014	35.0	39.1	8.7
2015	35.0	39.0	8.1
2016	35.0	38.9	7.6
2017	35.0	38.9	5.7
2018	21.0	25.8	5.3
2019	21.0	25.9	5.4
2020	21.0	25.8	5.1
2021	21.0	25.8	6.0

Kaynak: OECD'nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <https://stats.oecd.org/>, (Erişim Tarihi: 25.03.2023)

Çoğu eyalet, federal kurumlar vergisinden ayrı olarak şirketlerin gelirleri üzerinden eyalet kurumlar vergisi alır. Mevcut 44 eyalette şirket gelir vergisi tahsil edilmektedir. Bu eyaletlerin bazılarında vergi oranları artan oranlı olarak uygulanırken, bazılarında da sabit oranlıdır. Eyaletler, diğer eyalet yatırımlarını kendi eyaletlerine çekmek istemektedir. Bunun için vergi oranlarında oynamaya giderek diğer eyaletlerden daha düşük oranda şirket gelir vergisi uygulamışlardır (Demir, 2008:282).

3.1.1.1.3. Satış ve Kullanım Vergisi

Satış ve kullanım vergileri, eyalet düzeyinde ve yerel düzeyde uygulanır ve çeşitli oranlar ve tabanlar üzerinden değişiklik gösterir. Bu vergiler genellikle vergiye tabi belirli ürünlerin satışı, devri, satın alınması veya takası üzerinden tahsil edilmektedir. ABD’de vergiye tabi ürünler ve hizmetler eyaletten eyalete farklılık göstermektedir. Genellikle, sadece fiziksel kişisel mülk ve belirli hizmetler eyaletten eyalete farklılık gösterir. Satış vergisi, genellikle son kullanıcıya veya nihai tüketiciye satışlar için geçerlidir. Vergi oranı eyaletten eyalete değişir ve genellikle eyalet düzeyinde %2,9 ile %7 arasında değişir. Bu durum, ABD’deki satış ve kullanım vergisi politikalarının karmaşıklığını ve çeşitliliğini göstermektedir (PKF, 2022:927).

ABD’de genel olarak satış vergisi veya katma değer vergisi yoktur. Ancak bu vergiler federal düzeyde değil, eyaletler ve yerel yönetimler tarafından uygulanabilir. Eyaletler kendi sınırlarında bulunan mal ve hizmet teslimlerinden nihai safhada bir satış vergisi alır. Başta bahsi geçen genel olarak ifadesi, federal düzeyde geniş kapsamlı bir satış vergisinin olmadığıdır. Fakat, eyalet ve yerel yönetimler kendi satış vergi sistemlerini belirleyip uygulayabilmektedir. ABD’de satış vergisi sisteminin karmaşık bir yapıya sahip olduğunun ifade edilme sebebi budur. Eyaletlerin üç farklı satış vergisi bulunmaktadır: satılan malların miktarı üzerinden hesaplanan satıcı vergisi, perakende satılı vergilendirirken tüketici vergisi ve her ikisinin bileşiminden oluşan bir satış vergisidir (Öner, 2005:95).

3.1.1.2. ABD’ de Vergi Denetimi

ABD’nin vergi düzenlemeleri, dünya genelinde en karmaşık ve kapsamlı düzenlemeler arasındadır. Bu karmaşıklığı anlamak ve uyum sağlamak zorunda olanlar, Gelir Kanunu’nun ilgili bölümlerine atıfta bulunmak için numaralandırılmış olan referansları kullanır. Gelir Kanunu’nda yer alan bölümlerin birçoğu uzun olduğundan, numaralama sistemleri, kanunun daha iyi anlaşılmasını ve ilgili bölümlere daha kolay erişilebilir olmasını sağlamak amacıyla kullanılmıştır. ABD

Yasasının bölümlerini ve alt bölümlerini belirlemek için de aynı şekilde numaralandırma sistemi kullanılabilmektedir (Thuronyi, 1996:59). Bu vergi düzenlemelerinin uygulanmasından Hazine Bakanlığı'na bağlı IRS sorumludur.

IRS vergi incelemesi, bir kişinin beyan ettiği gelir, indirim, istisna, mahsup ve diğer vergisel avantajların doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılır. Vergi incelemesi, kişi ya da kurumun beyanında belirttiği unsurları dikkate alarak gerçek vergi borcunu belirlemek amacıyla yapılır (Karyağdı, 2006:47).

Denetim ilk olarak, vergiye gönüllü uyumu artırmayı ve gelir toplamayı hedefler. Bir başka amacı, kanuna aykırı davranışlarda bulunan vergi mükellefini tespit ederek cezalandırma olasılığını ortaya koyar, bu sayede gönüllü uyumu artırmayı amaçlar. Böylece, konulara ilişkin suçlu davranışların tespiti ile vergi sisteminin etkinliği artırılmış olacaktır (Vellutini, 2011:15).

ABD'de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar şu şekilde sayılmıştır (Karyağdı, 2006:49-51);

- Vergi Denetçileri (Tax Auditors); seçilen gelir vergisi mükellefleri, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konusunda inceleme yapmaktadır.
- Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer); seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık olan vergi konularını incelerler.
- Gelir Ajanları (Revenue Agents); mükellefin iş yerinde inceleme yaparlar. Vergi denetçilerine göre daha iyi eğitilmişlerdir. Ticari ya da gayri ticari yüksek tutarlı gelirlerin incelemesinden sorumludurlar.
- Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner); ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları incelerler. Bilgiler şahısların beyannamelerinden toplanır, tevkifata ilişkin beyannamelerden ayrı gösterilir ve denetime tabi tutulur.

- Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation); hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu bölümün elemanları “özel ajan” olarak adlandırılırlar. Ajanların önceliği, vergi yasalarının ihlaledilmesinin soruşturulmasıdır. Diğer birimlerden farklı olarak vergi yasalarına uyumun zorla sağlanması ile görevlidir. Kara para aklama ve uyuşturucu konularında da diğer cebri uygulama birimleriyle ortaklaşa çalışma yaparlar.

Genel itibariyle vergi incelemesi, IRS tarafından mükellef hakkında vergi incelemesi yapılacağına ilişkin IRS mektubunun tebliği ile başlar. Mektupta incelemenin hangi adreste yapılacağı, inceleme konusunun ne olduğu ve incelemenin kim tarafından yapılacağı belirtilir (Kaya, 2017:104).

İncelemeye başlamadan önce bazı ön işlemler yapılmaktadır. Öncelikli olarak beyannameler ile mükellefe ödemedede bulunan kişilerden alınan bildirimler, IRS merkezinde kontrol edildikten sonra manyetik teyp ortamında Bilgi İşlem Merkezine (BİM) gönderilir. Burada beyanname vermeyenler ile eksik bildirimler tespit edilir ve mükelleflerin geneli ve mükellef grupları itibariyle istatistikler elde edilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018:2119).

Ardından IRS bilgisayarları iade, bilgi isteme gibi işlemlerin dışında sistem olarak beyannameleri kontrol etmek için üç temel hatayı tespit etmeye göre programlanmıştır. İlk olarak, tüm beyannamelerdeki matematiksel hatalar araştırılır. İkincisi, beyannamelerdeki bilgilerin çapraz olarak doğruluğunu araştırmaktır. Bu programda, kanuni olmayan indirimlerin varlığı araştırılır. Merkezi kontrol için tutulan bir diğer program, beyannamelerin tamamını veya bir kısmını ayrıntılı bir incelemeye tabi tutar (Öner, 2005:233-234).

İncelenecek olan beyannamelerin seçiminde ilk adım, bilgisayar programları aracılığıyla yapılan beyanname hatalarının ve yanlışlıklarının tespitidir. Bir diğeri ise, incelenecek beyanname seçimi yapılırken, üçüncü taraf belgelerde yer alan bilgiler ile beyan edilen bilgilerdeki uyumsuzluklar göz önüne alınarak incelenmek üzere seçim

yapılır. Bu süreç içerisinde seçilen beyannameler hem şüpheli işlemleri ele almak hem de benzer vergi mükelleflerinin davranışlarını incelemek için seçilir. Ek olarak, başka kaynaklardan alınan beyannamelerde, vergi yasalarına uyumsuzluk veya hatalı beyanname olduğuna dair bir bilgi mevcutsa bu beyannameler de seçime dahil edilir. Bu bilgiler, gazete, kamu kaynakları ve bireylerden elde edilebilir ve güvenilirlik ve doğruluk açısından değerlendirilerek beyanname seçiminde kaynak olarak kullanılabilir (IRS, 2013:2-3).

IRS, vergi beyannamelerinin büyük kısmını aynen kabul etmektedir. Bununla birlikte, bazı beyannameleri gelir, gider ve indirimler yönünden incelemektedir. Beyannameler bilgisayar taraması, tesadüfi yöntem veya gelir belgelerinin karşılaştırılması yolları ile seçilir. Çoğu inceleme mükellef beyanının aynen kabulü veya mükellefe bir iade yapılması ile sonuçlanmaktadır (Öner, 2005:233).

Vergi incelemesi sonucunda önerilen değişiklikler kabul edildiğinde, mükellefi bir sözleşme formu imzalar ve ödenmesi gereken ek vergileri öder. Herhangi bir ek vergi için faiz ödemesi yapar. Mükellef sözleşme formunu imzaladığı halde ek vergiyi ödemezse, faiz bilgilerini içeren bir bildirim alır. Vadesi gelen tutarı bildirim tarihinden itibaren 10 iş günü içinde öderse, faiz veya ceza ödemesi yapmaz. Süre, ödenmesi gereken tutar 100.000\$’dan az ise 21 takvim gününe kadar uzatmaktadır (IRS,2013:4). Bu süre içerisinde borcunu ödemezse, IRS borcun tahsili için mükellefin tüm mal varlığı üzerinden icra takibini başlatır ve tahsili için mükellefin maddi varlıklarına haciz koyar (IRS, 2018:5-6).

Mükellefler inceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikleri kabul etme veya itiraz etme hakkına sahiptir. IRS’nin önerilerine itiraz edeceğini veya etmeyeceğini 30 gün içerisinde bildirmekle yükümlüdür. Mükellef, inceleme elemanının önerdiği değişiklikleri 30 gün mektubu adı verilen bildirimi aldıktan sonra kabul ederse, inceleme raporunu imzalar ve vergi ödemelerini yapar. Buna karşılık, mükellef IRS’nin önerilerini reddederse vergi inceleme süreci devam eder. IRS, mükellefin itirazını değerlendirerek gerekli gördüğü halde ek kanıtlar isteyebilir.

Mükellef 30 gün içerisinde bu yazıyı cevaplandırmaz ise, IRS verginin tahsili işlemine başlayabilir. Ancak, bu süre içerisinde mükellef uzlaşma yoluna başvurur ve itiraz hakkını kullanabilir. IRS, böylece mükellefe karşı başka eylemde bulunmadan önce 90 gün mektubu adı verilen bildirimi gönderir. Mükellef, bu mektubu aldıktan sonra 90 gün içerisinde (ABD dışında bir adreste ise 150 gün içinde) vergi mahkemesine başvurabilir (IRS, 2013:4-5).

3.1.1.3. ABD’de Vergi Denetim Yöntemleri

Bir IRS incelemesi, sahada, yani yerel bir IRS ofisinde faaliyet gösteren bir veya birden fazla vergi dairesi tarafından başlatılabilir ve yürütülebilir (Hopkins, 2008:6). IRS tarafından gerçekleştirilen denetimler, kuruluşun bulunduğu yerde, kuruluşun temsilcisinin ofisinde veya yerel bir IRS ofisinde gerçekleştirilir. Genel olarak denetim, kuruluşun defterlerinin ve kayıtlarının bulunduğu yerde yapılır. Gelir ajanları her zaman resmi IRS kimliklerini ibraz ederek kendilerini tanıtmalıdır (IRS, 2023).

ABD’de, IRS tarafından yapılan vergi inceleme yöntemi beş başlık altında gerçekleştirilmektedir. Bunlar;

- İndirilemeyecek Kalemler Programı (Unallowable Items Program),
- Mektupla Yapılan İnceleme (Office Correspondence Examination),
- Dairede Yapılan İnceleme (Office Examination),
- Mükellefin İş Yerinde Yapılan İnceleme (Field Examination),
- Araştırma İncelemesi (Research Audit).

İlk inceleme türü olan indirilemeyecek kalemler programı, basit bir inceleme türü olup vergi dairesinde yapılmaktadır. Vergi mükelleflerinin beyannamelerinde, mükellef lehine veya aleyhine hatalı vergi hesaplarının varlığı, ilgili vergi mevzuatında belirlenen kurumlar dışındaki kurumlara bağış yapılıp yapılmadığı incelenir. Ayrıca, aile reisi beyanı ile haksız iade yapılıp yapılmadığı ve kanuna aykırı bir sağlık

harcaması yapıp yapılmadığına ilişkin bir incelemedir. İnceleme alanı sınırlıdır (Kaya, 2017:106).

Mektupla yapılan incelemede IRS, mükelleflerden mektup, faks veya e-mail gibi iletişim araçlarıyla çeşitli bilgileri toplamaktadır. Mükelleflere tek bir vergi konusu içeren mektup gönderilerek inceleme karşılıklı yazışma ile yapılır (Çavdar, 2019:137).

Başka bir ifadeyle, yazı veya yazışma denetimi dediğimiz bu denetimin kapsamı nispeten sınırlıdır. Denetim elemanı, genellikle mektup ve telefon görüşmeleri aracılığıyla ya da memur veya kuruluşun bir temsilcisi vasıtasıyla denetim sürecini yürütür. Bir yazışma denetimi, özellikle sorunlar daha karmaşık hale gelirse veya kuruluş yanıt vermezse, genişleyebilir ve yüz yüze (saha) bir denetim haline gelebilir (IRS, 2023). Genellikle; emeklilik fonu ödemeleri, doğal afet gibi zararları ya da çalıntı zararları, faiz indirimleri, hibeler, tıbbi harcamalar, büro olarak kullanan evin haricindeki çeşitli giderler, eğlence ya da eğitim, çocuk ve yaşlı bakımı masrafları, konut enerji giderleri ve siyasi bağışlar, bu inceleme alanının kapsamına girmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018:2009).

Bir diğer inceleme şekli olan dairede inceleme, belirli bir tarihte mükellefin IRS ofisinde bulunmasını talep eden yazı ile başlar. Yazıya mükellefin görüşmeye gelirken getirmesi gereken belgeleri içeren bir liste de eklenir. Mükellef, dairede inceleme yapılacağına ilişkin bildirimi aldığı anda, kendisine uygun bir tarihte görüşmenin yapılmasını talep etme hakkına sahiptir. İnceleme yeri beyanname üzerinde bildirilen adrese göre belirlenir. Bu yer, mükellefin ikametgahına en yakın IRS bürosudur. Dairede inceleme mükellefle, onun temsilcisi ile ya da her ikisinin birlikte katıldığı yüz yüze görüşme ile başlar. Mükellef yalnız gelmişse, görüşmenin IRS tarafından kabul edilen bir temsilcisi ile devam etmesi için görüşmeyi kesebilir. Mükellef maliyetlerine katlanmak üzere en az on gün öncesinden talep ederek görüşmeyi teybe aldırma hakkı da bulunmaktadır (Karyağdı, 2006:53). Bu yöntem,

toplam geliri 100.000 \$ altında gelir vergisi beyannamesini veren mükellefleri kapsamaktadır.

Mükellefin iş yerinde gerçekleştirilen inceleme programı, genellikle karmaşık ve büyük ölçekli işletme beyannameleriyle birlikte daha sık kullanılır. Bu inceleme sırasında, bir veya daha fazla gelir mükellefinin muaf tutulan defter, belge ve diğer kayıtları detaylı olarak incelenir. İncelemeye tabi olan mükellef, binasında veya temsilcisinin ofisinde denetlenebilir. Denetim elemanları, işletmenin, ticari gelir vergisi yükümlülüğünü, tüketim vergisi yükümlülüğünü, siyasi faaliyetlerde bulunup bulunmadığını ve diğer beyanname ve formların yasalara uygun olup olmadığını araştırır (Hopkins, 2008:8).

Son olarak da araştırma incelemesi, incelemeye tabi olan mükelleflerin vergi kimlik numaralarından (sosyal güvenlik numarası) hareketle istatistiki örnekleme yöntemiyle seçilen beyannameler dikkate alınır (Çavdar, 2019:137).

3.1.2. Almanya

Federal bir yapıya sahip olan Almanya'nın vergi sistemi, federal ve federe vergilerden oluşmaktadır. Hem federal devlet hem de federe devletlerin vergi toplamaya yetkisi bulunur (Akçay, 2017:28). Federal devlet, ortak bir anayasa altında birleşmiş bir devlet biçimidir. Bu nedenle devlet özelliğine, federal devlet ile birlikte eyaletlerin tamamı da birer federe devlet özelliğine sahiptir. Bunların, kendi eyalet anayasaları bulunmaktadır. Federal devlet ilkesi, anayasanın dokunulmaz ilkelerinden biridir. Bu nedenle, eyaletlerin kendi içinde kullanmış oldukları federal devletçe sınırlandırılmış yasama, yürütme ve yargı alanında bazı hakları bulunur. Eyaletler, bu güçlerini kendi içlerinde oluşturdukları özel organlar aracılığı ile yürütmektedir (Tosuner vd. 2009:103).

Vergilere ilişkin olarak, vergiyi koyma ve toplama işlemi, Federal Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilir. Vergi konularıyla ilgili veri ve değerlendirmeler,

bu bakanlığa bağlı departmanlar tarafından elde edilir (Federal Ministry of Finance, 2022:6). Alman vergi düzenlemeleri için, her yıl yönetmelik ve direktifler çıkartılmakta ve vergi konularını görüşen yüksek mahkeme Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof) yeni değişiklikler yapmakta ve hatta bazı durumlarda Anayasa Mahkemesi de kararlar alabilmektedir. Tüm bunlara ek olarak, Almanya’da mevcut federal sistem nedeniyle her eyalet ve belediye kendine özgü farklı vergi politikaları uygulayarak vergi toplayabilmektedir (Rumpf, 2011:64).

Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mali birimleri oluşturur. Orta kademe mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve yerel mali merciler de vergi dairelerinden (Finanzamt) oluşmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:293-294).

3.1.2.1. Almanya’da Vergi Sistemi

Almanya’da üç vergi seviyesi bulunur: yerel yönetimler tarafından tahsil edilen , eyalet tarafından tahsili gerçekleşen vergiler ve federal vergi sisteminde tahsil edilen vergilerdir. Sistem içerisinde hem dolaylı vergiler hem de doğrudan vergiler mevcuttur. Ana gelir kaynakları, gelir vergisi ve katma değer vergisinden (KDV) elde edilen vergilerden oluşur (Yılmaz, 2019:13).

Genel olarak Almanya’da vergiler tahsil edilirken; federal hükümet tarafından kurumlar vergisinin %50’si, eyaletler tarafından %50’si ve belediyeler tarafından %0’ı tahsis edilmektedir. Ücret ve gelir vergisinde; federal hükümet %42.5, eyaletler %42,5 ve belediyeler %15 yetki payı bulunurken, KDV’de; federal hükümet %52,81, eyaletler %45,19 ve belediyeler %2 yetki payına sahiptir (Bundesfinanzministerium der Finanzen, 2023). Almanya’da vergi sistemini oluşturan vergilerin; federal devlet, eyalet ve belediye düzeyinde hangi vergileri topladıklarına dair ayırım yaptığımızda başlıca diğer vergileri aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Tablo 16: Almanya’da Federal, Eyalet ve Belediyelere Göre Toplanan Vergiler

Federal Vergiler	Eyalet Vergileri	Belediye Vergileri
Tütün vergisi	Servet vergisi	Ticaret vergisi
Elektrik vergisi	Veraset vergisi	Emlak vergisi
Enerji vergisi	Emlak devir vergisi	Eğlence vergisi
Sigorta vergisi	Bira vergisi	Köpek vergisi
Dayanışma vergisi	Kumarhane vergisi	İkinci ev vergisi
Alkol vergisi	Bira vergisi	İçecek vergisi
Motorlu taşıtlar vergisi	Yangın vergisi	Slot vergisi

Kaynak: Das Datenportal des BMF verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <https://www.bundesfinanzministerium.de/> (Erişim Tarihi: 02.04.2023).

Almanya’da dini birliğe üye olan kişilerden gelir vergisine göre, kilise vergisi alınmaktadır. Bununla birlikte, Doğu Almanya ile birleşme nedeniyle, Batı Almanya’da yaşayan gelir vergisi yükümlülerinden dayanışma vergisi alınmaktadır.

Tablo 17: Almanya’da Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (£)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Toplam Vergi Gelirleri
2013	158,198,079	19,507,606	148,315,119	619,708,304
2014	167,982,511	20,044,027	154,227,759	643,617,163
2015	178,890,540	19,583,009	159,015,153	673,261,489
2016	184,826,061	27,441,940	165,932,433	705,791,410
2017	195,523,741	29,258,900	170,498,469	734,512,853
2018	208,230,863	33,425,312	175,437,173	776,262,785
2019	219,660,080	32,013,249	183,112,738	799,308,178
2020	209,286,402	24,267,689	168,699,931	739,703,671
2021	218,407,146	42,123,946	187,631,073	833,189,240
2022	277,204,542	46,333,813	198,200,651	895,715,512

Kaynak: Destatis Statistisches Bundesamt verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.destatis.de/DE/Home/inhalt.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2023).

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV ülkemizde olduğu gibi Alman hükümeti için de önemli bir gelir kaynağıdır.

Toplam vergi gelirlerinin yarısından fazlasının sadece bu üç vergi üzerinden elde edildiği görülmektedir.

3.1.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi ile gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilmektedir. Bu durum aynı zamanda, şahıs şirketleri bünyesinde elde edilen gelirler için de geçerlidir. Evi veya devamlı ikametgahı Almanya’da bulunan kişiler tam vergi mükellefidir. Almanya dışında bulunan kişiler yurtiçinde elde edilen gelirlere yönelik olarak dar vergi mükellefidirler. Gelir vergisi yedi gelir üzerinden tahsil edilir (Rumpf, 2011:65-66):

- Bağımsız olmayan çalışandan elde edilen gelirler (ücret vergisi),
- Yatırım gelirleri (nema vergisi),
- Serbest meslek kazançları,
- Ticari ve sanayi işletmelerden elde edilen gelirleri,
- Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirler,
- Kira gelirleri,
- Diğer gelirler.

Tablo 18: Almanya’da Uygulanan Gelir Vergisi Tarife Oran ve Tutarları

Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (€)	Oran (%)
0 – 11.604	0
11.604 - 66.760	14
66.760 - 277.825 €	42
277.856 € ve üstü	45

Kaynak: Das Datenportal des BMF verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <https://www.bundesfinanzministerium.de/> (Erişim Tarihi: 17.05.2023).

En alt vergi diliminde yer alan gelirler için uygulanan vergi dilimi istisnası, 11.604 €’ya kadar olan gelir için %0 olarak uygulanırken, bu miktarı aşan kısımda %14 oranında artan oranlı tarife uygulanmıştır. En yüksek oran 277.856 € ve üzerinde

gelire sahip olanlar için %45 olarak uygulanmaktadır. Bu vergi oranları ve istisnaları evli çift ve diğer bireylere göre farklı uygulanmaktadır.

Evli bireylerin gelirleri isteğe bağlı olarak birleştirilip, beyanname vermek üzere vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak evli bireyler ayrı olarak vergilendirilmeyi de isteyebilmektedir. Bakıma muhtaç, örgün ve mesleki eğitimde bulunan (25 yaşına kadar) ve 18 yaşını doldurmamış çocukların gelirleri normal olarak anne veya babanın geliri ile birlikte vergilendirilir (Tosuner vd. 2009:110).

3.1.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Gelir vergileri gerçek kişilerken, kurumlar vergisi şirketler gibi tüzel kişiler için geçerlidir. Kurumlar vergisi, gelir vergisinden farklıdır, çünkü gelir vergisi ilerleme ve vergi bantları²⁰ sistemini kullanırken, kurumlar vergisi %15'lik sabit bir vergidir. Almanya'da şirketler yalnızca kurumlar vergisi ödemekle kalmaz, aynı zamanda oranı belediyeden belediyeye değişen yerel işletme (ticaret) vergisi de ödemek zorundadır. Belediyeye ödenecek olan vergiler genellikle %15'lik kurumlar vergisinin %5,5'i oranında belirlenmektedir (Alt, 2016:13).

Almanya'da kurumlar vergisinin konusu, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazançlardan oluşmaktadır. Elde edilen kurum kazançları için vergi ve ödeme şekli, tam ve dar mükellefiyet açısından farklılık göstermektedir (Tosuner vd., 2009:116);

- Almanya'da tam mükellefiyet durumu, kurumun Almanya içerisinde ve dışarısında elde ettiği tüm kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesidir. Kurumlar vergisinin yanında Almanya'da faaliyette bulunan her ticari ve sınai işletmeler, işletme vergisine tabi tutulur.

²⁰ Burada ilerleme kavramı, gelir seviyesi yükseldikçe vergi oranlarının artmasını ifade ederken, vergi bantları ise bu farklı gelir seviyeleri için belirlenmiş olan vergi oranlarının uygulandığı aralıkları ifade etmede kullanılır. Bu yöntemle, gelir dağılımının dengelenmesi amaçlanır.

Buradaki kurumlar, Almanya'daki tüm gelirlerini kapsayan kurum kazançlarından, kurumlar vergisi ödemektedir,

- Almanya'da dar mükellef kurumları, yalnızca Almanya'daki faaliyetleri üzerinden elde ettikleri gelirler nedeniyle kurumlar vergisi ödemektedir. Bu kurumlar genellikle sadece Almanya'da sınırlı bir faaliyette bulunan veya Almanya'da iş yeri bulunmayan yabancı kurumlardan oluşur.

3.1.2.1.3. Katma Değer Vergisi

Bir müteşebbisin, ücret karşılığı Almanya'da yaptığı her teslimat veya verdiği her hizmet, KDV'ye tabidir. Müteşebbis, ödemek durumunda olduğu KDV'yi ön vergi olarak kendine ait asıl vergi borucundan indirebilir. Bu izni vermeye yetkili olan kurum Vergi Dairesi'dir (Rumpf, 2011:66).

KDV'de vergiye tabi işlemler, mal satışından ve hizmet sunumundan alınır. Standart oran %19, indirimli oran belirli işlemler için %7'dir. Bazı işlemler bu oranlardan muaf tutulmaktadır. Aksi belirtilmedikçe bu vergiler hem şirketler hem de bireyler için geçerlidir ve federal düzeyde uygulanmaktadır (Deloitte, 2023:7-8).

3.1.2.2. Almanya'da Vergi Denetimi

Almanya'da, var olan anayasaya göre üç ayrı yönetim düzeyi belirlenmiş olup bunlar Federal Devlet, Federe Devletler ve yerel yönetimlerden oluşmaktadır. Her düzeydeki yönetim otonom ve anayasal açıdan bağımsızdır. Almanya, yerel yönetimlerin devletin yönetim düzeylerinden birini oluşturduğu federal bir devlet olarak bu yapısının da anayasal olarak belirlendiği bir Cumhuriyettir (Dağlıoğlu Şanlı ve Çiçek, 2015:8).

Yasama ile görevli olan Anayasa organları, Federal Meclis (Der Bundestag) ile Federal Konseydir (Der Bundesrat). Yürütme görevini, Federal Cumhurbaşkanı ile

Federal Başbakan yönetimindeki Federal Hükümet (Der Bundesregierung) ile Federal Cumhurbaşkanı (Der Bundespräsident) yerine getirmektedir. Anayasa düzeyinde yargı fonksiyonu Federal Anayasa Mahkemesi'nin (Des Bundesverfassungsgerichts) yetkisindedir (Can, 2004:2).

Almanya'da "teftiş" nitelikli denetim sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Almanya'da vergi incelemesi beyana dayalı vergilerde yürütülmektedir. Vergi denetimi Almanya'da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Asıl vergi incelemeleri Vergi Dairesi kadrolarında yer alan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:294).

Federal Sayıştay, denetim konularının seçiminde ve denetimlerin tasarımında bağımsızdır. Ancak, Alman Federal Meclisi ve komisyonlarından gelen inceleme ve tavsiyelerini düzenli olarak dikkate alır. Federal Cumhuriyet Anayasasının 114. maddesinin 2. fıkrası, denetim standardı olarak etkinlik ve düzenliliği şart koşturur. Bu nedenle, Federal Sayıştay, idarenin kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ve önlemlerin gerçekten istenen amaca ulaşp ulaşmadığını inceler. Diğer yandan, idarenin yürürlükteki hukuka uygun hareket etmesini sağlar. Federal Sayıştay, bulgularını denetlenen kurumla paylaşır. Denetlenen kurumların eksiklikleri gidermek veya prosedürleri iyileştirmek için neler yaptığını kontrol eder (Bundesrechnungshof, 2023:7).

Alman Vergi Usul Kanunun 193. maddesinde incelemenin, sadece işletmeler için değil neredeyse bütün vergi ödevlilerini kapsayacak genişlik ve etkinlikte oluşu ifade edilmiştir. Vergi incelemesine tabi olacak kişiler şartlı ve şartsız inceleme imkanı açısından sınıflandırılmıştır (Değirmendereli, 2015:45). Özel bir şart gerektirmeden vergi incelemesine tabi tutulabilecek kişiler, sınırsız inceleme yetkisi ile Alman Vergi Usul Kanunun 193. maddesinin 1. bendinde şu şekilde sayılmıştır; Ticaret veya tarım ve ormancılık faaliyeti sayılan zirai işleri yürüten işletmeler, serbest meslek sahibi olan

mükellefler ve ilgili kanunun 147. maddesinde toplam geliri bir yıl içinde 500.000 Avro’ dan fazla olan vergi mükellefleri, fazla gelirin dayandığı gelir ve gelirle ilgili giderlere ilişkin kayıtları ve belgeleri altı yıl süreyle saklamakla yükümlü olanlar (Bundesrechtsanwaltskanzlei, 1976:139). Yukarıda da belirtildiği üzere bu maddede sayılanlar, herhangi bir şart ve gerekçe gözetilmeksizin incelemeye tabi tutulabilmektedir.

Şarta bağlı olarak incelenecek olanların, sınırlı inceleme yetkisi Alman Vergi Usul Kanunun 193. maddesinin 2. bendinde şu şekilde açıklanmıştır; Belli şarta bağlı olarak incelenecek bu mükelleflerin vergi ödeme veya başka bir kişi adına vergi kesintisi yapma ve ödeme yükümlülüğü ile ilgili olduğu sürece, vergilendirme açısından önem arz eden hallerin açıklamayı gerektirmesi ve incelenecek olguların türü ve kapsamı bakımından resmi bir daire nezdinde inceleme yapılmasının uygun bulunmaması veya vergi mükellefi, vergiden kaçınmayı ve haksız vergi rekabetini önlemek için kanunun 12. maddesine göre işbirliği yapma yükümlülüğüne uymaması durumunda vergi incelemesi mümkün olmaktadır (Bundesrechtsanwaltskanzlei, 1976:139).

Vergi incelemesinin akış şeklini maddeler halinde şu şekilde özetlemek mümkündür (Hemmer, 2007’den aktaran: Değirmendereli, 2015:60);

- İdarenin kendi içinde inceleme konusunda karar alması.
- Yazılı resmi inceleme kararının tanzimi ve ödevliye tebliği.
- İnceleme memurunun kendini tanıtmayı, incelemenin başlama tarih ve saatini kayıt altına alarak incelemeye başlaması
- İnceleme memurunun, inceleme kararında belirtilen kapsam ve konularda gerekli bütün araştırma ve incelemeleri gerçekleştirmesi
- İnceleme bitiminde kapanış konuşmasının yapılması ve inceleme raporunun tanzimi
- İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

Vergi denetimi yapmak, herhangi bir vergi dairesinin en önemli görevlerinden biridir. Denetim işlevi, vergi dairesi personelinin ortalama %30'unu istihdam eder ve vergi denetimlerinden elde edilen ek değerlendirmeler genellikle toplam gelirin %5'inden fazladır. Bu durumda denetimlerin idari maliyetini aştığı görülmektedir. Vergi denetimi senaryosunda vergi denetiminin kapsamı, vergi dairesinin belirlenmesiyle başlar; vergi dairesi ayrıca vergi denetiminin başlatılması, kapsamı gereken vergiler ve dönemler, ilk ziyaretin planlanan tarih ve vergi denetçisinin adı hakkında mükellefi bilgilendirir (Blaufus vd. 2022:1).

Tablo 19: Almanya'da 2021 Yılında İşletme Büyüklüklerine Göre İncelenme Oranları

Büyüklük	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük Şirketler	196.226	33.565	%17.1
Orta Ölçekli Şirketler	820.025	39.861	%4.9
Küçük İşletmeler	1.253.383	29.664	%2.4
Mikro İşletmeler	6.140.037	47.350	%0.8
Toplam	8.409.671	150.440	%1.8

Kaynak: (Monatsbericht des BMF October 2022)' den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

2021 yılında denetimin tamamlanmasında, büyük şirketlerde denetim süresi ortalama 3,3 değerlendirme yılını kapsarken, orta ve küçük ölçekli şirketler için 3,0 değerlendirme yılını, çok küçük şirketler için 2,9 değerlendirme yılını kapsamıştır. Eyalet vergi denetimlerinde ülke çapında 12.895 denetçi bulunmaktadır (Monatsbericht des BMF, 2022:27). Vergi dairelerine kayıtlı olan 8.409.671 şirketten 150.440 şirket denetlenmiştir. Bu da %1.8 oranında inceleme yapıldığını göstermektedir. Bu oran içerisindeki büyük payı, büyük şirketlerdeki incelenme oranı oluşturmuştur.

3.1.2.3. Almanya'da Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi denetimleri genellikle saha denetimi olarak yapılmaktadır. Bir saha denetiminde, Gelir İdaresi, vergi mükellefinin iş yerine giderek, kayıtlarının ayrıntılı

bir incelemesini yürütür. Denetim sırasında, denetçiler genellikle vergi mükellefinin beyannamesini hazırlarken kullandığı vergilendirme seçeneklerinden, seçtiği vergi avantajları veya vergi giderlerinde nelere katılmadıklarını inceleyerek, vergi beyannamelerinin doğruluğunu değerlendirmektedir (Blaufus vd., 2022:1).

Almanya’da vergi incelemesinin iş yerinde yapılması zorunludur. Ancak iş yerinde incelemenin yapılabilmesi için uygun bir ortam olması gerekmektedir. İnceleme yapılabilmesi için uygun bir ortamın olmaması halinde inceleme, mükellefin evinde veya vergi dairesinde yapılabilir. İnceleme memurları inceleme yapacakları yerde bulunduğu, nezdinde inceleme yapılan kişiye kimliklerini göstermek mecburiyetindedirler. Bunun ardından, inceleme tarihi ve saati tutanak altında alınarak inceleme başlatılır. Mükellefin talep etmesi halinde inceleme raporu sonucunda işlemlere başlanılmadan önce, kendisinde gönderilmesini isteyebilir (Aydoğar, 2022:73).

Almanya’da gelir vergisi beyannameleri, tarhiyat işlemlerinin üst derecede bir vergi denetmeni tarafından imzalanmasından önce orta derecede bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu masa başı denetim esas olarak beyan edilen gelir vergisi beyannamelerinin inandırıcılığı ile ilgilidir. Bu denetim, farklı gelir kategorilerinde yer alan mükelleflerin beyanlarının, aynı kategoride ticaret ya da iş yapan mükelleflerin daha önceki yıllarda vermiş oldukları beyannamelerle karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Net değerli vergi beyannameleri²¹ ileriki kontroller için iyi bir hukuki belge olabilecektir (Organ, 2008:67).

Almanya’da uygulanan vergi denetiminin türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dankers, 2003:88’den aktaran: Hoşkür, 2012:38);

²¹ Almanya’da, vergi denetim sürecinde, vergi mükelleflerinin beyan ettiği net değerli vergi beyannameleri dikkate alınır. Bu beyannameler, vergi mükellefinin vergi beyannamelerini hazırlarken doğru ve dürüst bir şekilde bilgi vermesi gerektiğini vurgular. Beyannamelerle, vergi daireleri için, mükelleflerin mali durumunu ve vergi yükümlülüklerini değerlendirmede önemli bir araçtır.

- Vergi tarhını hazırlayan bir bölüm olarak işyeri denetiminde, vergiye ilişkin beyannamelerin tam ve doğru olup olmadığına bakılır.
- Defterlerin (bütün)incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanların denetiminde, verginin konusunu oluşturan tüm defter, kayıt ve belgeler incelemeye alınmaktadır.
- Defterlerin incelenmesi kayıtlar ve dokümanların özet teftişine yönelik yapılan denetimde, sadece gerekli görülen evrak ve belgelerin kullanılmasını öngörmektedir.
- Defterlerin incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanların özel teftişi, özel incelemeyi oluşturan kısmi denetim yöntemidir.
- Diğer vergi denetimleri.

Vergi denetim türleri genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır;

Genel vergi denetimi, vergi dairelerinin genel vergilendirme konularından sorumlu müfettişleri tarafından yürütülür. Ayrıca, denetim kuruluşları gibi merkezi soruşturma birimleri de kurumlar yönelik vergi denetimlerini gerçekleştirebilir. Genel vergi denetimlerine ek olarak uygulanan özel vergi denetimi faaliyeti ise, bölgesel finans makamları içerisinde yer alan soruşturma hizmeti kurumları ve Federal Finans Ofisi (gelir vergisi denetimler) tarafından gerçekleştirilmektedir. Bir şirket, belirli vergi türlerinin ödemesini doğrulamak için özel vergi denetimlerine tabi olabilir. Ücret vergisi ve katma değer vergisi gibi belirli vergi alanları, denetçiler tarafından özel vergi denetimi kapsamında incelenir (Rhines vd. 2003:998-999).

3.1.3. İngiltere

İngiltere, parlamenter demokrasiye sahip anayasal monarşi ile yönetilmektedir. İngiltere’de kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla tahsil edilen vergi gelirleri İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty’s Revenue and Customs) (HMRC) tarafından toplamaktadır (HMRC, 2023:6). İngiltere’de vergi idaresi 2005

yılına kadar iki ayrı birim olan, Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Customs and Excise)’nden oluşurken, 2005 yılında bu idareler birleştirilerek İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HM Revenue and Customs) olarak kurulmuştur (Ergen ve Kılınçkaya,2014:294).

HMRC; etkili vergi ve gümrük politikaları tasarlamak, vergi ödeme sistemlerinin daha basit ve güvenilir hale getirilmesini sağlamak ve tüm bu uygulamalar hakkında bilgi ve hizmetler sunmaktadır. Bu işlemleri yaparken, yasalara uygun şekilde bilgi, beceri ve uzmanlıklardan yararlanarak gerçekleştirmeyi amaçlar (HMRC, 2023:12).

3.1.3.1. İngiltere’de Vergi Sistemi

İngiltere’de uygulanan vergiler; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilere göre sınıflandırılmaktadır. Bu vergi gelirlerinin gelir, servet ve harcama ayrımına göre neler olduğu aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 20: İngiltere’de Vergi Gelirinin Gelir, Servet ve Harcamaya Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler
Gelir Vergisi	Katma Değer Vergisi
Şirket Vergisi (Kurumlar Vergisi)	Özel Tüketim Vergisi
Enerji Karı Vergisi	Yakıt Vergisi
Çıraklık Vergisi	Alkol Vergisi
Petrol Gelir Vergisi	Bahis ve Kumar
Ek Vergiler	Sigorta Prim Vergisi
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Gümrük Vergileri
Damga Vergileri	Çöp Sahası Vergisi
Sermaye Kazançları Vergisi	Hava Yolcu Vergisi
Veraset Vergisi	Tütün Vergisi

Kaynak: (Delestre ve Miller, 2023: 5)’den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda saydığımız vergi türlerinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ve GSYH içerisindeki payını oluşturan önemli oranın dolaysız vergilerden elde edilmektedir. Dolaysız vergiler vergi mükelleflerinin gelir ve serveti

üzerinden doğrudan alınan vergilerdir. Aşağıdaki tabloda vergi geliri payının en çok yer aldığı dolaylı ve dolaysız vergiler oran olarak gösterilmiştir.

Tablo 21: İngiltere’de 2020 Yılı Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ve GSYH İçerisindeki Oranı

	Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranı (%)	GSYH İçerisindeki Oranı (%)
Kişisel Gelir Vergisi	28.6	9.17
Kurumlar Vergisi	7.3	2.33
Sosyal Güvenlik Primleri	21.0	6.74
Emlak Vergisi	11.6	3.72
Katma Değer Vergisi	20.2	6.7
Tüketim Vergileri	11.0	3.3
Diğer Vergiler	0.4	0.0

Kaynak: OECD’nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <https://stats.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 24.06.2023).

2020 yılında İngiltere’de toplam vergi gelirin GSYİH’ye oranı %32.1 olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2023). İngiltere’nin 2020 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek payı %28.6 ile kişisel gelir vergisi oluşturmaktadır. GSYH içerisinde en yüksek payı da aynı şekilde kişisel gelir vergisi oluşturmuştur.

3.1.3.1.1. Gelir Vergisi

İngiltere’de gelir vergisi beyan usulüne göre hesaplanmaktadır. Vergi mükellefi, tam veya dar mükellef olarak İngiltere’de elde edilen yıllık kazancı üzerinden vergiye tabiidir. Gelir vergisi 2023-2024 yılı için 6 Nisan 2023’te başlar ve 5 Nisan 2024’te son bulur. Bu süre içerisinde İngiltere’de toplam bir senesini doldurmuş ve bir yılda toplam 183 günden uzun süre kalmış olan herkes gelir vergisi ödemekle yükümlüdür (TÜRMOB, 2018:5-7).

İngiltere’de gelir vergisi, İngiltere’de ikameti bulunan kişiler üzerinden alınan vergi türüdür. İngiltere’de her türlü gelir üzerinden vergi ödenmezken, genel

olarak kişisel gelir vergisi kapsamında vergiye tabi gelir şunları içerir (European Commission, 2023);

- İstihdam geliri,
- Ticari faaliyetlerden elde edilen gelir,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelir,
- Spor ve eğlence faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ayni yardımlar (şirket arabası, yemek çekleri...)
- Emeklilik geliri,
- Sahibi tarafından kullanılan taşınmaz mallar,
- Temettüleri,
- Özel tasarruf hesaplarından gelen faizler ve mevduat faizleri,
- Devlet tahvillerinden alınan faizler,
- Şirket tahvillerinden alınan faizler,
- Telif haklarının kiralanmasından elde edilen gelir,
- Taşınır taşınmaz mülklerin kiralanmasından elde edilen gelir,
- Taşınır mülklerden sermaye kazançları,
- Miras,
- Hayat sigortasından elde edilen gelirler,
- Ödül ve burslar,
- Bağış ve hediyelerden elde edilen gelirler,
- Piyango ve diğer oyun faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.

İngiltere’de gelir vergisi artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Belirli oranın altında kalan gelirler vergiden muaf tutulmaktadır.

Tablo 22: İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

Gruplar	Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranı ²²
En Az Geçim İndirimi	12.570 £’a kadar	%0
Temel Oran	12.571 £ ile 50.270 £	%20
Yüksek Oran	50.271 £ ile 125.140 £	%40
Ek Oran	125.140 £’un üzerinde	%45

Kaynak: GOV.UK verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (25.06.2023).

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, geliri 12.270 £’a kadar olan biri geliri üzerinden vergi ödemekle yükümlü değildir. 125.140 £ üzerinde gelire sahip olan için ise en yüksek %45 gelir vergisi uygulanmaktadır.

3.1.3.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, İngiltere’de yerleşik şirketlerin, kamu şirketlerinin ve tüzel kişiliği olmayan derneklerin küresel karları üzerinden alınmaktadır. İngiltere’de yerleşik olmayan firmalar, yalnızca İngiltere’de elde ettikleri karlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Kurumlar vergisinin uygulandığı tarife; kar, ticaret, yatırım ve sermaye kazançlarından elde edilen gelirlerden belirli kesintiler düşüldükten sonra uygulanmaktadır (Pope ve Waters, 2016:28).

İngiltere’de kurumlar vergisi ödeme dönemi 12 aydan oluşur. Bir hesap dönemi 12 ayı geçerse, 2 beyanname verilmesi gerekir. Ancak, hesap dönemi 12 aydan uzun olamaz. Örnek olarak, hesap dönemi 1 Nisan 2022 olan bir kurumlar vergisinin kesim tarihi 31 Mart 2023’te son bulur. Şirketler, hesapladıkları kurumlar vergisini 10 ay içerisinde gerekli usul ve esasları yerine getirerek, Gelir ve Gümrük İdaresi’nin resmi sitesinden ödeme yöntemini seçerek gerçekleştirir (HMRC, 2023).

²² İngiltere’nin tamamında bu vergi oranları geçerli olurken, İskoçya’da bu vergi oranları farklıdır.

Kurumlar vergisi, şirketler, kamu kurumları ve sanayi ve ihtiyat dernekleri, kulüpler ve ticaret birlikleri gibi tüzel kişiliği olmayan dernekler tarafından elde edilen karlar üzerinden alınan doğrudan bir vergidir. Kurumlar vergisi kapsamında vergiye tabi kazançlar (European Commission, 2023);

- Faiz,
- Telif hakları,
- Temettüleri,
- Sermaye kazançları,
- Taşınmaz mallardan ve bazı taşınır mallardan elde edilen gelirler,
- Tarımdan elde edilen gelir,
- Dünya çapında gelirlerden oluşmaktadır.

Tablo 23: İngiltere’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Tarifesi

Vergi Dilimleri Aralıkları (£)	Vergi Oranları %
0-50.000 £ altındaki vergilendirilebilir karlar için	19
50.000 ve 250.000 £ arasında karı olan şirketler için vergiler	19-25
250.000 £ üzerinde vergilendirilebilir karlar için	25

Kaynak: HMRC’ nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates> (Erişim Tarihi:02.08.2023).

50.000 £ ile 250.000 £ arasında kara sahip olan şirketlerin, elde ettikleri gelirin her bir bölümü için farklı vergi oranları uygulanır ve her bir birimine uygulanan bu oranlar üzerinden vergilerini öderler. Bu durum, kurumlar vergisinde kademeli artışın kullanıldığını göstermektedir.

3.1.3.1.3. Katma Değer Vergisi

İngiltere’de KDV 1973 yılında uygulanmaya başlanmıştır. İşletmeler tarafından satılan çoğu ürün ve hizmete eklenen bir vergidir. KDV’ye kayıtlı bir tacir veya kayıtlı olması gereken biri, KDV yasalarına göre, KDV’yi toplama ve devlete ödeme yükümlülüğü olan, vergiye tabi kişi veya işletme olarak kabul edilmektedir. Geliri HMRC’ ye göndermeden önce işletmeler, ürünlerine girdi olarak ödedikleri KDV’yi düşebilmektedir. Bu şekilde, yalnızca tüm harcamalara değil, üretim sürecinin

her aşamasında katma değere uygulanan bir vergi olmaktadır (Pope ve Waters, 2016:17). Aşağıdaki tabloda KDV'nin uygulandığı ürünün konusu ve oranları gösterilmektedir.

Tablo 24: İngiltere’de KDV’nin Uygulanacağı Konu ve Oranlar

Vergi Konusu	Vergi Oranı (%)
İnsan ve hayvan gıda tüketimine yönelik maddeler,	0
Küçük çocuk giyim ve ayakkabı,	
Motosiklet ve bisiklet koruyucu giysiler,	
Kitap, gazete ve dergi gibi materyallerin çoğu,	
Yeni konut inşaatı,	
Su ve kanalizasyon hizmetleri,	
Yolcu taşımacılığı (Taksi hariç),	
Ticari gemi ve uçak mağazaları,	
İlaçlar,	
Engellilere yönelik yardımlar,	
Ev yakıtı ve elektriği,	5
Kadın sağlık ve hijyen ürünleri,	
Çocuk araba koltukları,	
Bazı konut tadilat ve yenilemeleri,	
Bazı enerji tasarrufu sağlayan malzemeler,	
Sigarayı bırakma ürünleri,	
Sayılan mal ve hizmetler dışında diğer mal ve hizmetlerde standart KDV oranı uygulanmaktadır.	20

Kaynak: HMRC’nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.gov.uk/how-vat-works/print>, (Erişim Tarihi: 10.09.2023).

İngiltere’de çoğu mal ve hizmet için %20 oranında standart kabul edilen KDV oranı uygulanmaktadır. Yukarıda sayılan bazı mal ve hizmetlere indirimli veya 0 oranlı olarak KDV uygulanır. Bu mal ve hizmetler özel olarak belirtilmediği müddetçe, %20 standart KDV oranı uygulanmaktadır.

3.1.3.2. İngiltere ‘de Vergi Denetimi

İngiltere’nin vergi sisteminin idaresinden sorumlu olan HMRC’ nin amacı, vergi ile ilgili kuralların esnekliğini sınırlayarak, gelir toplamaya yönelik vergilerin zamanında ve doğru şekilde ödenmesini sağlamaktadır (NAO, 2023: 5).

İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” adı verilen vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetim elemanı HMRC adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirlemektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi kanunlarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak, iş yerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma yapmak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır. HMRC, her yıl vergi incelemesi amacıyla bazı beyannameleri seçmektedir. Mükellefler beyannamede belirttikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu tutulur (Şin, 2005: 153).

HMRC mükellefin yapmış olduğu beyanı kontrol etmek amacıyla beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan belgeleri isteyebilir. İdare tarafından istenen bilgiler beyannamede yer alan bilgilere bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Yapılan inceleme sırasında beyan edilen bilgilerle mükellef tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırılması yapılır (Organ, 2008: 69).

İngiltere’de vergi incelemesi genel olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar (Merter, 2004: 132-133);

- **Birinci aşama;** vergi bildirimlerinin idareye verilmesinden hemen sonra incelenmesi olup, şekli ve teknik sorunların saptanmasına yöneliktir. Bu gözden geçirme işlemi bir ön kontroldür ve bu iş mahalli vergi dairelerindeki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Eğer bir eksikliğin tamamlanması gerekiyorsa, bu durum mükellefe yazılı olarak bildirilir ve gerekli düzeltme işlemleri yapılır.
- **İkinci aşama;** mükelleflerin P.A.Y.E (pay as you earn) sistemi gereğince vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapılmışsa kesilmesi gereken vergi tutarının hesaplanmasının incelenmesidir. Bu aşamadaki çalışmalar da denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir.

- **Üçüncü aşama;** vergi incelemelerinin en gelişmiş hali olup, vergi müfettişlerince gerçekleştirilmektedir. Mükellefiyetle ilgili her türlü konuda soru sorma yetkisi bulunan vergi müfettişleri, incelemelerini dairede veya işyerinde yapabilmektedir.

HMRC vergi incelemesini yaparken önceki 4 yılın kayıtlarını incelemeye almaktadır. Dikkatsizlik veya insan hatası durumunda 4 yıl olan denetim süresi KDV hariç 6 yıla çıkmaktadır. Vergi kayıp veya vergi kaçakçılığı gibi kasıtlı faaliyetlerden şüphelenmesi durumunda önceki 20 yılın kayıt ve belgelerini inceleyebilir. Gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda mükellefin fazla vergi ödediği tespit edildiğinde fazla ödenen vergi iade edilmektedir. Eğer eksik ödenmiş vergi ortaya çıkarsa ödeme yapması için mükellefe 30 günlük süre tanınmaktadır. Denetim süreci, karar bildiriminin tebliğ edilmesiyle veya mükellef ile anlaşmaya varılması halinde tamamlanmaktadır (Hughes, 2023).

3.1.3.3. İngiltere’de Vergi Denetim Yöntemleri

İngiltere’de uygulanmakta olan vergi denetim yöntemleri aşağıdaki başlıklar şeklinde belirtilmiştir; (IFS, 2009 :115-117’ den aktaran: Çavdar, 2017: 50-51);

- **Ön kontrol;** bu yöntemde beyannamelerin, beyannamelerde gösterilen kesinti ve indirimlerin, geçmiş yıl beyannameleri ile mükellefler tarafından farklı vergi türleri için verilen bilgilerin doğruluğu kontrol edilir. Kayıtlarda hata çıkması durumunda vergi idaresi mükelleften bu hataların düzeltilmesini ve eksik ödenen vergisini tamamlamasını ister. Aynı şekilde fazla ödenen verginin de iadesi gerçekleştirilir.
- **Eğitim ve İnceleme Ziyaretleri;** bu incelemeler yeni vergi mükellefleri için oldukça faydalıdır. Bu incelemeler yoluyla mükelleflerinin işyerleri ziyaret edilerek, mükelleflerin vergi yükümlülükleri ile ilgili gerekli bilgi ve donanımına sahip olup olmadıklarına bakılır. Aynı zamanda mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin kanunlara uygun olarak tutulup tutulmadığı incelenir. Bu tür

ziyaretler randevu alınarak gerçekleştirilir. Ziyarete gidilen işyerinde kanunlara aykırılık tespit edildiğinde denetim elemanları bu durumu gelecekte kullanmak üzere kaydeder. Bu ziyaretler mükellefleri eğitmek amacıyla gerçekleştirilir.

- **Hesap Odaklı Denetimler (Hesapların İncelenmesi);** bu denetimler genellikle gerçekleştirilen ön kontroller sonucunda ortaya çıkan sorunların vergi dairesinde denetlenmesi yoluyla gerçekleştirilir. Hesap odaklı denetimler, bir vergilendirme dönemi içerisinde mükelleflerin ödenmemiş vergi borçlarının olup olmadığının veya vergi kaçakçılığı yapıp yapmadıklarının araştırılması amacıyla gerçekleştirilir.
- **Karşılaştırmalı Vergi Dairesi Denetimi;** bu denetimler farklı vergi türleri ile ayrı vergilendirme dönemlerini kapsar. Bu yöntemde, yüksek risk taşıyan vergi mükelleflerinin kayıt ve belgelerinin vergi dairesine getirilmesi ve denetim elemanlarınca incelenen mükelleflerden durumları hakkında sözlü veya yazılı olarak cevap verilmesi istenir.
- **Karşılaştırmalı İşyeri (Alan) Denetimi;** genel olarak mükelleflerin işyerinde gerçekleştirilen denetimlerdir. Bu denetimlerde karşılaştırmalı vergi dairesi denetimleri gibi farklı vergi türleri ile ayrı vergilendirme dönemlerini kapsamaktadır. Bu yöntemde, risklerin ve denetim seçeneklerinin iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu denetim türünde mükellefler, farklı mükellef grupları veya tüm mükellefler arasından örnekleme yöntemi ile rastgele seçilmektedir. İşyerinde gerçekleştirilecek olan ziyaretler vergi mükelleflerinin çalışma saatleri içerisinde ve önceden randevu alınarak yapılmaktadır.
- **Vergi Kaçakçılığı İncelemeleri (Soruşturması);** bu incelemeler vergi idaresi bünyesindeki özel birimler veya polis ekipleri eşliğindeki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. İncelemeler, genellikle vergi kaçakçılığına dair kanıtlar elde edildiğinde başlar. Bu tür incelemelerin gerçekleştirilirken, nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, suç unsuru teşkil eden bazı belge ve kayıtlara da el konulabilir.

3.1.4. Fransa

Fransa’da vergilendirme işleminden sorumlu olan genel birim Vergiler Genel İdaresi’dir. Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na (Ministere des Finances et des Comptes Publics) bağlı departman olan Vergiler Genel İdaresi’nin temel amacı, vergi gelirlerini güvence altına almak ve aynı zamanda vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmaktır (Organ, 2008: 73).

Genel olarak Vergiler Genel Müdürlüğü’nün görevleri dört ana işleve ayrılmıştır. Bunlar; vergi matrahının tasarlanması, vergi matrahının belirlenmesi, vergi ve vergi mükelleflerinin yönetimi, vergi kontrollü ve tahsilatıdır (Ministere des Finances, 2023).

3.1.4.1. Fransa’da Vergi Sistemi

Fransa’da vergi sistemi; gelir, servet, harcama üzerinden alınan vergiler ve çeşitli yerel vergilerden oluşmaktadır. Ancak, Fransa’nın vergi sisteminin ana yapısını oluşturan üç temel vergi olan, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerden bahsedilecektir.

Tablo 25: Fransa’da Vergi Gelirinin Gelir, Servet ve Harcamaya Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Kişisel Gelir Vergisi
Kurumlar Vergisi
Bordro Vergisi
Sosyal Harçlar
Servet Üzerinden Alınan Vergiler
Varlık Vergisi, Servet Vergisi
Tescil Harçları
Veraset ve İntikal Vergisi
Harcama Üzerinden Alınan Vergiler
Katma Değer Vergisi
Özel Tüketim Vergisi

Kaynak: République Française’ nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.impots.gouv.fr/accueil> (Erişim Tarihi: 01.11.2023).

Fransa’da 2020 yılına ait toplam vergi gelirlerinin, GSYH’deki ve vergi gelirleri içerisindeki oranlarının kalemlere göre yüzdelik şekilde dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 26: Fransa’da 2020 Yılı Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH’ye ve Vergi Gelirlerine Göre Oransal Olarak Dağılımı

	GSYH (%)	Toplam Vergi Gelirleri (%)
Kişisel Gelir Vergisi	9.5	21.1
Kurumlar Vergisi	2.3	5.1
Sosyal Güvenlik Kesintileri	14.8	32.7
Bordro Vergileri	1.9	4.1
Servet Vergileri	4.0	8.7
Mal ve Hizmet Vergileri	12.3	27.1
Diğer Vergiler	0.5	1.2

Kaynak: OECD’nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://stats.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 15.11.2023).

Fransa’da toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek payı hem GSYH’de %14.8 hem de vergi gelirleri içerisinde %32.7 olarak sosyal güvenlik kesintileri oluşturmaktadır.

Fransa’da gelir üzerinden alınan vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal harçlar ve bordro vergileri olarak kategorize edilmektedir.

3.1.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

Gelir, belirli bir dönemde üretilen mal veya hizmetten elde edilen kazanç sonucunda meydana gelmektedir. Kişisel gelir vergisinin konusu itibarıyla vergiye tabi tutulduğu kazançlar Tablo 15’te ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 27: Kişisel Gelir Vergisi Kazançları ve Kapsamı

Kazançlar	Kapsamı
Ticari faaliyetten elde edilen gelirler	Endüstriyel, ticari ve zanaat faaliyetlerinden, kanunen bu kategoride vergilendirilen belirli faaliyetlerden ve belirli koşullar altında ikincil faaliyetlerden elde edilen karları içerir.
Ticari olmayan karlar	Sahibi tüccar statüsüne sahip olmayan mesleklerin, ofislerin ve muayenehanelerin karlarını ve diğer kar veya gelir kategorisine girmeyen kar kaynaklarını kapsamaktadır.
Tarımsal karlar	Çiftçilerin, kiracı çiftçilerin veya çalışan mülk sahiplerinin kırsal mülklerin işletilmesinden elde edilen tüm gelirleri içerir.
Gayrimenkulden elde edilen gelir	Uluslararası vergi anlaşmalarında aksi belirtilmedikçe, gelişmiş veya gelişmemiş ülkelerden elde edilen gelir, mülkün Fransa'da bulunup bulunmadığına bakılmaksızın vergilendirilir.
Ücretler	Halka açık limited şirketlerin üst düzey yöneticilerinin ve özel limited şirket yöneticilerinin ücretleri de dahil olmak üzere, tüm ücretler ve maaşlar Fransız ve Avrupa Parlamentosu üyelerine ödenen ödenekleri içerir.
Yatırım geliri	Değişken gelirli ve sabit getirili menkul kıymetlerden elde edilen gelirleri kapsamaktadır.
Sermaye kazançları	Bireylerin özel varlıklarını yönetirken veya bir ticari faaliyet sonucu elde ettikleri kazançları kapsar.

Kaynak: (Ministere De L'Economie, 2016:19-24)' den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Fransa'da vergi mükellefi bireyler, Fransız veya yabancı kökenli tüm gelirleri üzerinden vergiye tabidir. Bireylerin haricinde, kurumlar vergisini ödemeyi seçmeyen ortaklıklarda gelir vergisi, her bir ortak tarafından ödenebilir nitelik taşımaktadır. Buna göre bireyler, yurtiçi ve yurtdışı toplam gelirleri nedeniyle tam mükelleftirler. Dar mükellef ise, Fransa'da elde edilen gelirleri üzerinden vergi mükellefidir ve uluslararası antlaşmalarla belirlenen koşullara tabidirler. Yabancı bir ülkede görevli olan ve o ülkedeki toplam gelirleri üzerinden kişisel vergiye tabi olmayan kamu çalışanları da Fransa'da ikamet ediyor kabul edilmektedir (Agun, 1997:53).

Birçok ülkede olduğu gibi Fransa'da da kişilerin elde ettikleri gelirlerine göre, gelir vergisi tarifesi artan oranlı olarak uygulanmaktadır. Toplam yıllık gelire aşağıdaki kişisel gelir vergisi oranları uygulanır.

Tablo 28: Fransa’da Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Payı	Vergi Oranı (%)
0-10.777 € arasında	0
10.777- 27.478€ arasında	11
27.478- 78.570€ arasında	30
78.570- 168.994 € arasında	41
168.994 €’ un üzerinde	45

Kaynak: European Commission’ verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://commission.europa.eu/> (Erişim Tarihi: 20.11.2023).

Vergi hesaplaması hane halkının beyanı üzerine tüm geliri üzerinden yapılmaktadır. Vergi hesaplanırken kişinin kişisel durumu dikkate alınır. Tablodan da anlaşılacağı üzere, bir bireyin kazancı, ilk vergi dilimine girmiş fakat o sınırı geçmemişse elde edilen gelir üzerinden vergilendirilmez. Vergi diliminin üzerinde bir kazanca sahip bireyin karşısında dek gelen %’lik dilime göre vergilendirilmesi esas alınmaktadır. En yüksek dilimi oluşturan %45, 168.994 €’un üzerinde kazancı olan mükelleflere uygulanmaktadır.

3.1.4.1.2. Kurumlar Vergisi

Fransa’da kurumlar vergisi, şirketlerin ve diğer yasal tüzel kişilerin yalnızca Fransa’da elde ettikleri kazançları üzerinden ödedikleri yıllık bir vergidir. Fransa’da tüzel kişiliğe sahip bir şirket Fransa vergi kanunlarına göre tam mükellef olarak kabul edilmiştir. Fransa’da faaliyet gösteren veya denetlenen bir şirket, tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Bu durum, şirketin Fransa dışındaki başka ülkelerde gösterdiği faaliyetlerden elde ettiği kazançların, genellikle Fransız kurumlar vergisine tabi olmadığı anlamına gelmektedir. Böylece, sadece Fransa’daki gelirlerin vergilendirilmesi sağlanmıştır (Aksüner, 2014:65).

Tablo 29: Fransa’da Farklı Vergi Mükellefler İçin Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları

Mükellef Durumu	Oran
Standart tüm faaliyetlere uygulanan oran	%33.33
Vergi karı 75.000£’ya kadar olan mükelleflere uygulanan	%28
500.000£’ya kadar karı olan tüm vergi mükellefleri ve vergi yılı için 1 Milyon £’u aşmamak şartıyla kar tavanı olmayan vergi mükellefleri için	%28
Sermayesi 7.630.000 £’dan az olan şirketlerden, sermayesinin tamamının veya %75’inin gerçek kişiler bünyesinde bulunan karının 38.120 £’ya kadar olan kısmı üzerinden şirketlere indirimli kurumlar vergisi için	%15

Kaynak: (Ministere De L’Economie, 2016:10)’ verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Fransa’da nominal kurumlar vergisi oranı %25 olarak kabul edilir ve şirketlere uygulanan nominal kurumlar vergisi oranı da %15 olarak uygulanmaktadır.

Şirketlere yönelik vergi denetimleri, özellikle büyük işletmelere önem verilerek, beş yıldan daha az bir sürede gerçekleştirilmektedir. Vergi denetimlerinin sıklığına ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığından, vergi denetmenleri şirketleri beklenen vergi gelirine göre seçmektedir. Beklenen vergi geliri ne kadar yüksek olursa şirketin denetlenme olasılığı da o kadar yüksek olmaktadır (WTS Global, 2015:23).

3.1.4.1.3. Katma Değer Vergisi

Fransa’da KDV, mal ve hizmetlerin teslimatına uygulanan genel bir tüketim vergisi olarak ifade edilir. Vergi sorumluluğu, vergi mükellefinin veya müşterisinin kişisel durumundan bağımsız olarak, gerçekleştirilen işlemlerin veya ilgili ürünlerin niteliğine göre belirlenmektedir (Bofip, 2023).

Tablo 30: KDV'nin Kapsamını Oluşturan Vergi Türleri ve Oranları

Verginin Konusu	Verginin Türü	Oranı
Diğer tüm mal ve hizmetler	Standart oran	%20
Sosyal konut inşaatı , konaklama hizmetleri, yolcu taşımacılığı, ormancılık alanı, restoranlar, temizlik hizmetleri, tıbbi ve veterinerlik amaçlı kullanılan geri ödemesiz farmasötik ürünler, televizyon yayın hizmetleri	İndirilmiş oran	%10
İnsan tüketimine yönelik gıda maddeler, engellilere yönelik cihazlar, sosyal konut, kitaplar, elektrik, doğal gaz, sanat eserleri, sinema biletleri	İndirilmiş oran	%5,5
Belirli kültürel etkinliklere giriş, kasaplık ve şarküteri amaçlı canlı hayvan satışları, sosyal güvenlik tarafından geri ödenen tıbbi ürünler veya ilaçlar, süreli yayınlar	İndirilmiş oran	%2.1
Topluluk içi ve uluslararası taşımacılık işlemleri	İndirilmiş oran	%0
Çiftçiler için sabit oran (süt, tahıllar, çiftlik hayvanları gibi bazı ürünlerde)	Sabit oran	%5,59
Diğer ürünler için	Sabit oran	%4,43

Kaynak: République Française' nin verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.legifrance.gouv.fr/> (Erişim Tarihi:03.12.2023).

Fransa'da uygulanan standart KDV oranı %20'dir. Fakat Genel Vergi Kanunu'nda belirlenmiş haller için indirilmiş oranlar da kullanılmaktadır.

3.1.4.2. Fransa'da Vergi Denetimi

Fransa'da vergi işlemleri, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı bünyesinde işlem gören Vergiler Genel İdaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi idaresinde denetim ve yönetim işlemleri birbirinden ayrı olarak gerçekleştirilmektedir. Büyük şirketlerin yönetiminden sorumlu olan birim, Şirketler Genel Müdürlüğü (Direction Generale des Entreprises) (DGE) bünyesinde bulunur. Büyük şirketlerin denetim işlemlerinin yürütülmesinden sorumlu olan birimi ise, Ulusal ve Uluslararası Denetimler Direktörlüğü (Direction des Vérifications Nationales et Internationales) (DVNI)'dür. DVNI, satışlar için 152,4 milyon Euro, hizmetler için ise 76,2 milyon Euro'dan fazla ciroya sahip şirketlerin denetimden sorumludur. Bu denetimler, kapsanan coğrafi alana bağlı olarak bölgesel düzeyde, Vergi Denetim Direktörlüğü (Direction des Controles Fiscales) (DIRCOFI) ile küçük işletmelerin denetiminden sorumlu olan Vergi

Hizmetleri Direktörlüğü (Direction des Services Fiscaux) (DSF) tarafından gerçekleştirilmektedir (DGFİP, 2014). Vergiler Genel İdaresinin temel amacı devletin vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmaktır (Organ, 2008:73).

Fransa vergi idaresi, denetim işlemini yaparken sıklıkla kullandığı denetim türleri aşağıdaki gibi sayılabilir (Organ, 2008: 75-77);

- **Mükellef defter ve kayıtlarının incelenmeksizin yapılan vergi denetimi**, tüm mükellefler ve vergi türleri için yapılmaktadır. Bu denetimin temeli, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerle üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu tür yapılan denetimler genellikle vergi dairesinde yapılmaktadır. Vergi denetimi yapılırken beyannamelerde bir usulsüzlük veya hataya rastlanması durumunda düzeltilmek üzere mükellef ya da temsilcisi ile iletişime geçilir. Bu tür denetimler belirli bir işi veya vergi indirimlerini ilgilendiren özel denetimler şeklinde de yapılabilmektedir.
- **Tanı (Diagnostic) denetimi**, küçük ölçekli şirketlerde uygulanmaktadır. Risk analizi olarak da ifade edilen bu denetim, şirketin kayıt ve belgelerinin incelenmesidir. Bu inceleme ile kısa bir zaman diliminde spesifik riskler ile kayıt ve belgelerin güvenilirliği tespit edilmeye çalışılır. Risk bulunmaz veya düşük bir düzeyde ise inceleme işlemi geciktirilir.
- **Tüm defter ve kayıtların denetimi**, şirketin kayıt ve belgeleri ayrıntılı olarak incelenmektedir. Denetim, bütün vergi türlerine uygulanmaktadır ve denetime konu olan kanuni sürenin tamamı kullanılır. Yapılacak denetimin konu ve kapsamı mükellefe önceden yazı ile bildirilmek zorundadır. Yapılan denetim orta veya küçük bir şirkete uygulanıyorsa, vergi denetimini yapan kişiler 3 ay boyunca denetimi gerçekleştirmek amacıyla şirkete gidebilir.
- **Kısmi denetim**, bütün vergi denetim türlerini kapsamaz ve vergi beyannamesinin bazı yönleriyle incelenmesi ile sınırlı kalmaktadır. Yapılacak denetimin kapsamı mükellefe tebligat ile bildirilmektedir.

İnceleme süresinde eğer denetimin uzaması mecburi olursa, mükellef için yeniden tebligat gönderilmektedir.

- **Fatura denetimi**, vergi denetimini yapanların, kendisine verilmiş olan yetki dahilinde mükellefe haber vermeden faturalanmış belgelerin tamamını inceleyebilmesidir.
- **Yerinde denetim**; fatura denetimi hariç, habersiz olarak mükellef kayıt ve belgelerinin incelenmesine ve denetlenmesine izin vermemektedir. Vergi denetimini gerçekleştirecek olanlar kendisini maddi kanıtlar ile sınırlandırmalıdır. Elde edilmiş olan kanıtlar işletmenin kayıt ve belgelerinin incelenmesini ortaya koyuyorsa, bunun mükellefe yazılı olarak gönderilmesi gerekmektedir.
- **Ev araması ve belgelere el konulması**, denetimin yapılması sırasında mükellefin hileli bir durumunun tespit edildiği hallerde ev araması yapılabilir ve mükellefin kayıtlarına el konulabilir. Ev araması ve kayıtlara el konulması için öncelikli olarak yetkili hakimden onay almak gerekmektedir. Bu denetimi yapmaya yetkili olanlar yalnızca A kategorisinde yer alan memurlardır.
- **Mükellefin kişisel mali pozisyonundaki değişikliklerin incelenmesi; sermaye karşılaştırması**, şahıslara yönelik yapılacağı gibi şirketler için de yapılabilen bir denetim türüdür. Denetimi yapılacak olan mükellefin şirket sahibi olması durumunda, devam eden incelemeler için ayrı bir bildirim göndermesi zorunludur. İnceleme bir yıl içinde bitirilmelidir. Sermaye ve diğer finansal değişkenlerin incelenmesinde, mükellefin vergi beyannamesinde belirtilen gelir ve varlıklarının üzerinde durulmasının yanı sıra, mükellefin harcama tarzı, ailevi durumu ve sermayesi gibi değişkenleri üzerinde de durulur. Eğer mükellefin vergi beyanında gizlemiş olduğu veya bildiriminde bulunmadığı gelirden şüphelenilirse, bu tür bir denetim gerçekleştirilir. Eğer mükellefin şimdiye kadar başka bilinmeyen ticari faaliyeti ortaya çıkarsa, ilave denetim süresi bir yıla kadar uzayabilmektedir.

Hızlı ve uygulanabilir yargı sistemine sahip olan Fransa’da, diğer birçok ülkede de olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında yargıya gidilmeden idari aşamada çözülmeye çalışılır. Mükellefler tebliğ tarihinden itibaren 2 ay içerisinde idareye başvurup çözüm yoluna gidilebilir (Akçay, 2017:35). Denetim süresi belirli prensipler dışında genel olarak 1 yıl ile sınırlıdır. Özellikle idarenin talebinden itibaren 60 gün içinde ibraz edilmeyen hesap özetlerinin idare tarafından alınması için gerekli süre kadar bu süre uzatılabilir (DGFİP, 2023: 9).

Fransa’da vergi kontrolüne ilişkin olarak, vergi idaresi vergiye tabi olan mükellefine, vergi denetimine tabi tutulacağını önceden bildirmektedir. Denetimin hangi dönem ve vergi türü açısından yapılacağı da aynı şekilde mükellefe belirtilmelidir. Aksi halde idarenin yapacağı işlem geçersiz sayılmaktadır. Gerçekleşecek inceleme süresi boyunca vergi mükellefi isterse yanında bir danışmandan yardım alabilmektedir. İncelemenin yapılacağı muhasebe verileri, denetimin yapılmasında yetkilendirilmiş kişilerle paylaşılmalı ve incelenecek döneme ilişkin tüm vergi beyannameleri veya incelenmesi muhtemel olan işlemler 15 gün içinde bildirilmelidir. Daha önceden denetimi yapılan yıla ait olarak tekrar ikinci bir denetim yapılmamaktadır (BOFİP, 2023). Vergi mükellefinin beyanlarının incelenmesinden sonra iyi niyetle hata, ihmal veya yetersizlik yaptığı anlaşılırsa ve ilgili düzeltici beyanda bulunursa indirimli geç ödeme faizinden yararlanmaktadır.

3.1.4.3. Fransa’da Vergi Denetim Yöntemleri

Fransa’da vergi denetiminde temel hedef; kaçırılan verginin hızlı ve etkili bir şekilde geri kazanılmasını sağlamaktır. Vergi denetimi, beyan edilmemiş faaliyetlerin (gizli faaliyetler veya azaltılmış beyanlar) araştırılmasını, bireylerin kural olarak ofisten ve istisnai olarak sahadan kontrolünü ve birey veya şirketlerin incelenmesini içerir (DGFİP,2014). Fransa’da vergi incelemesi; şekli inceleme, belgeler üzerinden inceleme, işyerinde inceleme olmak üzere üç şekilde gerçekleşir ve bunun yanında kişisel mali durum incelemesi de yapılabilmektedir. Vergi idaresi denetimi gerçekleştirmeden önce mükellefe haber vermektedir ve incelemenin yapılacağı dönemler ve vergi türleri de mükellefe bildirilmektedir (Şin,2005:146).

- **Şekli inceleme**, beyannamede beyan edilen unsurların birbiri ile tutarlı olup olmadığı, ifade edilen rakamsal hesapların doğruluğunun uyumlu olup olmadığı ve bulunan beyannamelerin daha önceki beyannameler ile uyumlu olup olmadığına yönelik yapılan inceleme türüdür. Vergi mükellefinin beyanları üzerinde yapılacak olan bu ön incelemede; incelemeyi gerçekleştirecek kişi, vergi mükellefinin faaliyet yerlerinde bulunmaksızın ve defter, kayıt ve belgelerine inmeksizin işlemi gerçekleştirmektedir. Amaç, vergi mükellefinin beyannamesinde yer alması gereken tüm bilgilerin yer almasını sağlamaktır. Böylelikle daha en başından itibaren konular önemli ölçüde ele alınmakta ve gerekli düzenlemelerle birlikte hata ve yanlışlıklar büyük oranda engellenmiş olmaktadır. Bu tür mali iç denetime, Fransız Vergi Hukukunda beyanname üzerinde denetim de denilmektedir (Gülçiçek, 2020:27).
- **Belgeler üzerinde inceleme**, vergi mükelleflerinin gelir ve kaynak açısından, beyanda bulunduğu belgelerde yer alan hata ve hilelerin bulunmasını kapsar. Bireylerin kontrolü esas olarak belge kontrolüne dayanmaktadır. Bu kontrol şekli, sunulan beyanların kapsamlı bir analizini içerir ve vergi mükelleflerinin dosyasındaki tüm bilgi ve belgelerin yanı sıra, gerektiğinde vergi mükellefinden talep edilen veya üçüncü taraflardan toplanan ek bilgiler kullanılarak gerçekleştirilir. (DGFİP,2014).
- **İşyerinde denetim**, derinlemesine yapılan bir incelemedir. Vergi mükellefinin işyerine gidilerek, beyan, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara doğru inilerek yapılan inceleme türüdür. Mükellefin bütün kazançlarının doğruluğu analiz edilmektedir. Fransız Vergi Hukukunda bu tür bir mali iç incelemeye işyerinde denetim de denilmektedir (Çavuş, 2006:28). İş yerlerinin fiziki kontrolleri ülkemizdeki yoklama çalışmalarına benzemektedir. Vergi idaresi, mükellefleri sürekli olarak izlediği, fiziki kontrol çalışmaları ve stok sayımları gibi işlemlere yoğunluk vermektedir (Söyler, 1987:26).
- **Kişisel mali durum incelemesi**, idarenin beyan ettiğiniz gelirin sizin için mevcut olana uyup uymadığını araştırmasına olanak tanır. Bu doğrulama

sırasında, beyan edilen gelir ve diğer taraftan mal varlığı durumu, nakit akış durumu ve unsurları ve vergi hanesi üyelerinin yaşam tarzları dikkate alınmaktadır (DGFİP, 2023:3).

3.1.5. Singapur

Singapur'un mali politikalarını ve ekonomisinin yapısını yönetmekle sorumlu olan kurum, Ministry of Finance (MOF)'dır. Singapur'un Maliye Bakanlığı olarak bilinen MOF, şirketler hukuku, muhasebe standartları ve kurumsal yönetim ilkeleri gibi alanlarda uluslararası standartları en iyi şekilde uygulamayı amaçlamaktadır (MOF, 2023).

MOF, Gelir Vergisi Kanunu'nu yürütmek üzere, 1947 yılında Singapur Gelir Vergisi Departmanı kurulmuştur. Vergi yönetimi ve denetimine olan gereksinimler arttıkça, 1 Eylül 1992'de Singapur Gelir İdaresi (IRAS) geliştirilmiş ve resmi olarak kurulmuştur. Bu değişikliklerle birlikte, daha önce Gelir Vergisi Departmanı tarafından yürütülen işlemler, Singapur Gelir İdaresi Yasası tarafından birleştirilerek daha etkili bir yapı oluşturulmuştur (IRAS, 2023).

3.1.5.1. Singapur'da Vergi Sistemi

Singapur vergi sisteminde devlet, harcamalarını finanse etmek, sosyal hedeflerini desteklemek ve ekonomisini büyütmek için bazı vergiler toplamaktadır. Gelirler vergi ve vergi dışı gelirler olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi gelirleri ayrıca doğrudan ve dolaylı vergi geliri olarak ele alınmaktadır. Singapur'da kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi ve emlak vergisi gibi vergiler doğrudan vergileri oluştururken, gümrük vergisi, özel tüketim vergisi ve mal ve hizmet vergileri gibi vergiler de dolaylı vergileri oluşturmaktadır (MOF, 2023). Doğrudan vergi gelirlerinin büyük kısmı bireysel ve kurumsal gelir vergilerinden oluşmaktadır. Singapur'da gelir vergisi, hanelerin büyük çoğunluğunu kapsayan geniş tabanlı bir vergidir. Dolaylı vergilerin yarısından fazlası önceden motorlu taşıtlar, petrol, içki ve tütün gibi sınırlı gelirlere uygulanan vergilerden sağlanıyordu. 1994 yılında GST'nin yürürlüğe girmesinin

ardından, vergi kalemlerinde önemli değişimler yaşanmıştır. Vergi dışı gelirler ücretler, harçlar ve diğer gelirler şeklindedir (Jenkins ve Khadka, 1998:2).

Singapur'da gelirleri toplayan kurumlar başlıca Singapur Gelir İdaresi (IRAS) ve Singapur Gümrüğü'dür. IRAS, gelir vergisi, emlak vergisi, Mal ve Hizmet Vergisi (GST), damga vergisi, bahis vergisi, kumarhane vergisi ve özel piyango vergisinin tahsilatından sorumludur. Singapur Gümrüğü; içkiler, tütün, petrol ürünleri ve motorlu taşıtlardan ithalat GST'sinin yanı sıra gümrük ve tüketim vergilerini de toplamaktadır (Singstat, 2019: 240).

Tablo 31: Singapur'da Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Olarak Başlıca Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Kişisel gelir vergisi
Kurumlar vergisi
Stopaj vergisi
Yasal kurulların katkıları
Servet Üzerinden Alınan Vergiler
Varlık (servet) vergisi
Emlak (mülkiyet) vergisi
Harcama Üzerinden Alınan Vergiler
Mal ve hizmet vergisi
Pul Vergisi
Gümrük vergisi
Karbon vergisi
Likörler
Petrol ürünleri
Motorlu taşıtlar vergisi
Özel tüketim vergisi
Bahis ve çekiliş vergisi
Kamu hizmetleri vergisi
Eğlence vergisi

Kaynak: Department of Statistics Singapore verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.singstat.gov.sg/> (Erişim Tarihi: 05.01.2024).

Singapur'da vergilerin, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından toplam vergi gelirleri içerisindeki payı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 32: Singapur’da Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Singapur Milyon Doları)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Toplam Vergi Gelirleri
2013	7.688,1	13.209,4	9.512,7	51.145,6
2014	8.926,7	13.887,4	10.215	54.109,9
2015	9.234,8	14.253,4	10.345,2	55.647
2016	10.526,3	14.377,8	11.078,3	58.698,9
2017	10.724,0	19.809,8	10.959,5	66.362,6
2018	11.705,8	17.522,5	11.137,1	66.202,6
2019	12.203,9	16.940,9	11.099,0	67.547,5
2020	12.572,1	13.364,8	10.262,5	57.214,6
2021	13.934,6	19.962,0	12.093,7	75.371,3
2022	15.210,0	22.312,3	13.844,7	81.231,4
2023	15.769	27.420,9	15.031,5	87.392,4

Kaynak: Department of Statistics Singapore verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.singstat.gov.sg/> (Erişim Tarihi: 06.01.2024).

Yukarıdaki Tablo 18’de görüldüğü üzere Singapur’un toplam vergi gelirleri içerisinde, kurumlar vergisinin diğer vergilerden daha fazla paya sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, tablodan anlaşılabacağı üzere tüm dünyayı etkisi altına almış olan pandemi döneminin Singapur ekonomisini de önemli ölçüde etkilemiş olduğunu söyleyebiliriz.

3.1.5.1.1. Gelir Vergisi

Singapur vatandaşları ve Singapur’da daimi ikamet edenler vergi mükellefi kabul edilir. Singapur’da yabancılar için gelir vergisi mükellefi sayılmak için belirli gün koşulu bulunmaktadır. Bunlar (IRAS, 2023);

- Geçici devamsızlıklar dışında Singapur’da ikamet eden Singapur vatandaşları,
- Singapur daimi oturma izni bulunan ve Singapur’da kalmış veya çalışmış olan yabancılar,
- Bir önceki takvim yılında en az 183 gün boyunca Singapur’da kalmış olanlar,

- Birinci yıl ve üçüncü yıl arasında toplamda 183 günden az olsa bile, art arda 3 yıl boyunca kesintisiz olarak ikamet etmiş ve bu süre içinde en az iki takvim yılında sürekli olarak bir süre çalışmış olanlar vergi mükellefi olarak kabul edilir.

Yukarıdaki paragrafta sayılan şartlardan en az birini sağlayan kişi tüm gelir unsurları üzerinden tam mükellef olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Yurtdışında elde edilen gelirler 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren vergi dışı bırakılmıştır. Başka bir ifadeyle, belirlenen gün koşulunu aşmış olsalar da kişilerin başka ülkelerden Singapur'a getirdikleri gelirleri vergilendirmeden istisnaya tabi tutulmuştur (Eroğlu, 2018:2821). Singapur'da 2 takvim yılını kapsayan sürekli olarak çalışmış olan ve toplam kalış süresi en az 183 gün olan bir şirketin yöneticileri, halka açık eğlence sanatçıları veya profesyoneller vergi mükellefiyetliğinden muaf tutulmuştur (IRAS, 2023).

Tablo 33: Singapur'da 2024 Yılında Yerleşik Olanlar İçin Uygulanacak Gelir Vergisi Tutar ve Oranları

Ücretlendirilebilir Gelir Matrahı (\$)	Gelir Vergisi Oranı (%)	Ödenecek Brüt Vergi Tutarı (\$)
İlk 0-20.000\$	0	0
Sonraki 10.000\$	2	0+200
Sonraki 10.000\$	3.50	200+350
Sonraki 40.000\$	7	550+2.800
Sonraki 40.000\$	11.5	3.350+4.600
Sonraki 40.000\$	15	7.950+6.000
Sonraki 40.000\$	18	13.950+7.200
Sonraki 40.000\$	19	21.150+7.600
Sonraki 40.000\$	19.5	28.750+7.800
Sonraki 40.000\$	20	36.550+8.000
Sonraki 180.000\$	22	44.550+39.600
Sonraki 500.000\$	23	84.150+115.000
1.000.000\$ ve üstü	24	199.150 ve üstü

Kaynak: IRAS' in verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.iras.gov.sg/> (Erişim Tarihi: 09.01.2024).

Singapur’da vergi mükellefleri için 13 dilimden oluşan artan oranlı bir kişisel gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır.

Şirketler ve bireyler önceki yıl esasına göre vergilendirilir. 2024 yılı için yerleşik olmayan bireylere yönelik gelir vergisi oranı (istihdam geliri ve indirimli stopaj oranlarıyla vergilendirilen belirli gelirler hariç) %22’den %24’e çıkarılmıştır. Bunun amacı, yerleşik olmayan bireylerin gelir vergisi oranı ile yerleşik bireylerin en üst marjinal gelir vergisi oranı arasındaki eşitliği korumaktır (IRAS, 2023).

3.1.5.1.2. Kurumlar Vergisi

Geliri Singapur’dan elde edilen veya geliri ülkeye aktaran işletmeler, yerli veya yabancı olmasına bakılmaksızın, vergiye tabi gelirleri üzerinden %17 oranında Kurumsal Gelir Vergisi (CIT) ödemekle yükümlüdür. Ülkede tek katmanlı bir kurumlar vergisi sistemi uygulanmaktadır; bu işletmelerin yalnızca ücretlendirilebilir gelir (kar) üzerinden kurumlar vergisi ödediği ve tüm temettülerin daha fazla vergiden muaf olduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca, 1 Ocak 2025’ten itibaren merkezi Singapur’da bulunan büyük çokuluslu şirketler için %15’lik bir asgari efektif vergi oranı uygulanacaktır (Aseanbriefing, 2024).

Singapur’da vergiye tabi gelir şunları ifade etmektedir (IRAS, 2023);

- Herhangi bir ticaret veya işletmeden elde edilen kazançlar veya karlar,
- Temettü, faiz ve kira gibi yatırımlardan elde edilen gelirler,
- Mülkiyetten elde edilen telif hakları, primler ve diğer karlar,
- Doğası gereği gelir niteliğinde olan diğer kazançlar.

Bir şirket, önceki mali yılda elde ettiği gelir üzerinden sabit bir oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Şirketlerin vergilerini düşürmelerine yardımcı olmak amacıyla

vergi muafiyet programları ve kurumlar vergisi indirimleri şeklinde vergi indirimleri bulunmaktadır (Singstat, 2019:240).

Genel olarak Singapur'da yeni kurulan şirketler için gelirin normal oranda vergilendirildiği başlangıç vergisi muafiyeti ve kısmi vergi muafiyeti bulunmaktadır.

Tablo 34: Singapur'da Başlangıç Vergisi ve Kısmi Vergi Muafiyeti Tutar ve Oranları

Başlangıç vergisi muafiyeti		Kısmi vergi muafiyeti	
Ücretlendirilebilir gelir	Vergi muafiyeti	Ücretlendirilebilir gelir	Vergi muafiyeti
İlk 100.000 S\$	%75	İlk 10.000 S\$	%75
Bir sonraki 100.000 S\$	%50	Bir sonraki 190.000 S\$	%50

Kaynak: IRAS verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.iras.gov.sg/> (Erişim Tarihi: 12.01.2024).

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, başlangıç vergisi muafiyeti için muaf gelirden ilk tutar 75.000 S\$ ederken bir sonraki dönemde 50.000 S\$ olacaktır. Bununla birlikte, kısmi vergi muafiyetinde, muaf gelir için ilk kısımda 7.500 S\$ ederken sonraki tutarda 95.000 S\$ edecek ve toplamda 102.500 S\$ olacaktır.

3.1.5.1.3. Katma Değer Vergisi

Singapur'da Katma Değer Vergisini (GST) uygulamaya koyma fikri, Singapur'un Cumhuriyet olduğu dönemlerde ortaya çıkmıştır. GST, Singapur'da malların ithalatına ve tüm mal ve hizmet tedariklerine uygulanan bir tüketim vergisidir. GST, belirli alanları kapsamaz. Bunlar arasında; konutların satılması veya kiralanması, değerli metallerin ithalatı ve bölgesel tedariki ile finansal hizmet faaliyetleri gösterilebilir (Singstat, 2019:240).

GST'nin, yönetimi kolaylaştıran ve bu vergiden kaçınmayı veya vergi kaçırmayı zorlaştıran bir denetleme mekanizması vardır. Yakalama etkisi olarak ifade

edilen üretim ve dağıtım zincirinin daha erken bir aşamasında vergiye tabi değerin eksik beyan edilmesi nedeniyle gelir kaybı olasılığını daha da azaltmaktadır. GST, vergi yükünü doğrudan vergiden dolaylı vergiye kaydırarak, Singapur ekonomisini kendi içinde rekabetçi hale getirmek ve geniş tabanlı ve daha istikrarlı bir vergi geliri kaynağı sağlamak için geliştirilmiştir (Jenkis ve Khadka, 1998:6).

Bir takvim yılı içinde 1 milyon S\$'dan fazla vergilendirilebilir gelir elde eden ve 12 aylık dönem içinde 1 milyon S\$'dan fazla vergilendirilebilir gelir elde etmeyi bekleyen Singapur merkezli işletmeler GST'ye kaydolmak zorundadır (IRAS, 2023).

Tablo 35: KDV'nin Kapsamını Oluşturan Vergi Türleri ve Oranları

Verginin Konusu	Oranı (%)
Malların ve uluslararası hizmetlerin ihracatı (örneğin yurt dışı bankalardan elde edilen faiz geliri)	0
Malların yurt dışından yurt dışına başka bir yere teslim edildiği satışlarda ve özel işlemlerde	
Mobilyasız konutların satışı ve kiralınması	Muaf
Yatırım amaçlı değerli metallerin ithalatı ve yerel tedariki	
Finansal hizmetler	
Dijital ödeme belirteçleri	
Mali işlemlerin düzenlenmesinden veya danışmanlık yapılmasından kaynaklanan ücretler	9
Konut dışı kısma atfedilen kira bedeli	
İthal düşük malların satışı (Perakende mağazasında televizyon satışı) ve ithal hizmetler (yurt dışı hizmet sağlayıcısından pazarlama hizmet alımı)	

Kaynak: IRAS verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır <https://www.iras.gov.sg/> (Erişim Tarihi: 20.01.2024).

Yukarıdaki Tablo 22'de de görüldüğü üzere, GST Singapur'da mal ve hizmetlere uygulanan yaygın bir tüketim vergisidir. Standart GST, 2023'te %8 olarak uygulanırken 2024 yılı için %9 olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, vergiye tabi olan ve olmayan mallar da mevcuttur ve vergiye tabi olanlar için standart oran ve sıfır oran uygulanırken, vergiye tabi olmayan mallar için muaf tutulma ve kapsam dışı olarak sıfır oranlı GST uygulanmaktadır.

3.1.5.2. Singapur’da Vergi Denetimi

Singapur’da vergilerin yönetim ve denetiminden sorumlu olan birim, Maliye Bakanlığı’na (MOF) bağlı olan Singapur Yurtiçi Gelir İdaresi’dir (IRAS). IRAS, yasal bir kurul olarak MOF’ in talimatlarına tabidir ve zaman zaman yayımlanan politika ve talimatlara uymak zorundadır (IRAS, 2012:71). IRAS, vergilerin yönetilmesi, değerlendirilmesi, toplanması ve uygulanmasından sorumlu MOF’ in temsilcisidir. Aynı zamanda, MOF’a tavsiyelerde bulunur ve vergi kanunlarında Singapur’u uluslararası alanda temsil etmektedir. Aynı şekilde, Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu’nun (ACRA) ülkedeki şirketlerin davranışlarını düzenleyen temel mevzuat olan Singapur Şirketler Yasası mevcuttur (MOF, 2023).

Denetçinin sorumluluğu, mali tabloların denetimine dayanarak yönetimin uygunluk durumu hakkında görüş bildirmektir. Denetim, Singapur Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Bu standartlar, uygunluk denetiminin, gelirlerin, harcamaların, para yatırımlarının ve varlıkların edinimi ve elden çıkarılmasının Kanun hükümlerine uygun olup olmadığı konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Elde edilen denetim kanıtlarının, yönetimin uygunluğuna ilişkin görüşe temel teşkil edecek şekilde yeterli ve uygun olduğu belirtilmelidir (IRAS, 2012: 64).

Denetçi özel kişilerin, işletmelerin, kurumların ve kamu kuruluşlarının hesaplarının denetimini, kayıtlarını ve mali tablolarının tutulmasını planlar ve yürütür. İşlemlerin yevmiye kayıtlarını inceler ve yevmiye kayıtlarının defterlere aktarılmasını doğrular; kıymetli evrakları ve alacak ve borç senetlerini inceler ve doğrular. Ayrıca muhasebe prosedürlerinde veya diğer arzu edilen eylemlerde iyileştirmeler önerir (Singstat, 2023:160).

Denetim, vergilerin doğru şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı, GST’ nin uygun şekilde tahsil edilip edilmediğini, girdi vergisinin (malzeme, hizmet, ekipman vb için ödenen vergiler) doğru şekilde talep edilip edilmediğini, satın almaların ve

bildirilen vergilerin değerlerinin tam olup olmadığını kontrol etmeyi içermektedir. Denetim işlemleri çok çeşitli sektörlerde gerçekleştirilmektedir. Her sektörde, denetimler için işletmeleri seçerken genellikle risk temelli bir yaklaşım benimsenmektedir. Ayrıca genel uyumluluk düzeyini kontrol etmek amacıyla işletmeler üzerinde periyodik olarak denetimler yapılmaktadır. IRAS, denetim sırasında vergi mükellefinden şunları talep etmektedir (IRAS, 2023);

- İş yerlerine, kayıtlara ve belgelere tam erişim izni verilmesi,
- Denetçilerin, kayıt ve belgeleri inceleyebilmeleri için bir oda veya çalışma alanı verilmesi,
- Denetçilerin, sürecin yönetiminde görevli olan personel ile görüşme imkanının sağlanması,
- Kayıt ve belgelerin kopyalarının alınabilmesi,
- Denetimin ilerleyişinde dürüst davranılması.

Singapur’da vergi denetimi, IRAS’ın mükelleflerin vergi beyannamelerini daha yakından incelemek üzere seçme sürecidir. Denetime seçilmiş olmak, yapılan başvurularda yalan veya yanlış beyan verildiği için değildir. Vergiye gönüllü uyumu artırmak için, IRAS tarafından risk bazlı bir yaklaşım kullanılarak denetimler rastgele yapılmaktadır. Denetim süreci genellikle, mükelleflerin denetime seçildiğine dair bilgi içeren bir mektup almasıyla başlar. Yetkili birim tarafından denetime seçildiğinizi bildiren bu mektup içerisinde, aynı zamanda önceden hazırlamanız gereken bilgi ve belgeler de ayrıntılı olarak anlatılmaktadır (Chartsworth, 2024).

Yapılan denetimlerin çoğu 12 ay içerisinde tamamlanmaktadır. Sonuçlar, vergi mükellefine yazılı veya IRAS tarafından gerçekleştirilecek bir toplantı ile bildirilmektedir. Belirlenen sonuca katılamayan vergi mükellefinin 30 gün içinde itiraz nedenlerini yazılı olarak belirtmelidir. İtirazda bulunan mükellef, ödemesi gereken ek vergiyi tespit bildirimi tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödemesi gerekmektedir (IRAS, 2023).

3.1.5.3. Singapur’da Vergi Denetim Yöntemleri

IRAS, vergi kanunlarına uyumu teşvik etmek amacıyla denetim faaliyetleri yürütmektedir. Denetim programları geliştirerek, vergi mükelleflerini cezalandırmak yerine eğitmeyi amaçlamaktadır. IRAS, endüstri bazlı denetim ve soruna dayalı denetimi benimsemiştir. Endüstri bazlı denetim daha geneldir ve gelir kaçırma olasılığının daha fazla olduğu bir endüstri veya ticaretin tüm faaliyetlerini incelemeye çalışmaktadır. Soruna dayalı denetim kapsamında, IRAS personeli yalnızca belirli konular veya vergi uygulamaları hakkında anlayış eksikliğinin olabileceği alanları incelemektedir (Jenkins ve Khadka, 1998: 33).

Singapur’da IRAS tarafından gerçekleştirilen vergi denetim yöntemleri şu şekilde sayılmaktadır; denetim e-postalar, mektuplar ve telefon görüşmeleri yoluyla yapılabilir. Ayrıca iş yerlerini ziyaret edebilir veya kilit personel ile görüşme yoluna gidebilmektedir. Saha ziyaretleri için iş yerlerini ziyaret eden bir vergi memuru IRAS tarafından verilen yetki belgesini taşımaktadır. Memurun kimliğinin doğrulanmasını isteyen vergi mükellefi IRAS’ı arayarak gerekli bilgiye sahip olabilmektedir (IRAS, 2023).

IRAS, vergi beyannamelerinin doğru olup olmadığını öğrenmek için vergi denetimi gerçekleştirmektedir. Vergi denetiminin çeşitli yöntemleri bulunmaktadır. Bunlardan en yaygın olarak uygulananlar masa başı ve saha denetimleridir (ataxadvisor, 2020);

- **Masa başı denetimi**, genellikle IRAS ofisinde yapılan bir vergi denetimi türüdür. Vergi dairesi, mükellefe gönderdiği vergi beyannamesi hakkında daha fazla bilgi istediğini içeren bir mektup göndermektedir. Bu tür vergi denetimi zamana daha az duyarlıdır ve yazılı mektup veya e-posta yoluyla durumunuzu açıklamanıza ve netleştirmenize olanak sağlamaktadır.

- **Saha denetimi**, genellikle vergi mükelleflerinin endişe duyduğu vergi denetim yöntemidir. Çünkü, vergi denetmenleri tarafından işletmenin veya bireyin finansal kayıtları doğrudan yerinde incelenmektedir. IRAS tarafından vergi mükellefinin ofisinde veya ikametgahında gerçekleştirilen bir vergi denetimidir.

Genel Denetçi Ofisi (AGO), bağımsız bir devlet organı ve ulusal denetçidir. Denetim yetkisi Singapur Cumhuriyet Anayasası ve Denetim Kanunu'nda belirtilmiştir. AGO, aşağıdaki denetim türlerini gerçekleştirmektedir (AGO, 2024);

- **Mali tablo denetimi**, işletme tarafından hazırlanan yıllık mali tablolar hakkında denetim görüşü vermek amacıyla hesapların kontrol edilmesini içermektedir.
- **Seçici denetim**, hesaplarla ilgili olarak seçilen faaliyet ve operasyonların mali usulsüzlük açısından kontrol edilmesini ve israfa yol açan aşırılık olup olmadığını ve bunları önleyici tedbirlerin alınıp alınmadığının denetimidir.
- **Tematik denetim**, seçilen bir alanın derinlemesine incelenmesi ve birden fazla kamu kuruluşunu kapsayabilen denetimleri içermektedir.

3.2. Seçilmiş Ülkelerde Elektronik Denetim ve Uygulamaları

Devletler, temel finansman kaynağı olarak vergilere başvurmaktadır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, toplanmasında ve kullanılmasında kolaylık sağlanması üzere çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir. Bu bölümde, ilk olarak, seçilmiş ülkeler olarak, ABD, Almanya, İngiltere, Fransa ve Singapur'un vergi denetim sistemleri anlatılmış, ardından elektronik devlet ve BİT, elektronik vergi denetimi, elektronik vergi denetim uygulamalarının neler olduğu ve denetim işlemlerinde yetkililerin kim olduğu ve nasıl yapıldığından bahsedilecektir.

3.2.1. ABD’de Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi

1960’lı yılların başlarında, ABD’de mükellef sayısında yaşanan artış ve vergi yasalarının giderek karmaşıklaşması, IRS’yi zor durumda bırakmıştır. IRS kağıt ortamında gerçekleştirilen işlemleri daha etkin olarak yürütebilmek için bilgisayar teknolojilerine yönelmiştir. 1961 yılında Martinsburg Ulusal Merkezi açılarak, IRS için özel sektör bilgisayar kullanımı başlatılmış oldu. Mükellefler beyannamelerini bölge hizmet merkezine verdiğinde, bilgiler tarandıktan sonra beyannamede yer alan bilgiler bilgisayara aktarılarak oradan da manyetik teyp bantlarına kaydedilmekteydi. Bilgisayarlar vergi toplama işleminde önemli araç haline gelmiştir. Ancak, bilgisayar çağı IRS’te yeni problemleri de beraberinde ortaya çıkarmıştır. IRS bizzat çalışanlarına mükellefler ve vergi bilgileri konusunda sıkı kurallar koymuştur (Karyağdı, 2006: 30-31).

IRS’de, 1955 yılında bilgisayar kullanılmaya başlanmıştır. İlk yılda 1.1 milyon beyanname bilgisayar ile işlenmiştir. Bilgisayarların kullanılmasıyla beyannamelerdeki bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesinde kullanılan süre kısalmıştır. Söz konusu dönemde, IRS personelleri hem yenilenen kanunları hem de bilgisayar işlemlerinde kullanılacak yöntemlere yönelik eğitilmiştir. 1959 yılına gelindiğinde, IRS dünyanın en geniş muhasebe, tahsilat ve form işleme merkezi halini almıştır. 1960’lar ile birlikte mükellef sayısında yaşanan artışlar ve vergi kanunlarındaki yaşanan karmaşıklıklar IRS’ nin karşı karşıya kaldığı yığınlardan kurulmak için bilgisayar kullanımını arttırmaya gitmiş ve 1960 sonlarına gelindiğinde ABD vatandaşları için IRS her bir mükellefe bilgisayar destekli dosyalama alanı oluşturmuştur (Öner, 2005:138).

IRS, vergi mükelleflerine hizmet sunmada ve kuruluşları yönetmekte temel araç olarak bilgi teknoloji yatırımlarını kullanmaktadır. Bu şekilde vergi beyannamelerinin işlenmesinden iadelerinin yapılmasına kadar birçok eyleme imkan tanınmış olmaktadır. IRS’de ön işlemci ve yöneticiler, günlük işlemlerini gerçekleştirirken IRS bilgisayar sistemlerine güvenerek, bu sistemlerle doğrudan vergi mükelleflerine yönelik hizmet sunumunda bulunurlar. IRS teknolojileri ile belirli vergi

kanunları içerisinde yer alan hükümlere yanıt olarak geliştirilmiş birden fazla program ve sistem oluşturulmaya devam edilmiş ve sürekli yenileme ve güncellemeler ile IRS, şu anki yenilikçi yapısına kavuşmuştur.

3.2.1.1. IRS Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar

IRS ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşim tabloda gösterildiği gibi üç şekilde gerçekleşmektedir.

Tablo 36: IRS’ in Vergi Mükelleflerine Yönelik Hizmetleri

Müşteri Eğitimi ve Yardımı	Müşteri Hizmetleri	Hesabı	Beyanname Bildirilerine Uygunluk
Kamu hizmeti duyuruları	Kağıt iadelerinin işlenmesi		İadelerin denetlenmesi
İnternet sitesi, yayınlar ve formlar	Elektronik iadelerinin işlenmesi		Ek vergi ödenmesi gerekliliği halinde öneride bulunulması
Vergi mükellefi eğitim programları	Vergi mükelleflerine hatalar ve ödemesi gereken bakiyeler konusunda danışmanlık		Vadesi gelen bakiyelerin ödenmesine ilişkin yöntemlerin düzenlenmesi
Nakit ve tahakkuk muhasebesi yöntemleri	Mükelleflerin hesaplarıyla ilgili sorunların yanıtlanması		Vergi mükellefi tahakkuk ve tahsilat gibi itirazlarının ele alınması
Ücretsiz vergi kanunu yardımı	Vergi mükelleflerinin hesaplarına düzeltmeler ve ayarlamalar yapmak		Anlaşmazlıkların dava edilmesi, olası dolandırıcılık tespiti ve araştırılması
Mükelleflere olası sorunlar konusunda tavsiye mektupları	Uygunluk halinde uygulanmış olan cezaların kaldırılması		Karmaşık vergi mükellefi hesabı ve tahsilat durumlarının çözülmesi
Özel mektup kararları	Tele file gibi kolay dosyalama programı geliştirme		İpotek, haciz gibi tahsilat işlemlerinin yapılması
Gönüllü vergi yardımı siteleri	Taksit anlaşmalarının düzenlenmesi		Zorluk durumlarını ele almak ve değerlendirmek

Kaynak: (IRS, 1999: 17)’ verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

ABD Hazine Bakanlığı, finansal iş ve işlemlerin yönetiminde şeffaflığın sağlanmasını ve erişilebilir olmasını sağlamak için çeşitli elektronik uygulamalar

geliştirmektedir. Elektronik vergi uygulamaları kapsamında kuruma bağlı olarak, elektronik vergi denetimlerinin sunulmasından sorumlu olan birimi IRS'dir. Faaliyette bulunan IRS, yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, vergi işlemlerini yönetmek ve mükellefin işlemlerini denetlemekle görevlidir. Faaliyetine yönelik olarak denetimi kolaylaştırıcı nitelikte elektronik ortam üzerinden uygulamalar sunmaktadır.

Hazine Denetleme Memuru Vergi İdaresi (TIGTA), Hazine Bakanlığı'nın bağımsız denetim işlemlerine dahil edilmiş olan konuların denetimini sağlamaktadır. Özellikle bu konular arasında IRS tarafında geliştirilen programlar ve uygulamaların denetimi yer almaktadır. Konu kapsamında TIGTA, IRS'nin yaptığı inceleme ve değerlendirme gözetimi hakkında yorumladığı bilgileri sunmaktadır (TIGTA, 2024: 2).

ABD'de elektronik vergi uygulamaları, IRS tarafından sunulmaktadır. Ancak, IRS vergi denetiminde belirli bir konu üzerinden çevrimiçi hizmet ve platform sunmamaktadır. Yani IRS'de ülkemizde olduğu gibi vergi denetimi genellikle denetim elemanları tarafından doğrudan gerçekleştirmektedir. IRS web sitesi üzerinden vergi mükellefleri ihtiyaç halinde denetim süreci hakkında genel bilgilere ulaşabilmektedir. Burada, IRS'nin sunmuş olduğu çevrimiçi hizmet ve platformları daha çok bilgilendirme ve rehberlik amacıyla kullanıma sunduğu görülmektedir (IRS, 2024).

IRS, vergi mükelleflerinin beyannamelerini elektronik olarak gönderebilmeleri ve vergi ödeme işlemlerini elektronik olarak gerçekleştirebilmeleri için uygulamalar geliştirmiştir. IRS tarafından mükelleflere sunulan elektronik vergi hizmet ve uygulamaları sıralamak mümkündür. Bunlar; IRS.gov, IRS2Go, Online Payment Agreement, Where's My Refund ve IRS Free File olarak vergi mükelleflerinin işlemlerini çevrimiçi olarak gerçekleştirmede kullanılan uygulama ve platformları oluşturur. Aşağıda bu site ve uygulamaların ele aldığı elektronik hizmetlerinin neler olduğu değerlendirilecektir.

3.2.1.1.1. IRS'nin Elektronik Uygulamaları

IRS tarafından sunulan, vergi mükelleflerinin işlemlerini çevrimiçi olarak gerçekleştirmesinde yardımcı olan elektronik uygulama platformlarını ve özelliklerini tablodaki gibi kategorize edebiliriz.

Tablo 37: IRS'nin Mükellefleri İçin Sunduğu Elektronik Vergi Uygulama Platformları ve İşlemlerini Kapsayan Programlar

IRS2Go	Online Payment Agreement	Where's My Refund	IRS Free File
Güncel vergi bilgilerine erişilmesini sağlar	Vergi borçlarının çevrimiçi ödenmesini sağlamak	Vergi iade işlemleriyle ilgili iletişim bilgilerinin yenilenmesi	Mükelleflere yönelik ücretsiz vergi dosyalama hizmetleri
Vergi iadesi takibini yapma	Ödeme planlarını yürütmek	Vergi iadelerini takip etmek	Form ve belgelerin elektronik ortam üzerinden sunulması
Vergi yardımı ve bilgi almayı sağlar, IRS ile iletişimi gerçekleştirir	Vergi mükelleflerinin çevrimiçi ödemesini sağlamada anlaşmalar yapmak	İadelerin geri ödenmesine ilişkin sürelerin öğrenilmesi	Vergi beyannamelerinin elektronik olarak saklanması ve dosyalanması
Vergi ödemelerini gerçekleştirir	Ödeme planlarını yönetmek	Mükellef vergi iadeleri durumunu izleme	Vergi hazırlama kılavuzlarının ve araçlarının sunulması

Kaynak: IRS verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır, <https://www.irs.gov/> , (Erişim Tarihi:17.04.2024).

Tabloda, IRS'ın vergi mükelleflerine sunduğu hizmet ve platformların hangi işlemler için kullanıldığı açıklanmıştır. Sayılan IRS elektronik vergi hizmetlerinden yalnızca IRS2Go mobil uygulama olarak hizmet vermektedir. Diğer hizmetlere ulaşmak için, IRS.gov sistemi kullanılmalıdır.

Vergi mükellefleri elektronik uygulamaları kullanmak ve hizmetten faydalanabilmek için öncelikle, tahsilat birimlerinde yer alan Sosyal Güvenlik Numarasını, doğum tarihini ve tahsilat bildiriminde yer alan kimlik numarasını

kullanarak kimliklerini doğrulamaları gerekmektedir. Daha sonra vergi mükelleflerinden süreçte gezinmek için kullanılmak üzere bir Kişisel Kimlik Numarası oluşturmaları istenmektedir (OECD, 2023).

IRS, her beyanname döneminde vergi iadeleri, çekler, yazışmalar ve diğer orijinal belgeler de dahil olmak üzere milyonlarca belge taramaktadır. IRS'nin kayıtları dijitalleştirme çabası, elektronik olarak dosyalanan iadelerin oranının artmasıyla amacına ulaşmıştır (TIGTA, 2023:2). IRS'in mükellefleri için sunduğu elektronik vergi hizmetlerini başlıca şu şekilde sayabiliriz (IRS, 2024);

- **E-Filing (Elektronik Beyanname Gönderme):** E-filing uygulaması, vergi mükelleflerine vergi beyannamelerini online olarak hazırlama ve göndermesine olanak tanımaktadır. Bu uygulama sayesinde, vergi mükellefi vergi beyannamelerini adım adım kolayca doldurabilmektedir. Ayrıca mükelleflerin kişisel ve finansal verilerini koruyarak, dosyaların güvenli bir şekilde gönderilmesini sağlamaktadır. İşlemlerin hızlı tamamlanabilir olması sayesinde geri bildirimlerin de yapılması daha hızlı ve verimli şekilde gerçekleşmektedir.
- **E-payment (Elektronik Ödeme):** E-payment, vergi mükelleflerinin vergi borçlarını online olarak ödemesini sağlamaktadır. İşlemi gerçekleştirirken, banka kartları, kredi kartları veya banka hesapları gibi çeşitli elektronik ödeme yöntemleri kullanılmaktadır. Aynı zamanda ödeme geçmişinin takip edilmesine imkan tanır.
- **E-Signature (E-İmza):** IRS'nin, vergi mükellefleri için sunmuş olduğu çeşitli hizmetleri bulunmaktadır. Bu hizmetlerden bir diğeri de e-imza uygulamasıdır. E-imza, mükelleflerinin beyannamelerini ve diğer belgelerini elektronik olarak imzalamasında kullanılmaktadır.
- **Refund Status (Vergi İadesi Takibi):** Vergi mükelleflerinin vergi iadelerinin ne durumda olduğunu ve tahmini geri ödeme tarihlerinin ne zaman olduğuna ilişkin bilgi veren hizmettir. Hizmet sayesinde, vergi iadelerinin işlenme sürecini takip etmek kolaylaştırılarak, mükellefler için geri ödeme hakkında bilgiler

sunulmuştur. Böylelikle, vergi mükellefleri iadelerinin son durumu hakkında kolayca bilgi sahibi olarak, geri ödeme sürecini kontrol edebilmektedir.

• **Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS):** Bu hizmet, federal vergi ödemelerini yapmak için özel olarak oluşturulmuş bir sistemdir. Mükellefler, vergi borçlarını öderken bu uygulamayı kullanabilmektedir. Bu sistem, IRS tarafından yönetilir ve federal vergi borçlarını doğrudan yürütmektedir. Özellikle EFTPS, mükelleflerin banka hesabı aracılığı ile gerçekleştirdiği ödeme kayıtlarını doğrudan IRS sistemi üzerine kaydeder.

• **IRS Payment Plan (IPP):** Bu hizmet ile IRS'nin ödeme planı oluşturulmaktadır. Vergi mükellefleri, vergi borçlarını öderken veya zorlandıklarında ek zaman ihtiyaçları olması halinde oluşturdukları ödeme planını kullanabilmektedir. Böylece vergi mükellefinin borçlarının düzenli aralıklarla ödemesi taahhüdünü oluşturan yapılandırılmış bir ödeme planı ortaya çıkar. Oluşturulan planlar, vergi mükelleflerinin ödeme potansiyeline ve vergi borcu miktarına göre değiştirilebilir ve mükellefler için IRS'nin belirlediği ödeme planına uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Kısaca, IPP'nin vergi mükelleflerinin yaşadığı mali güçlüklerle başa çıkmasında ve vergi borçlarını yönetmesinde esneklik sağladığı söylenebilir.

Yukarıda saydığımız tüm bu hizmet ve uygulama platformlarını genel olarak vergi denetim uygulamaları kapsamında değerlendiremeyiz. Vergi işlemleri için sunulan hizmet ve uygulamalar ABD' de genellikle IRS'nin resmi sistemleri veya hizmetleri içinde yer alarak ayrı bir uygulama şeklinde bulunmamaktadır. Vergi mükellefleri işlemleri için IRS.gov web sitesi üzerinden online belge gönderiminde bulunmaktadır ve diğer işlemlere de aynı şekilde sistem üzerinden erişebilmektedir.

2023 mali yılı içerisinde IRS, federal vergi ödemelerinden yaklaşık olarak 4,7 trilyon Dolar toplamıştır ve 275 milyon vergi beyannamesi işlemiştir. Bu faaliyette federal vergi iadeleri için 659 milyon Dolar harcama yapılmıştır (TIGTA, 2024:1).

3.2.2. Almanya’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi

İnternetin gelişimi ve veri işleme kapasitesindeki gelişmeler, toplumda ve yönetimde BİT’in kullanımını önemli ölçüde değiştirmektedir. Bu teknolojik gelişmeler, hükümetlerin e-devlet performanslarını iyileştirmesine yönelik baskı oluşturmakta ve yeni araçlar sunmaktadır. E-devlet, tüm idarenin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak BİT’i kullanmaya çalışmaktadır (Lau, 2004: 225).

Informations Technik Zentrum Bund (Federal Bilgi Teknolojileri Merkezi) (ITZBund), BİT’in federal yönetimin dijital geleceği için temel oluşturduğunu ifade etmektedir. Federal idarenin dijitalleşmesi vatandaşlara, şirketlere ve yetkililerdeki çalışanlara büyük avantajlar sunmaktadır. E-devlet başlığı altında federal, eyalet ve yerel düzeylerde idari hizmetlerin dijitalleştirilmesi önemli rol oynamaktadır. Hükümet, ITZBund temel yetkinlikleri ile (ITZBund, 2024);

- Vergilerin toplanmasından yürütülmesine kadar gerçekleşen süreçte uyulması gereken kurallar için elektronik uygulamalara yönelik bilgi portalları ve arayüzleri oluşturmayı,
- E-ödeme sistemlerinde BİT desteği,
- Artan karmaşıklığı ortadan kaldırarak bilgi güvenilirliğini arttırmayı,
- Yenilikçi teknolojik gelişmelere hızlı tepkiler verebilmeyi,
- Verimli, ekonomik, istikrarlı ve sürdürülebilir faaliyetlerde bulunabilmeyi,
- Federal idarenin verilerini kapsamlı bir şekilde korumayı ve kötüye kullanımını güvence altına almayı hedeflemektedir.

Almanya’da vergi hizmetleri, ITZBund tarafından geliştirilen teknolojik gelişmelerle birlikte harmanlanarak, Almanya hükümetine bağlı Federal Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern)(BZSt) tarafından sunulur.

3.2.2.1. BZSt Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar

Almanya’da vergi hizmetleri genellikle, Federal Maliye Bakanlığı’na (Bundesministerium der Finanzen) (BMF) bağlı merkezi vergi dairesi olan BZSt tarafından sunulmaktadır. BZSt, 2006 yılından bu yana ulusal ve uluslararası odaklı merkezi vergisel görevler yürütmektedir. Vergi hizmetlerinin yerel düzeyde yürütülebilmesi için eyalet vergi daireleri (Finanzamt) bulunmaktadır. Eyaletler, vergi toplama ve idari konularda daha yerel düzeyde faaliyet gösterirler. Eyalet vergi daireleri, genel olarak vergi politikaları ve tahsilatları konularında görev almaktadırlar. Almanya’da vergi hizmetleri, eyalet düzeyinde yer alan kurumlar ve federal düzeyde yer alan kurumlar tarafından sunulmaktadır (BMF, 2024).

Alman Mali Yönetim Yasasına göre, Almanya’da vergi idaresinden sorumlu olan kurum BZSt’in, başlıca görevleri şu şekilde sayılmıştır (BMJV, 2024);

- Vergi birimleri tarafından iletilen bilgilerin toplanması ve hizmet alıcılarına elektronik sorgulama yoluyla sunulması,
- Vergi iade işlemlerinin incelenmesini ve uygunluğunun denetlenmesi,
- Eyaletler tarafından iletilen rakamların, elektronik ortamda toplanması ve sorgulanması,
- Vergi kaçakçılığı ve hilelerine yönelik işlemleri gerçekleştirmek,
- Vergi suçlarının önlenmesi ve kovuşturulması işleminin genellikle elektronik veri paylaşımı yoluyla yapılması,
- Vergi bilgi sistemlerini yönetmek ve merkezi bilgi sistemleri oluşturmak,
- Faiz kesintilerine ilişkin raporların ve ödemelerin elektronik olarak alınması ve ödenmesini sağlamaktadır.

Vergi verilerinin elektronik olarak gönderilmesi ve kullanılmasındaki avantajları şu şekilde sayılabilir (ELSTER, 2024);

- Önceki yılın verilerinin aktarılabilir olması,

- Vergi hesaplaması yapılması,
- Bildirim verilerinin görüntülenmesi ve iletilen değerlerle karşılaştırılabilir olması,
- Dijital bildirimlerin alınması,
- Önceden doldurulmuş vergi beyannamelerinin alınması,
- Oluşturma ve aktarma sırasında olasılık kontrolü,
- Görme engelli kullanıcılara destek olmak.

Yukarıda BZSt'nin bazı görevleri sayılmıştır. BZSt, vergisel işlemlerini elektronik ortamdan sunarken Elektronik Beyan ve Teftiş Sistemi (Electronische Steuererklärung) (ELSTER) uygulamasını kullanmaktadır.

3.2.2.1.1. BZSt'nin Elektronik Uygulamaları

Almanya'da BZSt ve Finanzamt, vergi mükelleflerinin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak için elektronik olarak hizmetler sunmaktadır. ELSTER, elektronik vergi beyanını temsil eder ve vergi mükelleflerine çeşitli vergi verilerinin internet üzerinden elektronik olarak iletilmesini sağlar. BZSt tarafından geliştirilmiş bir uygulamadır. Vergi mükellefleri, beyanlarını vergi dairesine çevrimiçi olarak sunabilir ve vergi dairesiyle elektronik olarak iletişim kurabilir. Vergi verilerinin kağıtsız olarak, en yüksek güvenlik düzeyine sahip etkileşimli bir web uygulaması aracılığıyla hızlı ve kolay bir şekilde gönderilmesine olanak tanıyan çevrimiçi vergi uygulamasıdır. Asıl hizmetleri sunan BZSt, ELSTER veya diğer çevrimiçi hizmetleri ile şu uygulamaları sunmaktadır (BZSt, 2024);

- **Elekoltarifauskunftssystem (E-Gümrük Tarife Bilgi Sistemi)**, ithalat ve ihracat işlemlerinde, ürünlerin gümrük tarifesi, ithalat kısıtlaması olup olmadığı ve gümrük vergisi tarifesi gibi bilgilere erişiminde kullanılan bir uygulamadır. Kısaca, ithalat ve ihracat gümrük tarifeleri hakkında tüm gerekli bilgileri sağlamak üzere BZSt tarafından geliştirilmiş bir uygulamadır.

- **Elektronische Steuervereanglagung (eStVA) (E-Vergi Hesaplama)**, vergi mükellefleri gelir vergisi beyannamelerini elektronik olarak beyan ederken ve ödeme işlemlerini gerçekleştirirken, BMF ve vergi daireleri tarafından sunulan bu hizmeti kullanmaktadır.
- **Elektronische Umsatzsteuervoranmeldung (Elster EStVA) (E-KDV Ön Beyannamesi)**, işletmeler tarafından KDV ön beyannamelerini hazırlarken ve gönderirken kullandığı hizmettir. Bu elektronik sistem sayesinde ödeme işlemleri hesaplanırken ve beyan edilirken daha yüksek doğruluk oranlarına ulaşmaktadır. Elster EStVA, BMF veya vergi daireleri tarafından sunulan bir hizmettir.
- **Elektronische Vergabe von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (eUID) (KDV Kimlik Numarasının Elektronik Verilmesi)**, işletmelerin KDV kimlik numarası başvurusunda bulunurken kullandığı uygulamadır.
- **Elektronische Körperschaftsteuererklärung (E-Bilanz) (E-Kurumlar Vergisi Beyannamesi)**, şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortam üzerinden hazırlamasında ve göndermesinde kullanılan elektronik bir uygulamadır.

3.2.3. İngiltere’de Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi

Dijital teknolojiler alanında büyük ve hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. BİT kullanımı, ekonominin çalışma şeklini hemen her alanda değişime sürüklemektedir. Etkin kamu yönetiminin bir parçası olan mali yönetimle ilgili olarak vergi idaresi ortamında süreçler dijitalleştirilmektedir. Çevrimiçi platformlar, akıllı cihazlar ve internetin yaygınlaşması, mali idarelerin daha verimli çalışmasını ve vergi gelirlerini daha verimli toplamasını sağlamaktadır. Vergi idaresinin dijitalleşmesi, modern teknolojilerin ve akıllı cihazların, internetin ve e-devletin gelişmesinin etkisiyle, vergi idaresinin işleyişinde birtakım değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Devlet, faaliyetlerinin gelişimini iyileştirmek için başta vergi mükelleflerine daha iyi hizmet sunulmasını mümkün kılan, maliyetleri azaltan ve vergiye gönüllü uyumu artıran otomasyon ve yapay zeka tabanlı teknolojilerin geliştirilmesi gereklidir (Ihnatisinova, 2021:2-3).

Devletin, kamu sektörünü daha verimli ve duyarlı hale getirmek, hizmet sunumunda ve politika oluşturmada vatandaşların katılımını genişletmek ve hizmet sunumunda hesap verilebilirliği ve vatandaşlarının duyarlılığını geliştirmek için dijital devrimden yararlanması gerekmektedir. Devletin ve hizmetlerinin dijital dönüşümü artık bir seçenek olmamalıdır (Hanna, 2018:14).

İngiltere'nin vergi ve gümrük işlemlerinin uygulanması ve vergi kayıp ve kaçığının denetlenmesi ile görevli ve yetkili birim, HMRC'dir. HMRC, Gelir İdaresi ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi olmak üzere 2005 yılında birleştirilmesiyle oluşturulmuş olup bakanlığa bağlı olmayan (bakanlık dışı) bir kurumdur. HMRC, belirlediği politika gereği vergi denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmamakta ve sunduğu mükellef odaklı hizmet anlayışı doğrultusunda denetimlere değil gönüllü uyumu arttırmaya odaklanmaktadır (Rakıcı ve Atak, 2019:22-23). HMRC'nin İngiltere'deki vergi idaresinin geleceğine ilişkin vizyonu, vergi idaresinin esnekliğini, etkinliğini ve vergi mükelleflerine yönelik desteğini geliştirmek, mali zorluk yaşayan mükelleflerin vergiden kaynaklanan herhangi bir borcu ödemesini mümkün olduğu kadar kolay halde getirmek üzere tasarlanmıştır. Mükelleflere yönelik geliştirilen dijital hizmetlere, Ticari Vergi Hesabı ve GOV.UK gibi çeşitli sistemlerden erişilebilmektedir. Hizmet kullanılarak, mükelleflere peşin ödeme yapma ve öz değerlendirme ve işverenlerin Pay As You Earn (PAYE) borçları için otomatik ödeme planı oluşturma olanağı sağlar (OECD, 2023).

3.2.3.1. HMRC Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar

İngiltere'de vergi işlemlerini HMRC sunmaktadır. HMRC, vergi beyanını göndermek, vergi ödemelerini gerçekleştirmek, vergi borcu sorgulamak ve vergi iadelerini takip etmek için çeşitli elektronik hizmetler geliştirmiştir.

HMRC, mükelleflerinin vergi durumlarını takip etmesi ve yönetmesi için çevrimiçi platformlar üzerinden erişebileceği bir Kişisel Vergi Hesabı oluşturmaktadır. Mükellefler vergi işlemlerini HMRC'nin sunduğu bu hizmeti

aracılığıyla yürütebilmektedir. Mükelleflerin, HMRC'nin çevrimiçi hesabı üzerinden faydalandığı hizmetleri şu şekilde sıralayabiliriz (GOV.UK, 2024);

- Alkol ve tütün depolama,
- Alkol toptancısı kayıt programı,
- Zarflı konutlara ilişkin yıllık vergi,
- Otomatik bilgi alışverişi (AEOI),
- İşletme vergi hesabı,
- Çevrimiçi hayır kurumları,
- İnşaat endüstri programı (CIS),
- Kurumlar vergisi hizmeti,
- Görev erteleme elektronik tabloları (DDES),
- İstihdam araçları,
- Tüketim hareketi ve kontrol sistemi (EMCS),
- İthalat kontrol sistemi (ICS),
- Gelir vergisi için vergiyi dijital hale getirmek,
- Emeklilik planlarının yönetimi,
- Yeni bilgisayarlı transit sistemi (NCTS),
- Araç geliş bildirimi (NOVA),
- İşverenlere ödeme,
- Plastik ambalaj vergisi,
- İndirimli yağlar sorgulama hizmeti,
- Öz değerlendirme,
- Meşrubat sanayi vergisi,
- KDV Avrupa Birliği iadeleri,
- KDV ithalat tek noktadan alışveriş (IOSS) programı,
- KDV mini tek noktadan alışveriş (MOSS) programı,
- KDV tek noktadan hizmet (OSS) programı.

Yukarıda sayılan hizmetler genel olarak vergi ödemeleri, vergi beyanı, gümrük işlemleri ve diğer vergi kayıtlarını kapsamaktadır. Mükellefler bu kayıt ve işlemleri, HMRC tarafından dijitalleştirilen programlar üzerinden gerçekleştirmektedir.

3.2.3.1.1. HMRC'nin Elektronik Uygulamaları

HMRC, vergi mükelleflerine, vergisel işlemlerini daha hızlı ve güvenilir bir şekilde yapabilmesi için BİT ile geliştirilmiş uygulamalar sunmuştur. HMRC'nin, vergi mükellefleri için geliştirdiği bu elektronik uygulama programlarını şu şekilde sayabiliriz (GOV.UK, 2024);

- **Making Tax Digital (MTD)**, vergiyi dijital hale getirmek, hükümetin, bireylerin ve işletmelerin vergilerini doğru şekilde almalarını ve işlerini takip etmelerini kolaylaştırması için kullanılmaktadır. Özellikle, gelir ve kurumlar vergisi için, vergi beyan ve ödeme işlemlerinin dijital ortam üzerinden yapılmasını sağlamaktadır. MTD programında, vergi mükelleflerinin bir işletmenin işlemlerine ilişkin bilgileri dijital olarak yakalamaları ve ardından bu verilerden alınan güncellemeleri veya iadeleri MTD uyumlu yazılımı kullanarak, HMRC'ye göndermeleri beklenir.
- **Online Accounts**, genellikle elektronik olarak fatura ödemeleri ve işlemlerin takibi, bakiye izleme, para transferleri ve diğer finansal hesapların kullanılmasının izlenebildiği bir platformdur. Genel olarak kullanılırken, Personel Tax Account (PTA) ve Bussines Tax Account isimleri ile işlemler gerçekleştirilir.
- **Self Assessment (Öz Değerlendirme)**, HMRC'nin Gelir Vergisi toplamak için kullandığı bir sistemdir. Vergi, genellikle maaşlardan ve emekli maaşlarından otomatik olarak kesilmektedir. Başka geliri olan kişiler ve işletmeler bunu vergi beyannamesinde bildirmelidir. Vergi beyannamesi göndermesi gerekenler; serbest meslek sahibi olanlar ve 1.000 £'dan fazla kazananlar, iş ortaklığında ortaklığa sahip olanlar, toplam vergilendirilebilir

gelir 150.000 £'dan fazlaysa, Sermaye Kazançları Vergisi ödemek zorunda olanlar, mülk kiralamasından elde edilen gelir, tasarruflardan, yatırımlardan ve temettülerden elde edilen gelirler için vergi beyannamesi verilmesi zorunluluktur.

- **VAT Online Services** (KDV Çevrimiçi Hesabı), hizmetin kullanım amacı, KDV ile ilgili beyanname verme ve ödeme süreleri hakkında bilgi vermektedir. Aynı zamanda KDV ödemeleri için otomatik ödeme oluşturma, ne kadar borç kaldığını görüntüleyebilme, cezaları kontrol etme ve itiraz etme ve KDV kayıtlarının iptal edilmesinde bu sistem kullanılmaktadır.
- **Tax Refund Applications** (Vergi İadesi Başvuru), çok fazla vergi ödemesi yapıldığında vergi mükellefleri, vergi iadesi almak için bu sistemi kullanmaktadır. Ancak bazı durumlarda, para iadesi talebinde bulunulması mümkün değildir. Bunlar; evden çalışma, yakıt, iş kıyafetleri veya aletler gibi iş masraflarında, emekli maaşlarında, kişisel değerlendirme vergi beyannamelerinde, işten çıkarma ödemesinde, hayat veya emeklilik gelirinden elde edilen gelir gibi işlemler için bu araç kullanılarak para iadesi talebinde bulunulamaz.

Yukarıda sayılan hizmet uygulamalarının tamamı, vergi toplama ve gümrük işlemlerinin yönetiminden sorumlu olan HMRC tarafından gerçekleştirilmektedir. HMRC'nin aynı zamanda vergi kaçakçılığı ve mali suçlarla mücadeleyle yönelik hizmetleri de mevcuttur. HMRC'nin sunduğu hizmetlerin en başında, vergi mükelleflerine yönelik olarak danışmalık ve destek hizmetleri yer almaktadır. Vergi mükellefleriyle, çeşitli dijital sistemler üzerinden gerçekleştirilecek vergi bilgilendirme yardımları, hem mükellef ile idare arasındaki hız akışını etkiler hem de kağıt ortamından kaynaklanan sorunları ortadan daha hızlı ve etkin bir şekilde kaldırmaktadır.

3.2.4. Fransa’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi

Fransız Vergi İdaresinin (Direction Generale des Finances Publiques) (DGFİP) dijital stratejisinin temelinde, orijinal kaynağından bağımsız olarak çok fazla miktarda verinin işlenmesi sorununu çözmek için özel olarak tasarlanmış, büyük veri altyapısı olan Veri Gölü projesi yer almaktadır. Elde edilen bilgiler Veri Gölüne aktarılarak, BİT sisteminin farklı bölümlerinde depolanan verilerle geliştirilmiş yapay zeka projelerinin oluşumuna katkı sağlamaktadır. Ayrıca, Veri Gölüne aktarılan bu bilgiler, yapılan faaliyetlerin daha geniş bir şekilde değerlendirilmesine yol açmaktadır (OECD, 2021:103).

Fransa’da, belirli eylemlerin otomasyonunu oluşturmak için BİT’ten faydalanılmaktadır. Kullanılan teknolojiler ile geliştirilen dijital asistanlar, karmaşık analiz gerektiren ve özellikle zaman alan, tekrarlanan işlemlerde kullanılır. Dijital asistanları kullanmak aynı zamanda birden fazla çözüm ve fayda sağlar. Bunlar (OECD, 2023);

- Daha yüksek katma değerli faaliyetlere yeniden odaklanabilecek personel için daha hafif ve daha sorunsuz bir iş yükü sağlar,
- İşlemler daha kısa sürelerde gerçekleşir,
- Artan izlenebilirlik ve güvenilirlik sağlar,
- Daha düşük malzeme maliyetleri (toner, kağıt, depolama, posta ücreti vb).
- Uygulamaların uyumlaştırılması ve hizmetler arası iş birliğinin artırılması,
- İstatistik ve raporların otomatik üretimi yoluyla optimize edilmiş aktivite yönetimi.

3.2.4.1.DGFİP Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar

Fransa, BİT alanında önde gelen bir ülkedir ve telekomünikasyon altyapısı oldukça gelişmiştir. Fransız Vergi İdaresi (DGFİP), KDV iadelerini belirlemek amacıyla, KDV iadelerinden yararlananların günlük listelerini oluşturmuştur. Ayrıca

DGFİP, KDV iadelerini tespit etmek için, tarihi geçmiş tahsilat emirleri listeleriyle karşılaştırılabilecek çeşitli dijital asistanlar ve platformlar geliştirmiştir. DGFİP, personel becerilerinin geliştirilmesi için elektronik öğrenme çözümlerini kullanmaktadır. Bu çözümler içerisinde dijital becerilerin öğrenilebilmesi için, DGFİP hakkında bilgi veren etkileşimli bir kurs ve etik yükümlülükleri öğretmek için tasarlanmış bir web uygulaması geliştirilmiştir (OECD, 2023).

Fransa’da, mesleki bildirimlerin gönderilmesi ve çeşitli son teslim tarihli ödemelerin yapılmasında kullanılması zorunlu ve yaygın olan teleprosedürler mevcuttur. DGFİP, vergi mükelleflerinin bu yükümlülükler uyması için iki sistem üzerinden işlemlerini gerçekleştirebilecekleri hizmet kanalı sunmaktadır. Biri impotr.gouv.fr adresi üzerinden gerçekleştirebilecekleri işlemler, diğeri Elektronik Veri Değişimi (EDI) sistemi üzerinden yapılabilir işlemlere yönelik hizmetlerdir (impots, 2024).

Fransa’da elektronik vergi uygulamaları oldukça gelişmiştir. Bu ise mükellefler için birçok avantaj sağlamaktadır. E-fatura gibi uygulamalar, kağıt faturaların yerini alarak işlem sürelerini kısaltarak kağıt israfının da önüne geçmektedir. Elektronik ortam üzerinde saklanan bu faturalar, düzenli kayıtlar sayesinde denetim süreçlerini de kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte, e-beyanname verilmesi, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirirken zamandan tasarruf etmelerine olanak tanımaktadır. Aşağıda DGFİP tarafından sunulan başlıca elektronik uygulamaların neler olduğuna değinilmiştir.

3.2.4.1.1. DGFİP’in Elektronik Uygulamaları

DGFİP, vergi mükelleflerinin elektronik ortam üzerinden işlemlerini gerçekleştirebilecekleri, işlemlerine yönelik çeşitli özelliklere sahip uygulamalar geliştirmiştir. Bu uygulamalar başlıca şu şekilde sayılabilir (impots, 2024);

- **Imports.gouv.fr (Mon Espace Particulies) (E-Devlet Kapısı)**, kullanıcıların, bireylerin ve işletmelerin günlük işlemlerini internet üzerinden gerçekleştirmelerine olanak tanıyan vergi idaresi sitesi: vergi beyanname vermek, vergi ödemek, beyan formları almak, vergi hesaplama simülasyonları yapmak, vergi hesaplarına uygun şekilde inceleme yapmak ve aynı zamanda mükelleflerin, tüm vergi belgelerine bakabilmesine ve DGFİP tarafından üretilen en son vergi işlem ve istatistiklerine ulaşılmasına olanak tanır. DGFİP, mükelleflerin işlemlerini güvenli ve çevrimiçi yapabilmesi için, EDI ve Elektronik Dosya Değişimi (EFI) olmak üzere iki kanal sunmuştur. EDI, vergi beyannameleri ve ödemelerine ilişkin dosyaları Fransız İdaresine aktarabilmektedir. EFI ise, kurumlar vergisi beyannamelerinin doldurulmasında ve ödenmesinde doğrudan kullanılabilir. Genel olarak, elektronik vergi işlemlerinin büyük bir kısmı bu platform aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.
- **Système d'Archivage Électronique (E-Arşiv) (SAE)**, DGFİP tarafından sunulan bu uygulama, vergi mükellefleri ve işletmeler için kullanılmaktadır. Burada belgeler elektronik ortam üzerinde saklanmaktadır ve erişimi daha kolay hale getirmektedir. Uygulamanın sağladığı faydaların başında, veri erişimi kolaylığı ile vergi denetimlerinde elektronik belgelerin kullanımının kolay ve ulaşılabilir olması gelmektedir. Genel olarak belge saklama süresi, belirli belgeler için 10 yıl ve daha uzun sürelidir.
- **Téléprocédures (Telematik Vergilendirme Hizmeti)**, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini çevrimiçi olarak doldurmasına, göndermesine ve vergi ödeme işlemlerini yapmasına imkan sağlayan bir hizmet kanalıdır.
- **Facturation Électronique (E-Fatura)**, Fransa'da yerleşik şirketler arasında gerçekleştirilen ve yurt içi işlemler olarak adlandırıldığında KDV'ye tabi olan mal alım satımında veya hizmet tedarikine ilişkin tüm işlemlerle ilgili olarak kullanılan uygulamadır. Genel Vergi Kanunu'nun 289. mükerrer maddesi uyarınca "elektronik fatura, kağıtsız bir biçimde düzenlenen, iletilen ve alınan bir faturadır ve onu kağıttan ayıran,

yapılandırılmış bir formata asgari bir çekirdek veri kümesi içermesidir”. 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren tüm Fransız şirketlerinin faturalarını kamu sektörü kuruluşlarına elektronik formatta göndermesinin zorunlu hale getirildiği bir uygulamadır.

- **Système de Recours Contentieux en Ligne (SRCL) (Elektronik İtiraz Sistemi)**, mükelleflerin, vergi beyannameleri veya vergi cezaları gibi idari işlemlerine karşı itirazda bulunmak istedikleri zaman başvuracakları çevrimiçi platformdur. Bu sistemle, mükelleflerin itirazları dijital süreçte gerçekleştirilecek ve itirazlarının takibi daha kolay gerçekleştirilecektir.

Fransa’da, DGFİP tarafından sunulan bu elektronik uygulamalar, mükellef, işletme ve diğer kuruluşların kağıt ortamında gerçekleştirilen işlemlerini daha kolay şekilde kağıda ihtiyaç duyulmadan bu uygulamalar aracılığıyla ulaşmasını sağlamaktadır.

3.2.5. Singapur’da Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Gelişimi

Singapur, Asya’nın ve dünyanın önde gelen gelişmiş ülkelerinden biridir. Uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan değerlendirmelerde genel olarak ilk sıralarda yer almaktadır. Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişte önemli bir başarıya imza atmış bulunmaktadır. Bu nedenle, e-devlet sistemi oldukça ileri düzeydedir (Kocaoğlu ve Yılmaz, 2022:142).

Singapur’un e-devlet yolculuğu, Kamu Hizmeti Bilgisayarlaştırma Programı (CSCP) ile 1980’lerin başlarında başlamıştır. Daha sonra, 1990’ların sonunda Bilgi Teknolojileri ve Telekomünikasyon kavramları arasındaki entegrasyon, kamu hizmetlerinde köklü bir dönüşümü gerekli kılarak, ilk e-devlet eylem planı 2000 yılında hayata geçirilmiştir. Bu plan, kamu hizmetlerinin sunumunda müşteri odaklı bir yaklaşımı benimseyerek, E-Devlet Planı II’nin (E-Government Action Plan II) (EGAP II) temelini oluşturdu. EGAP II, dijital teknolojilerin kullanımını artırarak

devletin erişilebilir ve yenilikçi hizmetler sunmasını hedeflemektedir (Demirel, 2006:106).

Singapur'un Yurtiçi Gelir İdaresi'nin (IRAS) temel vergi idaresi ve BİT sistemi olan, Yurtiçi Gelir Etkileşimli Ağı (IRIN), tüm bireylere ve işletmelere hitap eden, MyTaxPortal aracılığıyla vergi mükelleflerine elektronik hizmetlerde erişim sağlayarak ödeme yapmalarına, vergilerini elektronik olarak beyan etmelerine ve hesaplarını yönetmelerine olanak tanımaktadır. IRIN ayrıca, IRAS görevlileri için temel işleme, uygulama ve analiz yeteneklerini de kolaylaştırmaktadır. IRAS'ın vergi memurlarının ve vergi mükelleflerinin deneyimini yeniden tanımlamaya yönelik dijital dönüşüm planı doğrultusunda, temel vergi yönetimi sisteminin IRIN 3'ün (IRIN 3. aşama uygulaması, Bireysel Gelir Vergisi, Emlak Vergisi, Kurumlar Vergisi ve diğer tüm vergi türlerinde aşamalı olarak genişletilme yapılması) uygulanması yoluyla yenilenmesi, IRAS'ın iş dönüşümü için önemli bir teknoloji sağlayıcısı olarak ifade edilmiştir (OECD, 2023).

3.2.5.1. IRAS Tarafından Sunulan Hizmet ve Uygulamalar

Vatandaşların yaşamlarını kolaylaştırmak ve devletle etkileşimlerini geliştirmek için Singapur hükümeti tarafından sunulan çeşitli dijital hizmetler bulunmaktadır. Bu hizmetler, günlük işleri daha verimli hale getirirken, aynı zamanda vatandaşların devletle iletişim kurmasını hızlandırır ve kolaylaştırır. Singapur hükümetini, LifeSG, Singpass, CentEx Mükemmellik Merkezi, Çok Dilli Dijital Hizmetler, OpenCerts ve HDB Satış Portalı gibi birçok dijital hizmet sunarak vatandaşlarının iş ve işlemlerini kolaylaştırmaktadır (Kemeç, 2022:637).

Dijital dönüşümün bir parçası olarak IRAS, daha etkin bir şekilde faaliyet göstermek amacıyla, çeşitli vergi türlerindeki çalışmalarını birleştirmiştir ve gönüllü olarak uyumlu vergi mükelleflerini ve direnç gösteren suçluları yönetmede farklı yaklaşımlar benimsemiştir. Mükelleflerle doğrudan etkileşimli olarak geliştirilen sohbet robotları ve self-servis araçlarının daha fazla kullanılmasıyla, otomasyon ve

analizler sayesinde, daha hızlı ve etkili şekilde verginin tahsil edilmesi mümkün hale gelmektedir (OECD, 2023).

IRAS dijital sistemlerinin temelinde, kağıt tabanlı randevuların dijitalleştirilmesi faaliyeti bulunur. Bu faaliyetten sağlanan fayda, bankalardaki sıralama ve dağıtım süreçlerini ortadan kaldırarak verimliliği artırmaktadır. Vergi mükellefleri için ise vergi ödemeleri veya diğer finansal işlemlerinde kullanılmak üzere, banka hesaplarının hızlı bir şekilde kullanıma açılması veya erişilmesinin daha kolay hale getirilmesi sağlanmıştır (OECD, 2023).

3.2.5.1.1. IRAS'ın Elektronik Uygulamaları

Singapur'da elektronik vergi uygulamaları IRAS tarafından sunulmaktadır ve oldukça gelişmiş bir yapıya sahiptir. IRAS tarafından sunulan elektronik vergi uygulamalarını başlıca şu şekilde sıralayabiliriz (IRAS, 2024);

- **Great Idea for Refunds and Others (GIRO) (Otomatik Ödeme Sistemi)**, bireylerin veya işletmelerin, vergilerini veya diğer tahsilat işlemlerini banka hesaplarından otomatik olarak ödemesinde kullanılmaktadır. Bu sistem sayesinde, gecikme zammı faizi ve cezalarıyla karşı karşıya kalma riski azalma eğiliminde olacaktır. Birey veya işletmeler otomatik ve düzenli vergi ödeme kanalı olarak kullanılan GIRO dışında, farklı uygulama olarak PayNow, MyTaxPortal, e-NETS (Network for Electronic Transfers) gibi daha birçok portal aracılığıyla da işlemlerini gerçekleştirmektedir.
- **Singpass**, Singapur Hükümeti tarafından MyTaxPortal sistemi üzerinden kullanıcılara sunulan bir dijital kimlik doğrulama sistemidir. MyTaxPortal üzerinden ulaşılan Singpass uygulaması, vergi işlemlerinin elektronik olarak yönetilmesi, vergi beyannamelerinin doldurulması, vergi iade talep etme, ödeme işlemlerini gerçekleştirme, kişisel bilgileri güncelleme ve diğer kamu hizmetlerine erişim gibi işlemlerde kullanılmak üzere geliştirilmiş elektronik uygulamadır.

- **View Late Filing Free/Summons**, IRAS tarafından sunulan bu hizmet, bireysel vergi mükelleflerinin geç beyan edilen gelir vergisine tahakkuk eden gecikme zammı ücretlerinin ödemesinde kullanılmaktadır. Bu uygulama, geciken vergi ödemeleri için mükelleflere tanınacak hukuki süreçte gönderilecek çağrılarının görüntülenmesinde kullanılmaktadır.
- **E-filing (e-beyanname gönderimi)**, mükelleflerin yıllık gelir vergisini, MyTaxPortal üzerinden elektronik olarak sunarken kullandığı bir uygulamadır. Ayrıca, Mal ve Hizmet vergisi, Emlak Vergisi ve kurumsal vergi beyannameleri de sistem üzerinden elektronik olarak gönderilebilmektedir.

Yukarıda Singapur Hükümeti ve vergi işlemlerinden sorumlu olan birimi IRAS tarafından sunulan elektronik hizmetlerden bahsedilmiştir. Bu hizmetlerin kullanabilmesi için MyTaxPortal'i üzerinden oluşturulmuş bir Singpass kimlik doğrulaması ile giriş yapılmış hesabınızın olması gerekmektedir. Singapur'da e-fatura, e-arşiv ve e-haciz gibi uygulamalar için spesifik olarak adlandırılmış sistem ve uygulamalar bulunmamaktadır. Tüm bu işlemler, MyTaxPortal sistemi gibi platformlar üzerinden gerçekleştirilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet, ülke sınırları içerisinde yaşayan kişilerin mevcut düzene uygun tutum ve davranışlarda bulunmasını sağlamaktadır. Kişilerin, yaşamlarını idame ettirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır ve bunu üretim ve tüketim faktörleriyle yerine getirmektedir. Devlet ülke sınırları içerisinde bulunan kişilere, sağlıklı bir yaşam alanı içerisinde ve güvenilir bir toplumda yaşadıklarını hissettirmelidir. Devletin, genel olarak harcama yapabilmesi için bütçeye ihtiyacı bulunmaktadır ve bunu temel gelir kaynağı olan vergilerle yerine getirmektedir. Bunun için mükelleflerin gelir, servet ve tüketimleri üzerinden mali araçlarını kullanarak hazinesine transferlerde bulunmaktadır.

Hükümetlerin uyguladıkları politikaların birçoğu, vergi gelirlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin nasıl daha iyi hale getirileceği ile ilgilidir. Çünkü, hükümetlerin uygulayacağı vergi politikalarının ne kadar başarılı olduğu, iktidarda bulunan hükümetlerin devam ve sürekliliği için büyük bir önem arz etmektedir. Devletin, varlığını devam ettirmesi için vergiler önemli konumdayken, ülkeyi yönetmek üzere seçilen hükümetin varlığını devam ettirmesi için bu vergilerin toplanmasında mükellefler üzerinde nasıl politika izlediği önemlidir.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak, üzerine vergi borcu doğan gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız ve hukuki cebir altında topladığı değerlerdir. Mükellefler, vergi kanunlarına ilişkin, hukuktan doğan yükümlülüklerini eksiksiz ve usulüne uygun olarak zamanında yerine getirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüklerin hukuki gereklere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü ise ancak etkin bir vergi denetimi sisteminin varlığıyla mümkündür.

Türkiye’de vergiler, büyük oranda mükelleflerin beyan esasına göre toplanmaktadır. İhtiyaç duyulan bilgiler, mükelleflerin beyanına göre şekillenirken, belge ve kayıtların doğruluğunun belirlenmesi için de denetime ihtiyaç bulunmaktadır. Vergiler, devletin en önemli gelir kaynağını oluştururken, vergi denetimi ek gelir

kaynağı olarak ifade edilmektedir. Devletin vergilerini toplarken, başta mükelleflerin vergiye olan uyumunu artırmak için eşitlik ve adalet gibi ilkeler çerçevesinde vergi politikalarını uygulamalıdır. Mükellefler tarafından bu politikalara uyulmadığı takdirde, vergi idaresi tarafından gerekli iş ve işlemler görevleri dahilinde kamu gücüne dayalı olarak denetim faaliyeti başlığı altında yerine getirilmektedir. Denetim, eylemlerin doğruyu yansıtır yansıtmadığına yönelik yapılan inceleme çalışmalarını ifade etmektedir.

Vergi denetimi ise, vergi idaresi tarafından devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin, ilgili kanun hükümlerine göre toplanıp toplanmadığının incelenmesi sürecidir. Vergi denetim faaliyeti sadece mükelleflerin denetlenmesi olarak algılanmamalıdır. Aynı şekilde, mükellefler ile birlikte vergi idaresine yönelik denetim faaliyetleri de bulunmaktadır. Vergi denetimi, önleme ve uygulama özelliği sayesinde, devamlılık özelliği bulunan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin denetlenmesi sırasında kamu kurumunun, haksız nedenle fazla vergi tahsil ettiği veya mükellefin fazla vergi ödediği tespit edilirse, fazla ödenen tutarın mükellefe iadesi yapılır. Burada birinci bölümde ele alınan vergi denetiminin amaçları devreye girmektedir. Vergi denetiminin temel amacı, etkin bir vergi sistemi oluşturmaktır. Mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar, etkin vergi sistemine zemin hazırlamaktadır. Gelir kaybına sebep olan kayıp ve kaçakları önlemeye yönelik yapılan vergi denetim faaliyetleri, mali amacını oluşturmaktadır. Ekonomik amaç, devletin sağlıklı ve etkin hizmet sunumu için kamu finansman aracı olan gelirlerinin giderlerinden fazla olması gerektiğini benimsemektedir. Gelir dağılımda adalet sistemini oluşturmayı hedefleyen sosyal amaç, ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi esas almaktadır. Vergi denetiminin son amacı olan hukuki amaç, adından da anlaşılacağı üzere, kanun ve mevzuatlarla belirlenmiş olan vergilerin uygulanması, kanuni çerçeve içerisinde toplanması ve denetiminin yapılmasıdır.

Vergi denetim işlemi gerçekleştirilirken, araştırma-bulma, önleme ve düzeltme ile eğitim fonksiyonlarını kullanmaktadır. Vergi denetim fonksiyonlarının en önemlisini oluşturan araştırma-bulma fonksiyonu, mükellefin kayıt ve belgelerinde

yer alan ilgili konuların araştırılması ile ortaya çıkarılmış olan hatalı veya hileli işlemleri önlemeye yönelik yapılan işlemleri oluşturur. Vergi denetiminin önleme ve düzeltme fonksiyonu, meydana gelmiş hata veya hileli bir durumun varlığını ortadan kaldırmaya yönelik önleyici tedbirler oluşturmayı ve denetim elemanının gerekli gördüğü hallerde mevzuata uygun olarak mükelleflerin işlemlerinde dikkat etmesi ve düzeltmesi gereken yerleri belirtmesidir. Eğitim fonksiyonunu ise, mükelleflerin usul ve esaslara yönelik bilinçlendirilmesine yönelik yapılan çalışmaları oluşturmaktadır.

Vergi denetimi beş temel özelliğe sahiptir; hukuki olma, tarafsız olma, dış denetim olma, bir hesap denetimi olma ve yaptırımcı niteliğe sahip olma özelliğidir. Hukuki olma özelliği, denetim sonucunda mükellefe uygulanacak müeyyideleri ifade etmektedir. Tarafsız olma özelliğinde, denetim elemanı, işlem dışı bir gelir elde ederse bunu gelir olarak kaydedemez ve ilgili hesaplara gerekli iade işlemleri yapılmalıdır. Denetim elemanı, mükellefin beyanında düzeltme gerektiren bir işlem fark ederse bunu tarafsızca bildirmesi zaruridir. Dış denetim olma özelliği, devletin gelir ve giderlerin hukuka uygun, etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Ülkemizde sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim, kanuni usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Bir hesap denetimi olma özelliği, finansal tablolarla ilgili fikir ve görüş beyan etmeyi amaçlayan bir inceleme yöntemidir. Son olarak yaptırımcı niteliğe sahip olma özelliği, vergi işlemlerinde aykırılık oluşturacak eylemlerin, hukuka uygun usul ve esaslara göre önlenmesidir.

Vergi denetim elemanı, mükellef hakkında bilgi toplarken vergi denetim tekniklerini kullanmaktadır. Vergi denetim tekniklerini; mali tabloların analizi, mükelleflerin vergi dairesinde kayıtlı olan bilgilerinden yararlanma, istihbarat arşivinde yer alan bilgi ve belgelerden yararlanma, aritmetik inceleme, en az iki hesap bulunan belgelerin işletme içi karşılaştırmasından yararlanma, defter ve belgeler üzerinden yapılan karşıt incelemelerden yararlanma, belgelerin incelenmesi, randıman incelemesi, yoklama, fili ve kaydi envanter incelemesi yapmak olarak sayabiliriz. Bu çalışmanın birinci bölümde genel olarak vergi ve denetimin kapsamı üzerinde durulmuştur.

Çalışmada bahsedilen ikinci bölümde, vergi denetiminin Türkiye’deki tarihsel gelişimi ve Türkiye’deki vergi denetim yöntemleriyle birlikte elektronik denetim uygulamalarına yönelik neler yapıldığı anlatılmıştır. Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimine bakıldığında Osmanlı dönemlerine dayanmaktadır. Osmanlı döneminin başlarında vergiye ilişkin bir temel bulunmamaktadır. Osmanlı döneminde, Osmanlı maliyesinin gelir unsurlarını şer’i ve örf’i vergiler olmak üzere, iki önemli ayrıma tabi tutulmuş vergiler oluşturmaktadır. Dönemde vergi denetiminin yapısından sorumlu olan temel örgüt olarak, 22 Ocak 1880 yılında Maliye Nezareti Heyetin ile Vazifelerini Gösterir Nizaname oluşturulmuştur. Cumhuriyet dönemine geçiş yaşandığında, batıyla uyumlu daha modern gelir sistemleri oluşturulmak için, Osmanlı döneminde kullanılan geleneksel yöntemler sırsıyla terk edilmeye çalışılmıştır. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki ilk Kanunu 1936 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bünyesinde yer alan Varidat Kontrolörlüğü unvanı, 1946 yılında Gelirler Kontrolörlüğü olarak değiştirilerek 1950 yılında Tahsilat ve Genel Müdürlükleri birleştirilerek GGM kurulmuştur. Günümüz vergi denetimine geçiş yaptığımızda başta yaşanan değişikliklerden biri, 2005 yılında GGM yerine GİB kurulmuştur. 2011 yılında 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan VDKB’nin kurulmasıyla vergi denetim alanında köklü bir değişiklik yaşanmıştır. Önceden vergi denetimi yapmaya yetkili olan, MTK, HUK, GKB ve VDBB bünyesinde yer alan denetmenlerden bu yetki alınmıştır. Bu yetkiye sahip olan denetmenler, vergi denetmenlerinin tek elden yürütülmesi amacıyla Vergi Müfettişi unvanı altında VDKB bünyesinde toplanmıştır. HMB bünyesinde vergi denetim yapmaya yetkili birimler olarak oluşturulan GİB ve VDKB, vergi denetim ve uygulama alanlarında geniş bir yetkiye sahiptir ve en etkin çıktıyı sağlamak için günümüzde hala geliştirilerek kullanılmaya devam etmektedir.

Türkiye’de vergi denetimi yapmakla görevli olanlar, mükelleflerin beyannamelerinin gerçeğe uygun olup olmadığının tespitini sağlamakla yükümlüdür. Denetim elemanları, denetim sürecinde yükümlülüklerini yerine getirirken; yoklama, vergi incelemesi, arama/aramalı inceleme ve bilgi toplama gibi yöntemlerden yararlanmaktadırlar. Yoklama, “vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili

makamlar tarafından yapılan yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları” tarafından VUK’un 127. maddesine göre “mükellefiyet ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”, amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca, yoklama yapmaya yetkili olan vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yapılan yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları, her zaman bireysel ve toplu yoklama işlemi yapabilmektedir. Vergi incelemesinin, tanımı, amacı ve kapsamı, incelemeye yetkili olan kişiler ve tabi tutulan kişiler, uyulması gereken usul ve esaslar, inceleme süreci ve kullanılan teknikler ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Vergi incelemesinin amacı, VUK’un 134. maddesinde “mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması...” şeklinde ifade edilerek, bilgi ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesini sağlamaktır. Vergi incelemesi, vergi idaresi tarafından mükellefin vergi ödevlerini usulüne uyun olarak yerine getirip getirmediğinin denetlenmesini ifade eder. Vergi inceleme süresinde, mükellefin tüm kaynaklarının doğruluğunu yansıtıp yansıtmadığı kontrol edilmektedir. Devletin gelirinde azalma yaşanmaması ve mükellefler arasındaki güven ve uyumun sağlanması için vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik tedbirler alınması gerekmektedir. Ayrıca vergi daireleri, gerekli gördüğü takdirde bireysel veya toplu inceleme başlatabilmektedir. Arama/aramalı inceleme, genel olarak bir ihbar üzerine yapılır. Ayrıca, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama izni talebinden önce kendi sonuçlarına göre bir değerlendirme raporu hazırlarlar ve bu raporu sorumlu olan sulh hakimine arama yapılmasını istemek üzere verirler. Arama/aramalı inceleme yapmaya yetkili olanlar, VUK’un 142 ve 147. maddelerinde, mükellef hakkında vergi kaçırdığına ilişkin yeterli belirtilerle veya kanıtlarla desteklenmiş ihbara sahip olması gerekmektedir. Son olarak bilgi toplama yöntemi, vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmış olanlar, vergi incelemesinin sağlıklı olarak yapılabilmesi için herkesten bilgi toplayabilmektedirler. Bilgi verme yükümlülüğü bulunan kişi veya kurumlar, VUK’un 149-151. maddelerinde sayılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünün devamında, Türkiye’de e-devlet, elektronik vergi denetimi ve BİT ile gelişen e-denetim uygulamalarında yaşanan gelişmeler ve değişimler ele alınmıştır. Gelişmekte olan ülkeler içerisinde yer alan Türkiye, daha iyi bir yönetim yapısına sahip olmak ve vatandaşlarının ihtiyaçlarına yönelik olarak daha hızlı ve güvenilir bilgi sunmak için faaliyet ve hizmetlerine yönelik e-devlet yapısını geliştirmeyi hedeflemektedir. E-devletin kullanımı ile kamu yönetiminde modernizasyona gidilmiş ve mükelleflere yönelik 7/24 çevrimiçi hizmetler sunularak, taleplere çabuk cevap verilebilir bir sistem oluşturulmuştur. Aynı zamanda internet teknolojisi sayesinde, finansal kaynaklarda tasarruf sağlayan ve kaynak israfını önleyen uygulamalar geliştirilmiştir. Etkin vergi denetimi elde etmek için vergi denetim sürecine, VUK ve diğer kanunlarda yapılan değişiklikler ile teknoloji ve dijitalleşme kullanımı dahil edilerek, daha hızlı, kolay ve ulaşılabilir bir vergi ağı oluşturulmaya çalışılmıştır. VUK 242. maddesinde, tutulan defter ve belgelerin elektronik kayıt üzerinden devam edebilmesi için belgelerden bilgisayar sistemlerine geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Mükellefler, defter ve belgelerini elektronik ortam üzerinden emek ve zamandan tasarruf ederek göndermektedir. Dijital gelişmelere uyum sağlayan denetim işlemleri de aynı şekilde etkin ve hızlı bir şekilde mükellef defter ve belgelerine daha kısa sürede ulaşmaktadır.

Türkiye’de vergilere ilişkin düzenlemelerden sorumlu olan birimler, HMB’ye bağlı olan GİB ve VDKB’dir. Devletin temel gelir kaynağını oluşturan vergiler, bu birimler tarafından geliştirilen çeşitli e-uygulamalar aracılığıyla toplanmaktadır. Bu bakanlık ve başkanlıkların bünyesinde geliştirilen e-uygulamalar, en az maliyet ile daha hızlı, ulaşılabilir ve kolay çıktı sağlayacak hizmetlerde bulunmayı hedefler. Dijital projelerinin başlangıcı, İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından MENRİS projesi ile olmuştur. MENRİS ve devamı niteliğinde olan Kimlik Paylaşım Sistemi Projesinin özellikleri, tüm nüfus işlemi ve verilerine ilişkin bilgilerin elektronik ortama aktarılmasıyla oluşturulduğu uygulamalardır. GİB tarafından elektronik denetim projeleri, vergi mükelleflerinin işlemlerini daha kısa sürede yapması üzere geliştirilmiştir. GİB, başta VEDOP otomasyon sistemi ile mükelleflere hizmet sunarken, ardından bu uygulamayı geliştirerek proje kapsamında

çeşitli uygulamalar sunmuştur. Ayrıca bu bölümde GİB tarafından BİT altyapısı ile geliştirilen; e-beyanname, e-fatura, e-arşiv, e-defter, e-haciz, EBTİS, IVD, TAKKOM, VERİA, MERAK, RİTAP, MAR, SARP, VEDOS, EMKAS, KEKTİS, EVİS, Defter Beyan Sistemi ve DATAP gibi uygulamalar açıklanmıştır. Aynı şekilde vergi denetiminden sorumlu olan bir diğer kurum olan VDKB, BİT altyapısını kullanarak risk analizleri ile birlikte elektronik denetim kapasitesini geliştirmeye yönelik çalışmalarda bulunmuştur. VDKB tarafından geliştirilen e-denetim uygulamaları; e-teftiş, VDK-Sigma Gözetim ve Denetim Ağı, VDK-VEDAS, Dijital Denetim Projesi, Bilgi İşlem Sistemine Yönelik Çalışmalar ve VDK-RAS gibi çeşitli çalışmaları ikinci bölümün son kısmında açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde seçilmiş ülkeler olarak; ABD, Almanya, İngiltere, Fransa ve Singapur'un vergi denetim yöntemleri ve elektronik vergi denetim uygulamaları açıklanmıştır. Türkiye'de vergi denetim sürecinde yaşanan sorunları incelerken, diğer ülkelerin de ele aldıkları yöntemler incelenmelidir. Çünkü, ülkelerde yaşanan sorunlar ve uygulanan çözüm önerileri birbirinden farklıdır. Bir ülkenin dikkate aldığı sorunun diğer ülkede dikkate değer bulunmaması, çıktılarında bir değişiklik yaratacaktır. Aynı zamanda meydana gelen değişikliklerin ülkelerin vergi sistemlerinde ve diğer çalışmalarında ne gibi değişimler oluşturduğu değerlendirilmelidir. Ülkelerde yapılan düzenlemeleri incelediğimizde, ABD'nin vergi düzenlemeleri, dünyada yer alan en karmaşık ve kapsamlı vergi sistemleri içerisinde yer almaktadır. ABD federal vergi sistemi, Hazine Bakanlığına bağlı IRS tarafından yönetilmektedir. IRS vergi denetimini ilk olarak, mükellef beyanlarının birbirleri ile uygun olup olmadığını teyit etmek amacıyla yapmaktadır. ABD'de uygulanan vergi yöntemleri, çalışmanın devamında; incelenemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin iş yerinde yapılan inceleme ve araştırma incelemesi olmak üzere ele alınarak açıklanmıştır. Almanya'nın federal yapılı bir sistemi benimsemiş olması nedeniyle vergiler, yerel yönetimler tarafından, eyaletler tarafından ve federal vergi sistemi tarafından kendilerine özgü farklı politikalar geliştirerek toplanmaktadır. Almanya'da teftiş ve nitelikli denetimler, sayıştay tarafından ve vergi incelemesi, vergi dairesi kadrolarında

bulunan inceleme elemanları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Almanya’da uygulanan vergi denetimi, çeşitleri şekillerde gerçekleştirilmektedir. Bunlar; işyeri denetimi, tam denetim, özet teftiş ve özel teftiştir. İşyeri denetimi, vergi tarhının bir bölümünü hazırlamak amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür. Tam denetim, tüm defterlerin, kayıt ve dokümanların incelenmesidir. Özet teftişe yönelik yapılan denetimlerde, defterler ve belgelerin genel olarak kontrol edilmesi amaçlanır. Özel teftiş, incelenen belgeler üzerinden belirli konuları dikkate alarak yapılır. İngiltere’de vergilerin finansmanı, vergi ödeme sistemleri ve uygulamaları HMRC tarafından sunulmaktadır. İngiltere’de vergi incelemesini HMRC’nin adına “tax inspector” olarak ifade edilen vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. İngiltere’de uygulanan vergi denetim yöntemleri; ön kontrol, eğitim ve inceleme ziyaretleri, hesap odaklı denetimler (hesapların incelenmesi), karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi, karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi ve vergi kaçakçılığı incelemeleri (soruşturması) olmak üzere altı başlık altında anlatılmıştır. Fransa’da vergi işlemlerinin tasarlanmasından ve tahsilinden sorumlu olan birim, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan DGFİP’tir. DGFİP tarafından gerçekleştirecek bir vergi denetiminde başvurulacak yöntemler; mükellefin defter ve kayıtlarını incelemeksizin yapılan vergi denetimi, Tanı (diagnostic) denetimi, tüm defter ve kayıtların denetimi, kısmi denetim, fatura denetimi, yerinde denetim, ev araması ve belgelere el konulması ve mükellefin kişisel mali pozisyonundaki değişikliklerin incelenmesi (sermaye karşılaştırması) başlıkları altında açıklanmıştır. Son olarak, Singapur’da Maliye Bakanlığı olarak bilinen MOF, ekonomi ve maliye politikaları sunmakla sorumludur. Devletin gelir kaynağını oluşturan vergilerin denetlenmesi ve toplanmasından sorumlu olan birim IRAS’tır. IRAS, mükelleflerin beyannamelerinin doğruluğunu araştırmak amacıyla çeşitli vergi denetim yöntemlerine başvurmaktadır. En yaygın yöntemi saha denetimdir ve masa başı denetim yöntemi de bulunmaktadır. Ayrıca, bağımsız bir devlet organı ve ulusal denetçi olarak AGO’nun, denetim yetkisi dahilinde mali tablo denetimi, seçici denetim ve tematik denetim yöntemleri bulunur.

Çalışmanın üçüncü bölümünün sonlarına doğru, vergilerin toplanma ve uygulanma süreçlerinin hangi aşama ve süreçlerden geçtiğini adım adım

değerlendirilmiştir. Bundan sonraki kısımda vergilerin nasıl daha kolay, etkili, verimli, israfın önüne geçecek şekilde kaynak tasarrufu sağlandığı ve hızlı bir şekilde uygulandığı, ülke sistemleri ile değerlendirilmiştir. BİT kullanımının giderek yaygınlaştığını ve hükümetlerin dijitalleşmeyi kullanarak, ödeme sistemleri ve daha birçok alana entegre edilmiş uygulamalar aracılığıyla gelirlerini arttırma yoluna gittiği görülmektedir. Her hükümet BİT gelişmişlik düzeyi ile uyumlu olacak şekilde uygulamalar geliştirmektedir. Öncelikle çalışmamızda yer alan ABD'nin vergi uygulamaları IRS tarafından sunulmaktadır ve ülkede mobil uygulama bulunmasının tanımından ziyade, resmi web sitesi üzerinden hizmetlere erişim imkanı sağlamaktadır. ABD'nin BİT ile geliştirdiği ve vergi denetimini kolaylaştırıcı nitelikteki e-uygulamaları şu şekilde sıralayarak başlayabiliriz; ABD'de IRS tarafından sunulan e-denetim hizmetleri genel olarak, IRS2Go, Online Payment Agreement, Where's My Refund, IRS Free File başta olmak üzere çeşitli çevrimiçi platformlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu platformlardan mobil uygulama olarak IRS2Go hizmet vermektedir ve bu uygulamalar ve platformlar kapsamında genel olarak; e-filing, e-payment, e-signature, refund status, EFTPS, IPP'dir. Almanya'da vergi hizmetlerinden sorumlu olan kurum BMF'ye bağlı olan kurum BZSt tarafından sunulmaktadır. BZSt tarafından sunulan elektronik uygulamaları; Elektarifauskunftssystem, eStVA, Elster EStVA, eUID ve E-Bilanz olarak gerekli hususlara dikkat çekerek açıklanmıştır. İngiltere'de BİT kullanılarak HMRC tarafından, vergi beyanı, vergi ödemeleri, vergi borcu sorgulama ve vergi iadeleri gibi hizmetler geliştirilmiştir. HMRC tarafından geliştirilen elektronik programları sayarsak eğer, MTD, Online Accounts, Self Assessment, VAT Online Services ve Tax Refund Applications olarak sıralayabiliriz. Fransa'da BİT ile harmanlanarak geliştirilen vergi denetim uygulamaları DGFİP tarafından gerçekleştirilmektedir. DGFİP mükelleflerin yükümlülüklerini elektronik ortam üzerinden daha kolay şekilde yerine getirebilmesi için çeşitli uygulamalar sunmuştur. DGFİP tarafından sunulan elektronik uygulama ve platformlar; Imports.gouv.fr, Systeme d'Archivage Electronique, Teleprocdures, Facturation Electronique ve SRCL'dir. Singapur'da ise IRAS tarafından BİT kullanılarak geliştirilen elektronik uygulamalar ele alınmıştır. IRAS'ın sunduğu elektronik vergi uygulamaları; GIRO, Singpass, View Late Filing Free/Summons ve E-Filing gibi uygulamalardır. Ancak, mükelleflerin bu

uygulamaları kullanılabilmesi için başta MyTaxPortal'ı üzerinden oluşturulmuş Singpass ile girişi bulunan hesabın olması gerekmektedir.

Ülkelerde uygulanan vergi denetim yöntemleri her ülkenin vergi sistemine ve mevzuatına göre farklılık göstermektedir. Seçilmiş ülkelerin vergi denetim yöntemlerinin Türkiye için uygulanabilirliğini değerlendirecek olursak eğer, ABD'de uygulanan denetim yöntemleri ile Türkiye'de uygulanan denetim yöntemleri arasında benzerlikler ve farklılıklar mevcuttur. ABD'de uygulanan indirilemeyecek kalemler programı, dairede yapılan inceleme ve araştırma incelemesi benzer şekilde ülkemizde de uygulanırken mektupla yapılan inceleme yöntemi kullanılmamaktadır. ABD'de mektupla yapılan inceleme yönteminde, IRS mükelleften mektup, faks veya e-mail gibi çeşitli yollarıyla bilgi toplamaktadır. Mükellefe tek bir vergi konusu içeren mektup gönderilerek inceleme karşılıklı yazıma şeklinde gerçekleştirilir ve sorun çözüme kavuşturulamadığı takdirde inceleme yüz yüze görüşmeye dönmektedir. Bu yöntem, ülkemizde de vergi dairesinin, vergi mükellefine yazılı şekilde konuya ilişkin açıklama veya belge talebinde bulunmasıyla yapılabilir. Mükellefler, vergi dairesinin belirlediği süre zarfı içerisinde konuyla ilgili yanıt vermekle yükümlü tutularak, zaman ve işlem tasarrufu da sağlanabilmektedir.

Almanya'da vergi denetiminin kalitesini artıran faaliyetlere örnek olarak, vergi denetim elemanlarının belirli sektör ve vergi konusunda uzmanlaşmaya gitmesi olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca, Almanya sektörel risk analizinde denetim elemanlarının uzmanlığına da yeterince yoğunlaşmaktadır. GİB bünyesinde kurulan Risk Analiz ve Kontrol Genel Müdürlüğü, denetim süreçlerine yönelik olarak risk analizi ve veri madenciliği çalışmalarını yürütmektedir. Fakat, Almanya'daki kadar sektörel uzmanlaşma henüz mevcut değildir ve risk analizleri yeterince detaylı yapılmamaktadır, buna yönelik olarak çalışmalar geliştirilerek denetimde etkinlik ve verimlilik artırılabilir.

İngiltere'nin ve ülkemizin vergi denetim yöntemlerinde benzerlikler ve farklılıklar mevcuttur. İngiltere'nin vergi denetim yöntemlerinden biri olan eğitim ve

inceleme ziyaretleri, yeni vergi mükellefleri için oldukça faydalıdır. Bu inceleme yoluyla vergi mükelleflerinin işyerleri ziyaret edilerek gerekli yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği ve yeterli donanımına sahip olup olunmadığı incelenmektedir. Ülkemizde bu uygulamayla benzer olarak yürütülen vergi inceleme analiz sistemleri, vergi mükelleflerine yönelik olarak rehberlik hizmetleri sunmaktadır. GİB tarafından yetkilendirilen vergi denetim elemanları mükellefleri ziyaret ederek, vergi konuları hakkında eğitim vermektedir. İngiltere'deki sisteme kıyasla inceleme alanı daha sınırlı kapsamda tutulmuştur. Bu sistem ülkemizde yeterince yaygınlaştırılmamıştır ve vergi mükellefleri tarafından fazla kullanılmamakta ve bilinmemektedir. Ayrıca, İngiltere'de vergi denetiminde risk değerlendirmesi de oldukça etkili ve verimli şekilde kullanılmaktadır. Daha önceden de bahsedildiği gibi ülkemizde bunun için yeterli yatırım bulunmamaktadır.

Fransa'da uygulanmakta olan vergi denetim yöntemlerinden kişisel mali durum incelemesi, ülkemiz yoklama çalışmalarına benzemektedir. Kişisel mali durum incelemesinde, mükellef tarafından beyan edilen gelirin kapsamlı bir şekilde incelenmesi ele alınmaktadır. Ülkemizde bu durum daha dar kapsamlı tutulmuştur. Fakat, ülkemizde de Fransa'daki gibi daha geniş kapsamlı kişisel mali durum incelemesi yapılması hem vergi adaleti açısından hem de kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesi açısından oldukça faydalı olacaktır.

Son seçilmiş ülke olan Singapur, vergi denetim ve sistemi açısından oldukça gelişmiş bir yapıya sahiptir. Singapur mevcut vergi sistemiyle şeffaf ve düşük oranlı bir ülke olarak bilinmektedir. Singapur'da uygulanmakta olan düşük vergi oranları ülkenin vergiye olan gönüllü uyumunu artırarak kayıtdışılığı azaltmaktadır. Bu düşük vergi oranları ülkemizde de uygulanmalı ve vergi gelirleri için yeniden gözden geçirilmelidir. Singapur'un vergi işlemlerindeki bir diğer ayırt edici özelliği de vergi işlemlerinin çoğunun elektronik vergi uygulamaları üzerinden gerçekleştirilebilir olmasıdır. Ülkemizde de dijital hizmetlere olan altyapı geliştirilerek hem idarenin iş yükü azaltılmalı hem de etkinlik ve verimliliğe yönelik çalışma faaliyetleri artırılmalıdır.

Ülkeler, vergi sistemleri ile uyumlu denetim faaliyetinde bulunmak için çeşitli denetim yöntem ve teknikleri geliştirmiştir. Ancak, bu yöntem ve tekniklerin kapsamı yetersiz kalabilmektedir. Ayrıca, vergi denetimi süresince idare ve mükellefin uyması gereken usul ve esaslarda yaşanan karmaşıklık denetim sürecini yavaşlatmaktadır. Türkiye ve seçilmiş ülkelerde yaşanan çeşitli sorunlar mevcuttur ve bu sorunların giderilmesine yönelik olarak çeşitli öneriler geliştirilmelidir.

Vergi denetimi sürecinde, vergi kanunlarının karmaşıklığından ve anlaşılabilirliğinden kaynaklı olarak hem mükellef hem idare birçok zorluk yaşamaktadır ve bu şekilde etkili ve verimli vergi denetiminin gerçekleşmesi de zorlaşmaktadır. Vergi idaresi iş ve işlemlerini gerçekleştirirken, kanunlar çerçevesinde hareket etmektedir. Fakat, kanunlarda yer alan karmaşıklık, vergi denetim elemanlarının denetim işlemlerini zorlaştırmaktadır. Vergi işlemlerinde yeterli hukuki bilgiye sahip olmayan mükellef, kanunları yanlış yorumlayabilir ve yükümlülüklerini yerine getirirken hatalı işlemlerde bulunabilmektedir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin başında gelen en büyük problemlerden biri, gelir düzeyine göre vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Her ne kadar artan oranlı sistem kullanılarak mükelleflerin gelirin oranla vergi toplanılmak istense de bu uygulamada yetersiz kalmaktadır. Mükelleflerin üzerinde baskı oluşturan bir artan oranlı gelir dilimi sistemi bulunmaktadır.

Vergi denetiminin yetersiz ve eksik olduğu önemli konulardan bir diğeri ise, vergi denetimini yapmaya görevli olan vergi denetim elemanlarının mevcut sayısının az oluşudur. Ayrıca, vergi denetimini elemanlarının yetersizliğinden kaynaklı olarak, vergi denetim sürecinden istenilen etkinlik ve verimlilik yeteri düzeyde alınamamaktadır.

Vergi denetimi gerçekleştirilirken etkili ve verimli çıktıya ulaşmasını engelleyen liyakat sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi denetim elemanlarının performans ve bilgisine bakılmadan, objektif olarak değerlendirilmektedir. Vergi

denetim elemanlarının nicelik ve niteliğine bakılmadan inceleme yapmak üzere görevlendirilmesi, vergi kaybı sorununu ortaya çıkaracaktır.

Fazla vergi yükü hisseden mükellef için vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşturulmasına yönelik uygulamalar yetersiz kalmaktadır. Vergilendirme yaparken mükelleflerin tutum ve davranışlarında meydana gelen usulsüzlükler tespit edilerek, buna yönelik devlet destekli eğitim programları ve vergilendirme konularında çalışmalar yürütülmelidir.

BİT'in oldukça yaygın olarak kullanıldığı çağımızda, vergi geliri olan ama vergilendirilmeyen birçok konu incelenmelidir. Bu durum, mükelleflerin olumsuz davranışlarda bulunmasına neden olmakta ve vergiye gönüllü uyum azaltmaktadır. Bu kaynakların denetlenmesinde özellikle risk analiz sistemlerinin kullanımı artırılmalıdır.

Vergi afları çıkacağı düşüncesiyle mükelleflerin, vergilerini ödemesinden kaçınması oldukça yaygın karşılaşılan bir durum haline gelmiştir. Vergi oranları daha kabul edilebilir seviyede tutulmalıdır ve af yasalarının gözden geçirilerek uzun vadede kullanılabilir olduğu politikalar geliştirilmelidir.

Devlet, modernizasyona giderek elektronik uygulamaları arttıracak birçok çalışma yürütmektedir. BİT temelli bu uygulamalarda yaşanan en büyük sorun erişim ve altyapı sorunudur ve bu sorunlara yönelik yetersiz çalışmaların yürütülmesidir.

Vergilendirme ve denetim alanında, etkinlik ve verimliliğin sağlanamamasının altındaki sorunlara yönelik çözüm önerileri ise şu şekilde özetlenebilir.

Anlaşılması zor ve karmaşık olan vergi kanunlarına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi kanunlarında yer alan boşlukların kontrol altına alınması için, yeni kanun ve düzenlemeler geliştirilmelidir. Türkiye, ABD, Almanya, İngiltere ve

Fransa’da çok fazla vergi türü bulunmaktadır. ABD’nin hem federal hem de eyaletlere özgü kendi vergi sistemlerinin ve yasalarının olması karmaşıklığını daha da artırmıştır. ABD’de çok fazla sayıda federal vergi numarası bulunmaktadır ve bu nedenle vergi kanunlarının anlaşılması yeterince zordur. Aynı şekilde İngiltere’de bazı bölgeler kendi vergi politikalarını uygulayabilmektedir ve buda karmaşıklığa sebep olmaktadır. Singapur, vergi avantajlarıyla bilinen bir ülkedir ve vergi politikaları genellikle açık ve anlaşılır olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, ülkelerde vergi kanunlarının anlaşılacağı durumlarda mükelleflere yönelik uygun eğitim programları düzenlenmelidir. Tüm bu vergi sisteminde yaşanan değişikliklerin verimli ve etkin şekilde devam ettirilebilmesi için genellikle denetimde uzmanlaşmış profesyonel vergi danışmanlarından yardım alınmalıdır.

Ülkenin kişi başına düşen milli geliri ve mükelleflerin ödediği vergi karşılaştırmalarında, milli gelir düzeyine bakarak mükelleflerin ne kadar vergiye katlandıkları hakkında bilgi edinmekteyiz. Artan oranlı vergileme ile yüksek gelir elde edenden daha fazla vergi alınarak, gelir dağılımında adalet sağlanmak istenmektedir. Ancak, bu durum uygulamada görüldüğü kadar kolay değildir ve vergi kaçakçılığı ve kayıtdışıılığı da beraberinde getirmektedir. Vergi sisteminde yaşanan sorunlar devletin sadece gelir kaynağını koruması için değil, vergilendirmede adalet ilkesi açısından da oldukça önemlidir. Buna yönelik olarak devletin, çeşitli ve denetlenmesi kolay politikalar geliştirmesi gerekmektedir.

Düzenli ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştirebilmek için başta yeterli niteliğe sahip denetim elemanları yetiştirilmelidir. Türkiye, ABD ve İngiltere’de fazlasıyla vergi kayıp ve kaçağı yaşandığından çeşitli politika ve önlemler geliştirmektedir. Almaya ve Fransa’da vergi denetimi elemanının sayısının yüksek olmasından kaynaklı olarak, etkili vergi denetim sistemi sunduklarını söyleyebiliriz. Ancak, vergi denetiminin etkinliğini sadece denetim elemanı sayısına bağlı olduğunu söyleyemeyiz. Ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşık olması da denetimi önemli ölçüde etkilemektedir. Örneğin, Singapur’da vergi denetim elemanı sayısı düşük

olduğu halde vergi kayıp ve kaçağı azdır. Çünkü, Singapur’da etkili vergi denetim sisteminin yanı sıra vergi oranları düşük seviyelerde tutulmaktadır.

Gerçekleştirilmesi istenen bir vergi denetimi, her iş ve işleme göre farklılık göstermektedir. Vergi denetim elemanı görevlendirilirken, risk unsurunun önemlilik düzeyi göz önünde bulundurularak iş ayrımı yapılmalıdır. Örneğin, yetkinlik ve profesyonellik gerektiren bir risk faktörü bulunduran işlem denetlenirken, yüksek tecrübe ve deneyime sahip denetim elemanı tarafından yürütülmeli ve yakınlık derecesine göre iş yükü ayrımına tabi tutulmamalıdır.

Vergi denetimlerinde, mükellefin duruma uygun davranış sergileyebilmesi için vergi bilincine sahip olması gerekir. Vergi bilinci, mükellefin sergileyeceği davranışın tamamen eğitim kapsamında edindiği usul ve esaslara uygun şekilde davranış sergilemesiyle oluşmaktadır. Bu nedenle, idarenin mükellefe yönelik bilinçlendirme düzeyini artıracak faaliyetlerde bulunması gerekmektedir. Mükellefler üzerinde vergi bilincinin oluşması için vergi idaresinin, mükellefin eksik bilgilerini tamamlayıcı nitelikte eğitim programları sunması ve vergi alanına ilişkin bilinçlendirme çalışmalarını artırması gerekmektedir.

Devletler, BİT’i kullanarak hayatı kolaylaştırıcı çeşitli uygulamalar geliştirmektedir. Yetersiz erişim ve altyapı sorununa karşı, yeni elektronik uygulamalar hazırlanmalı ve bu uygulamalar düzenli olarak geliştirilmelidir. Ülkeler, sorunlarının ve çalışmalarında yetersiz kalan kısımların nelerden kaynaklandığı görmek için diğer başarılı ülkelerin uygulamalarını incelemelidir. Çalışmamızda yer alan Singapur güvenli dijital sistemlere sahiptir ve mükelleflere sunduğu vergi denetim hizmetlerinde BİT altyapısı örnek alınması gereken bir ülke konumundadır.

Mükelleflerin vergiye karşı davranışında, usulüne uygun olmayan durum bulunuyorsa ve bunu tespit eden vergi daireleri varsa gerekli vergi cezalarını uygulamalıdır. Ancak, vergi cezaları yeterince caydırıcı nitelikte değildir. Buna

yönelik olarak hem mükellefin vergi bilincini oluşturacak eğitici programlar yapılmalı hem de vergi ceza yaptırımları yeniden gözden geçirilmelidir.

BİT'in kullanım alanı giderek yaygınlaşmaktadır. Günümüzde birçok alanda BİT altyapısı ile geliştirilmiş uygulamalar kullanılmaktadır. Özellikle, vergi gelirlerinde yüksek çıktı yaratacak risk analiz sistemlerinin gelişiminin artırılmasına ve kullanım alanının yaygınlaştırılmasına devam edilmelidir. Türkiye'de risk analiz sistemindeki gelişmelere devam edilmekte ve tam olarak istenilen hedefe henüz ulaşamamıştır. Buna karşılık, başta Singapur'un risk analiz sisteminde önemli aşama kaydettiğini söyleyebiliriz. ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa, risk analiz sisteminde güçlü yapılara sahip ülkelerdendir. Bu nedenle Türkiye'nin, risk analizinde iyi olan ülkelerin izlediği yol ve yöntemlerde, hangi faktörler doğrultusunda verimli ve verimsiz çıktı elde ettiklerini yakından takip etmesi oldukça önemlidir.

Geliştirilen tüm bu sistem ve uygulamalar, vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması amacıyla yapılmaktadır. Türkiye ve seçilmiş ülkelerin ortak problemleri dikkate alınarak çözüm önerileri sunulmuştur. Vergi denetim faaliyetleri, vergi kanunlarına uyulmasını teşvik etmek amacıyla yürütülmektedir. Mükellefler üzerinde cezalar uygulamak yerine, denetim programları geliştirilerek, eğitmek amaçlanmalıdır. Mükelleflere yönelik keyfi uygulamaların önüne geçilecek çalışmalar artırılmalıdır.

KAYNAKÇA

AGO. (2024). Our Audits, 01.24.2024 tarihinde <https://www.ago.gov.sg/ouraudits/> adresinden alındı.

Agun, B. H. (1997). *Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Modeline Yaklaştırılması* (Yüksek Lisans Tezi), *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Edirne.

Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Bursa: Ekin Kitabevi.

Akçay, E. (2017). “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, *Vergi Raporu*, (211), 27-44.

Akgüç, Ö. (1990). *Mali Tablolar Analizi*, İstanbul: Avcıol Matbaası.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Ankara: Yetkin Yayınları.

Aksümer, E. (2014). “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, *Vergi Raporu*, (180), 63-70.

Alıcı, O. V. (2016). “Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu”, *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(5), 185-200.

Alm, J., Feinstein, J., & Erard, B. (1996). “The Relationship between State and Federal Tax Audits”, *NBER Working Paper Series*, (5134), 235-273.

Alt, J. (2016, 07 27). Germany V: Laws Governing Tax & Tax Like Contributions, 25.06.2023 tarihinde taxjustice-and-poverty.org adresinden alınmıştır.

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Arabacı, H., & Çavdar, F. (2018). “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısında Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 7(4), 172-182.

Arıca, N. M., & İyibil, A. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi - Defter ve Belgeler*, Ankara: Fon Matbaası.

Arslan, A. (2009). “A Strategic Orientation Model for The Turkish Local E-governments”, *Advances In eGovernment & eGovernance*, Ankara: Turksat. (s. 219-234).

Aseanbriefing. (2024). Aseanbriefing From Dezan Shira & Associates, 11.01.2024 tarihinde <https://www.aseanbriefing.com/doing-business-guide/singapore/taxation-and-accounting/country-wise-tax-structure/corporate-income-tax> adresinden alındı

Ataxadvisor. (2020). Tax Audit Singapore IRAS Query on Tax Return Filing. 01 24, 2024 tarihinde <https://ataxadvisor.sg/tax-audit-singapore-iras-desk-field-query/> adresinden alındı

Ateş, S. A. (2012). “Envanter Noksanlıkları ve Fazlalıkları”, *Vergi Sorunları*, 35(291), 63-71.

Aydın, M. S. (2020). “Cumhuriyet’in Erken Döneminde Vergi Uygulamaları”, *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 531-550.

Aydoğar, M. (2022). “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Ve Seçilmiş Bazı Ülke Örnekleri”, *Vergi Dünyası*, 41(485), 64-77.

Bakır, M. (2003). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlavesi Denetim*, Rize: Dilara Akademisyen Yayınevi.

Başpınar, A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, (146), 35-62.

Başpınar, A. (2009). *Tax Law & Turkish Tax System*, Ankara: İvme Yayınevi.

Beşel, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, (107), 65-98.

Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.

Blaufus, K., Lorenz, D., Milde, M., Peuthert, B., & Schwabe, A. (2022). “Negotiation With The Tax Auditor: Determinants of Tax Auditors' Negotiation Strategy Choice and The Effect On Firms' Tax Adjustments”, *Accounting, Organizations and Society*, (97), 0-18.

BOFİP. (2023). *BOI-CF-PGR-20-10*. 20.12.2023 tarihinde <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/14064-PGP.html/ACTU-2023-00126> adresinden alındı

Bozkurt, N. (2009). *İşletmenin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, P. (2013). “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim*, (12), 56-62.

Bozo, C. (2016). *Türkiye’de Vergi Denetimi* (Doktora Tezi), *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Bundesministerium der Justiz. (2024). Bundesamt für Justiz, 30.04.2024 tarihinde https://www.gesetze-im-internet.de/fvg_1971/___5.html adresinden alındı.

Bundesrechnungshof. (2023). *zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes*. Bundesrechnungshof. 07.10.2023 tarihinde alındı

Bundesrechtsanwaltskanzlei. (1976). Abgabenordnung, 20.04.2024 tarihinde https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html adresinden alındı.

Cammenga, J. (2019). State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2019, 14.05.2023 tarihinde <https://taxfoundation.org> adresinden alındı

Cenikli, E., & Şahin, D. (2013). “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, *Journal of Internet Applications and Management*, 4(1), 37-52.

Chartsworth. (2024). IRAS Income Tax Audit: What Should You Expect. Singapore, 01.24.01.2024 tarihinde <https://chartsworth.com.sg/blog/iras-income-tax-audit-what-should-you-expect/> adresinden alındı

Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar* (Basılmamış Doktora Tezi), *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Denizli.

Çavdar, F. (2021). *Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Ödevleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Çavdar, F. (2022). “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 9(30), 46-57.

Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları* (Doktora Tezi), *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Dağlıoğlu Şanlı, İ., & Çiçek, Ş. E. (2015). “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, (96), 5-23.

Değirmendereli, A. (2015). “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 36-67.

Delestre, I., & Miller, H. (2023). *Tax and Public Finances: The Fundamentals*, UK: Institute for Fiscal Studies.

Deloitte. (2023). International Tax Germany Highlights 2023, 06 25, 2023 tarihinde <https://www2.deloitte.com/tr/en.html> adresinden alınmıştır.

Demir, İ. C. (2008). “ABD Vergi Sistemi ve Gelir idaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 275-297.

Demirel, D. (2003). “E-Devlet ve Dünya Örnekleri”, *Sayıştay Dergisi*, (61), 83-118.

Demirhan, Y., & Türkoğlu, İ. (2014). “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Bazı Yöntem Süreçlerine Etkisinin Örnek Projeler Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(22), 235-256.

Direction Générale des Finances Publiques. (2023). Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié. 12 20.12.2023 tarihinde www.economie.gouv.fr adresinden alınmıştır.

Doğan, Z., & Taşyürek, F. (2022). “Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Vergi Dünyası*, 1(489), 6-24.

Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ergen, Z., & Kılınçkaya, L. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 21(21), 281-304.

Eroğlu, A. (2018). “Bir Vergi Cenneti İncelemesi: Singapur Şehir Devleti”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(27), 2816-2826.

Eroğlu, O. (2010). “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 57-89.

Erol, A. (2010). *Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Erol, M. (2015). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Ege Basım.

European Commission. (2023). European Commission, 01.09.2023 tarihinde https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=897/1577833200#Generic_partTitle1 adresinden alındı.

Federal Ministry of Finance. (2022). What Are Taxes And What, Are They Used For?, 15.05.2024 tarihinde <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Taxation/taxation.html> adresinden alındı.

Finanzen, B. d. (2023). Datensammlung zur Steuerpolitik, 05.06.2023 tarihinde <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/start.html> adresinden alındı.

GGM. (1999). 1999 *Faaliyet Raporu*, 05.01.2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-1999-yilina-ait-faaliyet> adresinden alınmıştır.

GGM. (2001). 2001 *Faaliyet Raporu*. 05.01.2024 tarihinde chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/uygulama_bilgi_islem.pdf adresinden alınmıştır.

GGM. (2002). 2002 *Faaliyet Raporu*, 05.01.2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2002-yilina-ait-faaliyet> adresinden alınmıştır.

GGM. (2003). 2003 *Faaliyet Raporu*, 06.01.2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet> adresinden alınmıştır.

GGM. (2004). 2004 *Faaliyet Raporu*, 06.01.2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2004-yilina-ait-faaliyet> adresinden alınmıştır.

GİB. (2007). 2006 *Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB. (2008). *2007 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:64.

GİB. (2010). *2009 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:112.

GİB. (2011). *2010 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:132.

GİB. (2012). *2011 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:151.

GİB. (2014). *2013 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:187.

GİB. (2015). *2014 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:199.

GİB. (2016). *2015 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:216.

GİB. (2018). *2017 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:276.

GİB. (2019). *2018 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:314.

GİB. (2020). *2019 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:349.

GİB. (2021). *2020 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No:387.

GİB. (2022). *2021 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No:429.

GİB. (2023). *2022 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No:455.

GİB. (2024). *2023 Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Yayın No:515.

GAO. (2005). “Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria & Questions”, USA: United States Government Accountability Office, GAO-05-1009SP.

Gökmen, A. (2009). Developments and Prospects in e-Government Implementations in Turkey. *Advances In eGovernment &eGovernance*. Ankara: Turksat. 235-250.

GOV.UK. (2024). Gov.uk 05.05.2024 tarihinde <https://www.gov.uk/> adresinden alındı.

Grote, J. A. (2001). “The Internal Revenue Services”, Düzenleyen: Artur Meier Schlesinger, USA: Chelsea House Publishers.

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Akademi Basım Yayım.

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikleri*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Gülçiçek, B. (2020). *Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi*, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

Güran, M. V., & Cingi, S. (2002). “Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği”, *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (3), 56-89.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta.

Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım.

Güzeloğlu, H. (2016). “Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu”, *Sorumlu Vergicilik*, 111-118.

Hanna, N. (2018). “A Role for The State in The Digital Age”, *Journal of Innvation And Entrepreneurship*, 2-16.

Hauptman, L., Horvat, M., & Korez-Vide, R. (2014). “Improving Tax Administration's Services as a Factor of Tax Complainece: The Case of Tax Audit”, *Lex Localis*, 12(3), 481-501.

Hepaksaz, E., & Hayrullahoğlu, B. (2011). “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler*, 3(2), 109-120.

HMRC. (2023). *Annual Report and Accounts 2022 to 2023*, London: HH Associates Ltd.

HUD. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul: Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.

Hoşkür, M. (2012). *Türkiye’de Vergi Dairelerinin İşleyişi ve Vergi Sisteminin Etkinliğinin Sağlanmasındaki Rolü ve Önemi* (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Hopkins, B.R. (2008). *IRS Auditss of Tax-Exempt Organizations*, USA: Wiley.

Hughes, E. (2023). HMRC Vergi Denetimi: Ne Beklenmeli ve Nasıl Hazırlanmalı: 24.04.2024 tarihinde <https://www.spendesk.com/blog/hmrc-tax-inspection/> adresinden alındı.

ICLG. (2022). Compare & Research The Law, Worldwide. 16.05.2023 tarihinde ICLG.com: <https://iclg.com/practice-areas/corporate-tax-laws-and-regulations/usa> adresinden alındı.

Ihnatisinova, D. (2021). “Digitalization of Tax Administration Communication Under The Effect of Global Megatrends of The Digital Age”, *Globalization end Its Socio-Economic Consequences*, 1-10.

İmpots. (2024). République Française Liberte Egalite Fraternite. 11.05.2024 tarihinde <https://www.impots.gouv.fr/professionnel/obligations-de-teleprocedures-0> adresinden alındı.

İnce, M. N. (2001). *Elektronik Devlet Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

ITZBund. (2024). Digitalisierung und IT-Lösungsfindung, 29.04.2024 tarihinde https://www.itzbund.de/DE/home/home_node.html adresinden alındı.

IRAS. (2012). Financial Report 2011/2012, 21.01.2024 tarihinde www.iras.gov.sg adresinden alınmıştır.

IRAS. (2023). Inland Revenue Authority Of Singapore. 01.01.2024 tarihinde <https://www.iras.gov.sg/who-we-are/our-organisation/history-and-milestones> adresinden alındı.

İnneci, A. (2023). “Dijital Çağın Bir Vergi Sorunu: Dijital Göçebelerin Vergilendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, 34(129), 235-257.

IRS. (1999). *Modernizing America's Tax Agency*, 16.04.2024, tarihinde www.irs.ustreas.gov adresinden alındı.

IRS. (2013). Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund, 20.05.2023 tarihinde <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf> adresinden alındı.

IRS. (2018). The IRS Collection Process, 21.05.2023 tarihinde <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf> adresinden alındı.

IRS. (2020). Internal Recevue Services, 24.02.2023 tarihinde <https://www.irs.gov/about-us/who-irs/our-business-divisions> adresinden alındı.

IRS. (2023). Charity and Nonprofit Audits: In Person (Field) Examination Audit, 25.05.2023 tarihinde <https://www.irs.gov/charities-non-profits/in-person-field-examination-audit-exempt-organizations-audits> adresinden alındı.

Jenkins, G., & Khadka, R. (1998). *Tax Reform in Singapor.*. Cambridge: Harvard Intitute for İnternational Development.

Karakaş, M. (2005). “Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere'deki Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 28(196), 208-221.

Kardeş, S. (1996). *Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Kaya, B. (2014). “İç Denetim Yönetime Değer Katmak”. *İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları*, Derleyen: Halis Kıral, İç Denetim Koordinasyon Yayınları, Ankara.

Kaya, M. G., İlik, H. K., & Türkmen, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.

Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Lazer Ofset.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Avcıol Basım Yayım.

Kızılot, Ş., & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kocaoğlu, M., & Yılmaz, Z. (2022). “Gelişmişlik Düzeyleri Ekseninde Farklı İlkelerde e-Devlet Uygulamaları: Nijerya, Malezya ve Singapur Örneği”, *Vergi Raporu*, (276), 125-153.

Korkmaz, M. (2016). “Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(330), 120-127.

Kubalı, D. (1999). “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 32-62.

Lau, E. (2004). “Principaux Enjeux de L'Administration Electronique Dans Les Pays Membres”, *Institut National du Service Public*, 225-243.

Lo, V. K.-T. (2008). *An Introduction to the Alternative Minimum Tax By International Comparisons*, Taiwan: National Chengchi University.

Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. (2000). *Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları (1861-1892)* 355., Derleyen: Nezih Varcan, Ankara.

Messier, W. (1997). *Auditing A System Approach*, USA: McGraw-Hill.

Ministere De L'Economie. (2016). Overview Of The French Tax System, 15.11.2023 tarihinde <https://www.impots.gouv.fr/> adresinden alındı.

Ministère des Finances. (2023). Direction Générale des Impôts, 25.04.2024 tarihinde <https://www.impots.cm/> adresinden alındı.

MOF. (2023). Ministry Of Finance Singapore, 01.01.2024 tarihinde <https://www.mof.gov.sg/policies/taxes> adresinden alındı.

Monatsbericht des BMF. (2022). Analysen und Berichte Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung, 20.07.2023 tarihinde <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2023/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuerliche-betriebspruefung-2022.html> adresinden alındı.

NAO. (2023). Report by the Comptroller and Audit General HM Revenue & Customs 2022-23 Accounts, 20.09.2023 tarihinde <https://www.nao.org.uk/reports/hmrc-2022-23-accounts/> adresinden alındı.

Odabaş, H. (2009). *E-Devlet Sürecinde Elektronik Belge Yönetimi*, İstanbul: Türk Kütüphaneciler Derneği İstanbul Şubesi.

OECD. (2010). Auditing Performance, 07.12.2023 tarihinde <https://doi.org/10.1787/9789264056640-5-en> adresinden alındı.

OECD. (2021). Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, 05.05.2024 tarihinde https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2021_cef472b9-en#page23 adresinden alındı.

OECD. (2024). Implementing E-Government In OECD Countries, 13.03.2024 tarihinde [chrome extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oecd.org/mena/governance/36853121.pdf](https://www.oecd.org/mena/governance/36853121.pdf) adresinden alındı.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar / Çözüm Önerileri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Öner, E. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi:IRS*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Öz, E., & Bozdoğan, D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(4), 67-92.

Paksoy, S., & Bakan, S. (2010). “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme üzerine Etkileri: 1980 Sonrası”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(32), 150-170.

Pehlivan, O. (1986). “Vergi Denetimi ve Vergi Deentiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası*, (62), 33-42.

PKF. (2022). Worldwide Tax Guide 2022-2023, 05.05.2023 tarihinde https://www.pkf.com/media/3lehfptz/pkf-wwtg-2022-2023_online.pdf adresinden alındı.

Pope, T., & Waters, T. (2016). *A Survey of The UK Tax System*, London: Institute for Fiscal Studies.

Rakıcı, C., & Atak, O. (2019). “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu*, (242), 11-30.

Rhines, R. A., Bennett, S. M., & Bacht, S. (2003). “Tax Audits in Germany: A Primer and a Plan”, *International Lawyer*, 37(4), 997-1008.

Ristovska, M. (2009). "E-government as a Way for Improving the Work of Public Institutions: The case of Macedonia", *Advances In eGovernment & Governance*, Derleyen: Ahmet Kaplan, Asım Balcı, Coşkun Can Aktan & Özkan Dalbay, Ankara: Turksat., 159-166.

Rumpf, C. (2011). "Alman Vergi Hukuku'nun Temelleri", *Türk-Alman Ekonomik İlişkiler Yıllığı*, 64-66.

Sağır, H. (2023). "Vergi Denetiminde Dijital Dönüşüm Devam Ediyor; Elektronik Veri İbraz Sistemi (E-Viz)", *Vergi Dünyası*, (502), 92-97.

Sandalcı, U. (2019). "Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (36), 301-317.

Sarılı, M. A. (2003). *Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Sarısoy, Ö. (2019). *Bağımsız Denetim Beklenti Farkları Kilit Denetim Konuları ve Yeni Bağımsız Denetim Raporuna Yönelik Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Savaş, H. H. (2000). "Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı", *Mevzuat Dergisi*, 3(36).

Singstat. (2019). Yearbook of Statistics Singapore, 05.01.2024 tarihinde chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://seadelt.net/Asset/Source/Document_ID-455_No-01.pdf adresinden alındı.

Singstat. (2023). Department of Statistics Singapore, 06.01.2024 tarihinde <https://tablebuilder.singstat.gov.sg/table/TS/M130501> adresinden alındı.

Singstat. (2023). Singapore Standard Occupational Classification 2020-Detailed Definitions, 16.01.2024 tarihinde chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.singstat.gov.sg/-/media/files/standards_and_classifications/occupational_classification/ssoc2020a-detailed-definitions.ashx adresinden alındı.

Söyler, İ. (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Kordinasyon Kurulu.

Spengel, C. (1998). “Europa-Analyse und Reformvorschlage'de Wettbewerbswirkungen der Körperschaftsteuer”, *Betriebswirtschaft-Stuttgart*, 348-368.

Şavlı, T. (2022). “Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin İç Denetçi Çalışmalarında Faydalanması Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (24), 184-201.

Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari işlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.

Taytak, M., & Akyüz Dalkıran, T. (2019). “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.

Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları.

Thuronyi, V. (1996). *Tax Law Design and Drafting*, USA: International Monetary Found.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2018). *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Tosunler, M., Bay, H., & Sirkeci, O. (2009). “Almanya'da 2008-2009 Vergi Reformları Türk Girişimciler Açısından Vergi Uygulamaları ve Teşvikler”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2(3), 101-138.

Treasury Inspector General for Tax Administration. (2023). The Internal Revenue Service Has Experienced Challenges in Transitioning to Electronic Records. 17.04.2024 tarihinde <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.tigta.gov/sites/default/files/reports/2023-09/202310050fr.pdf> adresinden alındı.

TIGTA. (2024). Fiscal Year 2024 Inspections & Evaluations Program Plan. 16.04.2024 tarihinde <https://www.tigta.gov/> adresinden alındı.

TIGTA. (2024). Annual Assessment of the IRS's Information Technology Program for Fiscal Year 2023. 18.04.2024 tarihte <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.tigta.gov/sites/default/files/reports/2024-02/2024200015fr.pdf> adresinden alındı.

Tutkucu, T. (2022). “Bir İç Denetim Faaliyeti Olarak Ciro Denetimi ve Bir Uygulama İle Desteklenmesi”, *Vergi Dünyası*, 41(485), 29-34.

Türedi, H. (2001). *Denetim*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

TÜRMÖB. (2018). İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri, 27.08.2023 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/526b78f1-38ab-4685-9bd0-53b9e2b8b67c/ingiltere-kdv-sisteminin-temel-ozellikleri> adresinden alındı.

Uğur, A., & Çütücü, İ. (2009). “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-21.

UMUÇ. (2010). *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

UncleFed. (1998). UncleFed's Tax Board, 20.02.2023 tarihinde <https://www.unclefed.com/TxprBoR/1998/105-276.html> adresinden alındı.

Utku-İsmihan, F. M. (2009). “An Analsysis of E-government from an Institutional Perspective: The Case of Turkey”, *Advances In eGovernment & Governance*, Derleyen: Derleyen: Ahmet Kaplan, Asım Balcı, Coşkun Can Aktan & Özkan Dalbay, Ankara: Turksat, 209-218.

Ünal, A. (2007). *Türkiye'de Vergi Denetim ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Ankara: Vergi Denetmenler Derneği Eğitim Yayınları Serisi.

Vellutini, C. (2011). “Risk-Based Tax Audits Approaches and County Experiences”, Derleyen: Munawer Sultan Khawaja, Rajval Awasthi, Jan Loeprick, Washington: The World Bank.

Winters, J. A., Alderman, W. C., & Guy, M. D. (1999). *Auditing*, Derleyen: J. Scott Whisenant, South- Western: Thomson Learning.

WTS Global. (2015). Tax, Compliance & Investigations, 20.12.2023 tarihinde chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://wts.com/wts.com/publications/surveys/20150610_wts_compliance_studie_final.pdf adresinden alındı.

VDK. (2013). *2013 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2014). *2014 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2016). *2016 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2017). *2017 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2018). *2018 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2019). *2019 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2020). *2020 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2021). *2021 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Yayın No:33.

VDK. (2022). *2022 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

VDK. (2023). *2023 Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

Yousif, M.M.A., Abakar, M.A., & Eltahir, M.E.E. (2022). “The Impact of The Integration of Audit and Internal Control on Audit Quality A Field Study on Internal and External Audit Offices Operating in The State of South Darfur”, *Rihan Journal for Scientific Publishing*(26), 199-232.

Yılancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerlendirme Rehberi*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, F., & Duru, E. (2020). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu*, (245), 72-94.

Yılmaz, Y. (2019). “Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, *Vergi Raporu*, (237), 11-27.

Yılmaz, Y. (2019). “Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu*, (232), 11-22.

Yüce, M. (2021). *Vergi Planlama Rehberi*, Bursa: MuhasebeTR.