

**ELEKTRONİK VERGİ
DENETİMİNİN VERGİ KAÇIRMA
EĞİLİMLERİNİ AZALTMADAKİ
ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Abdullah TÜRK

Kütahya - 2010

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİNİN VERGİ KAÇIRMA
EĞİLİMLERİNİ AZALTMADAKİ ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA**

Danışman:
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Hazırlayan:
Abdullah TÜRK

Kütahya – 2010

Kabul ve Onay

Abdullah TRKn hazırladığı “Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2010

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof. Dr. şerafettin SEVİM (Danışman)		
Yrd.Doç. Dr.Ahmet TEKİN		
Yrd.Doç. Dr.Aydın KAYABAşI		

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2010

Abdullah TÜRK

Özgeçmiş

1974 yılında Denizli'nin Acıpayam ilçesinin Suçatı Köyü'nde doğdu. İlkokulu, 1985 yılında, Suçatı Geriz İlkokulu'nda bitirdi. Ortaokul eğitimini, Buca Necip Fazıl Kısakürek Ortaokulu (1990) ve lise eğitimini ise İzmir Atatürk Lisesi'nde(1997) tamamladı. 1997 yılında girdiği üniversite sınavında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'ne girmeye hak kazandı. 2002 yılında bu Fakülteden mezun olduktan sonra özel sektörde iş hayatına atıldı ve Tüter Çorap Fabrikası, Truva Tercüme Bürosu ve Koçak Gold olmak üzere 3 ayrı firmada çalıştı. 2005 yılında, Balıkesir Üniversitesi'nde başladığı memuriyet hayatına, Denizli Vergi Dairesi Başkanlığında devam etmektedir. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yüksek lisans eğitimi alan araştırmacı, evli ve iyi derecede İngilizce bilmektedir.

ÖZET

ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİNİN VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİNİ AZALTMADAKİ ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA

TÜRK, Abdullah

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Nisan, 2010, 189 sayfa

Vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine bağlı olarak vergi denetimlerinin de elektronik ortamda yapılması bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle elektronik vergi sisteminin kurulması, vergi denetim birimlerine mükellef beyan ve bildirimlerinin doğruluğunu elektronik araçlarla denetleme olanağı sağlamıştır.

İnternet tabanlı çalışan elektronik vergi sisteminde, mükellef beyan ve bildirimleri Gelir İdaresince on-line teslim alınarak bir veri tabanında toplanmaktadır. Ayrıca diğer kurumlardan istenilen bildirimler, yine online alınabilmekte ve yine aynı şekilde merkezi veri tabanına yüklenmektedir. Oluşan veri bankaları ve diğer devlet kurumlarından sağlanan veriler uygulama programları aracılığı ile elektronik denetimlere tabi tutulmakta, vergilendirmede yanlış yapılan işlemler tespit edilmekte ve mükellefler risk gruplarına göre sınıflandırılabilmektedir. Yapılan risk analizleri sonucu, mükellefler gerekirse vergi incelemesine alınabilmektedir.

Bu çalışmada, elektronik vergi denetiminin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolü anket tekniği kullanılarak incelenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi ile ilgili literatür araştırması yapılmış, ikinci bölümünde ise elektronik vergi sistemi ve elektronik vergi denetim uygulamaları hakkında bilgiler toplanmıştır. Araştırmanın üçüncü ve son bölümünde ise, Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Pamukkale Vergi Dairesi mükellefleri üzerinde elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolüne yönelik yapılan anketten elde edilen veriler analiz edilerek yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Mükellef, Vergi Kaçırma Eğilimi, Gelir İdaresi, Elektronik Vergi Sistemi, Elektronik Vergi Denetimi, İnternet Vergi Dairesi, E-Belge, E-Beyanname, E-Fatura, E-Tahsilat, Elektronik Takip

ABSTRACT**THE ROLE OF THE ELECTRONIC TAX AUDIT IN ORDER TO
REDUCE THE TAX EVASION TENDENCY AND A SURVEY****TÜRK, Abdullah****M.A. Thesis, Department of Business Administration****Supervisor : Prof. Şerafettin SEVİM****April, 2010, 189 pages**

Through the implementation of taxation transactions on the electronic platform, the tax auditings on electronic platform have been an obligation as well. Especially, the establishment of electronic tax system has provided the opportunity of audit via electronic applications to tax auditor units in order to research whether notification forms and tax statements of taxpayer are true or not.

Taxpayers' notification forms and tax statements were taken on-line by Revenue Administration on electronic tax system which based on internet, and collected in a database. In addition, declarations that were taken from other institution are obtained on-line as well, and in the same way, they are uploaded to central database. Formed databases and other databases from the other governmental organizations are put on a electronic audit via application softwares, and wrong transactions in taxation would be recognised, and taxpayers would be grouped in accordance with risk factor. After the analysing result of the risk, tax payers would be taken to tax investigation, if necessary.

In this study, the role of the electronic tax audit to reduce the tax evasion tendencies of taxpayers has been researched with survey method. In this context, literature research related to tax audit has been made in the first section of the study, and the informations about the applications of electronic tax system and electronic tax audit have been collected. And then in the third and last section, the datas, obtained from the survey, made onto taxpayers of Pamukkale Tax Management, in order to realise efficiency of electronic tax audit and the role of electronic tax auditing to reduce tax evasion tendencies of tax payers, have analysed and interpreted.

Key Words: Tax Audit, Taxpayer, Tax Evasion Tendency, Revenue Administration, Electronic Tax System, Electronic Tax Audit, Internet Tax Management, E-Document, E-Declaration, E-Invoice, E-Revenue, Electronic Auditing

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
TEZ METNİ.....	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ, VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER VE VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEF ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK LİTERATÜR İNCELEMESİ

1.1. VERGİ DENETİMİ VE İLGİLİ KAVRAMLAR	4
1.1.1.Vergi Denetimi.....	4
1.1.2.Türkiye’de Vergi Denetiminin Gelişimi.....	5
1.1.3.Vergi Denetiminin Özellik ve İlkeleri.....	8
1.1.3.1.Hukuka Uygunluk.....	9
1.1.3.2.Tarafsız Olma	9
1.1.3.3.Yaptırım Gücüne Sahip Olma	9
1.1.3.4.Kapsamlı Olma.....	10
1.1.3.5.Devletin Ekonomi Politikasına Uygun Olma.....	11
1.1.3.6.Eğitici Olma	11
1.1.4.Vergi Denetiminin Nedenleri.....	11
1.1.4.1.Mali Nedenler.....	12
1.1.4.2. Sosyal Nedenler.....	12
1.1.4.3. Ekonomik Nedenler	13
1.1.4.4. Hukuki Nedenler.....	13

1.1.5.Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	14
1.1.6.Vergi Denetim Türleri	15
1.1.6.1.Şekli ve Maddi Denetim	15
1.1.6.2.Aralıksız ve Örneklem Yoluyla Denetim.....	15
1.1.6.3.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim	16
1.1.6.4.Doğrudan ve Dolaylı Denetim	16
1.1.7.Türkiye'de Vergi Denetimi Yapan Kurumlar	17
1.1.7.1.Hesap Uzmanları Kurulu(HUK).....	18
1.1.7.2.Maliye Teftiş Kurulu(MTK)	18
1.1.7.3.Gelirler Kontrolörleri.....	19
1.1.7.4.Vergi Denetmenleri	20
1.1.7.5.Vergi Dairesi Müdürleri ve Defterdarlar	21
1.1.7.6.Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Denetimindeki Yeri ve Önemi.....	22
1.2.VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ.....	28
1.2.1. Yoklama.....	28
1.2.2. Vergi İncelemesi	31
1.2.2.1.Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı	33
1.2.2.2.Vergi İncelemesine Tabi Olanlar.....	33
1.2.2.3.Vergi İncelemesinde Kullanılan Başlıca Teknikler.....	34
1.2.2.3.1. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak.....	35
1.2.2.3.2.Randıman İncelemesi Yapmak.....	35
1.2.2.3.3.Karşıt İnceleme Yapmak.....	36
1.2.2.3.4.İşletmenin Mali Tablolarını Analiz Etmek.....	37
1.2.2.3.4.1.Mali Tablo Analiz Teknikleri	37
1.2.2.3.4.2.Vergi İncelemesinde Mali Tablo Analiz Tekniklerinden Yararlanma.....	39
1.2.3.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	41
1.2.3.1.Günlük Hasılatı Tespit Etmek	41
1.2.3.2.Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımını Denetlemek	42
1.2.3.3.Defter, Levha ve Belge Kontrolü Yapmak	43
1.2.3.3.1.Defter Kontrolü Yapmak.....	43

1.2.3.3.2.Levha Kontrolü Yapmak.....	43
1.2.3.3.3.Belge Kontrolü Yapmak.....	44
1.2.3.4.Yol Denetimleri Yapmak.....	50
1.2.4.Aramalı İnceleme	51
1.3.VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	53
1.3.1.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Psikolojik Etkisi	53
1.3.2.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Mali Etkisi.....	54
1.3.3.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Sosyal Etkisi.....	55
1.3.4.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Hukuki Etkisi	56
1.4.VERGİ KAÇIRMA EYLEMLERİNDE SIKLIKLA BAŞVURULAN YÖNTEMLER	57
1.4.1.Muhasebe Hataları.....	57
1.4.2.Muhasebe Hileleri	58
1.4.2.1.Kasti Hatalar.....	59
1.4.2.2.Kayıt Dışı İşlemler.....	59
1.4.2.3.Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	60
1.4.2.4.Uydurma Hesaplar	60
1.4.2.5.Belge Sahtekarlığı.....	61
1.4.2.6.Bilançonun Maskelenmesi	61
1.4.2.7.Satış Yolsuzlukları.....	62
1.4.2.8.Alış Yolsuzlukları	63
1.4.2.9.İşletme Giderlerini Yükseltme, Olağan Dışı Gelirleri Azaltma ya da Kayda Almama.....	63
1.4.2.10.Özel Giderleri İşletmeye Aktarma.....	65
1.4.2.11.Değerleme Hileleri.....	66

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI

2.1. ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİ, YÖNETİMİ VE BAZI GELİŞMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI	68
2.1.1.Elektronik Vergi Sistemi ve Yönetimi	68

2.1.2.ABD Elektronik Vergi Sistemi Uygulamaları	69
2.1.3.Avrupa Birliği E-Fatura Uygulaması	72
2.1.4.İngiltere’de Elektronik Vergi Sistemi	73
2.1.5.Kanada’da Elektronik Vergi Sistemi.....	74
2.1.6. Finlandiya’de Elektronik Vergi Sistemi	76
2.1.7. Almanya’da Elektronik Vergi Sistemi	77
2.1.8. İtalya’da Elektronik Vergi Sistemi.....	79
2.1.9.Diğer Ülke Uygulamaları.....	80
2.2.ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİNİN ALTYAPISI	81
2.2.1.Elektronik İmza (E-İmza)	83
2.2.2.Elektronik Belge.....	84
2.2.3.Elektronik Defter ve Kayıt.....	85
2.2.4.Elektronik Fatura(E-Fatura).....	87
2.2.4.1.Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik Fatura Performans Hedefi	89
2.2.5.Elektronik Tebligat	90
2.2.6.Elektronik Tahsilat	91
2.2.6.1.Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik Banka Dekontu(E-dekont) Projesi ile Banka Tahsilatları Performans Hedefi.....	93
2.2.7.Elektronik Haciz(E-Haciz)	93
2.3.İNTERNET VERGİ DAİRESİ-TÜRKİYE VERGİ DAİRESİ	95
2.3.1.Elektronik Beyanname ve Bildirimler.....	97
2.3.1.1.Ba ve Bs Formları	102
2.3.2.BTRANS(Bilgi Transferi) Uygulaması.....	103
2.3.3.Dilekçematik	103
2.4 VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI..	104
2.4.1.Vergi Denetiminde Elektronik Araçların Kullanıldığı Alanlar.....	105
2.4.1.1.Vergi İncelemesinde Elektronik Araçlardan Yararlanma.....	106
2.4.1.2.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Elektronik Araçlardan Yararlanma	108
2.4.1.3.Aramalı İncelemede Elektronik Araçlardan Yararlanma	109
2.4.2.Elektronik Vergi Denetimi Uygulamaları	109
2.4.2.1.Para ve Varlık Hareketlerinin Elektronik Gözetim ve Takibi.....	109

2.4.2.2.POS Cihazı Hasılatıyla Mükellef Beyanlarının Karşılaştırılması	112
2.4.2.3.Ba ve Bs Formları Yardımıyla Çapraz Kontrol Uygulaması	113
2.4.2.4.KDV’de E-Denetim	113
2.4.3.Elektronik Vergi Denetiminin Psikolojik ve Hukuki Etkisi	116
2.4.3.1.Psikolojik Etki	116
2.4.3.2.Hukuki Etki	117

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİNİN VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİNİ AZALTMADAKİ ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ, ÖRNEKLEMİ VE PROSEDÜRÜ ..	120
3.1.1.Araştırmanın Amacı	120
3.1.2. Araştırmanın Yöntemi	120
3.1.3.Örneklem	121
3.1.3.1.Araştırma Örneklemine Demografik Özellikleri	122
3.1.4.Prosedür	128
3.1.5.Araştırmanın Sınırlılıkları.....	128
3.2.ANKET.....	129
3.3. BULGULAR VE YORUMLAR.....	130
3.3.1.Sıklık Analizleri	130
3.3.2.Soruların Gruplanarak İncelenmesi.....	141
3.3.3.Tek Yönlü Varyans Analizleri	142
3.3.4. Sonuç	144
SONUÇ VE ÖNERİLER	146
EKLER.....	150
KAYNAKÇA	155
DİZİN	169

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1:	Vergi İncelemelerinin Denetim Elemanları Arasında Dağılımı.....27
Tablo 1.2:	Vergi İncelemeleri 2008 Yılı Sonuçlarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı.....40
Tablo 1.3:	Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları.....51
Tablo 1.4:	İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi.....64
Tablo 2.1:	E-defter projesi ile ilgili İdare Performans Hedef Tablosu.....86
Tablo 2.2:	E-Fatura ile ilgili İdare Performans Hedef Tablosu.....90
Tablo 2.3:	E-banka Dekontu Projesi ile Banka Tahsilatları İdare Performans Hedef Tablosu.....93
Tablo 2.4:	İdarenin Elektronik Denetim Performans Hedefi Tablosu.....115
Tablo 3.1:	Anketin 1.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....131
Tablo 3.2:	Anketin 2.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....131
Tablo 3.3:	Anketin 3.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....132
Tablo 3.4:	Anketin 4.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....133
Tablo 3.5:	Anketin 5.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....134
Tablo 3.6:	Anketin 6.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....134
Tablo 3.7:	Anketin 7.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....135
Tablo 3.8:	Anketin 8.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....136
Tablo 3.9:	Anketin 9.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....136
Tablo 3.10:	Anketin 10.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....137
Tablo 3.11:	Anketin 11.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....138
Tablo 3.12:	Anketin 12.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....139
Tablo 3.13:	Anketin 13.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....140
Tablo 3.14:	Anketin 14.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu.....134
Tablo 3.15:	Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Önlemedeki Rolüne Yönelik Tutum Soruları Tablosu.....141

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: Türkiye’de Mevcut Vergi Denetimi Şeması.....	8
Şekil 1.2: Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı.....	17
Şekil 1.3: İş Akış Şeması ile Vergi İnceleme Süreci.....	32
Şekil 1.4: İş Akış Şeması ile Aramalı İnceleme.....	53

GRAFİKLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Grafik 3.1: Anket Katılımcılarının Sektörel Dağılımı.....	123
Grafik 3.2: Anket Katılımcılarının Cinsiyet Dağılımı.....	124
Grafik 3.3: Anket Katılımcılarının Yaş Dağılımı.....	124
Grafik 3.4: Anket Katılımcılarının Medeni Durum Dağılımı.....	125
Grafik 3.5: Anket Katılımcılarının Mezuniyet Durum Dağılımı.....	125
Grafik 3.6: Anket Katılımcılarının Gelir Düzeyi Dağılımı.....	126
Grafik 3.7: Anket Katılımcılarının Gazete Okuma Sıklık Dağılımı.....	127
Grafik 3.8: Anket Katılımcılarının İnternet Kullanma Sıklık Dağılımı.....	127

KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.U.H.K	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ATM	Otomatik Vezne Makineleri
BDP	Beyanname Düzenleme Programı
BKM	Bankalar Arası Kart Merkezi
BTRANS	Bilgi Trasfer Sistemi
CRA	The Canada Revenue Agency(Kanada Gelir Ajansı)
DNS	Domain Name Server
E-	Elektronik
EBTİS	Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
EFT	Elektronik Fon Transferi
EFTPOS	Satış Noktasından Elektronik Fon Transferi
EMKT	Elektronik Menkul Kıymet Transfer Sistemi
ETA	Elektronik Tax Administration(Elektronik Vergi Yönetimi)
ETAAC	The Electronic Tax Administration Advisory Committee (Elektronik Vergi Yönetimi Danışma Kurulu)
E-VDO	Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayri Menkul Sermaye
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	HM Revenue & Customs(İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
IBAN	International Bank Account Number(Uluslararası Banka Hesap Numarası)
ID	Identification(Kimlik)
IRS	Internal Revenue Sevice(Amerikan Gelir İdaresi)
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri

KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MASAK	Maliye Bakanlığı bünyesindeki Mali Suçları Araştırma Kurulu
MERNİS	Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi
MOTOP	Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
MTK	Maliye Teftiş Kurulu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
POS	Point Of Sale(Satış Noktası)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TAKBİS	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
UEKAE	Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
VAT	Value Added Tax(KDV)
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VERİA	Veri Ambarı
VOB	Vadeli İşlem Borsası
VUK	Vergi Usul Kanunu

TEZ METNİ

GİRİŞ

Türkiye’de vergilendirme sistemi temelde, beyan esasına dayanmaktadır. Vergi, devletin giderlerinin karşılanması ve toplumun refahı açısından ne kadar gerekli ve haklı gerekçelere sahip ise, mükellef açısından, mali gücünü zayıflattığı için bir o kadar daha az beyan edilmek istenen yasal bir yükümlülüktür. Bu nedenle mükellef beyanlarının doğru ve güvenilir bir şekilde gerçeği yansıtmaması için mutlaka denetlenmesi gerekmektedir.

Vergi denetimi, vergisini dürüstçe ödeyen mükellefler için ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü denetimin yetersiz ya da etkin yapılmadığı bir vergilendirme ortamında dürüst mükellefler haksız rekabete uğrayacaklar, bu haksız rekabet sonucunda pazar payları küçülecek, daralan pazar payları sonucu azalan karlılıkları nedeniyle daha az beyanda bulunacak ya da tamamen piyasadan çekileceklerdir. Bu durumun önlenmesi için etkin bir vergi denetimi, mükellefler arasında tam rekabet koşulları açısından kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin büyük bir bölümü, 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yerine Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasıyla, vergi dairelerinin otomasyon projesi (VEDOP) çerçevesinde, elektronik ortama taşınmıştır. Bu çerçevede mükellefler beyanname ve bildirimlerini internet ortamında hizmet veren “İnternet Vergi Dairesi”nden vermeye başlamışlar, söz konusu bu beyan ve bildirimlerden elde edilen bilgiler merkezi veri tabanlarında toplanmaya devam etmektedir.

Vergilendirmeye ilgili işlemlerin elektronik ortamda yapıldığı bir sistemde vergi denetiminde elektronik araçların kullanılması kaçınılmaz bir durum olarak ortaya çıkmıştır. Böylelikle vergi denetim birimleri klasik vergi denetimlerinin yanında elektronik vergi denetimleri de yapmaya başlamışlardır.

Elektronik denetimlerde elde edilen elektronik kanıtların(e-belge, e-ekstre, kredi kartı slipti, e-beyanname, e-fatura gibi) hukuk sisteminde delil olarak kullanılabilmesi tartışma konusu yapılabilir. Bunun için en önemli hukuki dayanak 30.11.1980 tarih ve 2365 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklik neticesinde “Delil Serbestisi” ve “Bazı Karinelerin Hukuksal Sonuç Doğurması” uygulamasına geçilmesidir. Böylelikle, vergi denetim birimlerine, “yemin” ve “vergiyi

doğuran olayla açık ilişkisi olmayan tarafların şahitliği” hariç olmak üzere, vergiyi doğuran olayı her türlü delil ile kanıtlama imkanı getirilerek geniş bir hareket serbestisi ve takdir olanağı sağlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2009:20).

Vergilendirme sürecindeki son değişikliklerin dikkate alınarak hazırlanan bu çalışmada öncelikle vergi denetimi ile ilgili literatür araştırması yapılmış bu kapsamda, vergi denetiminin özellik ve ilkeleri, yöntemleri, nedenleri, fonksiyonları ve türleri olan yoklama, vergi incelemesi, yaygın ve yoğun vergi denetimi ve elektronik vergi denetimi hakkında incelemeler yapıldıktan sonra Türkiye’de vergi denetimi yapan kurumlarla ilgili kısa araştırmalar yapılmış, ardından da vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkilerine yönelik incelemelerle bu bölüm sona erdirilmiştir.

Araştırmanın ikinci bölümünde elektronik vergi sistemi incelenmiş ve bu elektronik vergi sistemi aracılığı ile gerçekleşen vergilendirme işlemlerine karşı yapılan elektronik vergi denetiminde hangi tür araçların kullanılabileceği araştırılmıştır. Bu bölümde ayrıca, bazı gelişmiş ülke elektronik vergi sistemi uygulamalarına da yer verilmiştir.

Elektronik vergi denetiminde, vergi dairesi uygulamaları olarak “Para ve Varlık Hareketlerinin Elektronik Gözetim ve Takibi”, “POS Cihazı Hasılatıyla Mükellef Beyanlarının Karşılaştırılması, Ba ve Bs Formları Yardımıyla Çapraz Kontrol Uygulaması” ve “KDV’de E-Denetim” başlıkları altında yapılan araştırmalardan sonra, elektronik vergi denetimin etkileri ile araştırmanın 2.Bölümü sona erdirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Pamukkale Vergi Dairesi mükelleflerinin elektronik vergi denetimine karşı tutumları bir anket çalışmasıyla ölçülmeye çalışılmış ve bu araştırmanın neticesinde elde edilen bulgular ve bu bulgulara ilişkin yorumlar, yine bu son bölümde yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ, VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER VE VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEF ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK LİTERATÜR İNCELEMESİ

1.1. VERGİ DENETİMİ VE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.1.Vergi Denetimi

Latince bir kelime olan denetim; ‘onaylayan’, ‘işiten’ anlamına gelmektedir. Ancak günümüzde bu anlamlarından ziyade terimsel manada karşımıza çıkmaktadır ve en geniş anlamıyla beyanların ve ortaya çıkan sonuçların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılması anlamına gelir.

Beyanların ve sonuçların neye göre doğru olduğunu araştırabilmek için önceden bazı kıstasların ve kuralların belirlenmesi gerekir. Bu kıstaslar kanun, tüzük, yönetmelik, karar, yönerge, kural, bilimsel norm vb olabileceği gibi işletmelerin geleceğe dönük yaptıkları planlamalar da olabilir. Şu halde denetimin daha geniş bir tanımını yapmak gerekirse; ‘bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar(kanun, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki ve eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan araştırmadır.’(Altuğ, 1995: 2-3).

Denetim bazen beyan ve sonuçların gözden geçirilmesinin yanında bir faaliyet sürecini; başında, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra gözden geçirmek, kurallara uygunluğunu araştırmaktır.

Denetimi bir süreç olarak tanımlamak gerekirse; denetim, bir denetçinin belirli bir faaliyetin önceden belirlenmiş norm ve kurallara uygun olup olmadığını ortaya koyan bilgi ve kanıtları toplama ve bu bilgi ve kanıtlarla ilgili değerlendirme ve görüşlerini bir rapor halinde ilgili taraflara sunma sürecidir. Bu süreç dinamik bir süreçtir.

Vergi denetimi ise bir kamu denetimidir. “Vergi denetiminde kamunun denetim elemanları tarafından(hesap uzmanı, gelir kontrolörü, vergi denetmeni gibi) işletme hesaplarının, finansal tablolar, uygunluk ve performans kriterleri açısından denetlenmesi söz konusudur.”(Özdemir, 2003: 54-55).

Bu tanım, vergi denetiminin bir dış denetim olması yönünü ele alarak yapılan bir tanımdır. Oysa vergi denetimi dış ve iç denetimi bir bütün olarak kapsamaktadır. Dış denetim vergi mükelleflerinin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını(vergi

incelemesi) araştırırken, iç denetim ise vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatıyla denetime tabi tutulmasıdır(Organ, 2008:14).

Kısaca vergi denetimi, vergi yükümlüleri ile vergi yönetiminin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin araştırılmasıdır.

1.1.2.Türkiye’de Vergi Denetiminin Gelişimi

Türkiye’de vergi denetiminin gelişim sürecini, Cumhuriyet öncesi ve sonrası diye iki dönemde incelemek mümkündür.

Osmanlı Devleti döneminde vergi sistemi şer’i hukuk kurallarına göre şekillenmiştir. Padişah tarafından konulan bir verginin şer’i kanunlara uygunluk denetimini kadılar yerine getirmiştir. Osmanlı devletinin kuruluşundan 19. yüzyılın başlarına kadar geçen sürede ayrıca bir vergi denetim örgütü oluşturulmamıştır. 19. yüzyılın sonlarına doğru 25 Temmuz 1879 tarihli ‘‘İdare-Seniye’’ye dayanılarak çıkarılan ‘‘Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi’’ ile ‘‘Heyet-i Teftişiye-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu)’’ kurulmuştur.(Sarılı, 2003:103) Bu kurul, ilk yıllarında sadece Osmanlı Ordusunun harcamalarını denetlemekle görevli iken; zamanla bu göreve devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme görevi eklenmiştir.

Cumhuriyet sonrasına gelince, yeni Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk ve en önemli vergi reformu, 1926 yılında aşar vergisini kaldırarak yerine kazanç vergisi uygulamasını başlatmasıdır. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununa göre mükellefler beyana tabi olanlar ve götürü usulde vergilendirilenler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Ayrıca kanunda yükümlüler tarafından verilecek beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmıştır. Bu amaçla vergi beyannamelerinin incelenmesi ile görevli olmak üzere Tahakkuk Teftiş Memurluğu adı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir. Maliye Müfettişleri bir kenara bırakılacak olursa Türkiye’de vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanları bunlardır.

Daha sonraları yeni ihdas edilen ya da değiştirilen kadro ve unvanlarla vergi denetimi geliştirilmiştir. Bu amaçla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içerisinde yer alan ve ‘‘Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi’’ ve ‘‘Varidat Umum Müdürlüğü’’ kadroları içinde bulunan ‘‘Müfettiş’’, ‘‘Pul Tahakkuk Müfettişi’’ gibi unvanları taşıyan

denetim elemanları çalıştırılmış; 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun’da yapılan değişiklikle, bu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu ihdas edilmiştir. 03.08.1944 tarih ve 4644 sayılı kanunla yeni kurulan Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü kadrosuna dahil “Varidat Kontrolör Muavinliği” kadrosu ihdas edilmiştir(Sarılı, 2003: 104).

1946 yılında 4910 sayılı kanunla 4286 sayılı kanunda yapılan değişiklikle “Gelirler Genel Müdürlüğü” kurulmuş ve bu müdürlüğe bağlı “Gelirler Kontrolörü”, “Gelirler Kontrolör Yardımcısı” ve “Tahsilat Kontrolörü” kadroları ihdas edilmiştir. 1950 yılında yapılan bir kanuni düzenleme ile Gelirler Kontrolörü ve Tahsilat Kontrolörü kadroları “**Gelirler Kontrolörü**” kadrosunda birleştirilmiştir.

Ayrıca devlet sözleşmeli olarak da vergi denetim elemanları istihdam etmiştir. Cumhuriyet döneminde yapılan vergi reformları ile kaldırılan Aşar vergisinin yerine getirilen beyana dayalı kazanç vergisinin denetiminde devletin kadrolu vergi denetim elemanları yetersiz kalmış ve devlet bu vergi denetim ihtiyacını piyasada faaliyet gösteren muhasebecilerden karşılamıştır. Vergi denetimi yapan bu muhasebeciler, sözleşmeli olarak çalıştırılmış ve ücretleri bütçenin (E) tertibinden ödenmiştir. “Hesap Mütchassası” diye bilinen bu kişiler iki gruba ayrılmaktaydı:

1-Kazanç Vergisi Hesap Mütchassısıları

2-Muamele Vergisi Hesap Mütchassısıları

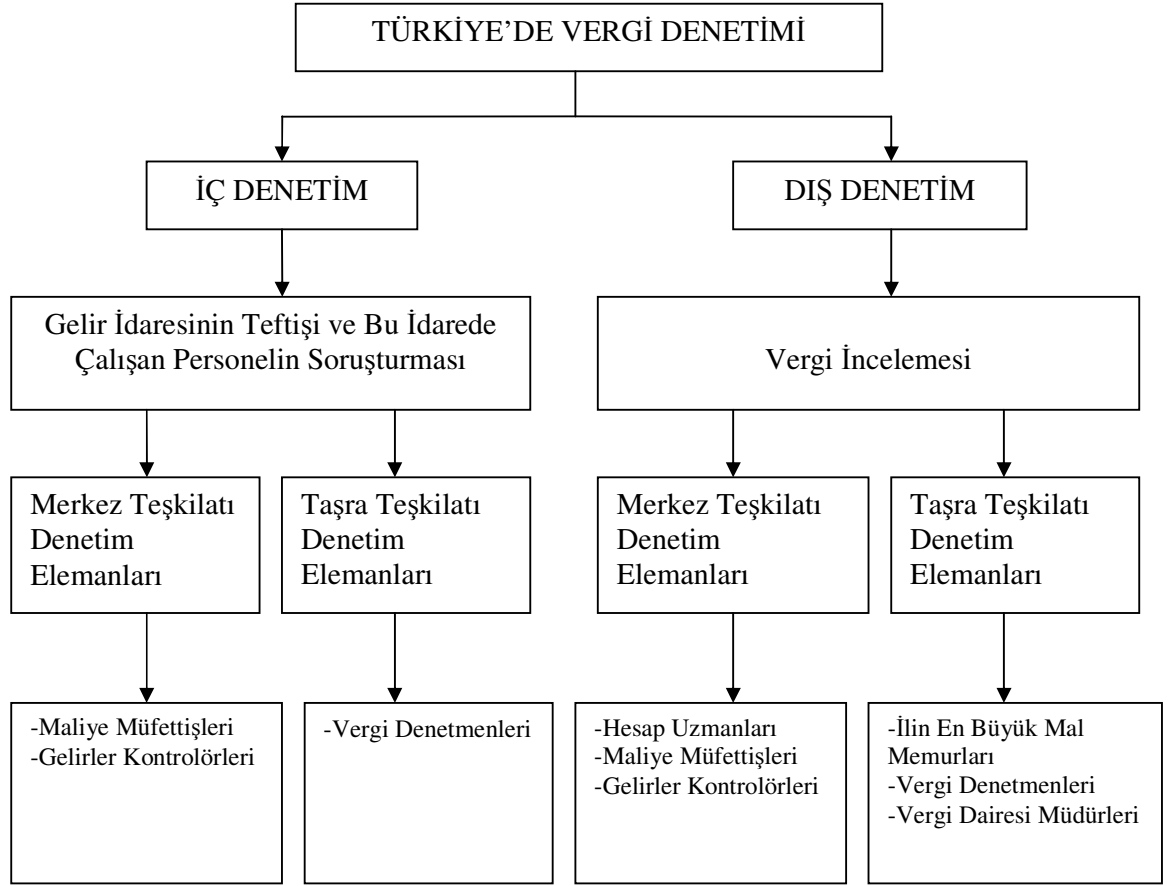
Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu görevliler çalışmalarını çağdaş vergi inceleme yöntemlerinden uzak ve daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yürütmüşlerdir. (HUK, 2009).

1940 yılında Kazanç vergisi kanununda yapılan bir değişiklikle, başlangıçta ücretli çalıştırılan Hesap Mütchassısıları, kadroya alınmışlar fakat mahalli karakterli olma özellikleri devam etmiştir. Bu durum beş yıl sürmüş ve 28.03.1945 tarih ve 4709 Sayılı Kanun ile “**Hesap Uzmanları Kurulu(HUK)**” kurulmuştur. Bu kanun ile “Kazanç Vergisi Hesap Mütchassısı” ve “Muamele Vergisi Hesap Mütchassısı” kadrosunda bulunan denetim elemanları Hesap Uzmanı kadrosuna aktarılmıştır.

Vergi denetim örgütünde en son 05.05.2005 tarih ve 5345 Sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” ile yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan bu yeni düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Bu düzenlemeyle vergi denetiminin çok başlılığı giderilememiş, vergi denetimi dört koldan idare edilmeye devam etmiştir bu dört başlı vergi denetiminin birincisi geniş yetkilerle donatılmış ve doğrudan Maliye bakanına bağlı çalışan “Maliye Müfettişleri”; ikincisi sadece vergi konusunda denetim yapan ve yine bakanlığa bağlı çalışan “Hesap Uzmanları Kurulu”; üçüncüsü Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı çalışan ve Başkanlığın merkezi teşkilatında görevli “Gelirler Kontrolörleri” ve dördüncüsü yine Başkanlığın taşra teşkilatında çalışan ve daha küçük çaplı denetimlerle uğraşan “Vergi Denetmenleri”dir. Ayrıca Vergi Dairesi Müdürlerinin ve İlin en büyük mal memurunun (Defterdar) da vergi inceleme yetkileri bulunmaktadır.

Türkiye’de denetim birimleri çeşitlilik göstermekte ve mevcut yapısı aşağıdaki şekilde görüldüğü gibidir:

Şekil 1.1: Türkiye’de Mevcut Vergi Denetimi Şeması



Kaynak: Alpaslan, 2003:127

1.1.3.Vergi Denetiminin Özellik ve İlkeleri

Vergi denetiminin özellikleriyle ilkeleri birbirlerine yakın kavramlar olduğu için tek başlık altında toplamak mümkündür. Vergi denetimi yapısı gereği bazı özelliklere haizdir, amacına ulaşabilmesi bakımından da bazı ilkelerinin olması gerekmektedir.

Vergi denetimi genel olarak hukuka uygun, tarafsız, yaptırım gücüne sahip, kapsamlı, devletin ekonomi politikasına uygun ve eğitici olmalıdır(Can, 1981:67).

1.1.3.1.Hukuka Uygunluk

Vergi denetimi özünde hukuki bir nitelik taşır. Çünkü dayanağını başta anayasa olmak üzere kanun ve yönetmeliklerden almaktadır. Verginin hangi alanlardan, ne ölçülerle alınacağı vergi kanunlarıyla belirlenmektedir. Dolayısıyla vergi denetiminde vergisel işlemlerin öncelikle kanunlara uygunluğuna bakılır.

Vergi denetiminin hukuka uygunluğu hukuk devleti olma çabasının bir gereğidir. Devlet, kanunlardan kaynaklanan vergi alacağını vatandaşından alırken, vergiyi doğuran olayla ilgili verginin tarh edilmesinden tahsilatına kadar geçen her aşamada işlemlerini hukuka uygun yapmak zorundadır. Aksi takdirde vatandaşın devletine olan güveni sarsılır(Esen, 1994b:5).

1.1.3.2.Tarafsız Olma

Vergi denetiminin tarafsız olma özelliği, dayanağını başta Anayasanın 10. Maddesinden ve 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun “Tarafsızlık ve Devlete Bağlılık” başlığını taşıyan 7. maddesinden almaktadır. Buna göre vergi denetimi tarafsız yapılmak zorundadır. Aksi takdirde taraflı olarak yapılacak denetimin sadece formaliteden ibaret olacağı, vergi denetiminin asli fonksiyonlarını yerine getiremeyeceği, yapılan tarhiyatın vergi mahkemelerinden geri döneceği ve bu nedenle de daha çok güvensizlik ve ihtilaf meydana getireceği aşîkardır.

Vergi denetim elemanlarının yapmış oldukları incelemelerde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu bağlamda inceleme sonucu mükellefe ek bir tarhiyat yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir.(Arpacı, 2009). Anlaşılabileceği üzere denetim elemanları, idare ve mükellefe eşit mesafede durmalı, amaç sadece devlete ek gelir sağlama olmamalı, mükellefin de hakları gözetilmeli, varsa mükellef aleyhine yanlış tahakkuk, denetim raporlarında bunun iadesi dile getirilmelidir.

1.1.3.3.Yaptırım Gücüne Sahip Olma

Vergi denetiminin kanunlardan kaynaklanan bir yaptırım gücü bulunmaktadır. Yapılan denetimlerde olması gerekenden az beyan edilen ve ödenmeyen vergiler

cezasıyla birlikte tahsil edilmektedir. Vergi tarhiyatı içeren vergi inceleme raporları, vergi idaresi tarafından hiçbir şarta bağlı olmaksızın işleme konmakta, mükellef ya borcunu ödeme yolunu seçmekte yada uzlaşma veya dava açma yoluna gitmektedir. Kesinleşen vergilerin tahsilatı ağır yaptırımlar içeren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun(AATUHK) hükümleri uyarınca tahsil edilmektedir (Mıdık, 1995:19).

1.1.3.4.Kapsamlı Olma

Vergi denetiminin hem incelenen materyal(defter, kayıt, e-kayıt, e-beyanname, Ba ve Bs formları gibi) bakımından hem de vergilendirme dönemi bakımından kapsamı çok geniş olmalıdır. Çünkü vergi denetimi hesap denetiminin¹ ötesinde hesapların(kayıtların) dayanağını teşkil eden olayların gerçek olup olmadıklarını da araştıran çok kapsamlı bir inceleme faaliyetidir.

Yürütülen vergi denetiminde yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri ile ülkenin hukuki ve mali mevzuatına uygunluk da aranmaktadır. Ayrıca vergi denetimi, sadece ticari karın, mali kara dönüşümünü sağlayan sınırlı bir mali hukuk revizyonu değil, özel hukukun tüm hükümleri ile kamu hukukunun parasal hükümlerinin uygulandığı bir hukuki denetimdir(Tekin ve Çelikkaya, 2009: 51-52).

Vergi inceleme raporlarının sadece tarhiyatla ilgili içerikler sunması nedeniyle, vergi denetiminin dar kapsamlı olduğu, hatta hesap denetiminden daha dar kapsamlı olduğu gibi yanlış bir kanı mevcuttur. Oysa vergi denetimi bir işletmenin faaliyet sonucunu etkileyen (cari hesaplar da dahil) bütün hesaplarını incelemekte fakat sadece tarhiyata konu işlemleri rapora dahil etmektedir(Mıdık, 1995:22).

¹ Hukuki ve mali mevzuat göz önüne alınarak genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde işletmelerin mali tablolarının incelenmesi ve rapora bağlanması işlemine “hesap denetimi” denir. Daha fazla bilgi için **bkz.** Metin ÖZŞAHİN, (1986), İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 57.

1.1.3.5.Devletin Ekonomi Politikasına Uygun Olma

Devletin ekonomi politikalarının başarısı, ekonomi politika araçlarının etkin ve uyumlu bir biçimde kullanılmasına bağlıdır. Vergi denetimi, ekonomi politikasının etkin bir aracıdır. Bu araç iyi kullanılırsa ekonomi politikasının başarısına önemli katkılar sağlayacağı aşikardır.

Mesela, yeni kaynaklar meydana getirmek suretiyle ekonomide arz ve talep arasında denge kurmaya yönelik bir ekonomi politikasında, fiili kontrole yönelik aramalar önemli rol oynamaktadır. Böylelikle o güne kadar vergi dışı kalmış işlemlerin vergilendirilmesi, dolayısıyla yeni kaynaklara yatırım olanaklarının genişletilmesi mümkün olmaktadır. (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 55).

1.1.3.6.Eğitici Olma

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi de eğitici olmasıdır. Vergi denetimiyle görevli kişi, mükellefe danışmanlık yapmalı, panel ve konferanslarla mükellefleri aydınlatmalı, vergi idaresi ile mükellefler arasında verimli bir diyalogun kurulmasına katkı sağlamalıdır. Denetime tabi tutulan mükelleflerin vergi bilgi ve bilincinde artma olduğu gözlenmiş ve vergiye gönüllü uyumları artmıştır(Tekin ve Çelikkaya, 2009: 56).

1.1.4.Vergi Denetiminin Nedenleri

Vergi denetiminin devlet bütçesine gelir sağlama, ekonomik istikrarın sağlanması, toplumda herkesin ekonomik gücüne göre vergi alınması ve vergi kanunlarının tam uygulanması gibi nedenleri vardır. Bu nedenleri belli başlıklar altında toplamak gerekirse vergi denetiminin nedenlerini mali, sosyal, ekonomik ve hukuki nedenler olarak saymak mümkündür(Can, 1981:67).

1.1.4.1.Mali Nedenler

Devletin devlet olmaktan kaynaklanan birçok görevleri vardır. Bu görevlerini yerine getirebilmesi için bazı giderlerinin olması kaçınılmazdır. Devlet bu giderleri karşılayabilmek amacıyla bir takım gelirlere ihtiyaç duymaktadır.

Devlet gelire olan ihtiyacını; yeni vergiler koyarak, vergi oranlarını arttırarak ya da oranları değiştirmeden vergiyi tabana yayarak karşılayabileceği gibi vergi denetimi aracılığı ile vergi kaçakçılığına karşı mücadele edip vergi kaybını en aza indirerek de giderebilir. Vergi denetimi aracılığı ile vergi kaçakçılığını en aza indirebilen bir devlet, bütçesine ek kaynak sağlamış olacaktır. Yapılan etkili vergi denetimleriyle vergi kaçırdığı ve dolayısıyla devleti vergi kaybına uğrattığı tespit edilen mükelleflerden, kaçırmaya çalıştığı vergi, cezası ile birlikte alınacağından, tahsil edilen vergi ve cezası kadar devlet ek gelir elde etmiş olacaktır (Aydın, 2006:60). Bunun yanında vergi denetimleri mükelleflerin potansiyel vergi kaçırma eğilimlerini de azaltacak vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır.

Öyleyse şunu rahatlıkla söyleyebiliriz: Vergi denetiminin mali nedeni devletin bütçesine ek kaynak sağlamaktır. Vergi toplamada yetersiz kalan devletlerin güçlü bütçeleri olamaz.

1.1.4.2. Sosyal Nedenler

Serbest piyasa ekonomisinde her kişinin gelir düzeyi aynı olmamaktadır. Vergilendirmenin gelir dağılımına önemli etkilerinin bulunduğu düşünülürse, gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gerekir. Etkin bir vergi denetimi yapılmazsa çok kazananlar ve belli bir nüfuza sahip olanlar az vergi ödeyecek ya da hiç ödemeyecek, az kazananlar ya da belli bir nüfuza sahip olmayanlar daha çok vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Haksız rekabet nedeniyle de gittikçe toplumdaki gelir adaletsizliği derinleşecektir (Şin, 2005:84).

Bu nedenle, vergi denetimi, sosyal gelir adaletini sağlamada çok önemli bir rol üstlenmektedir.

1.1.4.3. Ekonomik Nedenler

Verginin mali nedenlerinin yanında ekonomik bir takım nedenleri de vardır. Ülke ekonomisinin kalkınabilmesi için devletin kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmesi ve ekonominin sürdürülebilir bir kalkınma içinde olmasının sağlanması gerekir.

Aksi takdirde vergi kaçakçılığı nedeniyle devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin harcamaları karşılamaya yetmemesi ve bu yüzden devletin borç almak ya da emisyonu başvurmak zorunda kalması ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyecektir. (İyibil ve Arıca, 1985: 4)

Bu durumda arzulanan ekonomik amaçlara ulaşabilmek için vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir (Özbilgin, 1998: 19-20).

Çünkü vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanmasıyla kayıt dışı ekonomi küçülecek, buna mukabil kayıt altındaki ekonominin büyümesiyle de devletin vergi gelirleri artacaktır. Devletin vergi gelirlerinin artması, mali disiplinin sağlanması, enflasyonist etkilerin azalması ve ekonominin istikrara kavuşmasına katkı sağlayacaktır.

Nitekim kayıt dışına çıkarılmış(gizlenmiş) gelirler çoğunlukla yastık altına gitmediği, mutlaka bankalarda, döviz büfelerinde veya borsada değerlendirildiği için ya da gayrimenkul ve lüks araç alımında kullanıldığı için, bu tür gelirlerin tespiti ve vergilendirilmesi ancak etkin bir şekilde kullanılabilen elektronik vergi denetimleri sayesinde mümkün olabilecektir (Esen, 1996: 9).

1.1.4.4. Hukuki Nedenler

Devlet, egemenlik hakkına dayanarak koyduğu kuralları bütün vatandaşlarına eşit olarak uygulamak ve koyduğu kurallara uyulup uyulmadığını denetlemek zorundadır. Bu çerçevede vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak da devletin saygınlığı ve gücünü göstermesi bakımından son derece önemlidir.

Zira vergi denetimini sadece bir vergi toplama gayreti olarak algılamak yanlıştır. Vergi denetimi vergi toplamının yanında Devletin egemenliğini de gösteren önemli bir unsurdur(Esen, 1994b: 5).

Vergi kanunlarının tam olarak uygulanamaması demek, kanunların kapsamı dışında kalanların, bu durumdan kazançlı çıkması anlamına gelir. Bu nedenle vergi denetiminin bir diğer amacı vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Devlet, vergi denetimi yoluyla, vergi kanunlarının herkese eşit ve tam uygulanmasını sağlamak ve kanunlarla emredilen yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin etmek zorundadır (Organ, 2008:42).

1.1.5.Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin, vergiyi doğuran olay ve mükellefiyetle ilgili işlemlerde, mevzuata uygunluk olup olmadığını araştırmak, mevzuata aykırı işlemler bulunursa düzeltmek, mevzuata aykırı gerçekleşen bir takım işlemleri önleyici tedbirler almak, mükellefleri aydınlatmak ve eğitmek, onlarda vergi bilinç ve ahlakını yerleştirmek gibi bir takım fonksiyonları vardır.

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu olma fonksiyonu, yükümlülerin işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak defter, belge, elektronik kayıt, beyan ve bildirimlerde yapılan hata ve hileleri tespit etmeye yöneliktir. Vergi kayıplarının önlenmesi ancak bu hata ve hilelerin düzeltilmesiyle mümkün olabilmektedir. Yapılan bu hata ve hilelerin bir daha tekrarlanmaması için vergi denetiminin hata ve hilelerin kaynaklarına inmesi, önleyici bir takım tedbirleri alması gerekmektedir.

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından birisi de eğiticiliktir. Vergi denetimiyle görevli kişi, mükellefe danışmanlık yapmalı, panel ve konferanslarla mükellefleri aydınlatmalı, vergi idaresi ile mükellefler arasında verimli bir diyalogun kurulmasına katkı sağlamalıdır.

Denetim sırasında denetim elemanlarının sadece hazine yararını gözeten, mükellefe güvenmeyen, matrah farkı arayan ve ceza uygulama anlayışı peşinde koşan bir anlayış yerine, mükelleflerle görüş alışverişinde bulunan, uyaran, aydınlatan ve doğru yöne yönlendiren bir anlayış sergilemeleri, mükelleflerin vergi idaresine güven duymasını sağlamakta ve işlemlerinde daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket etmelerini özendirmektedir. (Gerçek, 2002: 40).

1.1.6.Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türleri, yapılan vergi denetimlerinin belli kıstaslar dikkate alınarak ayrıma tabi tutulmalarıyla ortaya çıkar. Denetçi denetleme yaparken, denetimin amacına göre, bu denetim türlerinden birini ya da bir kaçını kullanabilir(Özer, 1997:303).

Belli başlı denetim türleri şunlardır: Şekli ve maddi denetim, aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim, ileriye ve geriye doğru denetim, doğrudan ve dolaylı denetim ve karşılaştırma yapmak suretiyle denetimdir.

1.1.6.1.Şekli ve Maddi Denetim

Şekli denetim, bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim türüdür (Özer, 1997:307). Şekli denetim bu haliyle bir uygunluk denetimidir. Şekli denetimin amacı; işlemlerin belgelere dayalı olduğunu, muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kayıt edildiği, mali tablo kalemlerine yansıyan tutarların, tutar aktarımlarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun var olduğunu araştırmaktır(Güredin, 2000:99).

Maddi denetim, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgelere dayalı ve değerlendirme ölçülerine uygun olarak kayıt edildiğinin araştırılmasıdır (Sürmeli, 1995:71).

Şekli ve maddi denetimi birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Şekli denetim dönem içinde yapılırken, maddi denetin daha çok dönem sonlarında gerçekleştirilir.

1.1.6.2.Aralıksız ve Örnekleme Yoluyla Denetim

Aralıksız denetimde, belli bir vergi yönünden, belirli bir hesap döneminde yapılan bütün işlem ve bu işlemlere ilişkin bütün kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Daha çok küçük denetim alanlarında uygulanan bir yöntemdir.

Vergi denetiminde, konu ve birim bakımından artış yaşanmasıyla, örnekleme yoluyla denetim yöntemine başvurulur. Örnekleme yöntemi, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla uygulanan bir denetim yöntemi olarak, muhasebe, belge ve kayıtların tümü değil, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının denetimden geçirilmesidir (Özer, 1997:305). Ancak günümüzde vergilendirme işlemlerinin elektronik ortama taşınmasıyla, elektronik araçlar kullanılarak yapılan denetimlerde örnekleme yoluyla denetim yapmaya gerek kalmamış, denetim konusu bütün birimleri denetimden geçirme imkanı doğmuştur.

1.1.6.3.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim, belgelerden defter kayıtlarına, oradan da finansal tablolara; geriye doğru denetim ise finansal tablolardan başlayıp defter kayıtlarına, oradan da belgelere doğru bir sıra izlenerek yürütülen bir denetim yöntemidir (Özer, 1997:305).

Denetçiler, seçtikleri bir kıymet hareketini hem ileriye doğru hem de geriye doğru kayıtlarını takip ederek denetimlerini yürütebilirler.

1.1.6.4.Doğrudan ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ele alınarak incelendiği bir yöntem iken; dolaylı denetim ise, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapılarak, bunlar arasında uygunluk olup olmadığının araştırılması, muhasebe işlemlerinin tek tek incelenmesi yerine, faaliyet sonuçlarına topluca bakılmasıdır. Amaç aralarında ekonomik ilişki bulunan çeşitli tutarları karşılaştırarak denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bilgi vermektir. Böylelikle, denetçi detaylarda boğulmadan hesaplar arasındaki ilişkileri yakalamış olur (Güredin, 2000:102).

1.1.7. Türkiye'de Vergi Denetimi Yapan Kurumlar

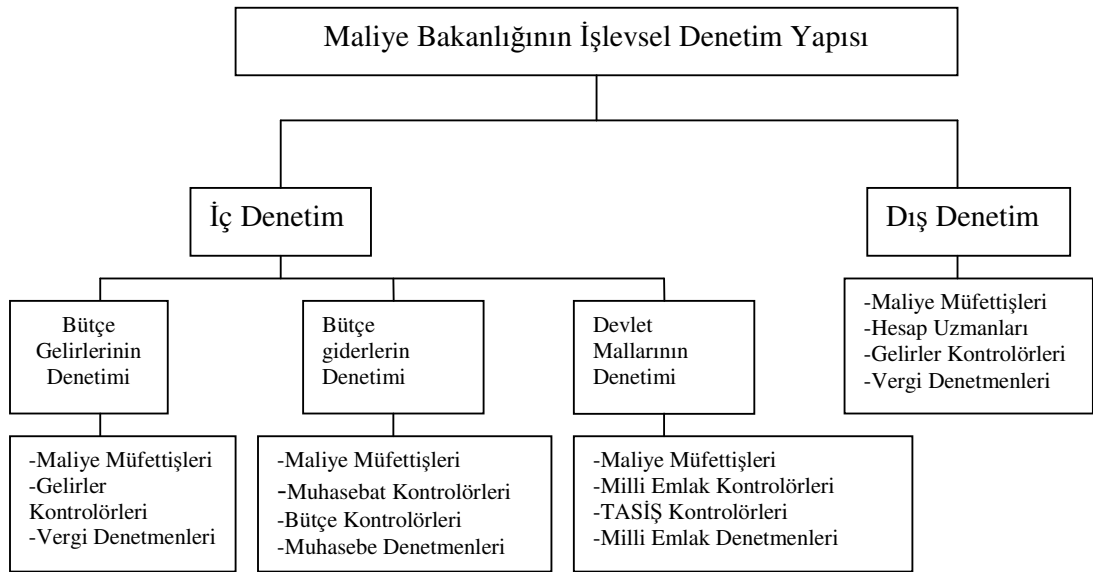
Türkiye’de vergi denetim yönetiminde merkeziyetçilik hakim olup en üst yönetim birimi Maliye Bakanlığıdır. Bakanlık vergi denetim görevini “merkez” ve “taşra” teşkilatları vasıtasıyla yürütmektedir.

Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu kuruluşları “Hesap Uzmanları Kurulu”, “Maliye Teftiş Kurulu” ve “Gelir İdaresi Başkanlığı”dır. Gelir İdaresi Başkanlığının denetim örgütü merkezde “gelirler kontrolörleri”, taşrada ise “vergi denetmenleri”dir.

Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma ile görevli iken hesap uzmanları sadece vergi incelemesi yapmakla görevlidir.

Maliye Bakanlığının denetim birimlerinin organizasyon yapısı, denetim birimlerinin yerine getirdiği fonksiyonlar göz önünde bulundurularak, aşağıdaki Şekil 1.2.’de gösterilmiştir.

Şekil 1.2: Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: Tekin ve Çelikkaya, 2009:217

1.1.7.1.Hesap Uzmanları Kurulu(HUK)

Vergi denetimi konusunda en uzmanlaşmış ve önemli kurumdur ve maliye bakanına bağlı danışma ve denetim birimi olarak büyük işletmeler nezdinde dış denetim(vergi incelmesi) yapmaktadır. Türkiye’de vergi sisteminin geliştirilmesi ve vergi politikalarının belirlenmesinde önemli katkıları olmuştur.(Tekin ve Çelikkaya, 2009:217).

HUK mensupları tarafından gerçekleştirilen kamusal denetimin kapsamı 4709 sayılı Kuruluş Kanunu ile Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK’da belirlenmiştir. Buna göre hesap uzmanlarının başlıca görevleri şunlardır (Organ, 2008:102-103).

1-Gelir Kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak gerçek kişi ve kurumlar nezdinde vergi incelemesi yapmak,

2-Diğer mali mevzuat gereğince her türlü dış denetim işlerini yapmak ve sonuçlarını takip etmek,

3-Vergi politikasının oluşumu ile ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistem ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamadaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi hususunda araştırmalar yapmak ve önerilerde bulunmak, vergi reform çalışmalarına katılmak,

4-Ekonomik ve mali yaşamdaki gelişmelere uygun olarak Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Dış Ticaret ve Teşvik Mevzuatı gibi mevzuatın gerekli kıldığı özel ihtisas ve deneyim gerektiren alanlarda inceleme ve araştırmalar yapmak,

5-Maliye bakanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

1.1.7.2.Maliye Teftiş Kurulu(MTK)

MTK, her ne kadar idari açıdan Maliye Bakanlığı’na bağlı olsa da yerine getirdiği görevler ve bünyesinde barındırdığı yetkiler göz önüne alındığında maliye müfettişi değil de devlet müfettişi gibi istihdam edilmektedir. Bu yönü göz önüne alındığında Maliye Bakanlığının en üst düzey denetim organıdır (Organ, 2008:106-107).

Maliye müfettişlerinin görev ve yetkileri, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK, 543 Sayılı KHK ile değişik 20. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre Maliye müfettişlerinin görevleri şu şekildedir:

1-Genel, katma ve özel b t celi dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

2-İmtiyazlı şirketler ile sermayesinde (1) numaralı bentte yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve maliye bakanının izni ile teftiş etmek,

3-Dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

4-Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların maliye bakanına ve maliye müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.

Vergi inceleme yetkisi de bulunan(VUK, m.135) maliye müfettişlerinin Maliye Bakanlığının bütün birimlerini teftiş ve soruşturma yetkileri ile diğer görevleri gereği, vergi incelemesi öncelikli görevleri olmaktan uzaklaşmıştır. Bunu G B'in yayınladığı vergi denetim kurumlarının yaptığı vergi inceleme sonuçlarından anlamak mümkündür.

1.1.7.3.Gelirler Kontrolörleri

Günümüzde, gelirler kontrolörleri, 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı çatısı altında örgütlenmiştir.

Türkiye genelinde vergi incelemesi yapma, gelir idaresinin tüm teşkilatının işlemlerini ve memurlarını teftiş etme yetkisi bulunan gelirler kontrolörleri merkezi bir denetim birimidir (Acar, 2002:205).

İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde Gelirler Kontrolörlerinin görev ve yetkilerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Organ, 2008:113).

1-Gelir İdaresi başkanlığının merkez ve taşra teşkilatının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek,

2-Vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanması mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek,

3-Maliye memurları hakkında soruşturma yapmak,

4-Teftiş ve soruşturma ile ilgili, mahrem de olsa, her türlü defter, belge ve yazıları incelemek,

5-Harçlar Kanunu gereği yurt içinde ve dışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,

6-Vergi incelemesi yapmak,

7-Kara para aklama suçunun araştırma ve incelemesini yapmak,

8-Kanunlar, özel anlaşmalar ve sair mevzuatla yürütülmesi Gelir İdaresi Başkanlığına verilen işlerin kapsamına giren konularda, inceleme ve araştırmalar yapmak, uygulanan kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik, karar, genel tebliğ ve muktezalar hakkında görüş ve önerilerde bulunmak.

9-Gerekli görülen eğitim görevleri ile mali ve ekonomik konularda etüt ve araştırma yapmak.

10-Bakanlık makamı ve Gelir İdaresi Başkanlığınca istenen diğer görevler ile kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerde verilen başkaca görevleri yerine getirmek.

1.1.7.4.Vergi Denetmenleri

Türkiye’de vergi denetiminin büyük bir çoğunluğu vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının taşradaki en önemli vergi inceleme elemanları olan vergi denetmenleri, 1936 yılından 1998 yılına kadar Defterdara bağlı olarak çalışmışlar, daha etkin vergi denetimi yapabilmek amacıyla, 1998 yılında yeni kurulun bölge müdürlüklerine bağlı olarak örgütlenmiş, 5345 sayılı

Kanunla², illerde örgütlenmesi tamamlanan vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışmaya devam etmektedirler (Organ, 2008:116-117).

Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi(dış denetim), teftiş ve soruşturma(iç denetim) yapma görev ve yetkileri bulunmaktadır. Vergi denetmenleri vergi incelemesi yapma yetkisini 213 sayılı VUK'un 135. Maddesinden, teftiş ve soruşturma yetkilerini ise yürürlükteki Vergi Denetmenlerinin Görev Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelikten almaktadır.

Mükellef bazında gerçekleştirilen vergi inceleme çalışmalarının yanında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemesi, sektörel incelemeler, ihbar incelemeleri, fiili envanter çalışmaları, gayrimenkul sermaye iradı çalışmaları, ve gönüllü uyum çalışmaları gibi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik çalışmaların önemli bir bölümü vergi denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009:234).

1.1.7.5.Vergi Dairesi Müdürleri ve Defterdarlar

2005 yılında çıkarılan 5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, Defterdarlık bünyesinde bulunan vergi daireleri ve vergi inceleme birimleri, illerde oluşturulan “vergi dairesi başkanlıkları”na devredilmiştir. Yapılan bu yeni düzenlemeyle, Vergi Dairesi Başkanlıklarının kurulduğu yerlerde vergi inceleme yetkisi, Vergi Dairesi Başkanlıklarına; henüz Vergi Dairesi Başkanlıklarının kurulmadığı yerlerde Defterdarların vergi inceleme yetkisi devam etmektedir.

Mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden vergi dairesi müdürlükleridir (Esen, 1998:8). Vergi dairesi müdürlüklerinin idari amiri olan

² 07.09.2005 ve 25929 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelik”, Madde:31:

“Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve Vergi Dairesi Başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak ve zamanında yapmakla görevlidirler.

Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları; ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmekten dolayı bağlı oldukları Grup Müdürüne karşı sorumludurlar.”

“vergi dairesi müdürleri”, vergi inceleme yetkilerini Vergi Usul Kanununun 135. maddesinden almaktadır.³

1.1.7.6.Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Denetimindeki Yeri ve Önemi

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, kanuni zorunluluklar ve uygulamadaki belirsizlikler mükellefleri mali müşavirlerin yardımına sevk etmektedir. ABD’de mükelleflerin %50’si beyannamelerinin hazırlanmasında vergi danışmanlarından yararlanmaktadır. Vergi idaresine ve vergi yasalarına karşı güven eksikliği olan, yeterli bilgi ve zamanı olmayan ya da tek başına bir hatanın riskine katlanmak noktasında isteksiz olan mükellefler genellikle bir profesyonel vergi danışmanının yardımına ihtiyaç duymaktadır. Bunda vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin anlaşılması güç ve detaylı bilgi gerektirmesinin, bir hata yada gecikmenin sonuçlarının ve şüphe ve tedirginliklerin de etkisi vardır (Blumenthal ve Slemrod, 1992:185).

Vergi denetimine yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu bağımsız denetimlerin büyük katkısı olmaktadır. Zira 3568 Sayılı Kanunun gerekçesinde, “bu müessese(Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi), Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla getirilmiştir” denilerek Yeminli Mali Müşavirlik(YMM) müessesesinin vergi denetimine yardımcı olunmak amacıyla kurulduğu açıkça ifade edilmiştir.

VUK’un mükerrer 227. maddesi ile YMM müessesesine vergi idaresi yararına bir “ön denetim” ve “uygunluk denetimi” yapma sorumluluğu yüklenmiş, bu sayede denetim elemanlarının beyanname ve eklerini incelerken daha az zaman harcama imkanı sağlanmıştır. Öyle ki günümüzde YMM’lerin vergi denetimi görevleri asıl işlev olan muhasebe denetimi görevlerinin önüne geçmiş bulunmaktadır (Yılmaz, 2004:12).

Yeminli mali müşavirler, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerinin her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü

³ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nin 23.maddesi şöyle demektedir: “Vergi inceleme işi, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları, Vergi Dairesi Müdürleri, Müdürler; vergi davalarının ilgili mercilerde takip ve savunmasına yönelik işlemler ise görevlendirilen Hazine Avukatları tarafından yürütülür.”

ilgililerin yararına sunan uzman kişilerdir(Aydın, 1995:94-99). Ancak serbest muhasebeciler gibi defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ya da bu bürolara ortak olamazlar. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapmakta olduğu muhasebe denetimi ve danışmanlık görevlerinin yanında denetim ve tasdik yetkileri de bulunmaktadır.⁴

18 Nolu SM, SMMM, YMM'lik Genel Tebliğinde, YMM(Yeminli Mali Müşavir)lerin vergi denetim görevi şu şekilde dile getirilmiştir:

“Yeminli Mali Müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye ilişkin bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyebileceklerdir. Yeminli Mali Müşavirler tasdik edilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükelleflerle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik raporunda belirtilecektir.”

YMM'ler, muhasebe ve mali mevzuat konularında mükellefe müşavirlik hizmeti verebilecekleri gibi, onların vergi tarhına esas teşkil eden mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat, cari muhasebe standartları ve denetim normları⁵ yönünden tasdik etmek görev ve yetkilerine de sahiptirler (YMMO, 1995:3).

Bu yetki ile Bakanlık, vergi inceleme yetkisini, yeminli mali müşavirlere belirli sınırlamalar ve koşullarla vergi inceleme yetkisi vermiştir. YMM'ler tasdik kapsamına giren işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için tasdik kapsamındaki mükellefe mal satan alt firmalar nezdinde karşıt inceleme yapmak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda, herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inmek

⁴ **Bkz.** 3568 Sayılı Kanun m.2/B2 ve 21.2.1990 tarih ve 20440 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği m.32.

⁵ Türkiye’de muhasebe standartlarını oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na verilmiştir. Denetim normları ise, 22 Ocak 2003 tarihinde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir (Sevim vd, 2006:60).

zorundadırlar.⁶ Nitekim vergi idaresi, YMM'lerce incelenen mali tablo ve beyannameler incelenmiş belge kabul edilir. Ayrıca İhracat işlemlerindeki KDV iadesinde, YMM'lerce düzenlenmiş KDV iade raporuna istinaden mükellefe KDV iade ödemeleri yapılmaktadır.

YMM'ler, tasdik konusu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla; tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığını, bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediğini, mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığını ve varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığını araştırırken kullandığı belli başlı kanıt toplama teknikleri, sayım ve envanter incelemesi⁷, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama⁸, karşılaştırma ve puantaj⁹ ile analitik incelemedir(Tekin ve Çelikkaya, 2009:63).

YMM'lerce tasdiki yapılacak konu ve belgeler Tasdik Yönetmeliğinde şöyle sıralanmıştır:

- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimleri ile KDV beyannameleri ve ekleri,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca verilen muhtasar, münferit ve özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri,
- KDV iade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye Bakanlığınca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgeler,
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,

⁶ Bkz. 06.12.2000 tarih ve 24252 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 27 nolu SM, SMMM, YMM Genel Tebliği.

⁷ İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen gelgelerle doğrulanması ve fiili ve kaydi envanterinin yapılması.

⁸ İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili 3.şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinden araştırılarak doğrulanması.

⁹ Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun araştırılması.

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki,
- 6183 Sayılı Kanun uyarınca borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları “Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları” tasdiki.
- 6183 Sayılı Kanun uyarınca verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler,
- Yatırım indirimi, döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası, yeniden değerlendirme, stok değerlemesi, eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası, dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması, diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler, tasdik kapsamına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Yeminli mali müşavirler vergi denetimine büyük katkılar sağlayan kontrol ve tasdik görevini yerine getirirken, kanun koyucu, kendilerine bazı yetkiler vermiştir. Verilen bu yetkiler genel olmamakla birlikte, yapılan tasdik sözleşmesiyle ilgili alanlarda derinlemesine yetkililerdir.

VUK’un 256. maddesine göre yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. YMM’lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Kamu idare ve müesseseleri de tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere YMM’lere isteyeceği bilgileri vermek zorundadırlar (YMM Tasdik Yönetmeliği, m.12).

Yeminli Mali müşavirler, 3568 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu ve bu iki Kanuna dayanarak çıkarılan yönetmelik ve yayımlanan tebliğlerle bazı sorumluluklar üstlenmişlerdir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki YMM'lerin sorumlulukları, VUK'ta düzenlenen "vergi sorumluluğundan" farklıdır ve vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ile ilgili değil belge, kayıt, nizam, ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bir sorumluluktur (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 66).

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler (3568 Sayılı Kanun, m.12).

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumludurlar. Bu öyle bir sorumluluktur ki; yapılan tasdikin gerçeği yansıtmayıp vergi ziyaına sebebiyet vermesi halinde, yapılan tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, vergi ziyayı ve buna bağlı kesilecek cezalardan müştereken ve müteselsilen¹⁰ sorumludurlar.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesine göre, Maliye Bakanlığı,

-vergi beyannamelerinin yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

-vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu gibi hükümlerden yararlanılmasını Bakanlıkça belirtilen şartlara uygun olarak düzenlendiğini gösterir YMM tasdik raporuna bağlamaya,

-ve bu uygulamaya ilişkin esas ve usulleri belirlemeye yetkilidir.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavir tarafından yapılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir (Tekin ve Çelikkaya, 2009:69).

¹⁰ Müteselsil sorumlulukta her borçlu borcun tamamından sorumludur. Yani alacaklı edimin kısmen veya tamamının ifasını herhangi bir boğludan isteyebilir.

YMM'ler kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve işin bitiminde iade etmek zorundadırlar. Şu kadar ki işin bitiminden itibaren bir ay içinde sahiplerince geri alınmayan defter ve belgeler, bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilir(YMM Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik, m.27).

YMM'lerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının yanında, günün gelişen koşullarını sürekli izleyerek kendini yenilemek, yayınlanan denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı ilkeleri ve diğer mesleki yayınları yakından izleyip mesleki yeterliliğini korumak gibi sorumlulukları da bulunmaktadır (Sevim vd, 2006:48).

Vergi incelemelerinin denetim birimleri arasındaki dağılımı, aşağıdaki Tablo 1.1.'te özet olarak yer almaktadır.

Tablo 1.1:Vergi İncelemelerinin Denetim Elemanları Arasında Dağılımı

Unvanı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarh Edilen Vergi
Maliye Müfettişleri ¹¹	214	1.989.392.091	158.452.669	12.763.771
Hesap Uzmanları	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	1.181.730.547
Gelirler Kontrolörleri	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165	1.725.714.339
Vergi Denetmenleri	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736	1.693.601.820
Vergi Dairesi Müdürleri	40.162	2.249.210.344	821.694.129	78.558.005
Toplam	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	4.692.368.482

Kaynak: GİB, 2009c:73

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı gibi, 2008 yılında incelemeye alınan 113.073 mükellefin verdikleri beyanlarda vergi matrahlarının olması gerekenden 211.092.889.340,00.- TL eksik olduğu tespit edilmiş ve eksik beyanda bulunan mükelleflere toplam 4.692.368.482,00.-TL vergi tarh edilmiştir.

İnceleme sayısı ve incelenen matrah bakımından en çok incelemeyi Vergi Denetmenleri gerçekleştirirken, Gelirler Kontrolörleri en çok matrah farkını bulup

¹¹ Teftiş Kurulu Başkanlığı'nca 2008 yılında yürütülen teftiş faaliyeti sonucu tarhedilen 486.976.797 YTL tutarındaki vergi ve ceza hariç.

bulunan matrah farkından en çok vergi tarhını gerçekleştiren denetim birimi olmuştur. Bu iki denetim grubunun da Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı çalıştığı göz önünde bulundurulması gereken bir durumdur.

Yeminli Mali Müşavirler vergi inceleme yapma yetkisi olmayıp vergi denetim görevinde dolaylı olarak yer aldıkları için yukarıdaki tabloda yer almamaktadır.

1.2.VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergilemede, işlemlerin vergi mevzuatına uygun yapılıp yapılmadığını araştırmak amacıyla vergi idaresine verilmiş hukuki imkanlar bulunmaktadır. Bu imkanlar, vergi denetim yöntemlerini oluşturmaktadır. Vergi denetiminde başvuru yolları olarak Vergi Usul Kanunu'nda, yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerinden bahsedilmiştir.

1.2.1. Yoklama

Yoklamanın kelime anlamı, “muayene, kontrol, sınav” gibi anlamlara gelmektedir. Genel olarak yoklama, bir topluluğu oluşturan birimlerin belli zaman ve yerde bulunup bulunmadığını anlamak için yapılan sayma işlemidir (Söyler, 1987: 32). Vergi Hukuku açısından yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıt ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir. (VUK m.127).

Bu kapsamda yoklama yaygın şekilde bilinenin aksine işe başlama, işi bırakma, iş değişikliği hususlarını tespit etmekle sınırlı değildir. Yoklama sırasında vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye yönelik her türlü araştırma yapılabilmekte ve bu amaçla her türlü delil değerlendirmeye alınmaktadır. Bu nedenle yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı hedeflemektedir (Şin, 2005: 90-91). Mesela, kaçak işçi çalıştıran, ruhsatsız otopark işleten, belediye haline girmeden meyve sebze satan, vergi dairesine kaydını yaptırmadan işyeri açan, işportacı, iş takipçisi gibi kayıt dışı gelir elde eden kimselerin tespiti ve kayıt altına alınması yoklama sayesinde mümkündür.

Yoklamaya kimlerin yetkili olduğu VUK'nun 128. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından

yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklamaya yetkilidir. Burada şunu belirtmek gerekir ki vergi incelemesine sahip olanlar, yoklama yapmaya yetkili olduğu halde, yoklamaya yetkili olanlar(Yoklama memurları ve gelir uzmanları) vergi inceleme yetkisine sahip değildirler. Uygulamada vergi dairesi müdürleri rutin işlerinin yoğunluğu, vergi inceleme elemanlarının ise bilgi ve uzmanlaşma gerektiren vergi incelemesiyle meşgul olmaları nedeniyle, yoklama görevi “yoklama memurları” ve “yoklamayla ilgili özel görevlendirilenler” tarafından yerine getirilmektedir.

VUK’un yoklamayla ilgili hükümleri bugünkü halini alıncaya kadar bir takım süreçlerden geçmiştir. 1981 yılından itibaren yoklamayla yetkili olanlar yaygın ve yoğun vergi denetimi de yapmaya başlamışlardır. Bu nedenle yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetiminin görev yöntemleri birbirlerine çok yakındır. Ancak yoklamanın yaygın ve yoğun vergi denetiminden en önemli farkı, mükellefiyetle ilgili hükümlerin tespit edilmesine yönelik olmasıdır. Oysa yaygın ve yoğun vergi denetimi mükelleflerin vergi kanunlarını uyumunu denetlemektedir.(Organ, 2008: 123).

Bütün bunlardan sonra, yoklamaya yetkili memurların yerine getirdiği görevleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

1-Kanuni süresinde beyanname vermeyerek tarhiyata imkan tanımayan mükellefler adına, re’sen veya idarece vergi tarh edebilmek, ya da re’sen terk verebilmek amacıyla yoklama yoluyla bilgiler elde etmek.

2-VUK uyarınca yapılan bildirimlerin(işe başlama, işi bırakma, değişiklik gibi) doğruluğunun mahallinde tespit edilmesi.

3-Mükellefin vergilendirme usulleri şartlarından (basit ya da gerçek usul) hangilerini taşıdıklarını yerinde inceleyerek tespit etmek.

4-Yanında işgören çalışanların, çalıştırdıkları kişilerin muhtasar beyannamede eksiksiz gösterip göstermediklerinin işyerinde tespit edilmesi.

5-İlan broşürü, tabela ve reklam panolarından vergisi ödenmeyenleri tespit etmek.

6-Ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların, bu cihazları, işyerlerinde bulundurup usulüne uygun kullandığını ve günlük hasılatı tespit etmek.

7-Günlük kayıt yapmak zorunda olan iş yerlerinde, Maliye Bakanlığınca tasdikli defterlerin bulunduğunu, usulüne uygun kayıt yapıldığını, vergi kanunlarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne uygun düzenlendiğini, faturasız mal bulunmadığını, levha asma mecburiyetine uyulduğunu, kanuni defter ve belgelerin dışında başkaca defter tutulmadığını ve belge düzenlenmediğini belirleyip tespit etmek. Aksi durumlar söz konusu olursa gerekli işlemleri yapmak.

8-Nakil vasıtalarını durdurarak, taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesini kontrol etmek, resmi belgelerdeki yazılı miktarlar ile gerçek miktarları karşılaştırmak. Menfi durum tespit edilirse belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, malları bekletmek ve muhafaza altına almak.

Yoklama sonucunda tespit edilen durumlar “Yoklama Fişi¹²”ne kaydedilir. Bir tutanak mahiyetinde düzenlenen bu belge iki nüsha halinde düzenlenir ve yoklamayla ilgili kişi ile yoklama eleman(lar)ınca imzalanır. Belgenin bir nüshası ilgili kişiye verilir, diğeri ise vergi dairesine gönderilir. İlgili kişi yoklama tutanağını imzalamaktan imtina ederse bu keyfiyet yoklama fişine yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Sadece yoklama elemanının imzasını taşıyan ya da 3. kişilere imzalatılan yoklama fişlerinin hiçbir hukuki değeri yoktur.

VUK’un 131. Maddesine göre “yoklama fişi mükellef ya da yetkili adamına imza ettirilir...” ifadesindeki “yetkili adam” deyimi yoklama yapılanın “umumi vekili”, “muhasebecisi”, “daimi personeli”(işçi, garson, müstahdem gibi) ve bunlara benzer kişileri ifade etmektedir (Özbalcı, 2006: 432). Danıştay, “eşi ve oğlu” tarafından imzalanan tutanağın muteber olduğuna ve polis memuruna imzalatılan yoklama tutanağının geçerli olabilmesi için polis memurunun olaya şahit olması gerektiğine hükmetmiştir¹³. Yoklama idarece yapılan bir işlem olması nedeniyle, bir usulsüzlük tespit edilmesi halinde usulsüzlük cezası kesilir. Mesela yoklama neticesinde kayıt dışı bırakılmış bir hasılat tespit edilirse, bu durum, hesap döneminde olduğu için vergi ziyayı

¹² Yoklama fişi kesin ve bağlayıcı ve hukuki sonuçlar doğuran bir belgedir. Bu belgeler, vergi dairelerinde ve mahkemelerde delil olarak kullanılmaktadır. Daha fazla bilgi için **bkz.** TAKAZ, Hilmi, Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları, Makale No:68, Mayıs, 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930568.htm, (19.04.2009)

¹³ Yoklama tutanaklarının imzalatılmasıyla ilgili Danıştay kararları için **bkz.**, Danıştay 3..Dairesi, 02.04.1985 tarih ve E.1984/4567, K.1985/115 sayılı karar; 23.11.1997 tarih ve E.19922383, K.1993/3336 sayılı karar; Danıştay 7.Dairesi, 24.11.1982 tarih, E.1982/1707, K.1985/115 sayılı karar. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

cezası değil, usulsüzlük cezası kesilir. Ancak yoklama neticesinde vergi incelmeye karar verilebilir. (Esen, 1987:8).

1.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetim türlerinin en önemli ve kapsamlısı vergi incelemesidir. Öyle ki sosyal ve psikolojik yönleri de olan vergi incelemesi, çoğu zaman vergi denetimiyle eş anlamda kullanılabilmektedir.

Stopaj yoluyla kesilen vergilerin haricinde çoğunlukla beyana dayanan bir vergi sisteminde, mükelleflerin vergiye karşı direncinin de bulunduğu göz önüne alınırsa, beyanların doğruluğunun araştırılması gerekmekte, bu da en çok vergi incelemesiyle gerçekleşmektedir (Aykın, 2000: 38).

Vergi incelemesinin “revizyon” ve “araştırma” olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Revizyon mükellefin ya da vergi sorumlusunun defter, kayıt ve belgelerin bütün safhalarıyla tekrar gözden geçirilmesini ifade ederken, araştırma ise defter, kayıt ve belgelerin dışında kalan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için her türlü delili toplamaktır. Vergi incelemesi, VUK’un 134.Maddesinde “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak tanımlanırken Şeker(1994), şu şekilde tanımlamıştır:

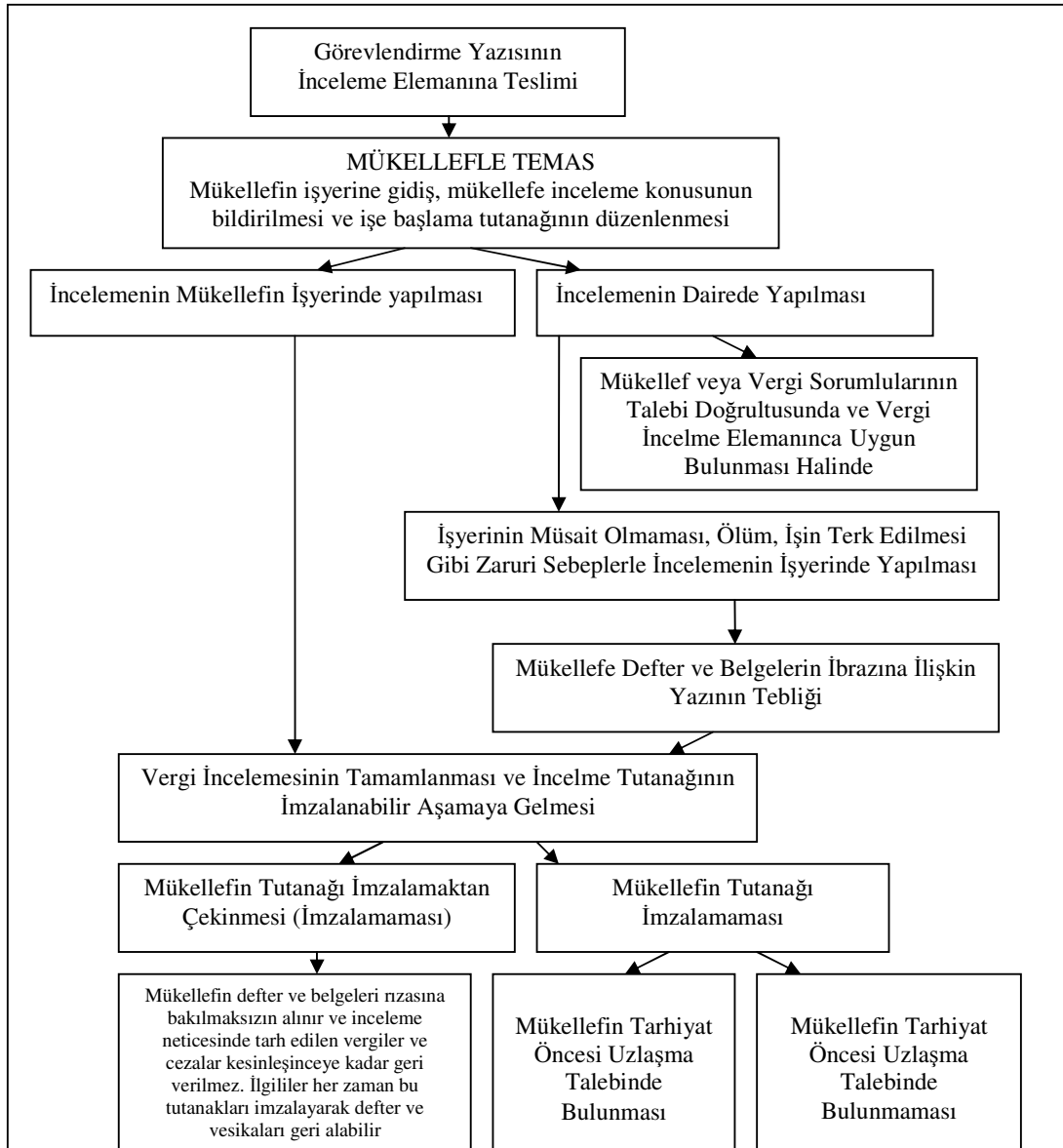
“Vergi incelemesi, vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından karine yürütülürse, defter, belge ve kayıtlara bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanarak yapılan araştırma faaliyetidir.”

Bu tanımda vergi incelemesinin, yalnız, beyan işlemlerinin bittiği cari dönemden sonra ve çoğunlukla 5 yıl olan zaman aşımı süresi geçmeden yapılması gerektiği gerçeği dile getirilmemiştir. Vergi incelemesi beş yıllık kapanmış hesap dönemlerini kapsamaktadır.

Vergi incelemesi için seçilecek mükelleflerin belirlenmesinde elektronik kayıtlar ve araçların kullanılması son derece önemli hale gelmiştir. Şüphesiz klasik

yöntemle bütün mükellefleri vergi incelemesinden geçirmek imkansızdır. Ancak günümüzde, uygulama yazılımları sayesinde, beyannamelerin tamamını taramak mümkündür. Uygulamada öncelikle ihbarlı mükellefler, zarar beyan edenler, cirosuna göre düşük faaliyet karı beyan edenler, geniş çaplı vadeli satış yapanlar incelemeye alınırlar. Bazen de sektörel(doktorlar, kuyumcular, avukatlar, eczacılar gibi) incelemeler yapılabilmektedir. Vergi incelemesi sürecinde takip edilecek yolu, aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.

Şekil 1.3: İş Akış Şeması İle Vergi İnceleme Süreci



Kaynak: GİB, 2007:16

1.2.2.1.Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesinin VUK'taki temel amacı “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak belirlenmiştir. Ancak bunun yanında vergi incelemesinin vergi bilincini artırarak vergiye gönüllü uyumu gerçekleştirmek, doğru bildirimde bulunmaya sevk etmek, vergi kayıp ve kaçacağını; kayıt dışı ekonomiyi; iş dünyasında haksız rekabeti önlemek, vergide adalet ve eşitliği sağlamak gibi amaçları da bulunmaktadır.

Vergi incelemesinin kapsamının ne olacağı vergi kanunları ile belirlenmiştir. Bu konuda VUK'un 1., 2. ve 137. maddeleri hukuki dayanak oluşturmaktadır. Gümrük vergi ve resimleri dışında kalan ve genel bütçeye dahil, il özel idarelerine ve belediyeler ait her türlü vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı diğer gelirler vergi incelmesinin kapsamındadır. VUK'un “İncelemeye Tabi Olanlar” başlığı altında yer alan 137.Maddesinde, “Bu kanuna ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir.” ifadesi yer almaktadır.

1.2.2.2.Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi incelemesinin dayanağı yasalardır. Gelir Vergisi Kanunu(GVK) açısından ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, ve diğer kazanç ve irat sahiplerinin, VUK'un 137. maddesine göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesine tabi oldukları anlaşılmaktadır. Salt menkul sermaye iradı veya gayrimenkul sermaye iradı elde eden gerçek kişiler vergi incelemesine tabi değildir. Bu kişilerle ilgili vergi ziyayı tespit edilmesi halinde vergi dairelerince re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılacaktır (Organ, 2008: 133).

Kimlerin defter ve hesap tutmaya mecbur oldukları ise VUK'un 172.Maddesinde şöyle sıralanmıştır: Ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları ve çiftçiler.

Evrak ve vesikaları kimlerin muhafaza ve ibraz etmek zorunda oldukları VUK'un 227, 232, 234, 235, 256 ve 257. maddelerinden çıkartılabilir. Buna göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defter ve kayıtları; defter tutmak zorunda olmayanlar da aldıkları fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, mustahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordosu gibi evrakları düzenlenme tarihinden itibaren beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar ve ayrıca mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karne ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve bu kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli bilgi ve şifreleri, gerekli hallerde ilgili makam ve memurlar ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

1.2.2.3.Vergi İncelemesinde Kullanılan Başlıca Teknikler

Vergi incelemesi, olması gereken matrahı tespit etmeye yönelik bir araştırma olduğu için, ticari faaliyetteki her aşamadaki işlemin belli tekniklerle incelenmesi gerekmektedir. Bu teknikleri sınırlamak bir hayli zordur (Tekin ve Çelikkaya, 2009:189). Çünkü vergiyi gizlemeye yönelik aldatmaca işlemler kolay fark edilebilecek işlemler olmadığı gibi sürekli bir devinim içindedir. Özellikle bilgisayar ve internet teknolojisindeki hızlı gelişmeler, hem vergi kaçırانların hem de vergi kaçakçılığının peşine düşen inceleme elemanlarının sürekli yeni teknikler kullanmalarını zorunlu hale getirmektedir.

Vergi denetiminde kullanılan teknikler ekonomik yaklaşıma uygun olarak vergi inceleme elemanının kişisel deneyim, bilgi ve beceri gibi faktörlere bağlı olarak çeşitlilik göstermektedir. Bunların başlıcaları, fiili ve kaydi envanter incelemesi yapmak, randıman incelemesi yapmak, karşıt inceleme yapmak, işletmenin mali tablolarını analiz etmek, olarak sıralanabilir (HUD, 2004:392-401).

Söz konusu vergi inceleme teknikleri, aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

1.2.2.3.1. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak

Vergi incelemesinde, fiili ve kaydi envanter incelenmesi yapmak çok sık kullanılan gerçekçi bir inceleme tekniğidir. Fiili envanterde işin esası, kayıtlarda görülen varlıkların işletmede fiziken var olduğunun, ya da fiziki olarak var olan varlıkların fireler düşüldükten sonra işletme stok kayıtlarında aynen var olduğunun araştırılmasıdır.

Kaydi envanter ise, fiili sayım yapmadan envanter defterlerine kayıtlı bilgiler üzerine yapılır. Döküm incelemesi olarak da bilinen bu teknik özellikle faturasız satışların ortaya çıkarılmasında kullanılır. Kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda kaydi envanter incelemesi, elektronik araçlarla kolayca ve etkin bir şekilde yapılabilir.

Kaydi envanterde matematiksel eşitliğin şu şekilde olması gerekir:

$$(D.B.Stok + D.İç \text{ Alışlar} + D.İç \text{ Satışlardan İadeler}) = (D.İç \text{ Satışlar} + D.İç \text{ Alıştan İadeler} + D.İç \text{ Oluşan Fireler} + D.İç \text{ Sonu Stoku})$$

Dönem başı ya da dönem sonu stokların doğru tespit edildiği varsayıldığında eşitliğin sağlanması gerekir, sağlanamıyorsa, ya alışlar ya da satışlar belgesiz yapılmış demektir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 289-290).

Gerçek durumu tespit edebilmek için kaydi envanterden sonra fiili envanterin çıkarılması gerekir ve bu iki envanter sonuçlarının birbirini doğrulaması gerekir. Aksi takdirde farklılığın nedenleri sağlam delillerle ispat edilemezse belgesiz satış yapıldığı sonucuna varılacak ve ödenecek verginin matrahında artış olacaktır.¹⁴

1.2.2.3.2. Randıman İncelemesi Yapmak

Karlarını olduğundan düşük gösterme ihtimali olan işletmelerde, gerçek karlarını ortaya çıkarma yönteminden birisi randıman incelenmesi yapmaktır. Kelime manası olarak “verimlilik” anlamına gelen randıman işletmelerde çıktı etkinliğini vurgulayan bir terimdir. Ölçü olarak kullanıldığında randıman, üretim araçlarının verimliliği anlamına gelir ki; üretim araçlarından elde edilen gerçek miktar ile önceden saptanmış randıman ölçütleri karşılaştırılarak randıman kontrolü gerçekleştirilmiş olur

¹⁴ Konuyla ilgili Danıştay 9.Dairesinin kararı için **bkz.** 29.03.2000 tarih ve E.1999/2673, K.2000/1006 sayılı karar.

(Öğredik, 2006:137). Mesela, bir fabrikada yüklü miktarda elektrik tüketimi olup buna mukabil yeterince üretim görünmüyorsa, üretilen ürünün birim başına elektrik üretimi tespit edilerek, birim başına harcanan elektrik miktarı, toplam elektrik miktarına bölünerek gerçek üretim miktarına ulaşmak mümkün olabilir. Bu durumda gizlenen üretim miktarı kadar ek vergi tarhiyatının yapılması gerekir. (Esen, 1991: 4).

Randıman incelemesinde başlıca iki yöntem uygulanır. İlki, gerçekte üretilen ürün miktarının ne kadar ham maddeden üretilmesi gerektiğini hesaplayarak, kayıtlardaki ham madde miktarı ile karşılaştırma yaparak üretimin verimliliğini ölçmek; ikinci yöntem ise sarf olunan hammadde miktarına fire oranlarının uygulanması sonucunda gerçek üretim randımanı ile kayıtlı üretim randımanının karşılaştırılmasıdır.

Her iki yöntemle de bulunun kaydi üretim randımanı ile gerçek üretim randımanı arasındaki farkın satış hasılatına dahil edilmesi gerekir.¹⁵

1.2.2.3.3.Karşıt İnceleme Yapmak

Vergi incelemesine alınan mükellefle iş ilişkisi içindeki mükelleflerin defter ve kayıtlarına doğru yapılan inceleme, karşıt incelemedir ve amacı her iki işletmenin yapılan işle ilgili kayıtlarının uyum içinde olup olmadığının araştırılmasıdır. Anlaşılacağı üzere karşıt inceleme; defter, belge ve elektronik kayıtlar (Ba ve Bs formları gibi) üzerinde yapılmaktadır. Bu sayede paravan firmalar, sahte faturalar gibi gerçek satış hasılatını gizlemeye yönelik fiiller tespit edilmiş olacaktır.

Karşıt incelemede denetlenen işletme ile karşıt inceleme yapılacak işletme;

-aynı şehirde faaliyet gösteriyorlarsa ya işyerinde ya da daireye getirilerek karşıt inceleme yapılır.

-farklı şehirde faaliyetlerine devam ediyorlarsa, karşıt inceleme yaptırılması o ildeki ilgili otoriteden istenir (HUD, 2004: 158).

¹⁵ Randıman incelemesi sonunda fark bulunması halinde inceleme elemanı tarafından re'sen vergi tarhiyatı yapılıp yapılamayacağı hakkında Danıştay'ın farklı içtihatları vardır. Bu konuda daha fazla değerlendirme için **bkz.** Çelikkaya, Ali, 2006: Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları, **Mali Çözüm Dergisi**, Ankara, ss.80-94)

1.2.2.3.4.İşletmenin Mali Tablolarını Analiz Etmek

Mali tablolar analizi daha çok yöneticiler, sermayedarlar, menkul yatırım şirketleri ve bireysel yatırımcılar tarafından kullanılmaktadır. Ancak 1990'lı yıllarla birlikte vergi incelemelerinde kullanılmaya başlanmıştır.

Akgüç (2006: 1), mali tablo analizini şu şekilde tanımlamıştır: “Bir firmanın mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirebilmek, gelişme yönlerini saptayabilmek ve o firma ile ilgili geleceğe dönük tahminlerde bulunabilmek için mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimlerin incelenmesidir.”

Aşağıda öncelikle mali tablo analiz tekniklerinden kısaca bahsedildikten sonra, vergi incelemelerinde, bu analiz tekniklerinden nasıl yararlanılabileceğinden bahsedilmiştir.

1.2.2.3.4.1.Mali Tablo Analiz Teknikleri

Uygulamada kullanılan geleneksel analiz teknikleri şunlardır:

- Karşılaştırmalı(yatay) Mali Tablolar Analizi
- Dikey(Yüzde) Analizi
- Eğilim Yüzdeleri(Trend) Analizi
- Oran(Rasyo) Analizi

Karşılaştırmalı (yatay) analiz; bir işletmenin iki veya daha fazla döneme ilişkin mali tablolarının karşılaştırması ve tablolarda yer alan kalemlerin zaman içerisinde göstermiş olduğu değişikliklerin gözlenmesinden ibarettir. Bu şekilde önemli değişiklikler gösteren kalemler incelemeye alınır.

Dikey (yüzde) analiz yönteminde ise; mali tablolarda yer alan kalemlerden her birinin hem bağlı olduğu grup içerisindeki yüzdesi hem de mali tablonun bütünü içerisindeki yüzdesi hesaplanır. Bu şekilde bir taraftan işletmeyi kendi içerisinde karşılaştırırken, diğer taraftan rakipler ve sektörle karşılaştırma imkanı sağlayacaktır (Akgüç, 1991: 3-9).

Eğilim yüzdeleri(trend) analizi, normal olan bir yıldaki bilanço ve gelir tablosu kalemleri 100 kabul edilerek, izleyen yıllarda bu kalemlerin nasıl bir değişim gösterdiğinin araştırılmasıdır. Burada baz yılın seçimi son derece önemlidir. Baz yıl yanlış seçilirse, geleceğe yönelik eğilimler yanlış bilgiler verebilir (Sevim, 2005:155).

En yaygın kullanılan analiz tekniği olan oran(rasyo) analizi, mali tablolarda yer alan kalemler arasında matematiksel ilişkiler kurulmasıyla elde edilir. En çok kullanılan oranlar, “likidite oranları”, “finansal oranlar”, “faaliyet oranları” ve “karlılık oranları”dır.¹⁶

Sevim (2005: 2)’in belirttiği gibi mali tablolar analizinin bazı unsurları vardır. Bu unsurlardan ilki, muhasebe bilgilerini içeren, analiz edilecek temel tablolar olan bilanço ve gelir tablosudur. Diğer tablolar bu iki temel tablodan elde edilen ek tablolarıdır. İkincisi, analizi yapacak olan kişidir ki bu kişinin muhasebe bilgi ve becerisi bakımından donanımlı olması gerekir. Üçüncü unsur mali analiz teknikleridir. İşletmenin bilanço ve gelir tablosuna bu analiz teknikleri uygulandıktan sonra işletmenin vergi incelemesine alınıp alınmayacağına karar verilebilir. Dördüncü unsur ise mali tablolar analizinin amaçlarıdır. Her analist kendi amacına göre mali tabloları inceleyecektir. Bireysel yatırımcı işletmenin gelecekte potansiyel kar barındırıp barındırmadığına bakarken, vergi inceleme elemanı belirtilen matrahın gerçeği yansıtıp yansıtmadığına bakacaktır.

Mali tablolar analizinin başarılı olabilmesinin bazı şartları vardır. Bu şartlar olmazsa analizler sonuç vermeyecek beklentileri karşılayamayacaktır. Bu şartlardan en önemlisi analize konu olan mali tablolardaki muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olmasıdır. Bunu sağlamanın yolu, ülke genelinde tek düzen muhasebe sisteminin tam anlamıyla hayata geçirilmiş olması ve bağımsız denetimin kamuya açıklanacak bilgileri her safhada denetlemesidir (Sevim, 2005: 9). Safha denetimlerinin vergi denetim

¹⁶ Cari Oran=Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
 Likidite Oranı=(Dönen Varlıklar-Stoklar-Gelecek Ay.Ait Gid.+Ver.Sip.Av.)/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
 Kaldıraç Oranı=(Toplam Borçlar X 100)/Toplam Varlıklar.
 Alacakların Devir Hızı=Kredili Satışlar/Ticari Alacaklar
 Stok Devir Hızı=Satılan Malın Maliyeti/Ortalama Stok
 Oran analizleri bunlarla sınırlı olmayıp amaçlarına göre daha birçok oranlamalar yapılabilir. Daha fazla bilgi için **bkz.** SEVİM, Şerafettin, (2005), **Mali Tablolar Analizi**, ss.163-184

elemanlarınca da yerine getirilmesi, vergi geliri açısından önem arz etmektedir. Hali hazırda vergi incelemesi faaliyet döneminin sonunda yapılmaktadır.

1.2.2.3.4.2.Vergi İncelemesinde Mali Tablo Analiz Tekniklerinden Yararlanma

İşletmeler, mevzuatta yapılan düzenlemelerle, son yıllarda mali tablolarını, beyannamelerini ve bildirimlerini internet ortamında düzenlemek ve doldurmak zorundadırlar. Merkezi bir veri ambarında toplanan mali tablo verileri, vergi denetim uygulama yazılımları sayesinde değişik analizlere tabi tutularak incelemeye alınacak mükellefler tespit edilebilmektedir. Uygulamada, vergi incelemelerinde en çok rasyo (oran) analizi kullanılmaktadır

Mesela, bir işletmenin bilançosuna uygulanan rasyo analizi sonucunda, işletmenin finansal kaldıraç oranı yüksek çıkarsa, “örtülü sermaye” kullanımından şüphe edilebilir. Şöyle ki; işletme borçlarının önemli bir kısmı ortaklardan sağlanıyor ve işletme faaliyetleri öz sermayeye kıyasla ağırlıklı olarak bu yabancı kaynaklarla yürütülüyorsa, bu örtülü sermaye kullanımına karine teşkil eder.

Aynı şekilde işletmenin nakit oranının normalin çok üstünde çıkması, işletmenin nakit ve nakte çevrilebilir varlıklarının çok fazla olduğunu gösterir. Bu durumda inceleme yetkilisi, nakit akım tablosu(nakit oranını kullanarak) yardımıyla işletmede var olana naktin ne kadarının satışlardan kaynaklandığını tespit ederek, gerçek satış rakamlarına ulaşabilir. Kredili satışların miktarı belli iken peşin satışların parasal değerinin tespitinde kasa mevcudundan yararlanılır. İşletmenin peşin satışlarının miktarı kasadaki miktara denk olmayıp, miktarın altında olursa, işletmenin faturasız mal sattığına karine teşkil edebilir (Göksu ve Seziş, 1996: 37).

Bunun gibi mali analiz sonucunda ortaya çıkan daha birçok ipucu, vergi kayıp ve kaçığı açısından risk teşkil eden tanımlamalar yapılmasına yardımcı olabilir.

Mali tabloların vergi kaçırmak amacıyla maskelenmesinin önüne geçebilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülke çapında uygulamaya konması, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak, mali tabloların dikkatli olarak hazırlanmasına, şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve vergi denetimlerinin basit ve uygun bir şekilde

yapılmasına katkı sağlayacak, ayrıca mali tabloların hazırlanması esnasında ülke çapında bir birliğin ve bütünlüğün sağlanmasına imkan verecektir (Sevim vd, 2006:58).

Vergi Türleri İtibariyle Türkiye’de Vergi İncelemeleri 2008 Yılı Sonuçları

Türkiye’de yapılan vergi denetimlerini vergi türleri bakımından da incelemek mümkündür. Bu sayede vergi kayıp ve kaçığının en çok ne tür vergilerde toplandığı saptanabilecek ve uygulanan vergi denetim yöntemlerinde buna göre şekillenebilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden yayınlamakta olduğu faaliyet raporlarında vergi türü yönünden vergi inceleme sonuçları yer almaktadır. Sonuçlar aşağıdaki tablo da görüldüğü gibidir:

Tablo 1.2:Vergi İncelemeleri 2008 Yılı Sonuçlarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı

Veri Türü	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah(YTL)	Bulunan Matrah Farkı(YTL)	Tarh Edilen Vergi(YTL)
Gelir Vergisi	16.799	1.522.122.311	2.006.289.283	362.776.151
Kurumlar Vergisi	11.118	3.146.979.472	6.284.693.889	1.377.186.046
KDV	32.469	57.301.564.066	6.338.667.277	1.498.547.799
Banka ve Sig.Mua.Ver.	1.246	8.494.038.669	178.386.415.821	421.513.505
Veraset ve İntikal Ver.	39	2.650.226	19.721.856	1.787.790
Damga Vergisi	1.090	542.012.477	9.332.452.689	71.189.502
KDV İadesi	1.918	2.711.517.738	892.786.591	80.799.189
Geçici Vergi	13.422	806.151.390	3.971.449.853	637.460.432
Diğerleri	34.972	4.311.853.268	3.800.412.081	241.090.067
Toplam	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	4.692.368.482

Kaynak: GİB, 2009c:75

Yukarıdaki tablodan anlaşılaacağı üzere, 2008 yılında vergi inceleme yetkisine sahip denetim elemanlarınca incelenen toplam matrahtan en çok matrah farkı “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi”nde tespit edilirken, matrah farkları nedeniyle en çok vergi tarhı “Katma Değer Vergisi” ile “Kurumlar Vergisi”nde gerçekleşmiştir.

1.2.3.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, VUK'un 127 ve 128. maddelerinde düzenlenen "yoklama" müessesesinin içinde yer almaktadır. Yoklamaya yetkili olanlar, 1981 yılından itibaren yaygın ve yoğun vergi denetimi de yapmaya başlamışlardır. Türkiye'de vergi kaçakçılığının en çok KDV alanında yapıldığı göz önüne alındığında, bu denetim şekli oldukça önem kazanmaktadır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu oluşturacak fiillerin yerinde tespit edilerek cezasının anında kesilmesi esasına dayanan pratik ve rutin bir denetim şeklidir.(Tekin ve Çelikkaya, 2009:131-132).

Uygulamada "kayıt ve belge düzeni kontrolü", "cari denetim", "vergi kontrolü" veya "yüzeysel denetim" gibi deyişlerle de bilinen yaygın ve yoğun vergi denetimi, anında ve sürekli gerçekleştirilmesiyle, mükelleflere kayıt ve belge düzeninin yerleşmesi konusunda yardımcı olunmakta, bu denetim yoluyla, mükellefler, ileride doğabilecek daha ağır cezalı hatalı işlemleri yapmaktan uzaklaştırılmak istenmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin yoklamadan farkı ise, yoklamada mükellefiyetle ilgili işlemler kontrol edilirken, yaygın ve yoğun vergi denetiminde daha çok "vergi kanunlarına uyum" denetlenmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamı, VUK'un 127. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye dayanılarak çıkarılan Maliye Bakanlığı tebliğleri¹⁷ de göz önünde bulundurularak yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamını aşağıda yer alan başlıklar halinde işlenmiştir.

1.2.3.1.Günlük Hasılatı Tespit Etmek

Günlük hasılat tespiti, özellikle, hizmet işletmeleri ile perakende satış yapan işletmelerde yapılmaktadır. Günlük hasılatın tespiti süreci, yetki belgesinin ibrazı ile başlar, defter, belge ve levha gibi gerekli kontroller yapılarak iş yerindeki günlük ticari işlemler takibe alınır. Her satış için mutlaka bir belge düzenlenmesi, veresiye satışlar için adisyon kullanılması sağlanır. Ancak denetim yetkilisinin belgelerin, olması gerektiğinden düşük tutarlı düzenlenmemesi için dikkatli olmaları gerekir.

¹⁷ Geniş bilgi için **bkz.** 31.12.1985 tarih ve 18975 nolu Resmi Gazetede Yayımlanan VUK Genel Tebliği

Günlük hasılatın tespiti, aylık veya yıllık matrahların kavranması açısından önemlidir (Gürboğa, 2004: 8).

1.2.3.2.Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımını Denetlemek

Satışı yapılan malları, aynen veya işlendikten sonra satışı yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ödeme kaydedici cihazlar kullanmak mecburiyetindedirler¹⁸(3100 Sayılı Kanun, m.1).

Ödeme kaydedici cihaz(yazar kasa) kullanmak zorunda olanlar, işe başladıktan itibaren 30 gün(Kalkınmada öncelikli yörelerde 60 gün) içinde ödeme kaydedici cihaz kullanmaya başlamak zorundadırlar. Her çalışılan iş gününün sonunda günlük kapanış fişi olan “Z raporu” almak zorunda ve talep edilmesiyle denetim elemanlarına göstermek zorundadırlar. Bu raporun aslının ibraz edilememesi halinde cihazın elektronik hafızasında ya da kayıt rulusunda kayıtlı olan yedek nüshası ibraz edilmek zorundadır.

Ödeme kaydedici cihaz kullananların dikkat etmeleri gereken hususları şu şekilde sıralamak mümkündür(Rize Defterdarlığı, 2002):

- Fatura düzenleme limitinin altında kalsa bile, müşterinin istemesi halinde fatura düzenlemek zorundadır(VUK m.232).

- Müşteriye verilen satış fişinin gerekli bilgileri(mali sembol, mal cinsi, firma kodu, cihaz sicil numarası) içermesi ve okunaklı olması gerekir.

-Cihazın arızalanması veya elektrik kesilmesi gibi olağanüstü durumlara karşı perakende satış fişi ile boş fatura bulundurulması gerekir.

-Ölüm halinde mirasçıların ölen adına kayıtlı cihazı kullanmaya devam edebilmek için, cihazın, mali hafızası değiştirilmeden, mükellefiyet bilgilerinin değiştirilmesi ve yeni bir ödeme kaydedici cihaz levhası çıkarmaları gerekir.

¹⁸ Ancak Maliye Bakanlığı yayımladığı bir takım tebliğlerle bazı faaliyetlerle uğraşan mükellefleri ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin dışında tutmuştur. Demirciler, inşaat müteahhitleri, emlak komisyoncuları bunlara örnek gösterilebilir. Bu kişilerin ödeme kaydedici cihaz kullanımı gerektiren başkaca bir faaliyetleri varsa istisnadan yararlanamazlar. **Bkz.** 17.11.1990 tarih ve 20689 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 206 nolu VUK Genel Tebliği.

1.2.3.3.Defter, Levha ve Belge Kontrolü Yapmak

1.2.3.3.1.Defter Kontrolü Yapmak

Yaygın ve yoğun vergi denetiminde yoklama memurlarının yetkilerinden biri de kanunen tutulması gereken defterleri ve düzenlenmesi gereken belgelerin iş yerinde bulunup bulunmadığını, usulüne uygun kayıt yapılıp yapılmadığını kontrol etmektir.

Defterlerin tutulmasına ilişkin esaslar VUK'un 215-226'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kısaca bahsetmek gerekirse;

-Sürekli işyerinde bulundurmamak zorunludur.

-Defterler Türkçe'nin yanında, Türkçe'yle birlikte yabancı bir dilde ve yabancı bir para biriminde de tutulabilir.

-Karalamak, kazımak, silmek yasaktır, ancak yanlış yazılan kısmın okunacak şekilde üstü çizilir ve doğrusu yanına ya da üstüne yazılır.

-Boş satır bırakılamaz, sayfa koparılamaz.

1.2.3.3.2.Levha Kontrolü Yapmak

Mükellefler dört tür levhayı işletmelerinde bulundurmamak ve herkesin rahatlıkla görebileceği bir yere asmak zorundadırlar. Bunlar; “vergi levhası”, “fiyatlarımıza KDV dahildir” levhası, “ödeme kaydedici cihazlara ait levha” ve “anlaşmalı matbaa levhası”dır.

Vergi levhasını ilk defa işe başlayanlar, işe başladıkları tarihten itibaren 1 ay içinde vergi dairelerine yada meslek mensuplarına(SM, SMMM, YMM), öteden beri faaliyette bulunanlar Mayıs ayının son iş gününe kadar tasdik ettirmek zorundadırlar.

VUK'un 5. maddesine göre; gerçek ya da basit usulde vergiye tabi olanlar, ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahiplerinden yazıhane sahipleri, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükelleflerinden anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler vergi levhası asmak zorundadır. Öte yandan adi şirketler, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin her bir ortağı, ayrı ayrı levha asmak zorundadırlar. Seyyar veya pazar takip ederek iş yapanlar, yalnızca gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye

iradı, ücret, diğer gelir ve irat geliri elde edenler, kooperatifler, KİT'ler, dernek ve vakıflara ait işletmeler vergi levhası asmak zorunda değildirler.

“Fiyatlara KDV dahildir” ibareli levhayı, gerçek usulde KDV vergisi mükellefi olan ve perakende mal ve hizmet satışı yapan mükellefler, müşterilerin görebileceği bir yere ve varsa vitrinler ile katlara asmak zorundadır(Mıdık, 1995: 61-62).

Ödeme kaydedici cihaz kullanan mükellefler, her cihaz için ayrı ayrı olmak üzere, cihazların Maliye Bakanlığınca onaylandığını, kesecekleri satış fişinin vergi iadesinde geçerli olacağını belirtir “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı onbeş gün içerisinde bağlı bulundukları vergi dairesinden alarak cihazın üzerinde, müşterilerin görebileceği bir yere asmak zorundadırlar.¹⁹

Maliye Bakanlığı, defter ve belgelerin basma işini, anlaşmalı matbaalara devrederek olabilecek aksaklıkların önüne geçmeyi amaçlamıştır. Mükellef, anlaşma yaptığı matbaa'yı gösterir bir levhayı işletmenin kolayca okunup görülebilecek dış cephesine asmak zorundadır. İlgili Yönetmeliğe uygun olarak asılan levhada anlaşmanın başlama ve bitiş tarihi de bulunması gerekir. Matbaa işletmeleri basımı ve dağıtımı yapılan belgelere ilişkin bilgi formlarını, vergi dairelerinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifre ile internet ortamında Bakanlığa göndermeleri gerekmektedir. Bu uygulamanın istisnası, hava yolu işletmelerine tanınmıştır. Hava yolu işletmelerinin düzenledikleri biletleri anlaşmalı matbaalara bastırma ya da notere tasdik ettirme zorunluluğu olmayıp acenteler dahil aylık dönemler itibariyle fatura yerine geçmek üzere düzenlenen biletleri, takip eden ayın son gününe kadar Bakanlığa gönderebileceklerdir (Göktaş, 2005: 166).

1.2.3.3.3.Belge Kontrolü Yapmak

Her mükellefin diğer işletmelerle olan ticari işlemlerini belgelendirmeleri mecburidir. Bu nedenle yoklamaya yetkili olanlar, düzenlenen belgelerin usulüne uygunluğunu, ticari işlemler için belge kullanıldığını ve belgesiz mal bulunmadığını kontrol ve denetleme yetkilerine sahiptirler.

¹⁹ Daha geniş bir bilgi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2009a), **Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma Rehberi**, Mükellef Hiz.Daire Bşk.Yayın No:20, Ankara ss.17-18.

Kayıt ve işlemlerin belgelendirilmesi ile ilgili belli başlı belgeler şunlardır: Fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve diğer bir kısım belgeler.

Söz konusu, belgeler, noterden tasdikli ya da anlaşmalı matbaalardan basılmış olması gerekir. Ancak sinema ve konser bileti gibi denetimi ve tasdiki belediyelerce yapılan bazı belgelerde bu şart aranmaz. Vergi Usul Kanununa tabi olamayan bazı kamu kuruluşları düzenledikleri belgelerde bu durumu belirtmeleri gerekir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, fatura, perakende satış fişi ve ilgili mevzuatta sayılan diğer belgeleri düzenlemek zorundadırlar. Ancak, VUK'un 257. maddesindeki yetkiye istinaden, yeni düzenlemeye intibak edebilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapabilmek için belge vermedikleri günlük hasılatları için, günün sonunda, alıcıya ilişkin bilgiler yerine “.....tarihli toplam hasılat” ibaresini yazarak tek bir fatura düzenleyebileceklerdir. Bu uygulama, sürenin uzatılmaması durumunda, 31.12.2009 tarihinde son bulacaktır. Basit usuldeki mükellefler sabit kıymetlerinden taşıt satmaları halinde fatura yerine noter satış sözleşmesi, diğer sabit değerlerini satmaları halinde ise gider pusulası düzenlemeleri yeterlidir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan dolmuş işletmecilerinden günlük hasılatlarını dip koçanlı yolcu taşıma biletleri ile belgelendirmek isteyenlerin gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri mümkündür. Taksi işletmecileri de günlük hasılatlarının fatura, perakende satış fişi veya dip koçanlı yolcu taşıma biletiyle belgeleyemedikleri kısmı için gün sonunda tek bir fatura düzenleyebilirler.²⁰

Fatura, ticari işlemlerde en çok kullanılan belge olup bir takım zorunlu şekil şartlarına haizdir.²¹ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usule tabi olanlar ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, basit usule tabi olanlara, defter tutmak zorunda olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia ve yaptıkları işler için fatura kesmek ve bunlarda fatura istemek ve almak zorundadırlar.(VUK, m.230-232).

²⁰ Daha fazla bilgi için **bkz.** GİB, (2009b), **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizm.Daire Bşk.Yayın No:76, Ankara. ss.21-25

²¹ Faturanın barındırması gereken özellikleri için **bkz.** Hamit Dünder, (2004), Fatura ve Özellikleri, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:414, s.210.

Fatura, satıcının gelirini, alıcının ise giderlerini gösterdiği için vergi matrahının tespitinde çok önemli bir belge niteliğindedir. Usulüne uygun kesilmeyen bir fatura, matrahın resen takdirine, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına neden olabilmektedir (Ersert, 1997a: 47). İşletme ayrıca, mal ve hizmet alışlarında ödediği KDV toplamını, satışlarından tahsil ettiği kendi ödeyeceği KDV toplamından düşebilmek için hem fatura kesmek hem de almak zorundadır.

Faturayla ilgili bazı önemli bilgileri şu şekilde sıralamak mümkündür (Ersert, 1997a:47):

-Fatura malın/hizmetin tesliminde kesilebileceği gibi 7 gün içerisinde de kesilmesi mümkündür (VUK, m.231/5).

-Fatura birden fazla surette düzenlenirse, suretlerin kaçınıcı suret olduğu üzerlerine yazılmalıdır.

-Fatura bilgilerinin doğruluğundan satıcı sorumludur.

-Nihai tüketici istediği takdirde bedeline bakılmaksızın fatura düzenlenmelidir.

-Fatura düzenlenmediği takdirde hem satıcı hem de alıcı sorumludur.

-Sürücüler nezdinde faturaya ilişkin tespit yapılmamalıdır. Zira sürücüler alım satım olayının tarafı olmadığı gibi araçta fatura bulundurulması da zorunlu değildir.

-İşyerinde yapılacak tespitlerde olaya vakıf ve sorumlu kişiler nezdinde tespit yapılmalıdır.

Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin; kazançları vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim ettikleri ve işi yapana ve emtiayı satana imza ettirdikleri, bir belgedir. (VUK, m.234).

Gider pusulası, kazancı vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan satıcı tarafın, fatura vermesi mümkün olmadığı için, ondan alınan mal ya da hizmet, alıcı taraf olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefinin gider pusulası düzenlemesiyle tevsik edilmiştir. Mesela, nihai tüketiciler tarafından iade edilen mallar ile, şahsi eşyalarını satan kişilerden alınan

altın, mücevher; tüccarın bir işçiden aldığı mekanik eşya, dayanıklı tüketim malları satıcısının nihai tüketiciden aldığı beyaz eşya, için gider pusulası düzenlemek mümkündür (Turna, 2001:s.222-232).

Gider pusulası karşılığı yapılan ödemelerden GVK'nın 94.Maddesine göre, gider pusulası düzenlenmese dahi, tevkifat(vergi kesintisi) yapılacaktır(Karaca, 2002: 93).

Müstahsil makbuzu da gider pusulası gibi fatura düzenlenemeyen durumlarda düzenlenir. Diğer bir çok hususu gider pusulasıyla aynı iken, gider pusulasından en önemli farkı, zirai faaliyet(müstahsil) ile ilgili alım satımlarda düzenlenmesidir(Dündar, 2004: 194).

Serbest meslek erbabı her türlü mesleki faaliyetinden elde ettiği tahsilat için serbest meslek makbuzu düzenlemek durumundadır(VUK, m.236).Serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi, hem düzenleyen hem de müşteri nezdinde ayrı ayrı cezayı gerektirir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, fatura vermek zorunda olmadıkları mal ve hizmet satışlarında perakende satış vesikası düzenlerler. Perakende satış vesikaları, perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları(yazar kasa fişi) ve giriş ve yolcu biletleridir.

Nihai tüketici olmayan kişilere ve fatura düzenleme limitini aşan tutarlarda yapılan satışlarda perakende satış vesikası düzenlenmez.

Bir ticari malın bir yerden başka bir yere sevkinde, faturalı olsun ya da olmasın²², mutlaka sevk irsaliyesi ile sevk edilmesi gerekmektedir. Mesela damacana su satışı yapan bir işletme bir bayisine toplu su sevkıyatı sırasında sevk irsaliyesi düzenlemek zorunda iken, boş damacanaları geri alırken sevk irsaliyesine gerek yoktur. Çünkü boş damacana satışa sunulan bir ticari mal değildir.(Özdemirci, 2005: 81).

Sevk irsaliyesi, ticari malın taşınması sırasında, cinsini, miktarını, nereye taşındığını gösteren eşya listesi, gönderme belgesidir. Sevk irsaliyesinin ilk amacı mal

²² Vergi Usul Kanununda yer alan "faturanın bulunduğu hallerde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz" hükmü kaldırılmıştır.

hareketlerini izleyebilmek için bir belgeye bağlamak; ikinci amacı ise, sevk edilen malın faturasının düzenlenmesini sağlamaktır (Korkmaz, 1997: 87).

Sevk irsaliyesinin düzenlenmesi sırasında bir takım hususların göz önünde bulundurulması gerekir. Zira, yaygın ve yoğun vergi denetimleri neticesinde düzenlenen tutanaklara istinaden kesilen usulsüzlük cezalarının bir çoğu sevk irsaliyesinin düzenlenmesine ilişkin eksiklikler nedeniyle (Karadoğan, 2000: 62). Bu eksikleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Sevk irsaliyesi; mal, satıcı ya da alıcıdan kim tarafından taşınıyorsa, onun tarafından düzenlenmesi gerekir. Sevk irsaliyesi düzenlenmemişse malı kim taşıyorsa ceza ona kesilir.
- Fiili miktar ile sevk irsaliyesindeki miktar arasında fark varsa, ceza sevk irsaliyesini kim düzenlediye, aksi ispat edilmedikçe, irsaliyeyi kim düzenlediye ceza ona kesilecektir.
- Malın irsaliyede belirtilen güzergahtan farklı bir güzergaha taşınmıyor olması halinde, ceza taşıttırana kesilir.
- Sevk irsaliyesinin aslının taşıtta bulundurulması ve istendiğinde ibrazı zorunludur. Sevk irsaliyesinde fiyat ve bedel hariç faturadaki bilgi ve esasların hepsinin bulunması gerekir. Ancak malların fiyat ve bedellerinin yazılmasında herhangi bir sakınca yoktur.
- Sevk irsaliyesi bulunmayan mallara, sevk irsaliyesi ibraz edilene kadar el konulur, aracı da trafikten men edilir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca mal sevkine ilişkin düzenlenen belgeler, sevk irsaliyesi yerine geçer. Ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz.(Korkmaz, 1997: 88)
- Malın bir satıcı tarafından birden çok işyeri ile şubelerine, komisyoncuya, konsinyeci ya da diğer aracılara taşınması esnasında fatura düzenlenmemesine rağmen, sevk irsaliyesiyle sevkıyatının yapılması gerekir. Bu durumda sevkıyatın ne şekilde yapıldığını gösteren bir ibarenin irsaliyeye yazılması gerekir. “dahili sevk”, “konsiye sevk” gibi (Özdemirci, 2005:39)

- Bir mamul yada yarı mamulün veya demirbaşların bir işlem görmek üzere başka bir işletmeye sevk edilmesinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir ve sevk ne amaçla yapıldığı irsaliyeye not edilir.
- Numune ya da deneme sonunda gerçekleşecek satışlar için de sevk irsaliyesi düzenlenir. Sevk irsaliyesine malların numune olduğu notu düşülür.
- Müşterilerine toplu satış yapmak için aracıyla yola çıkan bir mükellef, tüm mallar için tek bir irsaliye düzenler, müşteri kısmına “muhtelif müşteriler” ibaresi ile sürücü ve araç plakası irsaliyeye yazılır. Bu tür malların faturaları teslim anında düzenlenir ve irsaliye numarası faturaya yazılır.
- Sevk irsaliyesi düzenleme tarihi ile fiili sevk tarihinin ayrı ayrı sevk irsaliyesinde yer alması gerekir. Amaç, bir tek sevk tarihi ile bir çok mal sevkıyatı yapılabileceği için, kayıt dışı mal sevkıyatının önüne geçmektir (Maden, 2004:119).
- Malın “irsaliyeli fatura” ile taşındığı durumlarda ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz (Özdemirci, 2005: 42).
- İşyeri ve deposu bulunmadan dolaşarak(pazar ve köy ve mahalle araları gibi) taşıtlarıyla satış yapanlar, sevk irsaliyesi düzenlemek zorunda değildir. Ancak bu kişiler vergi dairelerinden alacakları faaliyet durumunu gösteren bir belgeyi araçlarına asmak zorundadır.
- İşyerinde kullanılmak ve tüketilmek üzere satın alınan(kırtasiye ve büro malzemesi, mutfak masrafı gibi) küçük çaplı mallar için faturaya “ bu mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmemiştir” ibaresi yazılmak kaydıyla, sevk irsaliyesi düzenlenmeyebilir.
- Nihai tüketicilere yapılan satışta, fatura ya da perakende satış fişi düzenlenmiş ise sevk irsaliyesi aranmaz.

Vergi Usul Kanununun 240. maddesine göre, taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya taşıyanların(basit usule tabi olanlar dahil) düzenleme zorunda oldukları bir belgedir ve nakliyecilere nakliye faturası kestirmeye zorlayarak işlemlerini kayıt altına almayı hedeflemektedir. Bu nedenle ücret karşılığı mal taşıyanlar, taşıdıkları

mal ile ilgili sevk irsaliyesi düzenlenmiş olmasına rağmen, ayrıca taşıma irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar(Özdemirci, 2005:43).

Taşıma irsaliyesini kara, hava ve su yoluyla eşya taşıyanlar düzenler ve irsaliye üzerinde VUK'ta yazılı bilgilerle sürücünün adı, soyadı ve araç plaka numarası bulunmak zorundadır.

Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu listesi, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri tarafından ise günlük müşteri listesi tanzim edilir (VUK, m.240).

23.02.2006 tarih ve 26089 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 356 nolu VUK Genel Tebliği ile şehirler arası yolcu taşıma işletmelerine, bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihazlarla belge düzenleme imkanı getirmiş ve işletmenin merkez, şube veya acenteleri tarafından düzenlenen bu belgelerin, “yolcu bileti” olarak kabul edileceği, ayrıca bir yolcu bileti düzenlemeye gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, yolculuk esnasında yoldan binenler ile bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihazlarla bilet kesmeyen işletmeler yolcuları için önceden bastırılan yolcu bileti düzenlenecektir.

1.2.3.4.Yol Denetimleri Yapmak

Yoklama memurları, “vergi kontrolü” ibaresi bulunan levhayı yolun rahatlıkla görülebilecek bir yerine koyarak, özel işaretli araçlarıyla nakil vasıtalarını durdurmaya, taşıtta bulundurulması gereken belgelerin(vergi levhası, taşıma irsaliyesi, taşıt pulu, yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, yolcu bileti gibi) bulunup bulunmadığını kontrol etmeye, taşınan yolcu ve malların envanterini çıkarmaya yetkilidirler.

Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan araç sahipleri adına özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yıllık faaliyet raporunda yer alan ve yıllar itibariyle(2004-2008 arası) yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçlarını içeren tablo aşağıdadır.

Tablo 1.3:Türkiye Geneli Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları

Yıllar	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
2004	295	4.554	4.849	3.176.412	64.262.698
2005	208	3.571	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	219	3.720	3.939	3.778.146	100.149.000
2007	211	6.109	6.320	4.513.740	134.235.029
2008	1.167	47.190	48.357	4.313.620	176.213.518

Kaynak: GİB, 2009c:81

Denetlenen mükellef sayısı 2004 yılından 2008 yılına kadar %36 artış gösterirken, kesilen usulsüzlük cezası toplamı %174 oranında artış göstermiştir. Buna karşın Denetime katılan denetim personeli başına 655 mükellef düşerken, 2008 yılında bu sayı 89’a düşmüştür. Buna karşın 2004 yılında bir denetim elemanı ortalama 13.253 YTL ceza keserken, 2008 yılında 3.644 TL vergi cezası kesmiştir.

1.2.4.Aramalı İnceleme

Vergi denetimine tabi olabileceği ihtimaline karşı, mükellef, vergi kaçağıyla ilgili bilgi ve belgeleri yok etme teşebbüsünde bulunabileceği ihtimaline karşı Vergi Usul Kanunu Üçüncü Bölümünde (142-147. Maddeleri) aramalı incelemeye yer verilmiştir. Bu yöntem vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine önemli katkılar sağlayan bir denetim yöntemi olarak kabul edilmektedir (HUK, 2004:111).

Vergi incelemesi ile arzulanan amaca ulaşmak üzere vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların iş yerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan incelemeye “aramalı inceleme” denir(Tekin ve Çelikkaya, 2009: 201).

Aramalı incelemenin yapılabilmesi için;

-ihbar olmalı ya da vergi inceleme sonucu vergi kaçırıldığına dair belirtiler olmalı,

-vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılığıyla ilgili delil toplamayı gerekli gören bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından arama izni istemesi üzerine sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına izin vermesi gerekir (Organ, 2008: 143).

Aramalı inceleme yapmaya, vergi incelmesi yetkisine sahip olanlar yetkilidir. Ancak yardımcı güvenlik kuvvetleri aramaya eşlik edebilirler (VUK, m.7).

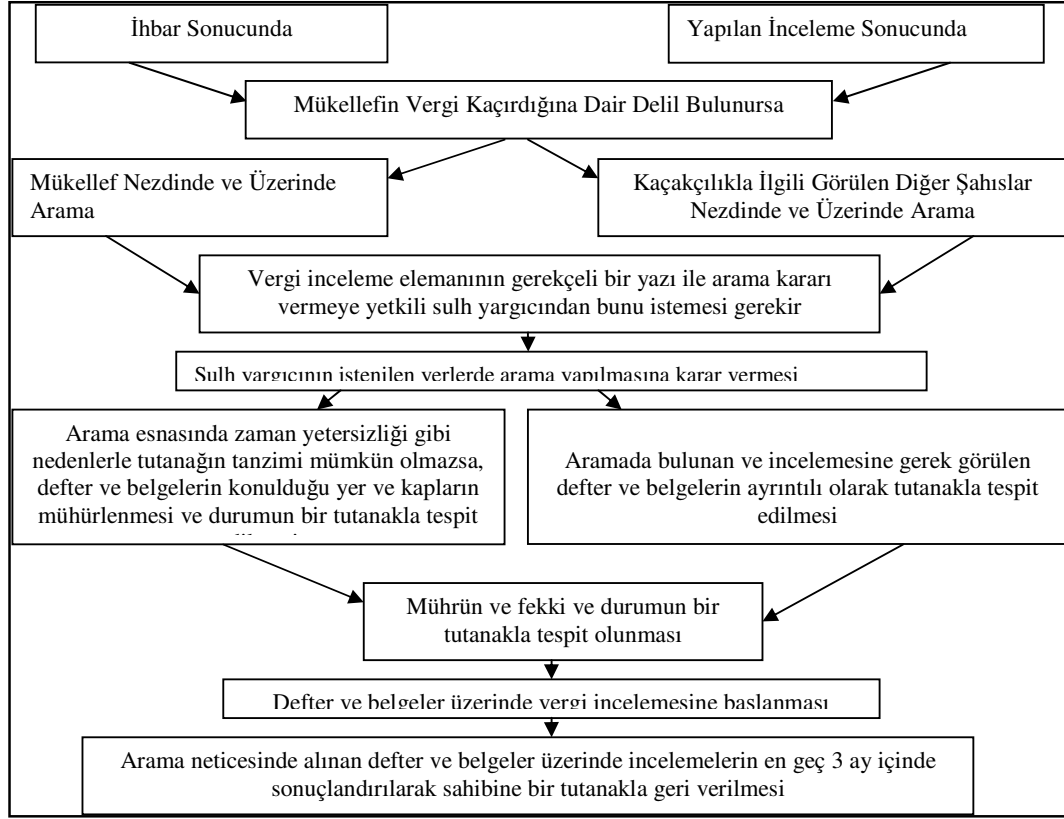
Arama neticesinde bulunan vergi kaçakçılığına delil teşkil eden defter, belge, kaset, disket, CD, hard-disk, USB, mektup gibi her türlü belge bir tutanakla mühürlenerek muhafaza altına alınır. Tutanağın bir nüshası mükellefte kalır. Delilleri korumakla idare görevli olduğundan doğacak zararların tazminine idare mecburdur (VUK, m.143). Mükellef isterse delillerden birer kopya alabilir. Ya da arama sonrasında da yazılı bir dilekçeyle alabilir. Çünkü mükellefin beyanname vermek gibi yasal yükümlülükleri devam etmektedir. Yapılan inceleme sonucunda mükellefin defter, eşya ve belgelerinde suç delili varsa, bu defter, belge ve eşyalar hiçbir surette mükellefe geri verilmez.

Aramalı vergi incelemesi en fazla 3 ay içerisinde bitirilmelidir. Gerekli hallede süre uzatımını, başvuru neticesinde sulh hakimi yapabilir (Dayıoğlu, 1984: 105).

Aramalı vergi incelemesi bitince bir vergi inceleme raporu ve gerekirse vergi suçu raporu düzenlenir, sırasıyla, vergi dairesine ve cumhuriyet savcılığına gönderilir. Tarh edilen vergi ve kesilen cezaların tahsili tehlikedeysse mükellefe 6183 Sayılı A.A.T.U.H.Kanun hükümlerince mükellefe yurt dışı çıkış yasağı konulabilir.

Öte yandan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği aramalı vergi incelmesi neticesinde tespit edilenler birlik ve meslek odalarına bildirilir. Vergi inceleme raporu kesin bir hüküm içermediğinden, suçu kesinleşmeyen bu mükellefleri ilan etmek, onlara ağır maddi ve manevi yükler yükleyecektir (Sonsuzoğlu, 2000: 133).

Aramalı incelemenin iş akış süreci, aşağıdaki Şekil 1.4.'te görüldüğü gibidir:

Şekil 1.4: İş Akış Şeması İle Aramalı İnceleme**Kaynak:** GİB, 2007:18

1.3.VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Denetimin mükellefler üzerinde çok değişik etkileri vardır. Bunların denetimin amacına ulaşmasına katkı yapacağı düşünülenlerden önemli olanlarına aşağıda değinilmiştir. Bu etkileri, psikolojik, mali, sosyal ve hukuki etkiler olarak sıralamak mümkündür.

1.3.1.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Psikolojik Etkisi

Türkiye’de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi, mükellefin kullanılabilir gelirlerinden en likit olanı kaydı ya da nakdi para ile ödendiğinden, devlet için ne kadar haklı gerekçeleri olsa bile, mükellefçe isteksiz ve daha az beyan etme çabalarıyla beyan edilir. Bu yüzden mükellefin bu gönülsüz ve zorunlu görevi yerine getirmesinde denetimin çok önemli bir yeri vardır. Vergi denetimlerinin vergi kaçırma eğilimi içinde hareket eden mükellefler üzerinde, her an, her yerde ve her türlü araçla

“denetlenebilirim” etkisi oluşturması gerekmektedir. Önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme olasılığını arttıracakı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin bir sonraki yıllarda da denetlenebilme ihtimaline karşı vergiye gönüllü uyumunu arttırabilecektir.

Yapılan araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı(olasılığı) ile gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Ancak gönüllü uyum denetim ile artıyor olmasına rağmen, ceza oranlarındaki düşüş gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olmaktadır. Buna dayanarak, denilebilir ki, cezalar denetimlerle desteklenmezse çok etkili olmayabilirler (Çelikkaya, 2002:31).

Ancak, Türkiye’de vergi inceleme oranı çok düşüktür ve %2’dir. Bu bir mükellefin 50 yıl içerisinde ancak bir defa denetlenebileceği anlamına gelmektedir. Oysa Almanya’da yaklaşık olarak mükelleflerin yarısı her yıl denetime tabi tutulmaktadır. Ayrıca, daha çok büyük ölçekli işletmeler denetime tabi tutulurken orta ve küçük ölçekli işletmeler hiç denetime tabi tutulmamaktadırlar (Organ, 2008:186).

Denetimin mükellefler üzerinde psikolojik bir etkisinin olabilmesi için, denetime tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde tarafsız ve adaletli davranılması gerekir. Bunu başarabilmek için de bütün mükelleflerin beyannameleri ve kıymet hareketleri elektronik araçlarda incelenmeli ve takibe alınmalı, riskli görülen bütün mükellefler vergi incelemesine alınmalıdır.

1.3.2.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Mali Etkisi

Vergi denetiminin mükellef üzerindeki mali etkisi, gelirleri üzerinde likit bir azalma meydana getirmesi, devlet açısından ise ek kaynak sağlamasıdır. Her ne kadar zorunlu bir vatandaşlık görevi olsa da, mükellefler bazı nedenlerle vergiye gönüllü uyum göstermemekte, değişik vergi kaçırma yöntemlerine başvurmaktadır.

Verginin mükellefin mali gücü üzerindeki etkisi, bazen hükümetler tarafından sektörel ya da bölgesel kalkınmalar sağlayabilmek için kullanabilmektedirler. Bu amaçla, ekonomik olarak korunması ya da geliştirilmesi gerektiğine inanılan belli

sektörlere ya da bölgelere teşvikler sağlanarak ödeyecekleri vergi oranları düşürülmekte hatta sıfırlanabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009:52).

Devletin mükelleften daha kolay vergi alabilmesinin yolu vergi oranlarını düşürüp sıkı bir vergi denetimiyle vergi kaçakçılığıyla mücadele ederek vergiyi tabana yaymaktır.

1.3.3.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Sosyal Etkisi

Gelir elde eden herkesin, vergi kanunlarına göre, elde ettiği gelir ile orantılı olarak vergi ödemesi gerekmektedir. Bu anayasanın bir gereğidir ve 73. Maddesinde vergi yükünün toplumda adaletli ve dengeli olması gerektiği belirtilmiştir.

Mükellefler vergiye yönelik tutumlarını belirlerlerken diğer mükelleflerin de tutumlarını göz önünde bulundururlar. Mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, vergisini eksik ya da hiç ödemeyen mükelleflerin bir denetim ve yaptırımla karşılaşmadıklarını gördükçe, haksızlığa uğradıklarını hissine kapılabilirler. Bunun sonucunda mükellefler ödedikleri vergiyi çok ağır olarak hissedebilir ve vergiye gönüllü uyumdan kaçınabilirler (Tuay ve Güvenç, 2007:24).

Öte yandan toplumun vergi ödemeyenlere karşı oluşturduğu olumsuz yargılar nedeniyle mükellefler vergiye karşı olumlu bir tutum oluşturabilir. Ancak etkin bir vergi denetimi ile toplunda herkesin gelirine göre vergi ödeme alışkanlığı kazandırılması mümkün olabilecektir.

Tahakkuk eden vergilerin herkesten tam olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum vergisini tam olarak ödeyenlere karşı büyük haksızlık teşkil edeceği gibi, vergi vermeyen mükelleflerin hem kendilerine önemli imkanlar sağlayıp haksız rekabet sağlamalarına hem de vergi verenlerin paraları ile sunulan hizmetlerden eksiksiz yararlanmalarına ve dolayısıyla dürüst mükelleflerin kazançlarına ortak olmalarına neden olacaktır ki böyle bir durum toplumun sosyal adalet dengesinin bozulmasına neden olacaktır. Verginin tahsili ve kaçaklarını önleme yoluyla sosyal adaleti sağlamanın en etkili yolu etkin bir vergi idaresi ile vergi denetim sistemidir (Tekin ve Çelikkaya, 2009:54).

1.3.4.Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerinde Hukuki Etkisi

Hukuk devleti olmanın bir gereği de kanunların bütün vatandaşlara eşit olarak uygulanmasıdır. Bunun sonucu olarak da vergilendirmede yatay ve dikey eşitlik olmak üzere iki çeşit eşitlikten bahsetmek mümkündür. Yatay eşitlik aynı düzey gelir elde eden mükelleflerin eşit düzeyde vergi ödemelerini; dikey eşitlik ise farklı gelir düzeyindeki mükelleflerin farklı oranda vergi ödemelerini ifade etmektedir (Aytekin, 2007:35). Burada amaç mükellefler arasında gelir adaletini sağlamak, sermayenin merkezileşmesinin önüne geçmektir.

Denetimin yasal dayanağı vergi mevzuatıdır. Vergi denetiminin yasalardan kaynaklanan yaptırım gücü bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre uygun beyanda bulunmayan mükelleflere caydırıcı bazı cezalar ve yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu cezalar; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile gecikme zammı ve faizleridir.

İşletmeler, vergi yasaları gereği, defter tutuma ve belge düzenini koruma gibi zorunluluklar beraberinde iyi bir muhasebe düzenini gerekli kılmaktadır. Çünkü diğer taraflar gibi devlet de vergi alacağı gereği işletmenin faaliyetlerini ve bu faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedir (Başpınar, 2005:38).

Söz konusu muhasebe düzeninin sağlanabilmesi ve sürekli mevzuata uygun halde tutulabilmesi, vergi denetimi sayesinde mümkün olmaktadır.

Vergi kanunları diğer kanunların uygulanmasına da katkılar sağlamaktadır. Bu amaçla vergi denetimi vergisel olayları incelemekle kalmayıp, devletin siyasi ve ekonomik politikasında önemli bir yer tutan Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Kara Parayla Mücadele Kanunu gibi bir çok kanunun uygulanmasında etkin bir şekilde yardımcı olmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009:55).

Bunlar gibi daha bir çok kanuni sonuçlar, denetimin mükellefler üzerindeki hukuki etkilerinin bir sonucudur.

1.4. VERGİ KAÇIRMA EYLEMLERİNDE SIKLIKLA BAŞVURULAN YÖNTEMLER

Verginin denetiminin temel işlevi, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltıp vergiye gönüllü uyumu arttırmaktır. (Türkoğlu, 2009:18) Çünkü mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azaltılamazsa ülkedeki vergi adaleti bozulacağı gibi ülkenin ekonomik, sosyal ve hukuki yapısı üzerinde de çok olumsuz etkiler oluşturabilecektir. Böylesi yıkıcı etkilere sahip vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi gerekmektedir. Bunu yapabilmek için ise öncelikle vergi kaçırma eylemlerinde mükelleflerin sıklıkla başvurduğu yöntemlerin bilinmesi gerekmektedir.

Vergi kaçırma eylemlerini ortaya çıkaran vergi incelemesinin başlıca hedefi defter, kayıt, belge, bildirim ve beyannamelerde yanlışlık, hata ve hileleri tespit etmektir. Hata ve hileler kısaca muhasebe prensip ve kurallarına uymayan ve vergi matrahını etkilemeye yönelik işlemlerdir. Kasıt unsuru, hata ile hileyi birbirinden ayırmaktadır. Hatada herhangi bir kasıt bulunmazken, hilede özellikle, vergi matrahını azaltmak gibi bir kasıt bulunmaktadır (Kara, 2008). Aşağıda vergi kaçırma eylemlerinde sıklıkla başvurulanan yöntemler başlıklar halinde incelenecektir.

1.4.1.Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları kişisel hatalar nedeniyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır (Sevig, 2000).

Muhasebe hatalarından kaynaklanan matrah farklarının vergi hukuku yönünden sonucu, ikmalen tarhiyatı gerektirmesidir. (VUK.Md.29) Günümüzde muhasebenin bilgisayar ortamında tutulması, bir kısım muhasebe hatalarının azalmasını, bir kısım muhasebe hatalarının ise tamamen ortadan kalkmasını sağlamaktadır.

Uygulamada sıklıkla görünen muhasebe hatalarını, matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutulma ve tekrarlama olarak sıralamam mümkündür (Kara, 2008).

Matematik hataları, basit toplama-çıkarma hatalarıdır ve genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken ortaya çıkar. Mesela; genel yönetim giderleri hesabının borç

bakiyesi 1050,00.-TL iken 1005,00.-TL olarak hesaplanması ve dönem kar veya zararı hesabına bu şekilde aktarılması örnek olarak verilebilir.

Kayıt hataları, belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıkları olarak ortaya çıkabilmektedir. Rakam hatası belgelerdeki rakamların defter kayıtlarına sehven yanlış yazılmasıyla olurken; hesap hatası, bir işlemin ait olduğu hesaptan başka bir hesaba kaydedilmesi olarak ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, hesap kaleminin borç ve alacak tarafının karıştırılması da bu grupta yer alan hatalardandır (Gündüz, 2009).

Nakil hataları, yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklara denir. Nakil hataları da iki şekilde yapılmaktadır (Sevig, 2000).

1) Yevmiye defterindeki muhasebe kaydı başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılır.

2) Yevmiye defterindeki muhasebe kaydı başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken ilgili hesabı yerine, yanlışlıkla başka bir hesaba aktarılmış olabilir.

Unutulma ve tekrarlama, işletmeye ait alış, satış ve gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Örneğin satış faturalarının bir veya bir kaçının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yılda kayıtlara yansıtılması gibi hatalar unutma hatasıdır.

Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıta denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür. Proforma fatura kullanan işletmelerde sık rastlanır. Örneğin; bir işletmenin elektrik tüketimi ile ilgili olarak gelen ihbarnamede yazılı tutar gider kaydedildikten sonra aynı tutarın daha sonra ödeme ile alınan makbuz ile bir kez daha gider kaydedilmesi mükerrer kayıttır (Sevig, 2000).

1.4.2.Muhasebe Hileleri

Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir. Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının tersine

bilinçli olarak yapılır. Muhasebe hilesi yapmanın amaçları çok çeşitli olabilir. Bunlardan vergi incelemesi açısından en önemli olanı, vergi kaçırmaya yönelik olanıdır.

Muhasebe hileleri ağırlıklı olarak, muhasebe kayıtlarından ziyade, belgeler üzerinde ve kasıtlı olarak yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapıldıklarından tespit edilmeleri ve ortaya çıkarılmaları oldukça güçtür. Çünkü insan zekası, destekleyici teknolojik gelişmelerle, bu konuda sürekli olarak yeni yöntem ve usuller bulmaktadır.

Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasten vergi kaybına sebebiyettir ve kaçakçılık sayılır.(VUK m.359)

Muhasebe hilelerini 6 başlık altında toplamak mümkündür:

1.4.2.1.Kasti Hatalar

Kişisel dikkatsizlik sonucu yapılan muhasebe hataları, belli bir amaçla sistematik olarak yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılırlar (Kara 2008). Fakat kasıt unsurunu ortaya çıkarabilmek oldukça güçtür.

1.4.2.2.Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlem olması o işletmenin defterlerinin gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlem alış faturası almamak, alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yapılır. Kayıt dışı işlem satış hasılatını gizleyerek vergi kaçırma amacı ile yapılır. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır yada bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir (Turgut, 2009).

Kayıt dışı işlem yapan işletmelerin defter kayıtları gerçek durumu yansıtmadığından, ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları üzerinden re'sen vergi tarhiyatını gerektirir. (VUK m.30).

1.4.2.3.Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletmeler muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapmaları gerekmektedir. Kayıt zamanı muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak 10 gündür. (VUK m.219).

İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mesela; cari dönem hasılatını gelecek dönemlere, gelecek döneme ilişkin giderleri ise cari dönemde kaydederek kaydı karın azaltılmasıyla ödenecek verginin matrahı azaltılabilir. Ya da mal stoklarının fazla görünmesi için yıl sonlarında fiilen teslim alınmayan stokların, alınmış gibi gösterilip kayıtlara alınması veya işletmenin likit durumunu kötü göstermek amacıyla bilanço kapanmadan önce gelen bir naktin, bir sonraki bilanço döneminde alınmış gibi kayıt altına alınması (Gündüz, 2009).

1.4.2.4.Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek dolayısıyla vergi kaçırmak için fiktif(gerçekte var olmayan) kişiler adına uydurma yanıltıcı hesap açılmasıdır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, fakat işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır.

Gerçek bir kişiye yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal fiktif bir isime düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Bu suretle aradaki hasılat farkı gizlenmiş olur. Aynı şekilde gerçekte imalata verilen ve mamul mal imal ederek mamul şeklinde faturasız satılmış bir işlem, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gösterilebilir. Böylece gerçek satış bedeli ile faturadaki fark, uydurma hesaplar aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur (Gündüz, 2009).

Uydurma hesaplar aracılığı ile maliyet şişirilmesi ise gerçekte faturasız alınan bir malın veya yaptırılan bir hizmetin fiktif bir kişi adına yüksek bedelli bir belge düzenlemesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu kişiler vergiye tabi olmayan veya götürü usulde vergiye tabi olan kişilerde olabilmektedir (Kara, 2008).

1.4.2.5.Belge Sahtekarlığı

Gerçek olmayan bir işlemi olmuş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denir (Turgut, 2009). Sahte belge düzenleyenler genellikle bu işi meslek haline getirmişlerdir. Bunlar faturayı belli bir yüzde karşılığında kesen küçük çaplı işletmeler olup, kişi veya şirket şeklinde örgütlenmiş olabilirler. Görünürde ayrı bir paravan işleri vardır. Bunlar genellikle vergi dairesine kaydı olan ve defter tutan mükellefler olup görünürdeki işlerine uygun beyanda bulunurlar. Fakat düzenledikleri sahte belgeleri defterlerine kaydetmezler beyan etmezler. Sahte faturalar her türlü şekil şartına sahip ciddi bir işletmeye ait imajı verecek şekilde dizayn edilir.

Sahte belge düzenleyenin amacı genellikle bir komisyon almak olmasına karşılık bunu kullananların amacı maliyetlerini artırmaktır. Bu nedenle ilk madde veya hammadde alımlarında sahte belge kullanımı daha fazladır. Maliyetlerin artırılması kazancı düşüreceğinden sahte belge işletmenin ödeyeceği verginin azalmasına neden olacaktır. Bu nedenle işletmelerin sahte belge kullanmasının temel amacı vergi kaçırmaktır.

Belge sahtekarlığı iki şekilde gerçekleşir. Birincisi hem belgenin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu tam anlamı ile sahte fatura kullanılmasıdır. İkincisi ise faturanın kendisi gerçek olup içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi hallerde alınan malın miktarı veya fiyatı olduğundan farklı gösterilebilir. Sonuç olarak alınan belge işlemi gerçek şekli ile göstermez. Bu belgelere muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir (Demirkan, 2004: 162-164).

1.4.2.6.Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesinin temel nedenlerinden birisi, vergi matrahını azaltmaya yönelik olmasıdır. Bilanço çıkarmak, envanter çalışmalarının son aşaması olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler, dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden düşük değerlendirirse veya amortisman ile karşılık ayrılmalar gerçeğinden fazla olursa, bilanço, vergi kaçırmaya yönelik olarak maskelenmiş olur (Kabataş, 1994:11).

Bilanço maskelerinin önüne geçebilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülke çapında uygulamaya konması, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak, mali tabloların dikkatli olarak hazırlanmasına, şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve vergi denetimlerinin basit ve uygun bir şekilde yapılmasına katkı sağlayacak, ayrıca mali tabloların hazırlanması esnasında ülke çapında bir birliğin ve bütünlüğün sağlanmasına imkan verecektir (Sevim vd, 2006:58).

1.4.2.7.Satış Yolsuzlukları

Satılan mal veya görülen hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeyip, açıktan tahsil edilmesine satış yolsuzluğu denir. Satış yolsuzlukları dört şekilde gerçekleşir (Kara, 2008):

- a) Gizli satış
- b) Fatura sahtekarlığı
- c) Uydurma firmalara satış
- d) Zarar satışı

Satış yolsuzluğu yapan işletmeler hiçbir belge düzenlemeden satış yapmakta, fatura düzenlemekte ancak fatura tutarını düşük göstermekte, başkalarına belgesiz olarak sattığı malların çıkışını yapmak için uydurma firmalara düşük bedelle fatura düzenlemekte veya duran varlıklarını zararına satmış göstermektedirler (Şimşek, 2007:40). Böylece vergi matrahlarını düşürmekte veya zarar ettiklerini beyan ederek vergi ödememektedirler.

En çok tespiti yapılan satış yolsuzlukları şunlardır;(Atilla, 1996: 14)

- Satış hasılatı avans ya da teminat olarak kaydedilmiştir.
- Taksitli satış veya geç ödemeler nedeniyle alınan vade farklarının kayıtlara aktarılmaması
- Banka hesaplarından hasılat farkı tespit edilmiştir.
- El defterinden hasılat farkı saptanmıştır.
- Alınan vekalet ücretleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmemiştir.

- Vadeli satılan emtialar peşin bedel üzerinden kayıtlara geçilmiştir.
- Amortisman tabi iktisadi kıymet satışlarında eksik tutarlı fatura düzenlenmiştir.
- Yurtdışı mümessillik geliri kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Paravan firmalar yolu ile zararına satış yapılmıştır.

1.4.2.8. Alış Yolsuzlukları

Alınan mal veya hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmemesi veya farklı bedeller üzerinden kayıt yapılmasıdır. Dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayan alış yolsuzlukları da üç şekilde yapılır (Gündüz, 2009):

- a) Kayıt dışı alış
- b) Yüksek bedelle alış
- c) Alış iskontolarını kayıt dışı bırakma

Kayıt dışı alışta; işletme satın aldığı mal veya hizmeti yasal defterlerine kaydetmemektedir. Bu mal ve hizmetin çıkışını da belgesiz yaparak karını vergi dışı bırakmaktadır. Yüksek bedelle alışta ise aldığı mal veya hizmetin maliyetini artırarak hasılatı düşülecek giderleri artırmayı amaçlamaktadır. Alış iskontolarını kayıt dışı bıraktığında da aynı mantık ile vergi matrahının artışı önlemektedir.

1.4.2.9. İşletme Giderlerini Yükseltme, Olağan Dışı Gelirleri Azaltma ya da Kayda Almama

Bir işletmede net kar veya zararın oluşumu aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

Tablo 1.4: İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi

(.....TL)		
	Önceki Dönem	Cari Dönem
A.Brüt Satışlar		
B.Satış İndirimleri(-)		
C.Net Satışlar		
D.Satışların Maliyeti(-)		
Brüt Satış Karı veya Zararı		
E.Faaliyet Giderleri(-)		
Faaliyet Karı veya Zararı		
F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar		
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar(-)		
H.Finansman Giderler(-)		
Olağan Kar veya Zarar		
I.Olağan Dışı Gelir ve Karlar		
J.Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)		
Dönem Karı veya Zararı		
K.D.Kar.Ver. ve Diğ.Yasal Yük.Karşılıkları(-)		
Dönem Net Karı veya Zararı		
Dipnotlar		
1-.....		
2-.....		

Kaynak: Sevim, 2005:4

Yukarıdaki tabloda hesaplanan brüt kar, vergiye esas olacak mali kar değildir. Bunun için brüt kara bazı indirimler ve eklemeler yapılmaktadır. Bu indirimlerin hileli yollarla, olduğundan fazla yapılması ya da eklemelerin olduğundan eksik yapılmasıyla, ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler öncesindeki mali açıdan önemli olan “dönem karı” azaltılabilmektedir.

Giderler içinde yolsuzluğa en uygun kalemlerden birisi amortismanlardır. Amortismanı tabi olmayan kıymetleri amortismanı tabi tutmak ve yüksek oranda amortisman ayırmak bunu en güzel örnekleridir.

Giderleri yükseltmenin bir diğer yolu aktifleştirilip amortismanı tabi tutulması gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktır. Böylece yapılan giderin tamamını o dönemin hasılatından düşüp vergi matrahı ve ödenecek vergi azaltılmış olmaktadır.

İşletmelerin elde ettiği olağan dışı gelirler; alınan çeşitli tazminatlar(sigorta tazminatı gibi), amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilatlar, fatura dışı sağlanan özel indirim veya iskontolar ile hurda, ıskarta ve atıkların satış hasılatı gibi unsurlardır (Kara, 2008). En çok karşılaşılan gelirleri gizleme amaçlı hileler şunlardır:

- Muhtelif hasarlar karşılığı alınan sigorta tazminatları hasılat yazılmamıştır.
- Kur farkı gelirleri beyan dışı bırakılmıştır.
- İskonto dekontları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Elde edilen komisyon gelirleri hasılat olarak kaydedilmemiştir.
- Alınan vade farkları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Elde edilen faiz kar payı repo gelirleri hasılat yazılmamıştır.
- İhracatta kota devir karşılığı alınan paralar gelir yazılmamıştır.
- Amortisman tabi kıymet satıldığı halde kayıtlara yansıtılmamıştır.
- Kira geliri hasılat kabul edilmemiştir.
- Destekleme Fiyat İstikrar Fonundan alınan tutarlar kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Tahakkuk eden alacak gelir kaydedilmemiştir.
- Sonradan tahsil edilen şüpheli alacaklar gelir kaydedilmemiştir.

1.4.2.10.Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

İşletmeler ancak Vergi Usul Kanunu'nda indirilmesi kabul edilen giderleri indirim konusu yapabilmektedir. Ancak kanunen indirilmesi mümkün olmayan giderleri indirim konusu yaparak vergi matrahını azaltma yoluna gidilmesi sıklıkla başvuru muhasebe hilelerinden birisidir (Gündüz, 2009).

Bu giderlerin belli başlıcaları şunlardır:

- a) Ev giderleri; aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri
- b) Şahsi giderler; yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler

- c) Mali giderler; özel borç faizi, şahsi sigorta primi giderleridir.

1.4.2.11.Değerleme Hileleri

Değerleme gününde işletmenin mevcut mal, borç ve alacakları belli usullere göre değerlendirilir. Dönem sonu stoklarının değerinin düşük veya yüksek olması uzun dönemde işletmenin kazancını değiştirmez ama dönem kaymasına yol açar. Stok değerlemesinin düşük yapılması o dönemin kazancının eksik takip eden dönem kazancının ise fazla çıkması sonucunu doğurur (Şimşek, 2007:67).

Değerleme aracılığı ile dönem kazancının veya vergi matrahının ayarlama imkanı olduğunda işletmeler bunu istisnadan faydalanma veya zarar mahsubu amacı ile uygulayabilirler (Kara, 2008).

Bir başka değerleme hilesi yeni kurulan şirketlerde rastlanır. İşletmenin ilk yılları genelde zararlıdır ve zararların mahsup süresi sınırlıdır bu yüzden mahsup sıkıntısına düşmemek için bir kısım giderleri sabit kıymetler maliyetine atıp amortisman yolu ile itfa yolunu seçebilirler. Örneğin; işletmenin bürosunda kullanılmak üzere alınan ve bir yılda tükenmesi beklenen kağıt, toner gibi sarf malzemelerinin demirbaşlar hesabına aktarılmasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI

2.1. ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİ, YÖNETİMİ VE BAZI GELİŞMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Türkiye’de Gelir İdaresinin teknolojik altyapısını oluşturmak ve vergilendirmeye ilgili bütün işlemleri elektronik ortama taşıyabilmek amacıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi(VEDOP) hayata geçirilmeye devam etmektedir. Bu proje ile, evrak girişinden başlayarak, sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemleri, birbiriyle entegre şekilde bilgisayar ortamında gerçekleştirilmeye başlanmış ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporların bilgisayar yardımıyla hazırlanması sağlanmış, böylelikle vergi dairesi yöneticileri ve denetim birimleri için, önemli bir karar destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulmuştur (Türkoğlu, 2009:63).

Türkiye’de kurulan elektronik vergi sistemini, diğer ülkelerle kıyaslayabilmek için bazı gelişmiş ülke elektronik vergi sistem örnekleri aşağıda araştırılmıştır.

2.1.1.Elektronik Vergi Sistemi ve Yönetimi

Elektronik vergi sisteminin kurulmasının en önemli amaçlarını, vergisel işlemleri kolay ve hızlı hale getirmek, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, istihdamda tasarruf sağlayıp verimliliği arttırmak, etkin bir vergi idaresi ve denetimi oluşturmak olarak sıralamak mümkündür

Elektronik vergi sistemi, kendi içinde belli bir organizasyona ve işleyiş biçimine sahiptir. Elektronik vergi sisteminin taraflarını ise, öncelikle kamu otoritesi niteliğinde, egemenlik haklarından kaynaklanan vergilendirme yetkisine sahip olan devlet ve vatandaşlık bağı ile bu devlete bağlı olan, yasal düzenlemeler nedeniyle vergi mükellefi olan kişi ya da kurumlar oluşturmaktadır(Alptürk, 2008:290). Elektronik vergi sistemi, devletin gelirlerini oluşturan vergilendirmeye ilgili aşamaların merkezi bir veri tabanına kaydedilmesi ve bu verilerin buradan yönetilmesi esasına dayanmaktadır. Söz konusu bu kayıtlar, bilgisayar, mobil iletişim araçları, elektronik yazar kasa ve kredi kartı okuyucusu gibi araçlarla girilebilmektedir. Merkezi veri tabanında her bir mükellefin Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde tüm kayıtları tutulmakta; mükelleflere, hesaplarıyla ilgili bilgilendirmeler, kendilerine verilen şifrelerle talep etmeleri halinde, 7 gün 24 saat, sistem tarafından gerçekleştirilmektedir.

Ayrıca, merkezi veri tabanına gelen bilgiler VERİA denilen veri ambarında biriktirilmekte ve buradan da elektronik denetimlerin gerçekleştirilebilmesi amacıyla vergi denetim birimlerinin hizmetine sunulmaktadır. Veri ambarına gelen bilgiler mükellef beyanlarında alınabileceği gibi, bankalar, VEDOP, MOTOP, BTRANS, Vergi İstihbarat Merkezi ve diğer üçüncü kişilerden de elde edilebilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, yayınlamış olduğu 2009-2011 Performans Programında bahsedildiğine göre, elektronik vergi sisteminden 2009 yılı itibarıyla elektronik ortamda sunulan hizmet sayısı 35, elektronik ortamda alınan beyanname sayısı 38.500.000 adet, elektronik ortamda yapılan sorgu sayısı 45.000 ve sistemden yararlanan mükellef sayısı 1.750.000 kişi olacağı planlanmış, bu planlamadan GİB 2010 Yılı Performans Programında 2009 yılında online alınan beyanname sayısının 38.500.000 adet olarak gerçekleştiği duyurulmuştur.

Elektronik vergi sistemi ile ilgili donanım ve yazılım sorunları çözmek amacıyla bir Bilgi İşlem Yardım Masası(Help Desk) kurulmuş elektronik ortamdaki vergi uygulamaları ile ilgili soruları cevaplamak üzere de Vergi İletişim Merkezi (VİMER) hayata geçirilmiştir. (GİB, 2010:39-47)

2.1.2.ABD Elektronik Vergi Sistemi Uygulamaları

ABD e-devlet uygulamalarına geçebilmek için E-Devlet ve E-imza yasasını çıkartarak elektronik dönüşüm projelerini en erken başlatan ülkedir. Bu amaçla 1993 yılında, tüm kamu hizmetlerini tek portal üzerinden sunabilmek amacıyla, "Access America" adı verilen elektronik dönüşüm projesi hayata geçirilmiştir. Bu proje ile tüm kamu hizmetleri "firstgov" adlı portal ile tek çatı altında hizmet vermeye başlamıştır (Uçkan, 2003:75).

Kısa adıyla IRS (Internal Revenue Service) olarak bilinen Amerikan Gelir İdaresi, 200 milyondan fazla beyannameyi kabul etmek ve 300 milyonun üzerinde form ve dokümanı mükellefe hızlı bir şekilde ulaştırabilmek için vergileme işlemlerini elektronik ortama taşımak zorunda olan dev bir kurumdur. IRS, bunu başarabilmek ve Elektronik Vergi Yönetimini (ETA-Elektronik Tax Administration) kurabilmek amacıyla, Electronic Tax Administration Office(ETA) adında bir birim oluşturmuştur. Bu birim, 2007 yılına ilişkin 7 anahtar strateji belirlemiş ve bu stratejiler çerçevesinde

elektronik vergi sistemi, başarıyla kurulmuş ve yönetilmeye devam etmektedir. Bu stratejiler (Bilge, 2005:12);

- Elektronik dosyalama yapma, elektronik ödeme ve elektronik iletişim o kadar basit olmalıdır ki, mükellefler telefon veya posta yoluyla beyan yerine bunları tercih etsinler.
- Elektronik dosyalama yapma, elektronik ödeme ve elektronik iletişim ile ilgili ürün ve hizmetlerde mükellefler için tatmin edici iyileştirmeler yapılmalıdır.
- İşlemlerdeki doğruluk oranı arttırılmalı, hata oranı en aza indirilmeli ve korunmalıdır.
- Her beyanname için elektronik dosyalama işleminin maliyeti uygun bir şekilde azaltılmalıdır.
- Sunulacak ürün ve hizmetler yüksek kalite ile verilmelidir.
- Başarıyı yakalamak için en iyi uzmanlar, ortaklar ve fikirler bulunmalıdır.
- Başarı için çalışanların ve ortakların yetiştirildiği, bilgilendirildiği ve yetkilendirildiği çalışma ortamları oluşturulmalıdır.

İlk elektronik beyannameyi 2000 yılında almaya başlayan IRS, yukarıdaki stratejiler çerçevesinde sürekli elektronik vergi sistemini geliştirmeye devam etmektedir.

Elektronik Vergi Yönetimin Birimi(ETA), IRS ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında elektronik veri transfer işlemlerinin geliştirilmesinden sorumludur. Bu birimin sorumlulukları arasında şu anda ABD’de bir çok mükellef tarafından kullanılan e-dosyalama programını yönetmek, IRS’nin web sitesinin tasarım ve uygulamaları ile mükelleflerle ilgili daha bir çok elektronik uygulamalar mevcuttur (IRS, 2009).

Öte yandan “The Electronic Tax Administration Advisory Committee (ETAAC)” adında oluşturulan “Elektronik Vergi Yönetimi Danışma Kurulu”, kanunla kurulmuş bir Federal Danışma Kuruludur ve en önemli amacı, IRS’nin elektronik vergi sistemiyle ilgili stratejilerde her türlü gelişmeyi sağlayabilmesi için gerekli çalışma ve katkıları yapmaktır.

ETAAC üyeleri 3 yıllığına göreve gelir ve vergi uzmanları, elektronik bilgi transfer uzmanları, vergi yazılım mühendisleri, büyük ve küçük işletme sahipleri, kişisel vergi mükellefleri (serbest meslek), elektronik sistem entegrasyon (teknoloji) uzmanları, akademisyenler, vergiden muaf kurum temsilcileri, devlet ve yerel hükümet temsilcileri gibi toplumun değişik kesimlerinden oluşmaktadır. ETAAC, kağıtsız (elektronik) dosyalamanın uygun ve tercih edilebilir metod olmasıyla ilgili elektronik vergi yönetimi konularında halka açık toplantılar düzenlemektedir. ETAAC üyeleri, IRS'nin elektronik vergi yönetim uygulamalarıyla ilgili konularda vatandaşların düşüncelerini, uygulamadaki ya da tavsiye edilen konularla ilgili yapıcı politikalar, program ve prosedürleri ilgili mercilere iletmekte bir köprü olmaktadır. Alınan bu katılımlar göz önünde bulundurularak sistem geliştirilmektedir.

ETAAC, 1998 yılında bir reform hareketiyle başlayan elektronik vergi dosyalama ve elektronik bildirimlerle ilgili, her türlü araştırma ve inceleme yapmakta, topladığı tavsiyeleri de dikkati alarak elektronik vergi sisteminin gelişimi ile ilgili her türlü girdiyi sağlamakta ve çalışmalarıyla ilgili Kongreye her yıl bir rapor sunmaktadır.

ETAAC'nın Kongreye sunduğu 2009 yılı raporunda, 2008-2009 yılında gerçekleştirilen aşamalar şu şekilde sıralanmıştır:

-Kişisel beyannamelerin elektronik olarak dosyalanmasında, özellikle de kendi başına online dosyalamada IRS, önemli gelişme katetmiştir. Bu segmentte 2009 dosyalama sezonu itibarıyla, 2008 yılına göre %19 gelişme sağlanmıştır. 2009 takvim yılında e-dosyalama oranının %59 olacağı tahmin edilmektedir. İlk başta konulan toplam beyannamelerin %80'ini online alabilme hedefine ulaşabilmek için, tahminen 57 milyon (16 milyon kişisel beyanname) daha beyannamenin elektronik ortamda dosyalanmasına ihtiyaç vardır. IRS, yeni e-strateji geliştirmek için bir vakıf kurma yolunda ilerleme katetmiştir. ETAAC, daha etkin bir "elektronik IRS" ye yönelik gerekli olduğuna inanılan desteği vermektedir.

Görüldüğü gibi ABD'de elektronik vergi sisteminin geliştirilmesine yönelik olarak en üst seviyede çalışmalar devam etmektedir.

Hali hazırda ABD gelir idaresi IRS, online hizmetlerini www.irs.gov adresi üzerinden vermektedir. Mükellefler bu adresten ulaşılabilen "e-file (elektronik

postalama)” linki²³ üzerinden beyanname ve bildirimlerini gönderebilirken, vergi ödemelerini ise ayrı bir portal²⁴ olan EFTPS üzerinden gerçekleştirebilmektedirler.

Sistem üzerinde değişik elektronik dosyalama seçenekleri bulunmaktadır. Kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükellefleri, serbest meslek sahipleri, geniş ve orta ölçekli kooperatifler, meslek mensupları, vergiden muaf vakıf ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve tüketim vergisi tahsil edenler, beyanname ve bildirimlerini sistem üzerinden gönderebilmektedirler (IRS, 2009).

2.1.3.Avrupa Birliği E-Fatura Uygulaması

Avrupa Birliği ülkeleri gelişmişlik düzeyi bakımından belli standardın üzerinde ülkelerdir. Bu ülkelerde diğer sektörler gibi bilişim sektörü de gelişmiş durumdadır. Ancak bilişim teknolojilerinin geliştiği bir ortamda elektronik vergi sistemi hayata geçirilebilir. Bunun yanında, çok fazla sayıdaki beyannameyi geleneksel yöntemlerle kağıt ortamında kabul etmek ve dosyalamak çok maliyetli ve zaman alıcıdır. Bu durumda, elektronik vergi sisteminin kurulması bir gereklilik halini almıştır.

Bilindiği gibi Avrupa Birliği, üye devlet vatandaşlarından direkt vergi toplamamakta ve dolayısıyla bir vergi idaresi bulunmamaktadır. AB üyesi her ülkenin kendi iç vergi mevzuatı bulunmakta ve bu mevzuat çerçevesinde, üye birçok devlet elektronik vergi sistemini kurmuş bulunmaktadır. Elektronik vergi sistemini kuran devletlerde, beyannameler, on-line gönderilebilmekte, tahakkuk, tahsilat ve borç takibi gibi işlemler internet ortamında takip edilebilmektedir. Bazı AB üyesi ülkelerle ilgili araştırmalara ileren kısımlarda yer verilecektir.

Üye ülkeler için, AB tarafından, vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine yönelik direktifler hazırlamaktadır. Bu amaçla girişilen en büyük uygulama elektronik fatura(e-fatura) çalışmalarıdır.

²³ IRS Elektronik dosyalama linki <http://www.irs.gov/efile/index.html>’dir. (10.03.2010)

²⁴ EFTPS Amerikan Hazinesinin online veya telefonla(7/24) vergi ödeme sistemidir ve açılımı The Electronic Federal Tax Payment System(Federal Online Vergi Ödeme Sistemi)’dir. İnternet adresi ise <https://www.eftps.gov/eftps/>’dir. (04.03.2010). Bu sistem üzerinden ödeme yapabilmek için öncelikle sisteme kayıt olmak gerekmektedir. 1996’da hayata geçirilen bu sisteme şu anda 9,5 milyon mükellef kayıt yaptırmış durumdadır. Bu güne kadar 901 milyon adet ödeme yapılırken toplam ödeme miktarı 20 trilyon \$’ı aşmış durumdadır(<https://www.eftps.gov/eftps/>)

Avrupa birliğinin bir çok ülkesinde elektronik fatura uygulaması müşterinin talep etmesi halinde devam etmektedir. Ancak Birliğe bağlı devletlerin VAT(KDV) oranları farklılıklar göstermesi ve bazı devletlerin bürokratik engeller koyması nedeniyle e-fatura sisteminde basitleştirme, standartlaştırma ve efektif olarak yaygınlaştırma işlemi gerçekleştirilememektedir. Bu sorunu aşabilmek amacıyla uzman kişilerden bir “E-Fatura Odak Grubu” oluşturulmuş ve bu birimin amaçları şöyle sıralanmıştır (Alptürk, 2008:89-95):

- E-Fatura standartları hakkında, Birliğin direktiflerine uygunluğu hakkında genel değerlendirmeler ve incelemeler yapmak,
- Mevcut standartlarda değişiklik yapılması veya iş dünyasının elektronik faturayı efektif olarak kullanabilmesini sağlayabilmek için tavsiyelerde bulunmak,
- Üye ülkelerdeki hukuki düşünceleri değerlendirmek

Bu amaçlar çerçevesinde, e-fatura sisteminin standartlarının geliştirilmesi ve uygulama alanının geliştirilmesi için çalışmalar devam etmektedir. Elektronik fatura çalışmaları için AB bünyesinde oluşturulan uzman grubun(EU Expert Group On Electronic Invoices) raporunda iki konuda uyarı gelmiştir. Bunlar;

-elektronik araçlarla faturalama işlemlerinde ilerleme katedebilmek amacıyla Avrupa'daki iş çevrelerine kanuni düzenlemeler gerekmektedir,

-e-faturalamaya uygun çevrenin oluşturulabilmesi, sürece dahil olan ilgili taraflar arasındaki karşılıklı güvenin yükseltilmesiyle olabilir.

E-fatura uygulaması bütün Birlik geneline yaygınlaşması ile hem vergi gelirlerinin elektronik denetimi hem de sağlayacağı tasarruf(zaman ve maliyet) ile AB üyesi ülkelere önemli bir avantaj sağlayacaktır.

2.1.4.İngiltere’de Elektronik Vergi Sistemi

İngiltere’de vergi idaresinden sorumlu kuruluş “HM Revenue & Customs” adındaki Gelir ve Gümrük İdaresidir. Bu kurum vergiyle ilgili bir çok işlemi www.hmrc.gov.uk internet sitesi aracılığı ile online gerçekleştirmektedir. Mükellefler beyan ve bildirimlerini online gönderebildikleri gibi, hesaplarına gerçek zamanlı olarak

ulaşabilmekte, ödemeleri on-line yapabilmekte, yaptıkları ödemelerle ilgili bir referans numarasıyla e-dekont alabilmekteler ya da yaptıkları ödemelerden emin olmak için “Yardım Masası”ndan teyit alabilmektedirler, gerekli bazı belgeleri on-line alabilmekte ve iletişim bilgileri gibi bilgileri on-line güncelleyebilmektedir.

Sistem, yetkilendirilmiş kurum/kişilere, mükellefler adına hizmet verme imkanı sağlamaktadır. On-line servislerden yararlanmak isteyen mükellefler için “on-line Servisler Yardım Masası” bulunmaktadır. Mükellefler sistem hakkında almak istedikleri bilgi ve sorularını bu masaya telefonla iletebilirler.

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, bir kaç yıl içinde beyannameleri tamamen internet ortamında almak, dosyalamaları tamamen internet ortamında yapmak ve ödemeleri, sistem üzerinden sadece e-tahsilat yoluyla alabilmek için çalışmalara devam etmektedir (HMRC, 2009).

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi’nin elektronik vergi sistemi ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın elektronik vergi sistemi uygulamadaki benzerlikler bakımından, birbirine yakın benzerlikler göstermektedir.

2.1.5.Kanada’da Elektronik Vergi Sistemi

Kanada’da vergi toplama görevi, federal, eyaletler ve bölgesel düzeyde “The Canada Revenue Agency(CRA)-Kanada Gelir Ajansı”na aittir. CRA’nın geliştirdiği internet tabanlı uygulamalar sayesinde, kağıt ortamda beyanname doldurma dönemi sona ermiş, güvenli ve tam otomasyonu sağlanmış bir çok e-dosyalama çözümleri üretilmiştir. Bu çözümler, mükellefler için iki tip olarak hizmet vermekte olan EFILE ve NETFILE’dir. Ayrıca CRA, iş dünyası için elektronik vergilendirme işlemlerinde özel uygulamalar geliştirmiştir. İşveren internet üzerinden beyanname dosyalamasını yapabilmek için “T4 Web Forms”, “T5” ve “T1204” adındaki üç elektronik dosyalama seçeneğinden birini ya da internet dosya transfer sistemi(XML)’ni seçebilmektedir.

Kanada’da vergilendirmeye ilgili on-line hizmetler, <http://www.cra-arc.gc.ca/menu-e.html> linkinden ulaşılabilen menülerden sağlanmaktadır. Burada kişiler için farklı, kurumlar için farklı menü seçenekleri bulunmaktadır. Mükellefler, internet üzerinden hesaplarını kontrol edebilir, iade alacaklarını görebilir, beyannameleri

üzerinde değişiklik yapabilir, tahakkuk ve ödemelerini kontrol edebilir ve vergi borçlarını internet üzerinden ödeyebilirler. İnternet üzerindeki uygulamalardan bazılarına kısaca değinmek gerekirse;

NETFILE Uygulaması: Online olarak temin edilen bir ulaşım şifresi ile kullanılabilen bu uygulama, bir elektronik iletim sistemidir. Örneğin 2010 yılı kişisel gelir ve kazanç beyannameleri için 2009 yılı 15 şubat ile 30 Eylül arası hizmette olacaktır. NETFILE aracılığı ile gönderilen beyannameler, 2009 yılı ticari vergi hazırlama yazılım paketleri ile ya da sertifikalı web uygulamaları ile hazırlanmış olması gerekir.

EFILE Uygulaması: Bu servis, yetkilendirilmiş hizmet sunucuları aracılığı ile, kişi gelir beyannamelerini internet üzerinden CRA'ya göndermesini sağlayan bir sistemdir. Bu servisten yararlanabilmek için öncelikle mükellef sistemden indirebileceği bir form olan "Form T183"²⁵ü, doldurup imzalayarak hizmet sunucusuna teslim etmelidir. Böylelikle, beyanmede yer alacak bilgilerin doğruluğunu onaylamış ve internet üzerinden beyanname gönderebilmek için hizmet sunucusunu yetkilendirmiş olacaktır.

Bu sistemde, örneğin bir müşteri, belgeleriyle yetkili bir vergi hazırlama uzmanına (muhasebesi) gider, vergi uzmanı da belli bir ücret karşılığında hazırlamış olduğu beyannameyi internet üzerinden CRA'ya gönderir. Kanadalıların %95'i, EFILE sisteminde hizmet sunucusu olabilmek için yeterli ve uygun durumdadır. Kimlerin EFILE için yetkili oldukları internet üzerinden yayınlanmaktadır.

EFILE uygulamasında, beyannameler uzman kişilerce hazırlanıp gönderildiği için hatasız, hızlı ve sorunsuz olabilmektedir.

Mükellef göndermiş olduğu beyannamesinde değişiklik yapmak isterse, tahakkuk kesildikten sonra yapabilir.

GST/HST NETFILE Uygulaması: Be servis internet tabanlı beyanname hazırlama sistemidir. Sistem üzerinden mal ve hizmetlerle ilgili istenilen veriler girildikten sonra, sistem mükellefin beyannamesini otomatik olarak hazırlar, dosyalar ve

²⁵ Orijinal adı "Information Return for Electronic Filing of an Individual's Income Tax and Benefit Return"(Kişi gelir ve kazanç beyannamesinin elektronik olarak dosyalanması için bilgi formu) olan bu formla ilgili detaylı bilgi için **bkz.** <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t183/README.html>,

CRA'a internet üzerinden gönderir. Mükellef e-beyannameyi hazırlayıp onaylamasıyla bir onay numarası oluşturulur ve bundan sonra beyname bu numarayla sistemden takip edilebilir. Bu uygulamadan Quebec Eyaleti dışında herkes faydalanabilir.

Kanada elektronik vergi sisteminde yapılan iş ve işlemlerle ilgili daha bir çok beyan, formlar²⁶ aracılığı ile internet üzerinden gönderilebilmektedir (CRA, 2009).

Kanada Elektronik vergi sistemi, toplu olarak değerlendirildiğinde, dünyanın en ileri sistemlerinden bir olduğu görülmektedir. CRA, internet teknolojileri konusunda gelişmişliğini vergilendirme sisteminde de kullanmak için azami ölçüde gayret içindedir.

2.1.6. Finlandiya'de Elektronik Vergi Sistemi

Finlandiya elektronik veri değişimini sağlayan Tiyv adındaki servisi(www.tiyv.fi), özel sektörün katkılarıyla, hayata geçirmiştir. Bu sistem, firmalara, vergi beyannamelerini ve bildirimlerini elektronik ortamda Vergi İdaresine gönderme ve on-line dosyalama yapma imkanı sunmaktadır. Örneğin yıllık bildirimler, aylık kişi ve kurum vergi beyannameleri bu sistem üzerinden online gönderilebilmektedir. Bunun yanında sistem, işgörenlerin stopaj vergilerini kişiye özel olarak öğrenme imkanı sunmaktadır.

Tiyv sistemi, küçük ölçekli işletmeler için sistemle uyumluluğu sağlanmış muhasebe yazılımları ile merkezi sunucuya dosya transfer etme imkanı sağlamaktadır (www.tyvi.fi, 2009).

Finlandiya'de elektronik vergi denetimine gelince, öncelikle vergi denetimlerinde elektronik araçlardan yararlanabilmek için mevzuat düzenlemelerine gidilmiş, elektronik araçlarla tutulacak kayıtların kanuni formatları belirlenmiştir. Buna göre tutulan kayıtlar elektronik makinelerle okunabilir olmalıdır. Yazılım programı seçmek serbesttir. Ülke kanunlarına göre vergi denetmeni, denetime tabi tutacağı firmayla ilgili bütün kayıtlara el koyma hakkına sahiptir.

²⁶ (T4), (T5), (T5007), (T5008), (T5013), (T5018), (T1204), (RRSP) ve (TFSA) olarak adlandırılan formların amaçları ve içerikleri hakkında detaylı bilgi için **bkz.** <http://www.cra-arc.gc.ca/menu-e.html>

Vergilendirme süreci, denetçinin firmayla temas kurmasıyla başlar. Sonra firmanın muhasebe sistemi gözden geçirilir. Firma yetkilileri ile elektronik kayıtların ne zaman ve nasıl teslim alınacağı konusunda mutabakata varılır. Denetimin amacına uygun olan kayıtlar kopyalanır. Denetçi almış olduğu e-kayıtları, Fin Vergi Yönetimince kullanılan özel data formatlarına çevirir. Daha sonra baş denetçi ile firma yönetimi, yerinde yapılacak vergi incelemesinin tarihini ve süresini belirlerler.

Vergi denetçileri bilgi teknolojileri konusunda özel eğitime tabii tutulurlar, bilgi güvenliği ve sıkı koruma kuralları konusunda bilgi sahibidirler. Bilgisayar ve taşınabilir bilgisayarlarıyla çalıştıkları alanlar güvenlik içinde tutulur. Orijinal materyalleri kilitli kabinlerinde muhafaza ederler. Denetimden sonra firmadan aldıkları elektronik dosyaları bilgisayarlarından hemen silmeleri gerekir. Fiziki veri seti (CD, Hard-Disk vb.) alınmışsa firmaya iade yada imha edilir. Vergi denetim biriminin denetim raporunu yayınlamasından sonra, Vergi İdaresi sisteminde tutulan dosyalar silinir ve firma bir mesaj ile silme işlemi hakkında bilgilendirilir (Vero, 2009).

Bu bilgiler ışığında bakıldığında, Finlandiya’de elektronik vergi sistemi hızla gelişim göstermektedir ve muhasebe kayıtlarının Vergi İdaresi sistemine uyumlu yazılımlarla tutulabiliyor olması fark oluşturacak düzeydedir.

2.1.7. Almanya’da Elektronik Vergi Sistemi

Alman Vergi İdaresi “*Finanzamt*”dır ve elektronik vergi işlemlerini “Elster²⁷” adındaki internet portalı üzerinden yürütmektedir. 1 Ocak 2006’dan beri Alman kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri beyanname ve bildirimlerini tamamıyla elektronik ortamda www.elster.de portalı aracılığı ile gönderebilmektedirler. Elektronik kimlik doğrulama araçları sayesinde sistem, üst düzeyde güvenlik sağlamaktadır. Online çalışan Elster portalı sayesinde, şirketler vergilendirme ile ilgili datalarını(kurumlar vergisi beyannamesi, ücret beyannamesi, ücret stopaj kesinti bildirimleri) online oluşturabilmekte ve online vergi otoritelerine teslim edebilmektedirler.

Bu işlemleri muhasebe ve vergi programları ile de yapmak mümkündür. Ancak kullanıcı, vergi otoritelerinden bir defalığına tescil ettirmek ve değişik seviyelerde

²⁷ Alman vergi idaresi **Finanzamt**’ın resmi internet sitesi, <https://www.finanzamt.de/index.html> iken online servis adresi ise, <https://www.elster.de/index.php>’dir.

güvenlik sertifikası almak zorundadır. Halihazırda üç değişik güvenlik sertifikası kullanılmaktadır. Bunlar; “Elster Basic”, “Elster Spezial” ve “Elster Plus”dır:

Elster Basic: En düşük düzeyde güvenliğe sahip sertifikadır. Bu sertifika, mükellefin bilgisayarında muhafaza edilir. Dışarıdan gelebilecek hacker saldırılarına karşı tam güvenli değildir. Örneğin sertifikanın elektronik kimliği çalınabilir.

Elster Spezial: Özel versiyonlu bu sertifika, güvenlik problemlerini daha aza indirebilmektedir. Bu durumda veriler “ELSTER Stick” denilen taşınabilir bir bellekte muhafaza edilmektedir. Kriptoloji fonksiyonu içeren bu sertifika, dışarıdan gelebilecek saldırılara karşı yüksek derecede güvenlik içermekte ve USB önyüzü sayesinde elektronik kimliği herhangi bir bilgisayarda kullanılabildiği için taşınabilir bir özelliğe sahiptir.

Elster Plus: Bu sertifika ise bir imza kartı ile çalışmaktadır. Bu kartlar vergi otoritelerinin ücretsiz sertifikaları yerine German Trust Center’ın sertifikalarını kullanmaktadır. Bu kartlar satın alınır ve düzenli olarak belli maliyetle yenilenir. Çalışmaları için bir kart okuyucuya gereksinim duyulur.

2005 sonbaharından beri devam eden test kullanımlarında, mükellefler arasında en çok ELSTER Stick²⁸ tercih edilmektedir.

Elektronik vergi denetimi, Alman vergi sisteminde 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren uygulamaya başlanmıştır. Vergi denetim birimlerinin teknik yeterlilik ve diz üstü bilgisayar ve denetim programlarını kullanmada yetersiz olmaları nedeniyle, ilk başta kağıt üzerinde başlayan uygulama, gün geçtikçe, yaygınlaşmış, günümüzde ise elektronik vergi denetimleri, Almanya’da neredeyse bütün ticari hayatta uygulanan bir gerçek olmuştur. Vergi Denetmenleri, gerekli ekipmanlarla donatılarak, IDEA denilen denetim programı konusunda eğitimden geçirilmiştir. Denetim otoriteleri, kısa dönem hedefi olarak KDV(VAT) denetimleri ile ücret stopajlarının denetimlerini belirlemişlerdir. (Mondaq, 2009).

Alman Federal Maliye Bakanlığı’nın Aralık-2009 aylık faaliyet raporunda yayınlanan verilere göre, ortak Federal vergi gelirlerinin 2009 yılı toplamında 375 milyar Euro olması beklenirken, yaklaşık 177 milyar Euro(%47) ile KDV(VAT)’nin ilk

²⁸ ELSTER Stick için daha fazla bilgi için **bkz.** www.cardsolutions-shop.com/shop/elsterstick

sırada, 134,5 milyar Euro(%36) ile ücretten kesilen vergilerin ise ikinci sırada yer alması tahmin edilmektedir. Toplam vergiler içinde bu iki vergi türünün oranlarındaki yükseklik göz önüne alınırsa, Alman vergi otoritelerinin elektronik vergi denetimlerini öncelikle niçin bu iki vergi türünden başlattığı anlamlıdır. Almanya’da kısa bir süre içinde elektronik denetimlerin kurumsallaşması beklenmektedir.

2.1.8. İtalya’da Elektronik Vergi Sistemi

İtalya’da vergi idaresi kuruluşu “Agenzia delle Entrate²⁹”dir. Online vergi hizmetleri, kurumun resmi web sitesi olan www.agenziaentrate.gov.it adresi üzerinden gerçekleştirilmektedir. Site de mükellefler, İtalya’nın vergi sistemi ile ilgili bilgiler edinmenin yanında, vergisel yükümlülüklerini online olarak gerçekleştirebilmektedirler. Online gerçekleştirilebilen vergisel yükümlülükler, kurumun resmi web sitesinde şu şekilde sıralanmıştır: beyannamelerin online gönderimi, online vergi ödemeleri, kiralama sözleşmelerinin tescili, işe başlama bildirimleri ya da faaliyet konusu değişikliklerinin bildirimi, mükellefin kişisel ve vergisel bilgilerine online ulaşım, iadeler, F24 ve F23 formlarını kullanarak vergi ödemeleri ve diğer hizmetler. Ayrıca mükellefler, vergilendirme işlemlerinde kullanabilecekleri formlara da online ulaşabilmektedirler.

Online Hizmetler, kullanıcı durumlarına göre üç bölümde yürütülmektedir. Birinci bölüm bütün kullanıcıların kullanabildiği “Fisconline” bölümüdür. Ülke dışında yaşayan İtalyan vatandaşları, 20’den fazla kişi çalıştıranlar için stopaj beyannamesi (Form 770) vermek zorunda olmayanlar ve henüz “Entratel” bölümünü kullanmaya yetkilendirilmemiş olanlar Fiscoline bölümünü kullanabilirler.

“Entratel” bölümünü, bildirim ve belgelerini online göndermek zorunda olan bütün mükelleflerin kullanmak zorunda olduğu bölümdür.

“Siatel”bölümü ise özel olarak yerel yönetimler ile kamu kuruluşlarına mükelleflerin vergi siciline ulaşma imkanı veren bir servistir (Agenzia delle Entrate, 2010).

²⁹ İtalyan Gelir İdaresi, özerk bir kamu kurumudur. Kanunlardan kaynaklanan zorunlulukları ve mali görevleri yerine getirir. Daha detaylı bilgi için **bkz.** Agenzia delle Entrate(2009), “The Italian Revenue Agency 2009”, http://www1.agenziaentrate.it/inglese/pdf/book2009_inglese.pdf(07.03.2010)

İtaltan Gelir İdaresi 2008 yılı içinde 37.155.740 adet beyannameyi, 14.726.844 adet diğer dokümanı online alırken; 7.611.389 işlem (Kiralama kontratı kaydı, online ödeme, iş kaydı) mükelleflerce internet üzerinden gerçekleştirilmiştir. (Agenzia delle Entrate, 2009).

KDV Bilgileri Elektronik Veri Değişimi:Bu servis, bir KDV (VAT) numarasına sahip olan ve Avrupa Birliğinde ticaret yapan herkese, müşterilerinin KDV numaralarının gerçekliğini doğrulama imkanı sağlayan bir servistir. Bu servis bir link³⁰ yardımıyla günün belirli saatlerinde hizmet vermektedir.

Oturma İzni Olmayanlar İçin KDV İadesi: 79/1072/EEC ile 86/560/EEC sayılı Konsey kararları uyarınca üye devlet sınırları içinde yerleşik olmayan kişiler için KDV iadesi yapılmaktadır. Söz konusu kişiler, üye devletlerde yaptıkları satın almalar, yaptıkları ithalatlar ve arz ettikleri hizmetler karşılığında KDV(VAT) iadesi talep edebilmektedirler. KDV iade taleplerini İngilizce olarak internet ortamından bir link aracılığı ile gerçekleştirebilmektedirler.

Ayrıca İtalyanlar internet üzerinden vergi dairesinden randevu alabilmektedirler. Bunun için <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/cup/index.htm> linkini tıklayıp gerekli bilgileri doldurmaları yeterli olacaktır. Kendilerin en kısa sürede randevu verilecektir.

2.1.9.Diğer Ülke Uygulamaları

Elektronik vergi sisteminin hayata geçirilebilmesi için, öncelikle ülkelerin bilişim teknolojileri yönünden gelişmiş olması gerekmektedir. Söz konusu bu teknolojinin gelişmesi uzun bir süre alırken, teknolojik alt yapısını(fiber optik ağ bağlantılar, telefon hat bağlantılar, baz istasyonları gibi) geliştiren ülkelerde, üst yapı(yazılım, donanım, tasarım gibi) gelişimi nisbeten daha hızlı olmaktadır. Bilişim teknolojilerinin gelişmesi, elektronik vergi sisteminin kurulup gelişmesinde hem teknolojik altyapı hem de kalifiye eleman ihtiyacı açısından çok fazla önem arz etmektedir (Türkoğlu, 2009:20).

³⁰ KDV Bilgileri Elektronik Veri Değişimi linki:<http://www1.agenziaentrate.gov.it/sevizi/vies/vies.htm>
Detaylı bilgi için bkz. http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/vat_utilities/pdf/mod_iva79.pdf
(03.03.2010)

Amerika Birleşik devletleri ile Avrupa Birliği ülkeleri dışında kalan ülkelere bu açıdan bakıldığında, elektronik vergi sisteminin kurulması bakımından bir çok ülkenin gerekli teknolojik gelişmeyi sağlayamadığı görülecektir. Ancak bunun istisnası da vardır. Çalışmanın bu bölümünde bütün ülkeler tek tek incelenmemiş, örnek olması bakımından birkaç ülkeye kısaca göz atılmıştır.

Brezilya’da Federal Hükümet, internetten sunduğu hizmetleri, “Redegoverno” (www.redegoverno.com.br) portalında birleştirmiştir. On milyonun üzerindeki mükellef vergilerini online olarak beyan etmekte ve ödeyebilmektedirler. Yine aynı şekilde Arjantin’de e-devlet projeleri kapsamında bir çok çalışma yürütülmekte, yürütülen bu çalışmalardan biri de elektronik vergi sistemidir (<http://www.afip.gov.ar/>, 10.09.2009).

2.2.ELEKTRONİK VERGİ SİSTEMİNİN ALTYAPISI

Elektronik vergi sisteminin en önemli gereksinimi, donanım ve yazılım anlamında teknolojik alt yapı ile kalifiye elemandır. Türkiye’de elektronik vergi sisteminin kurulmasında öncelikle vergi dairelerinin teknolojik altyapısı yenilenerek otomasyona geçmeleri gerçekleştirilmiş; ardından elektronik vergi dairesi(e-vdo) sisteminin hayata geçirilmesiyle, internet aracılığı ile merkezi sisteme bağlı olarak çalışmaya devam etmeleri sağlanmıştır.

Burada mükellef ve meslek mensuplarına vergilendirme ile ilgili beyanname vermek, bildirimde bulunmak, sorgulama yapmak gibi bir çok işleri internet tabanlı çalışan “İnternet Vergi Dairesi” aracılığı ile yapma imkanı getirilmiş, ödemelerini de bankalar aracılığı ile yapmaları sağlanmıştır. Elektronik vergi sistemine tam geçiş yapan illerdeki mükellef ve meslek mensupları hiç vergi dairesine uğramadan vergilendirme ile ilgili birçok işlemlerini bilgisayarlarının başından gerçekleştirebilmektedirler.

Elektronik vergi sisteminin teknik bazı altyapı desteklerine ihtiyacı vardır. Temel olarak bunların başında tüm Türkiye geneline hizmet verebilecek bir

sunucu(server), internet sitesi alan adı(domain name) kaydı³¹, veri tabanı, veri tabanı yönetim sistemi ve uygulama yazılımlarıdır.

Kullanıcı tarafı ise (mükellefler, meslek mensupları ve vergi idaresi çalışanları), internete bağlı bir bilgisayar, web tarayıcı (browser), gerekli programlar (Java, winRAR gibi) ve daha önceden edinilmiş erişim şifrelerine³² sahip olmaları gerekir.

Sistem şu şekilde işlemektedir: Mesela, www.gib.gov.tr. olan Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesini tarayıcısına (Explorer, Mozilla Firefoks, Netscape, Mosaic gibi) yazan bir kullanıcı, tarayıcı tarafından GİB'in sunucularına yönlendirecek³³, oradan da “Anasayfa” diye bilinen daha önceden tasarlanmış bir indeks sayfaya ulaşacaktır. Kullanıcı bu sayfadan ilgili bağlantıları(link) tıklayarak başka dosya ya da veri tabanlarına ulaşabilecek; bazı dosyaları bilgisayarına indirebileceği gibi, önceden hazırladığı dosyalarını da bir “dosya transfer programı”³⁴ yardımıyla bu sunucuya gönderebilecektir.

Burada, mükellefle ilgili bilgiler, merkezi bir sunucuda toplamakta; merkez ve taşrada çalışan vergi dairesi çalışanları ile mükellefler, kanuni temsilcileri ve meslek mensupları, gerekli bilgileri merkezi sunucudan elde etmekte ve vergilendirme ile ilgili bir çok işlemlerini internet tabanlı çalışan “İnternet Vergi Dairesi” aracılığı ile gerçekleştirebilmektedirler.

Bilgisayarına “vergi hesap kodlarını” indirmiş olan bir kullanıcı, sunucudan dosya indirmiş, beyanname ve eklerini gönderen bir kullanıcı sunucuya dosya göndermiş, bir mükellefin mal varlığı araştırmasını yaparken “e-vdo-merkezi sorgulamalar” sisteminden mükellefe kayıtlı görünen gayrimenkul ve taşınmlarını sorgulayan bir vergi dairesi çalışanı veri tabanından veri çekmiş olacaktır.

³¹ Alan adı ve sunucu için daha fazla bilgi için **bkz.**KARLİNS, David, (2006), Kendi Sitenizi Kendiniz Yapın, Alfa Basım Yayın, İstanbul s.14, 25-35

³² Vergi Dairelerinden temin edilmektedir.

³³ Browser'in domain kaydını (www.gib.gov.tr), Server'a yönlendirebilmesi için, daha önceden bir DNS(Domain Name Server) numarasıyla sever ile domain kaydı arasında bir ilişkinin kurulmuş olması gerekir. Bkz. KARLİNS, David **a.g.e.** s.22-29

³⁴ Beyanname gönderebilmek için www.gib.gov.tr adresindeki İnternet Vergi Dairesi sayfasının gerekli programlar bağlantısını tıklayarak beyanname göndermek için gerekli olan programları bilgisayarlarına indirmeleri gerekmektedir.

Elektronik vergi sistemini daha iyi tanımlayabilmek için bazı elektronik işlemlerin tanınmasında fayda görülmektedir. Bu işlemler aşağıda başlıklar halinde işlenecektir.

2.2.1.Elektronik İmza (E-İmza)

İnternet aracılığı ile bir bilgi gönderildiğinde, gönderilen bilginin hiç değiştirilmeden gönderen kişiden gelip gelmediğinin doğrulanması gerekmektedir. İşte bunun sağlanması için ihtiyaç duyulan elektronik imza, aynı zamanda ıslak imza yerine de geçmektedir (Alkan, 2003:53-54).

Elektronik imza, temelini “kriptografi”nin oluşturduğu kamusal anahtar şifreleme teknolojisine dayanmaktadır. Kriptoloji, elektronik ortamda transfer edilen bir mesajın güvenliğini sağlama bilimidir (Alptürk, 2008:288).

Elektronik imzayı tanımlamak gerekirse; “bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda bütünlüğü bozulmadan ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik ve benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir veri setine” elektronik imza denir (Alkan, 2003:54).

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle e-imza hem kimlik doğrulama hem de ıslak imza yerine geçtiği belirtildikten sonra, kamu kuruluşlarının e-imzalarını TUBİTAK bünyesinde kurulu olan Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü(UEKAE)’nden özel sektör kuruluşları ile kişilerin ise bunu görevlendirilmiş üç şirketten alabileceği ifade edilmiş, bunun bir zorunluluk olmadığı, ancak elektronik ortamlarda gerçekleştirilen işlemlerin bir resmiyet kazanıp delil olarak kullanılabilmesi için bir gereklilik olduğu belirtilmiştir.

Öyleyse, elektronik ortamlarda gerçekleştirilen işlemlerde ıslak imza kullanma imkanı şimdilik mümkün olmadığı ve elektronik mesajın kimden geldiğinin doğrulanması gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, e-imza kullanılmayan elektronik belgelerin hukuki açıdan delil olma özelliği bulunmamaktadır.

Elektronik imza ile ilgili onay kurumlarının vereceği sertifikalarda, elektronik imza ile ilgili gizli anahtarın(public key) vergi denetim birimlerine tevdi edilip

edilmeyeceği ya da hani kurumlara tevdi edilebileceği belirlenmemiştir (Alptürk, 2008:288). Bu belirsizlik vergi denetimi açısından olumsuz bir durumdur.

Mükelleflerce e-beyannameler e-imzalı olarak gönderilebilmektedir(GİB, 2010:43). Ancak e-imza kullanmadan beyanname gönderen her bir mükellefe vergi numarası ya da TC Kimlik numarası esas alınarak üretilen kullanıcı kodu, parola ve şifre nedeniyle elektronik ortamda gönderilen e-imzasız beyannamelerin hukuken geçersiz olduğunu söylemek yanlış olabilir.

2.2.2.Elektronik Belge

Elektronik belge fiziken mevcudiyeti olan klasik kağıt belgelerin elektronik ortamlarda görünen halidir. Bu belgeler görüntü itibariyle kağıt belgelere benzemelerine rağmen oluşturulma, saklanma, ulaşma ve nakil(transfer) teknikleri çok farklıdır. Elektronik belgeyi oluşturabilmek için donanım(bilgisayar, cep telefonu gibi) ve yazılım (Windows, Pardus gibi işletim yazılımları ile Word, Excel, Adobe Reader gibi uygulama yazılımları) gibi iki ana unsura ihtiyaç vardır. Elektronik belgeler, bir takım kodlarla oluşturulmakta ve formatları, “metin”, “grafik”, “ses”, “resim”, “pdf” gibi farklılıklar göstermektedir. Elektronik belge, tek bir uygulama programı ile üretilebileceği gibi birbiriyle uyumlu birden fazla uygulama programı ile de üretilmektedir. Teoride bir belgenin hangi yazılım programı ile oluşturulduysa o yazılım programı ile açılması ve okunması mümkün olabilirken, son yıllarda bu sorun ara yazılımlarla çözülmeye çalışılmaktadır.

Elektronik belgelerin en önemli özelliği, oluşturulması, saklanması, ulaşılması, yönetilmesi ve transferinin kağıt belgelere göre çok daha kolay olmasıdır.

Bütün bunlardan sonra elektronik belgeyi tanımlamak gerekirse; “elektronik belge, klavye, tarayıcı, kamera, video, müzik seti, elektronik posta, teleks, faks vb araçlar aracılığı ile bilgisayar ortamına aktarılan her çeşit metin, ses, görüntü ve grafik bilgilerinden oluşan belgedir.” (Alptürk, 2008:3). 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği³⁵’nde ise elektronik belge şu şekilde tanımlanmıştır:“Elektronik belge, şekil

³⁵ 05.03.2010 tarih ve 27512 Sıra Nolu Resmi gazetede yayımlanmıştır.

hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.”

Elektronik belgenin beyanların doğrulanmasında delil olarak kullanılabilmesi için gerekli mevzuat düzenlemelerine gidilmiş ve bu amaçla VUK'un 175, 256 ve Mükerrer 257. maddeleri ihtiyaca cevap verecek şekilde düzenlenmiştir. Nitekim bu kanuni düzenlemeler neticesinde, elektronik beyanname, elektronik vergi levhası, taşıt kimlik birimi, elektronik haciz, elektronik tahsilat, elektronik fatura, gibi uygulamalar hayata geçirilmiştir.

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında “Elektronik belge-Vergi Usul Kanunu kapsamında fatura dışında düzenlenmesi öngörülen diğer belgelerin(yolcu taşıma bileti, işlem sonuç formu ve benzeri) elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası ve iletilmesi ile ilgili elektronik fatura projesi paralelinde çözüm üretilecektir.” denilerek bu alanda çalışmaların devam ettiği belirtilmektedir.

2.2.3.Elektronik Defter ve Kayıt

Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü elektronik defteri oluşturacaktır. Söz konusu uygulamadan yararlanmak için tutulacak defter ve belge sistemi; donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan GİB tarafından uygun bulunmalıdır (Türkyılmaz, 2008:19).

Defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulması, hem mükellefler hem de vergi denetim birimleri açısından önemli bir çok kolaylıklar getirecektir. Kayıtlarını elektronik ortamda tutacak mükellefler, binlerce hatta milyonlara varan adetlerde fatura düzenlemelerini klasik yöntemle tutulan defter ve belgelerin maliyetine nazaran çok daha uygun maliyetlerle elektronik ortamda tutabilecek, saklayabilecek ve kolayca vergi denetim birimlerine ibraz edebileceklerdir. Aynı şekilde vergi denetim elemanları da elektronik bir veri arşivinde saklanabilecek mükelleflerin elektronik defter ve belgelerine kolayca ve her yerden ulaşabileceklerdir.

Uygulamada birçok işletme, kendi iç muhasebe yönetimi gereği, defter ve muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda tutmaktadır. Ancak burada asgari standartların oluşturulması bakımından bazı karmaşalar mevcuttur. Gerekli düzenlemeler yapılmadığı için Gelir İdaresi şimdilik elektronik ortamda defter ve muhasebe kaydı tutulmasına izin vermemektedir. Bakanlık daha etkin ve öncü davranarak, bazı kural ve standartları belirlemeli ve web tabanlı çalışacak elektronik defter ve belge sistemini kurmalıdır. Konuyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı 361 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ni yayımlamıştır. Bu tebliğ elektronik belge ile elektronik defter uygulama hedeflerine yönelik bazı kuralları belirlemektedir. 2006-2010 dönemine yönelik Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planında ise “Elektronik Fatura ve Defter Uygulaması” hedef olarak belirlenmiştir. Belirlenen eylem için “İşletmeler ve vatandaşlar tarafından ticari hayatta yoğun olarak kullanılan fatura ve ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması ve resmi makamlara ibrazına imkan sağlayacak uygulama başlatılacaktır.” açıklamasında bulunulmuştur (Alptürk, 2008:13).

Mükellefler, yapılan protokolde belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabileceklerdir. Bu konuda taraflar, en kısa zamanda yeni düzenleme ve uygulamaların olacağı konusunda beklenti içindedirler.

Öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınlamış olduğu performans programı çerçevesinde, mükellef hizmetlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak amacıyla, e-defter projesi ile ilgili 2009’dan 2011 yılına kadar bazı hedefler belirlemiş, bu hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla gerekli kaynak ihtiyacını tespit etmiştir. Söz konusu performans hedefi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.1: E-Defter Projesi ile İlgili İdare Performans Hedef Tablosu

Performans Göstergesi	2009	2010	2011
E-defter projesi tamamlanma oranı(yüzde)	15	80	90

Kaynak: GİB, 2008b:41

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, proje, başlangıç aşamasındadır ve söz konusu e-defter projesinin tamamlanabilmesi için en az 4 yıla ihtiyaç duyulmaktadır.

2.2.4.Elektronik Fatura(E-Fatura)

Elektronik fatura, klasik kağıt faturanın, mevzuata uygun olarak elektronik ortamda düzenlenmiş versiyonudur. 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde elektronik fatura uygulaması, “Gelir İdaresince belirlenen standartlara uygun mesajların, taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılması imkanını sunan işlemlerin genel adıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu süreçteki amaç satın alma işlemlerini tamamen elektronik olarak birbirine bağlayarak kağıt ortamda fatura düzenlemeyi elimine etmek, iş süreçlerini kısaltmak ve hatasız hale getirmektir(İçten İnce, 2009:105-106).

Elektronik fatura alt yapısının oluşturabilmek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, ilk aşama olan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi(EFKS)'ni hayata geçirmiştir. Plot uygulamasına başlanılan EFKS'nin şu anda altı katılımcı işletmesi bulunmakta ve bu altı işletmenin müşterilerine kestikleri faturaların ikinci nüshası niteliğindeki elektronik kayıtları bir “Fatura ID Numarası” ile www.efatura.gov.tr adresinden ulaşılabilen bir veri tabanında saklanmaktadır.

Genel hatları ile EFKS, kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamında saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılara verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına ve iletilmesine imkan sağlayan bir sistemdir. EFKS sisteminde, firma fatura verilerinin, elektronik imza ile imzalanmış olarak Gelir İdaresi sistemine XML formatında aktarılmasına; müşterilere manyetik ortamda verilecek birinci nüsha fatura için de PDF dokümanı olmasına izin verilmiştir.

Bu sistemdeki mükellefler, e-fatura sistemine entegrasyon için gerekli alt yapı çalışmalarını kuruncaya kadar(05.03.2011'e kadar) EFKS sisteminde çalışmaya devam edeceklerdir. Bu süre içinde söz konusu entegrasyonu sağlayamayan mükelleflerin EFKS protokolleri, iptal edilecektir.

E-fatura sisteminin önemli altyapısı olan “mesajlaşma ağının oluşturulması” ile “birinci nüsha fatura formatı”nın belirlenmesi için 5766 Sayılı Kanunun 17 Maddesi ile Vergi Usul Kanununun 242. maddesinde gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Oluşturulan mesajlaşma ağı sayesinde, sisteme dahil olan mükelleflerin birbirleri arasında güvenli bir şekilde e-fatura gönderip almaları mümkün hale gelmiştir.

GİB, birinci nüsha fatura formatını belirlemek amacıyla uluslar arası eğilimler ile teknolojik gelişmeleri göz önünde bulundurarak Türkiye'ye en uygun e-fatura formatının XML tabanlı UBL 2.1³⁶ standardı ile oluşturulmasına karar vermiştir (GİB, 2009c).

Elektronik fatura uygulamalarında, sistemin çalışma şartlarını düzenleyen e-fatura genel tebliği³⁷ yayımlanmış ve ilk etapta anonim şirketler ile limited şirketlere, Gelir İdaresinin onayına bağlı olarak da bazı kurumlara e-fatura düzenleme imkanı getirilmiştir. Bundan sonra e-fatura sistemine katılmak isteyen mükelleflerin, başvurularının onaylanmasının ardından, kullanıcı hesapları tanımlanacaktır. Kullanıcı hesapları tanımlanan katılımcılar, mali mühürlerini³⁸ temin edeceklerdir. Sisteme katılımcı mükellefler, mali mühür sertifikalarının aktivasyonunun ardından, sistem üzerinde tanımlanan kullanıcı hesapları aracılığı ile e-fatura gönderme ve/veya alma işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir. Söz konusu Tebliğ uyarınca, aynı anda hem kağıt hem de e-fatura düzenlenemez.

E-fatura sistemi, VUK'ta, fatura dışında, düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin de taraflar arasında dolaşımına imkan verecek şekilde tasarlanmıştır. Zamanla sistem üzerinden diğer elektronik belgelerin de dolaşımı sağlanabilecektir.³⁹

Elektronik fatura uygulamaları yaygınlaştığında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ile KDV kayıp ve kaçakları en aza inecek belki

³⁶ Uluslararası ölçekte, birlikte iş yapabilirliği sağlamayı esas amaç edinen UBL 2.0 siparişten ödemeye kadar tüm iş süreçlerini kavrayan dokümanlar ve kütüphaneleri içermekte olup, tüm dünya üzerinde geniş bir katılımı geliştirilmektedir. Şu an itibariyle UBL 2.0 içerisinde, ifade edilen iş süreçlerini kavramak amacıyla kullanılacak 31 adet ticari belgenin XML formatında tanımı bulunmaktadır. Fatura bu dokümanlardan sadece bir tanesidir. UBL 2.0, iş süreçlerini ve bunlara bağlı dokümanları oldukça geniş bir çerçevede tanımladığı için, kullanım amaçlarına ve ihtiyaçlara göre özelleştirilmesi gerekmektedir. Daha ayrıntılı bilgi için **bkz.** http://www.oasis-open.org/cammittees/tc_home.php?wg_abbrev=ubl

³⁷ E-fatura ile ilgili 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği 05.03.2010 tarih ve 27512 Sıra Nolu Resmi gazetede yayımlanmıştır.

³⁸ Mali mühür, E-fatura ile ilgili 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde şu şekilde tanımlanmıştır: Veri bütünlüğünü, kaynağını ve içeriğini garanti altına alınması ile ilgili gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması amacı ile TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika altyapısıdır. Daha geniş bilgi için ilgili tebliğe ve <http://mm.kamussm.gov.tr/> internet adresine **bkz.**

³⁹ E-fatura ile ilgili detaylı bilgi için **bkz.** 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (05.03.2010 tarih ve 27512 Sıra Nolu Resmi gazetede yayımlanmıştır.)

hiç kalmayacaktır. Çünkü, firmalar arası fatura hareketleri mutlaka birbirleriyle eşleşmek zorundadır. Eşleşmeyen faturalar incelemeye alınacaktır. Bu şekilde incelemeye alınan faturalarla hem KDV hem de kazanç vergisi incelemeye alınmış olacaktır. Firmalar satış faturalarından elde ettikleri KDV miktarından alış faturalarından ödedikleri KDV'yi düşükten sonra KDV beyannamesinde bulunmaktadırlar. Dolayısıyla, faturaların elektronik ortamda tamamen kontrolden geçirilmiş olması demek bütün KDV miktarlarının da kontrol edilmiş olması anlamına gelecektir. Aynı şekilde kazanç vergilerinin matrahının belirlenmesinde amortismanlar etkili olmaktadır. Faturaların kontrol altına alınmasıyla kısmen amortismanla tabi unsurların kontrol edilmesine de imkan verecektir.

Mahsup ya da nakit iade yoluyla gerçekleştirilen KDV iade işlemleri kolaylaşacak ve hız kazanacaktır. Bu konuda karşıt inceleme elektronik hale geleceği için, KDV hesap tablolarına ve yeminli mali müşavirlerin inceleme ve tasdikine gerek kalmayacak, bu işlemi vergi idaresi kendisi elektronik ortamda yapabilecektir. Böylece iş dünyasının maliyetleri düşeceği gibi vergi denetim birimlerinin görevi kolaylaşacak ve hız kazanacaktır (Pekdemir, 2005).

2.2.4.1.Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik Fatura Performans Hedefi

Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınlamış olduğu performans programı çerçevesinde, mükellef hizmetlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak amacıyla, e-fatura sistemi ile ilgili 2009'dan 2011 yılına kadar bazı hedefler belirlemiş, bu hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla gerekli kaynak ihtiyacını tespit etmiştir. Söz konusu performans hedeflerinden bazıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2.2: E-Fatura ile İlgili İdare Performans Hedef Tablosu

Performans Göstergeleri	2009	2010	2011
E-fatura projesi tamamlanma oranı	60	90	100
EFKS'ye dahil edilen ilave mükellef sayısı	8	8	8
EFKS kapsamında incelenen ve bilgilendirilen mükellef sayısı/Toplam başvuru sayısı	100	100	100
EFKS kapsamında incelenen fatura bilgisi sayısı	445.000.000	520.000.000	600.000.000
e-irsaliyeli fatura projesi tamamlanma oranı(%)	50	100	0
e-sevk irsaliyesi projesi tamamlanma oranı(%)	50	100	0

Kaynak: GİB, 2008b:41

Yukarıdaki Performans Hedef Tablosuna göre 2011 yılına kadar e-fatura sisteminin tamamen kurulması hedeflenmektedir. EFKS, e-fatura sistemine entegre edileceği için mükellef sayısında artış hedeflenmemiştir. E-fatura tebliğine göre de EFKS'nin 2011 yılı içinde sonlandırılıp e-fatura sistemine entegrasyonu hedeflenmiştir.

2.2.5.Elektronik Tebligat

Belge, form ve bildirimlerin elektronik ortamlarda üretildiği bir vergi sisteminde tebligatların da elektronik ortamda yapılma zorunluluğu doğmaktadır. Elektronik tebligat, elektronik belge ve formların, bulundukları veri tabanından, başka bir veri alanına (bir e-posta kutusu gibi) on-line olarak gönderilmesidir.

Tebliğat vergi hukukunda önemli bir aşama olduğundan ödeme emri, ceza ihbarnamesi, beyana çağrı mektubu gibi bazı belgelerin elektronik tebligat ile gönderilmesi, hukuken tebliğin yapıldığı anlamına gelmemektedir. Bunun için bazı kanuni düzenlemeler ile teknolojik yatırımlar gerekmektedir. Elektronik tebligatın en güzel örneğini yapılan bir protokol ile uygulanmasına başlanan ve bankaların genel merkezlerine gönderilen “elektronik haciz(e-haciz)” bildirileridir.

Vergi mahremiyeti ve güvenliği açısından, mükellefin bildirdiği her e-posta adresine elektronik tebligat yapmak doğru olmayabilir. Ancak gerekli teknolojik alt yatırımlar yapılarak, mükellefe, Gelir İdaresince temin edilecek bir e-posta adresine

tebligat yapmak, hem vergi güvenliği hem de sistemin düzgün işlemesi açısından önem arz etmektedir. Böylelikle tebligatların elektronik ortamda yapılma imkanının getirilmesiyle vergilendirme süreci ve verginin tahsilat süresinde önemli kısaltmalar ve iş verimliliği sağlanacaktır (Türkoğlu, 2009:102).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesi üzerinden uygulamaya koyduğu "Özelge Sistemi"⁴⁰ elektronik bilgilendirme tebligatının güzel bir örneğini oluşturmaktadır. Bu sistemde mükellefler, vergi uygulamaları bakımından tereddüt ettikleri durumlarda, kendilerine iletilen bilgilendirmeler, internet aracılığı ile hızla kurumlarına bildirilmektedir.

2.2.6. Elektronik Tahsilat

Elektronik tahsilat, borçlulara, ödemelerini elektronik ortamda yapabilme imkanının sağlanmasıdır ve sistem borçlunun hesabının belirlenen ölçüde azaltılması, karşı tarafın hesabının da aynı ölçüde çoğaltılması ile işlemektedir.

Günümüzde kişi ve kuruluşlar ödemelerini, klasik yöntemlere göre çok daha hızlı ve etkin olan elektronik ödeme araçları ya da elektronik ödeme transfer sistemleri ile yapmaktadırlar. Tahsilat yapan kurumlar açısından da elektronik tahsilat, çok daha düşük maliyetli ve hızlıdır.

Bir kurum ya da kişinin elektronik tahsilat yapabilmesi için öncelikle güvenli bir ödeme sistemini kurmuş ya da kurdurmuş olması gerekmektedir. Bu sistem üst düzeyde güvenlik ve işletimsel güvenilirlik sağlamalı ve her kişiye nesnel ve kamuya açıklanmış üyelik ölçütlerini içermelidir.

Türkiye'de ödeme sistemlerinin temel kurumları; bankalar, özel finans kurumları, PTT, ve T.C. Merkez Bankası'dır. Ödeme sistemleri dört ana yapı üzerine kurulmuşlardır. Bunlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası EFT sistemi (TIC-RTGS), Bankalar Arası Kart Merkezi(BKM), Çek Takas Sistemi ve Doğrudan Tahsilat Sistemidir (Direct Debit)'dir (Alptürk, 2008:301).

⁴⁰ Özelge Sistemi ile ilgili detaylı bilgi için 16/01/2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 395 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne **bkz.**

Günümüzde elektronik tahsilat “elektronik ödeme transfer sistemleri”⁴¹ ile yapılabildiği gibi “elektronik ödeme araçları”⁴² ile de yapılabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2009-2013 Stratejik Planında da yer aldığı gibi önümüzdeki günlerde vergi, ceza ve gecikme zamları, elektronik ortamda tahsil edilecektir. Bunun için bankalardan sisteme uyum sağlamak amacıyla gerekli altyapı yazılımlarını hazırlamaları beklenmektedir. Bankaların hazırlıklarını yapmaları ve yazılım işlemlerini tamamlamalarının ardından e-tahsilata geçilecek, mükelleflerin güncel borçlarının yanı sıra, geçmiş dönemlere ait vergi borcu, gecikme zammı ve faizi de borç ekranında görülecek ve tahsilatı yapılabilecektir⁴³.

Bu sistemde banka vergiyi tahsil ettiği anda vergi dairesindeki "mükellef cari hesabına" işlenecek ve yurdun her yanında her mükellefin borç ve alacakları on-line izlenebilecek olması hasebiyle mükellefin "borcu yoktur" yazısını alması çok daha kolay hale gelecektir.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı Kredi kartıyla da vergi borcu ödeme yapma imkanını sağlamaktadır. Şimdilik motorlu taşıtlar vergisinin İnternet Vergi Dairesinden anlaşmalı banka kredi kartlarıyla tahsilat gerçekleştirilmektedir. Ancak internet ortamında yapılan ödemelerde alınan banka dekontlarının yasal bir belge olması konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığının bu sıkıntıları ortadan kaldırabilmek amacıyla elektronik banka dekontu ile ilgili proje çalışmaları devam etmektedir.

⁴¹ Ödemelerde klasik nakit para kullanımının yerini alan ve gücünü hız ve etkinlikten alan elektronik ödeme transfer sistemleri şunlardır:EFT(Elektronik Fon Transferi), EFTPOS(Satış Noktasından elektronik fon transferi), EMKT(Elektronik Menkul Kıymet Transfer sistemi), Elektronik Takas Sistemi(Çekle yapılan ödemeler için). Ayrıntılı bilgi için **bkz.** Alptürk, (2008), **Elektronik Denetim Rehberi** ss.300-311 ve ALKAN, Ramazan, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Birleşim Matbacılık, Ankara, ss.60-72

⁴² Elektronik ödeme araçları, kredi kartları, sanal kredi kartları, ATM(Otomatik Vezne Makineleri)’ler, elektronik para ve çek, akıllı kartlar(smart cards), ödeme kartları, banka kartları(debit cards), siber bankalar, SWIFT sistemi ve diğer ödeme araçlarıdır. Detaylı bilgi için **bkz.** Akyazı, ve Arpak, (2000), Elektronik Ticarete Ödeme Araçları, **Banka, Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı:6, s.7; İTO, (2002), **Dünya ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi**, Yayın No 2002-6, İstanbul ve Alptürk, (2008), **a.g.e** ss.312-335

⁴³ GİB, 2009/10 Seri Nolu Uygulama İç Genelgesi ile bazı bankalara(Ziraat Bankası, Halkbank, Yapı Kredi, Garanti, ING Bank, Tekstilbank, Şeker Bank, Fortis Bank, ve Turkland Bank) gerekli yazılımlarını tamamlamaları üzerine, 02.12.2009 tarihinden itibaren e-tahsilat yetkisi verildiği, vergi dairesi ve defterdarlık çalışanlarına duyurulmuştur. Bundan sonra söz konusu bu bankalar, vadesi geçmiş vergi borçlarını, gecikme zamları ve cezaları ile birlikte ve bütün yıllara ait MTV borçlarını e-tahsilat yöntemiyle alabileceklerdir. Bu bankalar kısmi tahsilat da yapabileceklerdir.

2.2.6.1.Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik Banka Dekontu(E-dekont) Projesi ile Banka Tahsilatları Performans Hedefi

Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınlamış olduğu performans programı çerçevesinde, mükellef hizmetlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak amacıyla, e-banka dekontu projesi ile ilgili 2009'dan 2011 yılına kadar bazı hedefler belirlemiş, bu hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla gerekli kaynak ihtiyacını tespit etmiştir. Söz konusu performans hedeflerinden bazıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2.3: E-banka Dekontu Projesi ile Banka Tahsilatları İdare Performans Hedef Tablosu

Performans Göstergeleri	2009	2010	2011
E-banka dekontu projesi tamamlanma oranı(%)	5	25	80
Bankalarca yapılan tahsilatın toplam tahsilata oranı(%)	70	75	75
Bankalar arıcılığı ile yapılan vergi tahsilatının vergi toplam tahakkukuna oranı(%)	90	92	93
Bankalarca vadesi geçmiş vergi borçlarından yapılan tahsilatın toplam tahsilata oranı(%)	20	25	30

Kaynak: GİB, 2008b:41

2.2.7.Elektronik Haciz(E-Haciz)

Haciz bildirileri 6813 sayılı A.A.T.U.H. Kanunun 79. Maddesine istinaden düzenlenmektedir. Elektronik haciz bildirisinin düzenlenebilmesi için borçlu mükellefler adına haciz varakasının düzenlenmesi, onaylanması ve bilgisayar kayıtlarına onay tarihine ait bilgi girişinin yapılmış olması gerekmektedir.

Borçlu mükellefler adına düzenlenen haciz varakalarının borçları takipten kaldırılmış ya da tahakkukları tecil ve taksitlendirilmiş ise; haciz varakaları, ihtiyaten ve teminat olarak düzenlenmişse; borç miktarı takip sınırının(2009 yılı için 8 TL) altında kalan haciz varakalarına, elektronik haciz tatbik edilmemektedir. Ayrıca aynı mükellefe aynı gün birden fazla haciz bildirisi düzenlenmemektedir.

Vergi dairesi müdürlerinin, elektronik vergi dairesi (e-vdo) sisteminde, düzenlenme tarihinden itibaren 1 aylık süre dikkate alınarak banka genel müdürlüklerine gönderilmesi istenen elektronik haciz bildirilerini onaylaması ile söz konusu e-haciz bildirileri, Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) Bilgi İşlem Merkezi'ne gönderilmiş olacak, buradan da bankaların genel müdürlüklerine elektronik ortamda tebliğ edilecektir.

GİB Bilgi İşlem havuzunda bekleyen elektronik haciz bildirilerinin, tahakkukunun terkin veya tecil edilmesi yada tahsil edilmesi gibi nedenlerle, borç miktarında azalma veya tam tahsil olması durumunda elektronik haciz bildirilerinin tutarı azaltılabilmekte ya da haciz bildirisi tamamen kaldırılabilir. Ancak mükellefin borcundaki artışlar nedeniyle değişiklikler yapılamayacağından, artan borç miktarı için, vergi dairesi tarafında yeni bir e-haciz düzenlenmesi gerekecektir.

GİB Bilgi İşlem havuzunda bekleyen elektronik haciz bildirileri, bir aylık süre içinde banka genel merkezine elektronik ortamda tebliğ edilmezse sistem tarafından otomatik olarak iptal edileceklerdir. İptal edilen haciz bildirilerinin vergi daireleri tarafından tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

Banka genel merkezleri, tebliğ edilen haciz bildirileri üzerinde gerekli araştırmaları yaptıktan sonra, en likit⁴⁴ varlıklardan başlayarak, her türlü hesaplardaki tebliğ tarihi itibarıyla mükelleflerin mevcut olan varlıklarının, haciz bildirisinde bildirilen amme alacağı tutarı kadar kısmına, haciz tatbik etmektedirler. Yapılan işlemin sonucunu yine elektronik ortamda GİB'e bildirilmektedir.

Banka cevapları, likit önceliğe göre vergi dairesi kayıtlarına aktarılmasından itibaren 3 iş günü içinde vergi dairesi tarafından değerlendirilmekte, mükellefin banka hesabına uygulanan elektronik haczin ya devam etmesine ya da kaldırılmasına ilişkin kararın cevaben sistem üzerinden verilmesi gerekmektedir.

⁴⁴ Hacze konu olacak varlıkların likit sıralaması şöyledir: 1.Vadesiz Türk Parası Hesabı, 2.Vadesiz Yabancı Para Hesabı, 3.Yatırım Hesabı(Hisse senedi hariç), 4.Hazine Bonosu ve Devlet Tahvilleri, 4.Repo, 5.B Tipi Yatırım Fonları, 6.A Tipi Yatırım Fonları, 7.Vadeli Türk Parası Hesabı, 8.Vadeli Yabancı Para Hesabı, 9.Altın Hesabı, 10.Hisse Senedi, 11.Diğer(Eurobond, VOB, Özel Sektör Tahvili vb.), 12. Niteliği Değişebilen Varlıklar.

Mükellef banka hesaplarına tatbik edilen haczin devamı ya da kaldırılmasına ilişkin vergi dairesi cevapları, GİB Bilgi İşlem Merkezi tarafından banka genel müdürlüklerine elektronik ortamda tebliğ edilmektedir.

Elektronik haciz tatbik edilen mükellef hesaplarında başka rehinler bulunması ve haciz bildirisinin tebliğ tarihinden itibaren 1 aylık sürenin geçmesine rağmen, mükellefin borcu devam etmekte ise, söz konusu e-haciz bildirisinin dayanağını oluşturan haciz varakalarına borç miktarı otomatik olarak tekrar hesaplanarak sistem tarafından e-haciz bildirisi tekrar tebliğ edilmekte ve yinelenmektedir.

Hacze konu olan mal, hak ve alacakların nakte çevrilme işlemi, kağıt ortamda klasik usulle vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir (Ateş vd, 2009:4-6).

2.3.İNTERNET VERGİ DAİRESİ-TÜRKİYE VERGİ DAİRESİ

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergilendirme sürecindeki bazı işlemleri www.gib.gov.tr web sitesinden ulaşılabilen İnternet Vergi Dairesine taşımış bulunmaktadır. “Türkiye Vergi Dairesi” gibi çalışan bu sanal vergi dairesinde mükellefler vergi dairelerinde yapılabilen bir çok işlemi yapabilmekte, ödemelerini ise tahsilata yetkilendirilmiş banka şubelerinden, hatta bu bankaların bazılarının internet şubesinden yapabilmektedir.

İnternet Vergi Dairesinde mükellefler beyannamelerini vergi dairesine uğramadan kolayca verebildikleri gibi motorlu taşıtlar vergisini de anlaşmalı banka kredi kartlarıyla kolayca ödeyebilmektedirler. Bunun yanında otomasyona geçen vergi dairelerine kayıtlı tüzel ve gerçek kişiler, aşağıdaki bilgileri sorgulayabilmektedirler:

1-Vergi dairelerinde mevcut mükellef kayıt bilgileri ile araçlarla ilgili kimlik bilgilerini ve e-borcu yoktur yazılarını kullanıcı adı ve şifresi ile www.gib.gov.tr adresinden alabilirler. İlgili makamlar yazıların doğruluğunu “Dilekçe Sorgulama Sayfası”ndan kontrol edebilirler (Türkyılmaz, 2008:15).

2-2000 yılı ve sonrasında yapılan vergilendirme işlemleriyle ilgili tahakkuk, vadesi gelen, vadesi geçen ve vadesi gelmeyen borç bilgileri ile yapılan ödeme bilgileri,

3-Verilen ek beyannameler ve vergi inceleme sonuçlarına göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerle ilgili tahakkuk, vadesi gelen, vadesi geçen ve vadesi gelmeyen borç bilgileri ile yapılan ödeme bilgileri,

4-Yurt dışı çıkış yasağı ile ilgili ayrıntılı bilgileri,

5-Vergi ödemelerinde sehven ya da bilgi eksikliği nedeniyle fazladan yapılan ödemelerle ilgili bilgileri,

6-Motorlu taşıtlar vergisi ile trafik para cezası borç bilgileri ve tüm MTV tahsilat bilgileri.

Görüleceği gibi mükellef ve meslek mensuplarına işgünü ve kırtasiye malzemesi tasarrufu sağlarken, Gelir İdaresine de işgücü, kırtasiye ve sarf malzemesi tasarrufu sağlamaktadır.

Vergi dairelerinde gün içinde yapılan işlemlere ait veriler gün sonuna kadar sanal vergi dairesinin veri tabanına iletilmektedir. Bu denkle İnternet Vergi Dairesinin ekranında görülen bilgiler bir gün öncesinin bilgileri olabilir. Aynı şekilde bankalardan yapılan vergi ödemeleri, e-tahsilata yetkili bankalarca yapılmamışsa, anında Elektronik Vergi Dairesi sistemine yansımamaktadır.

Çünkü bankalardan manyetik ortamda en geç ödeme gününden ertesi güne kadar alınan vergi tahsilat bilgileri, vergi dairesi kayıtlarına 1 hafta içinde Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi(EBTİS) ile otomatik olarak işlenmektedir. Dolayısıyla bankadan vergi ödemesini yapan bir mükellef sistemden borcunun düştüğünü ancak bir hafta içinde görebilecektir.

Vergi bilgileri, VUK'un 5. maddesine göre mahremiyet taşıdığı için internet üzerinden yapılacak borç sorgulama gibi işlemler, yetkisi olmayan kişilerin ulaşımına, uygulanan şifre duvarları ile kapatılmış, vergi bilgilerine kendilerine verilen özel

şifrelerde⁴⁵ sadece yetkili kişilerin ulaşması sağlanmıştır. Kimlik doğrulama için “kullanıcı kodu”, “kullanıcı şifresi” ve “kişisel şifre”, bilgileri⁴⁶ kullanılmaktadır.

İnternet Vergi Dairesinin özelliklerinden biri de “başkasının adına işlem yapabilme”dir. Bunun için öncelikle başkasına (meslek mensupları: SM, SMMM, YMM) işlem yaptıracak mükellefin kendisi adına işlem yapacak kişiye, “Yetki Verme Formu”⁴⁷ ile yetki vermesi gerekmektedir. Kendisine başkası adına işlem yapma yetkisi verilen kişi, İnternet Vergi Dairesinde kendi şifreleriyle hesabına giriş yaptıktan sonra, kendi hesabından çıkmadan, kendileri adına işlem yapma yetkisi aldığı mükellefleri adına işlem yapabilir.

İnternet Vergi Dairesinden mükellefler kredi kartıyla da ödeme yapabilmektedirler. Ancak bu, şimdilik sadece, geçmiş yıl borçları da dahil olmak üzere tüm motorlu taşıtlar vergisi için mümkün olabilmektedir. (GİB, 2009c: 21).

İnternet Vergi Dairesinde “E-Vergi Levhası” uygulaması da yer almaktadır ve şimdilik sadece bireysel kullanım için tasarlanmıştır. Henüz kurumsal kullanım hizmeti başlanmamıştır.

2.3.1. Elektronik Beyanname ve Bildirimler

Elektronik beyanname uygulaması, tam otomasyona geçmiş vergi daireleri mükelleflerinin, vergi idaresince elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen

⁴⁵ İnternet Vergi Dairesi uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, İnternet Vergi Dairesi ya da vergi dairelerinden alacakları “İnternet Hizmetleri Başvuru Formu”nu doldurup bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, buradan edindikleri “kullanıcı kodu” ve “kullanıcı şifresi” bilgilerini kapalı şifre zarfı içinde alacaklar, internet hesaplarının aktivasyonunun gerçekleştirilmesiyle de İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilen hizmetlerden yararlanabileceklerdir (<https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (01.11.2009)).

⁴⁶ Kullanıcı kodu, vergi dairesi tarafından kullanıcıya özel, kapalı zarf içinde verilen ve 8 karakterden oluşan “kod”dur. Her mükellefe yalnız bir “kullanıcı kodu” verilmektedir. Kullanıcı şifresi, ilk giriş için vergi dairesi tarafından kapalı zarf içinde verilen ve 6 karakter uzunluğundaki şifredir. Güvenliği gereği mükellefin “kullanıcı şifre”sinin ilk girişten sonra ve izleyen her ayda bir değiştirmesi gerekir. (<https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (01.11.2009)) Bilginin bütünlüğü ve gizliliği kriptolu iletişim(128-bit SSL) ile sağlanmaktadır. SSL teknolojisi ağ sunucusu ve ağ tarayıcısı arasındaki tüm bilgi akışını koruyan bir güvenlik protokolüdür. (<https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (01.11.2009))

⁴⁷ Yetki verme işlemi, İnternet Vergi Dairesinden ya da vergi dairelerinden edinilecek “Yetki Verme Formu”nun doldurulup, hem yetki veren hem de yetki verilen tarafından imzalandıktan sonra, vergi dairesine teslim edilmesiyle gerçekleşmiş olur. Yetki, sınırlı olarak verilebileceği gibi, sorgulama, dilekçe verme, borcu yoktur yazısı ve bilgi girişi yapma gibi konularına hepsini kapsayacak şekilde de verilebilir. Detaylı bilgi için **bkz.** Duran, (2009), Elektronik Beyanname Uygulamaları II, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 30, Sayı694, Ankara, ss.90-96

beyanname ve eklerinin elektronik ortamda teslim edilmesidir(Türkyılmaz, 2008:6). Bu tanımda da belirtildiği gibi e-beyanname uygulaması, tam otomasyona geçmiş vergi dairelerinde uygulanmaktadır. Mükellefler e-beyannamelerini bizzat kendileri gönderebileceği gibi Maliye Bakanlığınca aracılık yetkisi verilmiş meslek mensupları aracılığı ile de gönderebilirler (Duran, 2009:90). 2008 yılında, elektronik ortamda alınan beyannameler, otomasyon kapsamındaki vergi dairelerinden alınan beyannamelerin %99'unu oluşturmaktadır (GİB, 2009c:23).

Beyannamelerin elektronik ortamda verilmesinin, İnternet Vergi Dairesinde de belirtildiği gibi, bir çok kolaylık ve maliyet avantajları bulunmaktadır. Bunlar arasında kağıt, mürekkep, işgücü, arşivleme ve depolama maliyetleri gibi daha bir çok maliyet unsurudur ki mükellefler de bu tasarruflardan faydalanmaktadır.

Elektronik vergi denetimi açısından e-beyannamenin bir çok faydası vardır. Oluşturulan beyanname veri tabanı ile mükelleflerin elektronik takibe alınmasıyla, beyanlardaki çarpıklıkların belirlenmesi ve riskli mükellef ve sektörlerin belirlenmesi mümkün olabilirken, vergi incelemelerinin örnekleme doğru tespit edilebilecektir.

İnternet Vergi Dairesinin E-Beyanname bölümünde, kimlerin resmi başvuru⁴⁸ işlemiyle birlikte beyannamelerini elektronik ortamda gönderebileceği, şöyle sıralanmıştır:

- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hasılatlarının belli bir tutarının üzerinde olması nedeniyle beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler,
- Meslek Mesupları(Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler),
- Katma bütçeli idareler,
- İl Özel İdareleri,

⁴⁸ Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almak isteyen mükellefler, “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu”nu doldurarak bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat; tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin müracaat etmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin ise söz konusu uygulamadan yararlanabilmesi için, bağlı bulundukları vergi dairelerine “Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu”nu doldurarak müracaat etmeleri gerekmektedir (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/ss.html> (05.11.2009))

- Belediye ve bunlara bağılı iktisadi kuruluşlar,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri(KİT'ler),
- Devlet ve KİT İştirakleri,
- Döner Sermayeli İşletmeler,
- Özerk Kuruluşlar,
- Diğer Kamu Kurumları,
- Noterler,
- Muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler,
- Herhangi bir sınırlamaya ve hadde tabi olmaksızın, Yeminli Mali Müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellefler,
- Gayri menkul sermaye(GMSİ) mükellefleri,
- 1581 sayılı kanuna göre kurulan Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri,
- 1136 sayılı kanuna göre ruhsat almış avukatlar,
- Meslek mensuplarından mesleğini icra etmeyen ancak gelir getirici faaliyetlerde bulunanlar.

GİB Performans Programında hangi tür beyannamelerin internet ortamında gönderilebileceğı şöyle sıralanmıştır:

- KDV Beyannamesi(1 ve 2 nolu), (Ekim 2007 tarihinden itibaren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için, işletme hesabı defteri tutan mükellefler için ise Aralık 2007'den sonra zorunlu),
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi(2a beyannamesi hariç), (Nisan 2005 tarihinden itibaren zorunlu),
- Mutatasar beyanname(GVK Madde 94), (Ekim 2007 tarihinden itibaren, işletme hesabı defteri tutan mükellefler için ise Aralık 2007'den sonra zorunlu),

- Mutatasar beyanname(KVK Madde 24), (Ekim 2007 tarihinden itibaren, işletme hesabı defteri tutan mükellefler için ise Aralık 2007'den sonra zorunlu),
- Damga vergisi beyannamesi,
- Banka ve sigorta muameleleri beyannamesi(Hairan 2007 tarihinden itibaren zorunlu),
- Özel işetişim vergisi beyannamesi(Nisan 2005 tarihinden itibaren zorunlu),
- Şans oyunları vergisi beyannamesi(Nisan 2005 tarihinden itibaren zorunlu),
- Basit Usulde Ticari Kazanç Vergisi Beyannamesi,
- Gayri Menkul Sermaye İradı Beyannamesi,
- Yıllık gelir vergisi(31.12.2006 tarihi itibariyle aktif toplamı 50 milyar ya da net satışları 100 milyar YTL üzeri mükellefler zorunlu),
- Kurumlar verigisi(2006 yılından itibaren zorunlu),
- Kurum geçici vergi(2007 ilk dönemden başlamak üzere zorunlu),
- Gelir geçici vergi(2007 ilk dönemden başlamak üzere 31.12.2006 tarihi itibariyle aktif toplamı 50 milyar YTL ya da net satışları 100 milyar YTL üzeri mükellefler zorunlu),
- Noter harcı beyannamesi,
- Form Ba ve Bs(Eylül 2005 tarihinden itibaren zorunlu),
- GVK Geçici 70.Madde kapsamında verilen muhtasar beyanname,
- GVK Geçici 67.Madde kapsamında yapılan tevkifatlar için verilen muhtasar beyanname,
- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi Bildirimi(Ocak 2007 döneminden itibaren alınmaya başlanmış olup elektronik ortamda vermek zorunlu)
- 13.10.2005 tarihinden itibaren süresinde verilmeyen ancak kendiliğinden pişmanlık talepli verilen beyannameler,

İnternet üzerinden beyanname gönderebilmek için bazı donanım ve program gereksinimlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Yeterli bir bilgisayar⁴⁹ elde edildikten sonra, ihtiyaç duyulan beyanname düzenleme programları⁵⁰, İnternet Vergi Dairesindeki “Gerekli Programlar” bölümünden indirilebilmektedir.

Düzenlenen beyannamelerin gönderilebilmesi için Beyanname Düzenleme Programı(BDP) aracılığı ile önce paketlenmesi gerekir. Daha sonra İnternet Vergi Dairesindeki E-Beyanname bölümünden “Paket Gönderme” menüsü seçilerek hazırlanan paket gönderilebilmektedir. Paket bir iletim aracı olduğu için, pakete çeşitli vergi beyannameleri eklenerek gönderme yapılabilir. Yani, farklı vergilerin, farklı dönemlerin, farklı mükelleflerin ya da farklı vergi dairelerinin beyannameleri aynı pakette gönderilebilmektedir. Hatasızca gönderilebilen beyannamelerin e-beyanname sitesinden onaylanması ile beyanname imzalanmış ve gönderme işlemi başarıyla gerçekleşmiş olacaktır. (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html>, 07.11.2009).

27.01.2010 tarih ve 53 Seri Nolu KDV Sirküleri ile KDV iadesi talep eden mükelleflere, iadeye ilişkin belirlenen listelerini, Ocak/2010 döneminden itibaren, elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi’nden gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Mükelleflerin KDV iadesini alabilmeleri için “yüklenilen KDV ile indirilecek KDV listelerini, satış fatura listelerini ve gerekli durumlarda gümrük(çıkış) beyannamesi listesini internet vergi dairesi üzerinden göndermeleri gerekmektedir⁵¹. Böylelikle iade listelerinin teslim edilmesi esnasında hem prosedürler azaltılmış hem de bazen yüzlerce sayfa tutarak kaynakların israfına neden olan kırtasiyecilik önlenmiş olmaktadır.

⁴⁹ Beyanname Düzenleme Programının düzenli çalışabilmesi için bilgisayarın minimum 256 RAM ve Pentium-III işlemciye sahip olması gerekmektedir (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html> (05.11.2009).

⁵⁰ Elektronik beyanname gönderebilmek için Beyanname Düzenleme Programı(BDP) ve JRE 1.4.(Java Runtime Environment) bilgisayara daha önceden kurulmuş olması gerekir. Bu programlar, İnternet Vergi Dairesinin “Gerekli Programlar” bölümünden indirilebilmektedir. Nasıl kurulacağı ile ilgili daha fazla bilgi için bkz. (<https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (01.11.2009)

⁵¹ Daha detaylı bilgi için **bkz.** Gelir İdaresi Başkanlığı(2010), “Elektronik Ortamda Gönderilecek KDV İade Listeleri Hakkında Duyuru”, www.gib.gov.tr (10.03.2010)

2.3.1.1.Ba ve Bs Formları

Form Ba, mal ve hizmet alışlarına ilişkin bildirimi ifade ederken, Form Bs ise mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirimi ifade etmektedir.350 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını Form Ba ile yine aynı şekilde belirli bir haddi aşan(2008 yılı ve sonrası için 8000 TL) mal ve hizmet satışlarını ise Form Bs ile bildirmeleri gerekmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflere Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte, otomasyona geçmemiş malmüdürlüklerine bağlı mükellefler, bildirimlerini bağlı oldukları mal müdürlüklerine kağıt ortamda vermek zorundadırlar(İçten İnce, 2009:85-86). 362 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile Ba ve Bs Formları, takvim yılı itibariyle düzenlenir ve müteakip yılın Şubat ayı içinde verilirken 381 Sıra No'lu VUK Genel tebliği ile 2008 yılı ve müteakip yıllarda aylık dönemler halinde verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Elektronik ortamda gönderilen beyannamelerde, gönderme işlemi, gönderen tarafından onaylanmadıkça beyanname gönderilmiş sayılmaz. Bildirimlerini elektronik ortamda gönderen mükelleflerin kağıt ortamda beyanname düzenlemelerine gerek yoktur.

Vergi denetimi açısından Ba ve Bs formları çok önem arz etmektedir. Mal ve hizmet alışları ile satışları elektronik ortamda karşılaştırılacak, çıkan uyumsuzluklara göre vergi denetim birimlerinin eline, ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçağına ilişkin bir çok araştırma ve inceleme alanı çıkacaktır. Ayrıca mükelleflerin mal ve hizmet alış ve satışları ile KDV beyanları, özel olarak geliştirilen denetim uygulama programları ile çapraz kontrole tabi tutulacak, KDV beyanlarına yansıtılmayan miktarlar tespit edilebilecektir.

2.3.2.BTRANS(Bilgi Transferi) Uygulaması

BTRANS, 2 Seri No’lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ve 2003/1 Vergi Kimlik Numarası İç Genelgesi kapsamında yaptıkları işlemleri, Maliye Bakanlığı’na bildirmek zorunda olanlar ile Maliye Bakanlığı’na bilgi gönderme zorunluluğu getirilen diğer kişi ve kurumlara verilen bir hizmettir.

Elektronik ortamda bilgi gönderme aracı olan bu sistemin çalışma usul ve esasları E-Beyanname sistemine benzerlikler göstermektedir. Ancak bu sistemle gönderilecek dosyaların sadece XML uzantılı olması gerekmektedir. Bu sistem için gerekli program olan BTRANS_L Test, İnternet Vergi Dairesindeki “Gerekli Programlar ve Klavuzlar” bölümünden indirilebilmektedir.

BTRANS web sitesi üzerinden aşağıdaki kuruluşlar xml formatında hazırlamış oldukları bilgi dosyalarını gönderebileceklerdir:

- Aracı kuruluşlar ve portföy yönetim şirketleri,
- Faktoring, sigorta, finansal kiralama ve tüketici finansman şirketleri,
- İkrazatçılar,
- Kıymetli maden aracı kuruluşları,
- Yetkili müesseseleri.

Buradaki amaç, vergi denetimleri için gerekli veri ambarına bilgi desteği sağlamaktır.

2.3.3.Dilekçematik

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi üzerinden online olarak dilekçe verme, verilen dilekçeleri yine online takip edebilme imkanı için çalışmalar devam etmektedir.⁵² Bu uygulama çerçevesinde vatandaşlar, hangi konuda talepte bulunacaklarsa o konuya ilişkin dilekçeyi seçtikten sonra istenen bilgileri doldurup “Gönder” butonuna basmasıyla, girilen veriler, elektronik ortamda bir dilekçeye dönüşecek ve ilgili birime on-line bir elektronik imza ile ulaştırılacaktır.

⁵² Online dilekçe sorgulama <http://intvtd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> adresinden yapılabilecektir.

Halihazırda devam eden uygulamada, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden ulaşılabilen <http://www.gib.gov.tr/dilekce/dilekce.html> adresinde yer alan dilekçematik programı ile vergi daireleri ile olan işlemlerde sıklıkla kullanılan dilekçelerden önemli bir kısmı bu bölümde yer almaktadır. Bu bölümde, mükelleflere dilekçe hazırlama konusunda yardımcı olunurken, uygulamada belli bir standart da sağlanmış olmaktadır.⁵³

Ayrıca mükellef ve meslek mensuplarınca, değişik kurumlara ibraz edilmek üzere alınan “mükellefiyet yazısı” ile “e-borcu yoktur” belgesinin, bu belgeleri talep eden kurumlarca teyit ve doğrulama işlemi Dilekçematik üzerinden yapılmaktadır.

2.4 VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI

Vergi denetiminde elektronik elektronik araçların kullanılması, yeni bir yöntem olup vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesiyle hızla yaygınlık göstermektedir. Özünde parasal değer ve rakamların elektronik ortamda takip edilmesidir(Alptürk, 2008:148). Elektronik denetime geçişin sebebi, vergilendirme sürecindeki iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak otomasyona dayalı olarak gerçekleştirilmesidir. Elektronik ortamda gerçekleşen iş ve işlemleri, elektronik ortamda denetleme ihtiyacı, yaşanan otomasyona geçiş sürecinin doğal bir sonucudur.

Elektronik vergi denetimi, vergi denetimi fonksiyonlarından bazılarını, mümkün olan en yüksek seviyede elektronik ortamda gerçekleştiren, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum kabiliyeti yüksek, sürekli gelişen ve dinamik bir denetim faaliyetidir.(MTK, <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=185> 09.11.2009).

Bu amaç doğrultusunda veri bankalarında bulunan data, önceden belirlenmiş kriterler ve risk göstergeleri çerçevesinde seçilerek alınmakta, ardından değişik bilgisayar programları yardımıyla yeniden çeşitli yöntemlerle işlenerek değerlendirilmekte ve analiz edilmektedir. Elektronik denetimler çok büyük miktardaki veri yığınlarını, geleneksel yöntemlerin aksine, çok kısa sürede tarayarak inceleme imkanı vermekte ve böylece yapıcı, caydırıcı, çözüm önerici ve otomasyon sistemlerini iyileştirici denetim sonuçlarına ulaşılabilmektedir. E-denetimin özelliği, uzaktan,

⁵³Dilekçematik programı ile hazırlanabilen dilekçe ve formları görebilmek için bkz. <http://www.gib.gov.tr/dilekce/dilekce.html>

sürekli, daha geniş tabanlı, entegre, risk odaklı, sistemli ve geleneksek denetimlere nazaran hızlı bir şekilde gerçekleşmesidir.

Elektronik denetimlerle hiç verilmeyen ya da zamanında verilmeyen beyannameler tespit edilebildiği gibi, ceza ihbarnamelerinin kontrolü, tekerrür, ceza indirimi (VUK 337), matrah karşılaştırma, beyana çağrı, gayri faal mükelleflerin tespiti, matrahsız verilen beyannameler gibi değişik vergilendirme işlemleri de denetlenebilmektedir.

Ayrıca beyanname ve ekleri çapraz kontrollere tabi tutularak matrah farkları, eksik KDV beyanları, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler tespit edilebilmektedir (Türkoğlu, 2009:41).

Mükellefle ilgili Veri Ambarına (VERİA) gelen verilerin çapraz denetime tabi tutulması sonucu görülen uyumsuzluklar üzerine, mükellef vergi incelemesine alınabilir.. Mesela Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) bildirgeleri ile muhtasar beyanname verileri karşılaştırılabilir(Alptürk, 2008:148), ya da KDV beyannamelerinde yer alan bilgilerin birbirleriyle ilişkisi, önceki-sonraki dönem bağlantıları, indirilecek katma değer vergilerinin dayandığı belgelerin elektronik ortamda doğruluğu kontrol edilebilir(Ankara Vergi Dairesi Bşk., 2009:1). Yapılan bu tür işlemler sonucunda vergisel açıdan uyumsuzluklar görülürse, mükellef yaygın ve yoğun vergi denetimine, aramalı incelemeye, ve hatta vergi incelemesine bile tabi tutulabilir. Sayılan bu üç vergi denetim yönteminde denetim işlemlerinin bazıları elektronik araçlar kullanılarak gerçekleştirilebilmektedir.

2.4.1.Vergi Denetiminde Elektronik Araçların Kullanıldığı Alanlar

Vergi denetiminde elektronik araçların kullanılabilmesi için, denetime tabi tutulacak işlemlerin öncelikle elektronik ortamda gerçekleştirilmiş olması gerekir. Ancak vergi doğuracak ticari işlemlerin hepsi, tamamıyla elektronik ortamda gerçekleştirilememektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının Performans Programı 2009-2011'den de anlaşılacağı üzere yakın bir gelecekte vergiyi doğuran işlemlerin tamamına yakını elektronik ortamda gerçekleştirilebilecektir.

Vergi denetimi, belirli yöntemlerle(vergi incelemesi, yaygın ve yoğun vergi denetimi ve aramalı inceleme gibi) gerçekleştirildiği için, elektronik vergi denetiminin vergi denetiminde kullanılma alanları, bu yöntemlere göre başlıklar halinde aşağıda incelenmiştir.

2.4.1.1.Vergi İncelemesinde Elektronik Araçlardan Yararlanma

Vergi inceleme sürecinde, elektronik vergi denetiminden öncelikle bir mükellefin vergi incelemesine alınıp alınmama kararının verilme aşamasında yararlanır. Elektronik araçlar kullanılarak başta mükellef beyanlarının vergi mevzuatına uygunluğu denetlenir. Ardında değişik denetim programları aracılığı ile mükellefin beyanları kendi içinde ve diğer kurumlardan elde edilen verilerle çapraz kontrole tabi tutulur. Ayrıca Kod-5⁵⁴ Uygulaması ile de mükellef riskli mükelleflerle olan ticari ilişkileri yönünden karşıt incelemeye alınır. Bütün yapılan bu işlemlerin sonucunda vergi kaybı doğurabilecek ya da vergi mevzuatı açısından usulsüz yapılan işlem ve riskli mükelleflerle bir ilişkisi tespit edilirse mükellefin vergi incelmeye alınmasına karar verilmelidir(Ankara Vergi Dairesi Bşk., 2009:4). Vergi inceleme esnasında da elektronik araçlardan yararlanma vergi inceleme sürecini kolaylaştırıp kısaltabilir.

Vergi incelemesinde kullanılan başlıca teknikler, fiili ve kaydi envanter incelemesi yapmak, randıman incelemesi yapmak, karşıt inceleme yapmak, ve işletmenin mali tablolarını analiz etmek, olarak sıralanabilir⁵⁵. Bu inceleme tekniklerinden fiili envanter incelemesinde, işin doğası gereği elektronik denetim yapmak mümkün olamamaktadır. Çünkü fiili envanter, insan emeği ve dikkatiyle yapılması gereken bir çalışma olup kaydi envanterde görünen varlıkların işletmede var olup olmadığının ya da işletmede mevcut varlıkların kayıtlara alınıp alınmadığının kontrol edilme işlemidir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 189). Ancak fiili envanter

⁵⁴ Kod -5 uygulamasında SMİYB(sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge) kullandığı tespit edilen yada bu konuda ön tespitte bulunulan mükelleflere ait bilgileri içeren listelerin, elektronik vergi denetimlerinde kullanılmak üzere, bazı sembollerle(Kod 1, Kod 2, Kod 3, Kod 4, Kod 5, Kod 6, Kod 7, Kod 8 Kod 9) vergi dairelerinin kullanımına sunulmasıdır. Daha geniş bilgi için **bkz.** Ankara Vergi Dairesi Bşk. , (2009), KDV E-Denetim (Katma Değer Vergisi Beyannamelerinde Elektronik Denetim Projesi), Ankara, s.4

⁵⁵ Geniş bilgi için **bkz.** HUD(2004), Denetimin İlke ve Esasları ss.392-401.

yapılırken işlemleri hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla barkod okuyucu gibi aletlerden faydalanılabilir.

Kaydi envanterde ise elektronik denetim yapmak mümkündür ve yapılmaktadır. Çünkü bu inceleme tekniğinde, denetim hesaplar üzerinden yapılır. Bu hesapların işletmedeki stok ve varlıkların fiziki sayımlara denkliği yada kayıtlar üzerinde miktar dengesinin var olup olmadığının elektronik olarak denetlenebilmesi için işletmede hesapların elektronik ortamda tutuluyor olması gerekir. Bu amaçla bakanlıkça belirlenen mükelleflerin defter ve belgelerini elektronik ortamda düzenlenmesine ve arşivlenmesine imkan tanıyan Muhasebe Kayıt Arşivi (EMKAS) sisteminin yaygınlaştırılarak işlerlilik kazandırılması hedeflenmektedir (Alptürk, 2008:118-119). Önümüzdeki yıllarda e-fatura uygulamasının tamamen hayata geçirilmesi ile işletmelerin kaydi envanterlerini elektronik ortamda tespit etmek mümkün hale gelebilecek ve kaydi envanterleri elektronik ortamda tespit edilen mükelleflerden riskli görülenlerin fiili envanterleri yapılabilecektir (Türkoğlu, 2009:44).

İşletmeler elektronik ortamda randıman incelemesine tabi tutularak vergi incelemesine tabi tutulabilirler. Elinde bulundurduğu ham madde stok miktarına, üretimde tükettiği enerji sarfiyatına ya da sektör ortalamasına göre düşük randımanla çalışan işletmeler elektronik ortamda tespit edilerek kaydi randımanı ile gerçek randımanı arasındaki fark kadar satış hasılatları arttırılarak vergi kaybının önüne geçilmesi gerekir (Şenyüz, 2005 120).

Belli büyüklüğe sahip işletmeler beyanname ve eklerini(Bs Formları gibi) internet ortamında göndermek zorundadır. Bu da işletmelerin iş ilişkisi olduğu diğer işletmelerle elektronik ortamda karşıt incelemeye alınabilmesi anlamına gelmektedir. İşletmenin alışları diğer işletmede satış olarak ya da satışları alış olarak gösterilip gösterilmediği yazılım programları aracılığı ile denetlenir. Ya da Kod 5 Uygulaması ile riskli mükelleflerde iş ilişkisi içinde olan mükellefler tespit edilebilir. Böylelikle, paravan firmalar, sahte faturalar gibi gerçek satış hasılatını gizlemeye yönelik fiiller elektronik ortamda tespit edilmiş olacaktır (Gündüz, 2009).

İşletmenin mali tablolarına değişik analiz teknikleri elektronik ortamda uygulanarak tablo kalemlerinin yıllar içinde gösterdiği eğilimler ya da vergi matrahı

açısından önemli olan birbirleriyle ilişkileri incelenerek işletmenin vergi kaçırma girişimi tespit edilmeye çalışılır (Türkoğlu, 2009:57).

Elektronik denetime alınan finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenmesi, vergilendirme açısından gerçek vergi matrahının tespit edilebilmesinde çok önem arz etmektedir.

2.4.1.2.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Elektronik Araçlardan Yararlanma

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamı, VUK'un 127. maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeye göre, yaygın ve yoğun vergi denetimi esnasında, yapılan işlemleri ana başlıklar itibariyle şu şekilde sıralamak mümkündür: Günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanımını denetlemek, defter levha ve belge kontrolü yapmak ve yol denetimleri yapmak.

Bu denetim yönteminde işin doğası gereği elektronik denetimler şimdilik yaygın olarak yapılamamakta ancak e-fatura, e-sevk irsaliyesi, e-vergi levhası, e-kayıt ve e-defter gibi projelerin hayata geçirilmesi ile yaygın ve yoğun vergi denetimleri esnasında da sıklıkla elektronik araçlardan yararlanılabilecektir (Türkoğlu, 2009:63).

Şu anda yapılan uygulamalardan bir örnek vermek gerekirse; araştırmanın birinci bölümünde de bahsedildiği gibi şehirler arası yolcu taşıma işletmelerine, bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihazlarla belge düzenleme imkanı, 2006 yılında yayımlanan 356 nolu VUK Genel Tebliği ile getirilmiş ve işletmenin merkez, şube veya acenteleri tarafından düzenlenen bu belgelerin, “yolcu bileti” olarak kabul edileceği, ayrıca bir yolcu bileti düzenlemeye gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu yeniliğin uygulamasının vergi usulü açısından denetimi yapılırken elektronik araçlardan yararlanamadan denetiminin yapılamayacağı aşıkardır. Yine aynı şekilde Pos cihazı hasılatları ile mükelleflerin KDV beyanlarının matrahları karşılaştırılırken bir elektronik denetim yapılmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi genel itibariyle değerlendirildiğinde, bu vergi denetim yönteminin elektronik vergi denetiminin etkinliğini arttırıcı bir işlevinin olduğu görülebilir.

2.4.1.3.Aramalı İncelemede Elektronik Araçlardan Yararlanma

Vergilendirme işlemlerinde elektronik işlemlerin sayısı arttıkça mükelleflerin de yeni yeni elektronik vergi kaçırma yöntemleri geliştirebilecekleri aşıkardır. Bu denenle şüpheli durumlarda aramalı inceleme yöntemi ile elektronik veri kayıt ortamlarının vergilendirme açısından güvenliğini sağlamak gerekmektedir.

Mükellef, elektronik kayıtlarını oluştururken, elektronik kayıt ortamında vergi matrahını azaltıcı bir yazılımın olduğundan şüphelenilirse, aramalı inceleme ile söz konusu elektronik araçlar mükelleften alınabilir ve elektronik denetimlere tabi tutulabilir (Gündüz, 2009).

Diğer taraftan vergi kaçakçılığına karşı yapılan aramalı incelemede, arama sırasında elektronik ortamda elde edilen tüm veriler elektronik araçlarla denetimlere tabi tutulmalıdır. Çünkü kayıtlar hangi yöntemlerle tutuluyor ise aynı yöntemle denetime tabi tutulursa daha sağlıklı sonuçlar verebilirler.

2.4.2.Elektronik Vergi Denetimi Uygulamaları

Özellikle 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasıyla beraber vergi idaresinin elektronik altyapısına çok önem verilmiş, vergi denetimde elektronik araçlar kullanılarak bir çok uygulamalar geliştirilmiştir. Bu uygulamalardan yaygın olarak kullanılanlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

2.4.2.1.Para ve Varlık Hareketlerinin Elektronik Gözetim ve Takibi

Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler neticesinde işletmeler faaliyetleriyle ilgili kayıtlarını elektronik ortamlarda tutmakta, işletmeyle ilgili taraflara ve üçüncü kişilere elektronik ortamda transfer edilmekte ve ödemelerinin büyük bir çoğunluğunu bankalar aracılığı ile on-line işlemlerle gerçekleştirmektedir(Ağca, 2006:64). Elektronik ticaret gibi yeni ticaret şekilleri ortaya çıkmakta, ödemeleri banka havalesi ya da EFT veya kredi kartlarıyla yapılmaktadır. 01.01.2010 tarihinden itibaren banka hesap numaralarına bir standart gelecek ve banka hesapları uluslar arası standarda göre 26 karakterden oluşan IBAN(Uluslararası Banka Hesap Numarası)'a dönüşecektir. Bu uygulama ile bankalardan yapılacak havale ve EFT işlemlerinde IBAN kullanma

zorunluluğu gelecek ve parasal hareketlerin takibi, uluslar arası ölçekte kolaylaşacaktır. Getirilen bu yenilik vergi kayıp ve kaçacağıyla mücadelede vergi denetim birimlerine önemli kolaylıklar sağlayabilecektir.

Ticari faaliyetlerin kayıt dışına çıkmaması için, finansal veriler ve maddi edinimler ne tür araçlarla saklanıyor ya da ilgili taraflara transfer ediliyorsa, denetim birimlerinin de aynı araç ve yöntemleri kullanarak bu olay ve ticari işlemleri takibe alması gerekmektedir. Yani veriler elektronik ortamda üretilip transfer ediliyorsa, yine aynı şekilde elektronik araçlar kullanılarak takibe alınmalıdır.

Bu işlemi Gelir İdaresinin yalnız başına yerine getirmesinin mümkün olamayacağı aşıkardır. Kanuni haklarını kullanarak diğer kurum ve kuruluşların faaliyetleriyle ilgili kayıtlardan ve oluşturduklar veri ambarlarından yararlanmalıdır. Mesela, bankalardan elde edilen veriler neticesinde, bir mükellefin banka hesapları üzerinde yüklü miktarlarla parasal hareketler gözleniyor, fakat beyan ettiği vergi miktarı, bu hareketlere nazaran çok düşük kalıyorsa, ticari faaliyetleri daha yakından takip edilmeli, vergi kayıp ve kaçacağı açısından riskli mükellefler sınıfına alınmalıdır.

Yine aynı şekilde tapu kayıtlarından oluşan veri ambarında, bir potansiyel mükellefin anormal bir şekilde gayrimenkul edindiği tespit edilirse, potansiyel mükellef sınıfında kalmasının vergi kanunları açısından uygun olup olmayacağı vergi denetim birimlerince incelenmesi gereken bir durumdur.

Türkiye’de kara paraıyla mücadele etmek için para ve varlık hareketlerinin elektronik ortamda gözetim ve takibi son derece önemlidir. Bu iş için yetkilendirilmiş kurum, kısa adıyla MASAK diye bilinen Maliye Bakanlığı bünyesindeki Mali Suçları Araştırma Kurulu’dur.

MASAK, yürütmekte olduğu Kara Para Aklaması ile Mücadele Kapasitesinin Güçlendirilmesi Projesi çerçevesinde bir “Şüpheli İşlem Bildirim Rehberi” yayımlamış ve bu rehberde sıklıkla başvuru alan kara para aklama yöntemlerini 11 başlık⁵⁶ altında toplamış ve bankalar, sigorta ve kargo şirketleri gibi yükümlü tarafları bu konularda dikkatli davranmaları konusunda uyarmıştır.

Şüpheli işlemin mevzuattaki tanımı, 5549 sayılı Kanunun 4.Maddesinde yapılmıştır ve buna göre, “yükümlüler nezdinde veya bunların aracılığı ile yapılan veya yapılmaya teşebbüs edilen işlemlere konu malvarlığının yasa dışı yollardan elde edildiğine veya yasa dışı amaçlarla kullanıldığına dair herhangi bir bilgi, şüphe veya şüpheliyi gerektirecek bir hususun bulunması halinde yapılacak işlem, şüpheli işlem,” olarak tanımlanmıştır.

Kara parayla mücadelede elektronik denetim, SWIFT işlemlerinin ve fon transferlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesi ile müşteri hesaplarındaki varlık hareketlerinin izlenmesi ile mümkün olabilecektir. Özellikle terörizmin finansmanı için kullanılan fonların elektronik ortamda transferine ilişkin göstergeler Şüpheli İşlem Bildirimi’nde şöyle sıralanmıştır:

- Kimlik tespitine ilişkin yasal yükümlülüklerden kaçınmak için düşük tutarlı transfer emirleri verilmesi,
- Elektronik gerçekleştiren veya adına işlem gerçekleştirilen kişinin kimlik bilgilerinin verilmemesi,
- Fonların toplanmasının hemen ardından veya kısa bir zaman sonra bu fonların yabancı kişilere gönderilmesi için kar amacı gütmeyen kuruluşların hesaplarının veya ticari/bireysel hesapların kullanılması,

⁵⁶ Sık kullanılan kara para aklama yöntemleri şunlardır: 1-Büyük fonların çok sayıdaki kişi adına açılan hesaplara bölünerek transferinin gerçekleştirildiği Şirinler(Smurfing) Yöntemi, 2-büyük fonların çok sayıdaki işlemle parçalara bölünerek transfer edildiği Parçalama(Structuring) Yöntemi, 3-Vergi Cennetleri(Off-Shore Merkezleri), 4-Tabela Bankaları(Shell Banks), 5-Tabela Şirketleri(Paravan Şirketler), 6-Göstermelik Şirketler, 7-Oto Finans Borç Verme(Loan Back), 8-Döviz Büroları, 9-Resmi Olmayan Havale Sistemleri, 10-Sahte veya Yanıltıcı Fatura(Hayali İthalat, İhracat) ve Fonların Fiziken Ülke Dışına Kaçırılması. Ayrıntılı bilgi için **bkz.** MASAK, (2006), **Şaibeli İşlem Bildirim Rehberi**, Ankara, ss.4-9

- Üçüncü bir kişi tarafından müşteri adına elektronik transferler yoluyla döviz üzerinden işlem yapılması ve işlemlerin hiçbir ticari bağlantısı olmayan kişi veya ülkelere gerçekleştirilmesi,
- Aynı finansal kuruluşun aynı şubesinde aynı gün fakat farklı kişiler kullanılarak çok sayıda transfer işlemi gerçekleştirilmesi.

Kara paraıyla mücadelede şüpheli işlem bildirimi olarak yapılan ihbarlar çok önem arz etmektedir. Söz konusu bildirim ve ihbarlar MASAK'ın yükümlü tarafları aracılığı ile internet aracılığı ile alınabilmektedir. MASAK alınan bu bildirim ve ihbarlarla ilgili gerekli verileri toplayıp gerekli işlemleri yapmaktadır. MASAK'ın internet sitesi üzerinden de ihbar ve şikayetler alınabilmektedir. Bunun için <http://www.masak.gov.tr/iletisim/ihbar.asp> ihbar linkini tıklayıp istenilen kişisel bilgileri eksiksiz doldurup şikayetin konusu yazılarak mesajın on-line gönderilmesi gerekir.

Ayrıca, MASAK yapacağı elektronik denetimler için gerekli veriyi kullandıkları uygulama yazılımları ile veri kaynaklarından (TAKBİS⁵⁷, MERNİS⁵⁸, VEDOP gibi) online olarak alabilmektedir (Alptürk, 2008:360-362).

2.4.2.2.POS Cihazı Hasılatıyla Mükellef Beyanlarının Karşılaştırılması

Pos cihazı, mal ve hizmet alış ve satışlarında kredi kartıyla yapılan ödemelerde kullanılan, yapılan ödeme miktarını cihaz sahibinin banka pos cihazı hesabına aktaran elektronik bir alettir.

Kredi kartıyla yapılan satışların banka kayıt sistemine aktarılması nedeniyle, çağdaş denetim tekniği olan paranın yönünün takip edilmesi Gelir İdaresince değerlendirilmiştir. Maliye Bakanlığı bankalara mükelleflerin pos cihazları ile yapmış oldukları satışları dönemler itibarıyla bildirme zorunluluğu getirmiş, böylelikle bankalardan gelen satış rakamları ile mükellef beyanlarının karşılaştırılması sonucunda

⁵⁷ Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün tapu kayıtları ile ilgili veri ambarı yönetim sistemi. **Bkz.** www.tkgm.gov.tr

⁵⁸ Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi, tüm vatandaşlık bilgilerinin bir merkezde toplanıp yönetildiği sistem. **Bkz.** www.mernis.gov.tr

kayıt dışı bırakılan kazanç miktarının tespit edilmesi amaçlanmıştır (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2009:3).

2.4.2.3.Ba ve Bs Formları Yardımıyla Çapraz Kontrol Uygulaması

Bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflere Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. 362 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile Ba ve Bs Formları, takvim yılı itibariyle düzenlenir ve müteakip yılın Şubat ayı içinde verilirken 381 Sıra No'lu VUK Genel tebliği ile 2008 yılı ve müteakip yıllarda aylık dönemler halinde verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Vergi denetimi açısından Ba ve Bs formları çok önem arzetmektedir. Elektronik ortamda toplanan Ba ve Bs formları, katma değer vergisi(KDV) beyanlarının otokontrolüne imkan tanıyacaktır. Bu formlar sayesinde, mükelleflerin alım satımları ile KDV beyanları çapraz kontrole tutulacak beyanlara yansıtılmayan KDV miktarı ile kayıtlara alınmayan alış ve satışlarla sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler, özel olarak geliştirilen denetim uygulama programları ile kolayca tespit edilebilecektir.

2.4.2.4.KDV'de E-Denetim

Katma Değer Vergisi(KDV), 3065 sayılı Kanunla 1985 yılından itibaren vergi sistemi içinde yer alan, genel olarak mal ve hizmet üretim ve pazarlama aşamalarında her bir aşamada oluşturulan değerler üzerinden alınan bir tip yayılı muamele vergisidir.

Esas itibariyle gerçek usulde vergiye tabi olanlardan aylık ya da üç aylık dönemleri takip eden ay içinde KDV beyannameleri alınmaktadır. Verilen beyannamede, mükellefler, mal teslim ettikleri ya da hizmet verdikleri kişilerden tahsil ettikleri KDV'den, mal ve hizmeti edinirken ödedikleri KDV'yi indirmektedirler. Bu indirim sonunda bir veri kalmış ise ödenmekte, indirim fazla ise sonraki döneme devredilmektedir. Düşük oranlı ya da istisna edilmiş teslim ve hizmetler nedeniyle indirilemeyen KDV belli usuller çerçevesinde mükellefe nakten veya mahsuben iade edilmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı(2009:5), KDV’de e-denetimin amacını şöyle belirlemektedir: “Verilen katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilerin birbiriyle uyumu, önceki dönem-sonraki dönem bağlantıları, indirilecek katma değer vergilerinin dayandığı belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı konusunda bilgisayar teknolojisinden etkin ve yüksek oranda yararlanmak suretiyle elektronik denetim yapmaktır.”

KDV beyanlarından elde edilen verilerde aşağıdaki denklikler elektronik olarak kontrol edilmesi gerekmektedir:

(Toplam KDV-İndirimler Toplamı)=(Tecil Edilecek KDV+Ödenmesi Gereken KDV) veya

(İndirimler Toplamı- Toplam KDV)=(İade Edilmesi Gereken KDV+Sonraki Dönemlere Devreden KDV)

Beyannamede yer alan “Sonraki dönemlere devreden KDV” tutarının bir sonraki dönem beyannamesinde “Önceki dönemden devreden KDV” olarak aynen yer alması gerektiği elektronik olarak kontrol edilmesi gerekmektedir.

Beyannamenin “Bu döneme ait indirilecek KDV” başlığındaki tutara dayanak teşkil eden belgeler, program tarafından veri tabanında yer alan olumsuz kayıtlar açısından taranarak “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” olup olmadığı araştırılmaktadır.

Öte yandan, uzun vadede “Matrah Toplamı” ile “Ödenmesi Gerken KDV” arasında sektörün ortalama kar haddi oranı ile sektör girdi ve çıktı ürünlerinin KDV oranlarına bağlı olarak bir bağlantı kurulması gerektiği öngörülebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2009-2011 yılları arasında elektronik ortamda hedeflediği performans kriterlerini belirlemiştir. Yıllar itibariyle gerçekleşmesini hedeflediği performans kriterleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınlamış olduğu performans programı çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerekli tedbirleri almak ve mücadele etmek amacıyla, 2009’dan 2011 yılına kadar bazı hedefler belirlemiş, bu hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla gerekli kaynak ihtiyacını tespit etmiştir. Söz konusu performans hedeflerinden bazıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.4: İdarenin Elektronik Denetim Performans Hedefi Tablosu

Performans Göstergeleri	2009	2010	2011
Analizi yapılan beyanname sayısı	500.000	550.000	600.000
Çapraz kontrole tabi tutulan Ba-Bs formu oranı(yüzde)	100	100	100
Toplam denetlenen mükellefler içinde risk analiz yöntemiyle denetlenen mükellef oranı(yüzde)	5	10	15
İhracatta iade talep eden mükelleflerin analize tabi tutulma oranı(yüzde)	30	50	70
Ba-Bs analizine tabi tutularak uyumsuzluk tespit edilen mükelleflerden incelemeye hazır hale getirilen mükellef sayısı	1000	1000	1000
Potansiyel mükelleflerin banka ve diğer dış kaynak bilgileri analizi sonucunda ticari faaliyet yönüyle riskli görülerek incelemeye hazır hale getirilen mükellef sayısı	1000	1500	2000
KDV iade inceleme sayısı	50	50	50
Kredi kartı satışları ile KDV beyanları arasında uyumsuzluk tespit edilen mükelleflerden gönüllü uyum veya inceleme çalışmasına hazır hale getirilen mükellef sayısı	3500	4500	5500
EFKS kapsamında incelenen fatura bilgisi sayısı	445.000.000	520.000.000	600.000.000

Kaynak: GİB, 2008b:41,47

Görüleceği gibi GİB'in, 2009 ile 2011 yılları arasında her geçen yıl denetim performansında bir artış kaydedilmektedir. Ba-Bs formlarının tamamının incelenmesi hedeflenmiş, söz konusu incelenen formlardan her yıl için 1000 adet mükellefin incelemeye sevk edilmesi öngörülmektedir. Analizi yapılacak beyanname sayısında her yıl 50.000 artış göze çarpmaktadır. KDV beyanları ile kredi kartı(POS cihazı) satış rakamları arasında uyumsuzluk görülen mükelleflerden 2009, 2010 ve 2011 yılları için, sırasıyla 3500, 4500 ve 5500 mükellef incelemeye sevk edilebilecek, KDV iadesi için de her yıl için 50 mükellef incelemeye alınabilecektir. Toplam denetlenen mükellefler içinde "risk analiz yöntemiyle" denetlenen mükellef sayıları 2009 yılında %5 olması hesaplanırken, 2010 ve 2011 yılları için sırasıyla %10 ve %20 olması hedeflenmiştir.

Yukarıdaki hedefler belirlenirken, yapılan elektronik denetimler sonucunda vergi kaçırma riski görülen mükellefler tespit edilmekte, söz konusu bu mükellefler üzerinde vergi incelemesi yapılabilmektedir. Burada elektronik denetimlerin önemi çok fazladır.

Mesela elektronik denetimlerde e-beyanname, e-fatura ya da Ba ve Bs formlarının hepsi taranabilmekte, çapraz kontroller yapılabilmekte, vergi kaçırma açısından riskli mükellefler elektronik ortamda kayıtlı tutularak, bu riskli gruplarla iş ilişkisinde bulunan mükelleflerde yakın takibe alınabilmektedir.

2.4.3.Elektronik Vergi Denetiminin Psikolojik ve Hukuki Etkisi

Elektronik vergi denetiminin mükellefler üzerinde çok değişik etkileri olabilir. Elektronik vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkileri gerçekleşirse, elektronik vergi denetimi, amacına ulaşmış sayılır. Aksi takdirde elektronik vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçığının azaltıp vergi matrahını arttırmada ve tahsilatı hızlandırmada yeterince etki yapmayacaktır (Türkoğlu, 2009:95). Elektronik vergi denetiminin mükellef üzerindeki etkilerinden psikolojik etki ile hukuki etkisine aşağıda değinilmiştir.

2.4.3.1.Psikolojik Etki

Türkiye’de klasik vergi denetim yöntemleri kullanılarak yapılan vergi incelemelerinde, denetlenme oranı çok düşük seviyelerde yer almaktadır. Daha çok büyük ölçekli işletmeler denetime tabi tutulurken orta ve küçük ölçekli işletmeler hiç denetime tabi tutulmamaktadırlar. Söz konusu bu durumun şöyle bir sonucu olabilir. Denetlenme olasılığı(oranı) düştükçe, mükelleflerde denetlenebilme korkusu azalacak ve denetimin psikolojik etkisi daha az hissedilecektir.

Oysa elektronik denetim araçları kullanılarak denetimin sürekliliği sağlansa ve kapsamı bütün mükellefleri kapsayacak şekilde genişletilse, her bir mükellefte denetlenme korkusu oluşacağından, denetimin psikolojik etkisi maksimum seviyede hissedilebilecektir (Türkoğlu, 2009:95).

Yoklama, vergi incelemesi ve aramalı inceleme gibi vergi denetim yöntemleri, daha çok mükellef nazarında yapılırken elektronik vergi denetimi, mükellefin kıyabında yapılabilme gibi bir özelliğe sahiptir. Yani klasik vergi denetim yöntemlerinde mükellefler denetlendiğinden haberdar olabilirken, elektronik vergi denetiminde, mükellefin haberi olmadan, mükellefle ilgi elektronik ortamda gerçekleşen vergisel işlemler ve mükellefin mal varlığı ve harcamalarıyla ilgili birçok araştırma yapılabilir.

Böyle bir yöntemle incelemeye alınacak mükellefte sonraki dönemlerde, bulunacağı vergi beyanlarında elektronik vergi denetiminin etkisi çok fazlasıyla hissedilecektir. Şu anda elektronik vergi denetimine tabi tutularak incelemeye alınan mükelleflerin sayısı, Gelir İdaresinin resmi verilerinde yer almasa bile, ileri de yer alırsa, birçok mükellefte, elektronik vergi denetiminin en önemli etkisi olan psikolojik etki, fazlasıyla hissedilecek, birçok mükellef “elektronik ortamda denetleniyor olabilirim!” hissine kapılarak beyanlarında gerçeği yansıtabileceklerdir.

2.4.3.2.Hukuki Etki

Türkiye Cumhuriyeti Devleti bir hukuk devleti olduğuna göre, yasalara her kurum ve kişinin uyma zorunluluğu vardır. ve kanunlar, bütün vatandaşlara eşit olarak uygulanmalıdır. Elektronik vergi denetiminin dayanağı yasa ve yönetmelikleri olduğuna göre elektronik vergi denetiminin yasalardan kaynaklanan bir yaptırım gücü olacaktır. Bu yaptırım gücü mükelleflere doğru beyanda bulunmaya iteceği gibi ilgili taraflara da elektronik denetim için gerekli elektronik belge, kayıt ve işlemleri vergi denetim birimlerine sunma zorunluluğu olarak tezahür edecektir. Bu denetimle elektronik vergi denetimi için kendisinden veri talep edilen her kurum ve kişi, gerekli bilgi ve belgeleri vergi denetim birimlerine iletmek zorundadır, aksi takdirde vergi denetim birimleri yasalardaki yaptırım gücünü uygulamaya yetkilidir.

Bilgisayarlı muhasebeye geçilmesi ve elektronik vergi sisteminin kurulmasıyla, bir çok belge ve kayıtların elektronik ortamda tutulması gerekmektedir. Bunun doğal sonucu, vergi incelemesinde incelemeye alınacak belgeler, e-kayıt ve e-belge şeklinde olmaktadır. Mevzuat hükümleri gereği söz konusu e-kayıt ve belgelerin vergi denetim birimlerine eksiksiz tevdi edilmesi ya da erişim için her türlü şifrenin ve personelin

sağlanması gerekmektedir. Mükellefler, bilgi işlem sistemlerinde oluşturulan yazılım donanım, dosya, dokümantasyon ve diğer unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ve vergi idaresince görevlendirilen personelin erişimini ve denetimini engelleyecek bir sözleşmeye ya da lisansa konu edemezler (Türkoğlu, 2009 102). Bu elektronik vergi denetiminin mükellef üzerindeki hukuki etkisinin bir sonucudur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİNİN VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİNİ
AZALTMADAKİ ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ, ÖRNEKLEMİ VE PROSEDÜRÜ

3.1.1.Araştırmanın Amacı

Türkiye’de VEDOP Projesinin hayata geçirilmesiyle vergilendirmeye ilgili işlemler, büyük bir oranda elektronik ortamda gerçekleştirilmeye devam etmektedir. Elektronik ortamda vergilemenin yapıldığı bir sistemde, vergi denetiminde elektronik araçların kullanılması kaçınılmaz bir durum olarak ortaya çıkmıştır. Böylelikle vergi denetim birimleri klasik vergi denetimlerinin yanında elektronik vergi denetimleri de yapmaya başlamışlardır (Türkoğlu, 2009:63).

Araştırmanın amacı; elektronik vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri arasındaki ilişkileri, elektronik vergi denetimlerinin mükellefler üzerinde yeterince caydırıcı bir etkiye sahip olup olmadığını, elektronik denetimin, vergi kayıp ve kaçaklarına karşı etkin kullanılma imkanlarını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna etkilerini araştırmaktır.

Araştırmanın amacına ulaşabilmesi için elektronik vergi denetiminin mükellefler nezdinde nasıl algılandığını, mükelleflerin elektronik vergi denetimine karşı nasıl bir reaksiyon gösterebileceklerini tespit edebilmek amacıyla, uygulanan anketin sonuçları çok önem arz etmektedir. Söz konusu anketin sonuçları incelendiğinde mükelleflerin elektronik vergi denetimine karşı ya vergiye gönüllü uyum gösterme iradeleri ya da elektronik vergi denetiminin caydırıcılığına inanmayıp vergiye gönüllü uyumdan kaçınma eğilimleri anlaşılabilecektir.

3.1.2. Araştırmanın Yöntemi

Pamukkale Vergi Dairesi mükelleflerinin elektronik vergi denetimine yönelik tutumlarının incelenebilmesi için 22 sorudan oluşan araştırma anketi hazırlanmış ve bu anket 384 mükellefe yüz yüze görüşme yöntemiyle uygulanmıştır. Anketin uygulamasında yüz yüze görüşme yönteminin tercih edilmesinin nedeni olası yanlış anlamaları, anında düzeltme isteği ve anket sorularının tamamına cevap alabilme amacıdır.

Anket oluşturulurken soruların referansları çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde yer alan çalışmalardır. Anketin birinci bölümünde elektronik vergi

denetimiyle ilgili 5’li Likert ölçeğiyle hazırlanmış sorular yer almakta, mükelleflere verilen ifadelere ne ölçüde katıldıkları sorulmaktadır.

Araştırma anketinde, elektronik vergi denetimine karşı tutumlar incelenirken, e-vergi denetimi sürecinde etkili olduğu düşünülen mükelleflerin demografik özellikleri göz önünde bulundurulmuş ve bu amaçla anketin ikinci bölümünde mükelleflerin demografik özelliklerini araştıran sorulara yer verilmiştir.

3.1.3.Örneklem

Bilindiği gibi hakkında bilgi edinilmek istenen yığının tamamına evren(ana kütle), üzerinde araştırma yapılacak birimlerin oluşturduğu daha küçük yığına örneklem denmektedir (Çömlekçi, 2005:250). Örneklemen evreni temsil edebilecek nitelikte olması birimlerinin seçilmesinde kullanılan yöntemin önemi çok büyüktür. Bu araştırmada örneklem oluşturulurken “basit tesadüfi örnekleme ” yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde örnekleme girecek birimler arasında bir fark gözetilmeden evreni oluşturan bütün birimlere eşit seçilme olasılığı sağlanmaktadır. Bu çalışmada araştırmacının evrenini, Denizli Pamukkale Vergi Dairesi’ne bağlı faaliyet gösteren ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler oluşturmaktadır.

Örneklem birimleri seçilirken öncelikle, Pamukkale Vergi Dairesi’ne bağlı faaliyet gösteren ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, vergi numaralarına göre büyükten küçüğe doğru sıralanmış, ardından oluşan bu listeden rassal olarak 384 adet mükellef seçilmiştir. Vergi numaraları, mükelleflerin vergi dairelerince, soyad ya da ünvana göre A’dan Z’ye artan oranda sıralanarak verildiğinden, herhangi bir subjektif dağılım yasası içermemektedir. Bu nedenle, söz konusu listeden rassal olarak yapılan seçimde, mükelleflerin örnekleme girme olasılıkları eşittir ve seçilenlerin herhangi bir subjektif seçilme kriteri bulunmamaktadır.

Araştırmanın örneklem büyüklüğü olan 384 adet mükellef, $e=0,05$ ve $\alpha =0,05$ düzeyine göre aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Ana kütle standart sapması veya varyanslarının bilinmesi çoğu kez olanaksız olduğundan, bunların tahmin edilmesi gerekir. Söz konusu tahmini oranlar üzerinden yapmak kolaydır. Çünkü bu oranlar hiçbir bilgi olmasa dahi $\pi(1- \pi)$ ’nin en yüksek olduğu $0,5 \times 0,5=0,25$ değeri esas alınarak

hesaplanabilir. Bu nedenlerle uygulamada en yaygın kullanılan örneklem büyüklüğü belirleme formülü $n = \pi(1 - \pi) / (e/Z)^2$ dir (Kurtuluş, 2004:191).

$e=0,05$ ve $\alpha =0,05$ düzeyine göre değerleri formülde yerine yazarsak;

$$n = \pi(1 - \pi) / (e/Z)^2$$

$$n = 0,5 \times 0,5 / (0,05/1,96)^2$$

$$n = 384$$

n =Örneklem

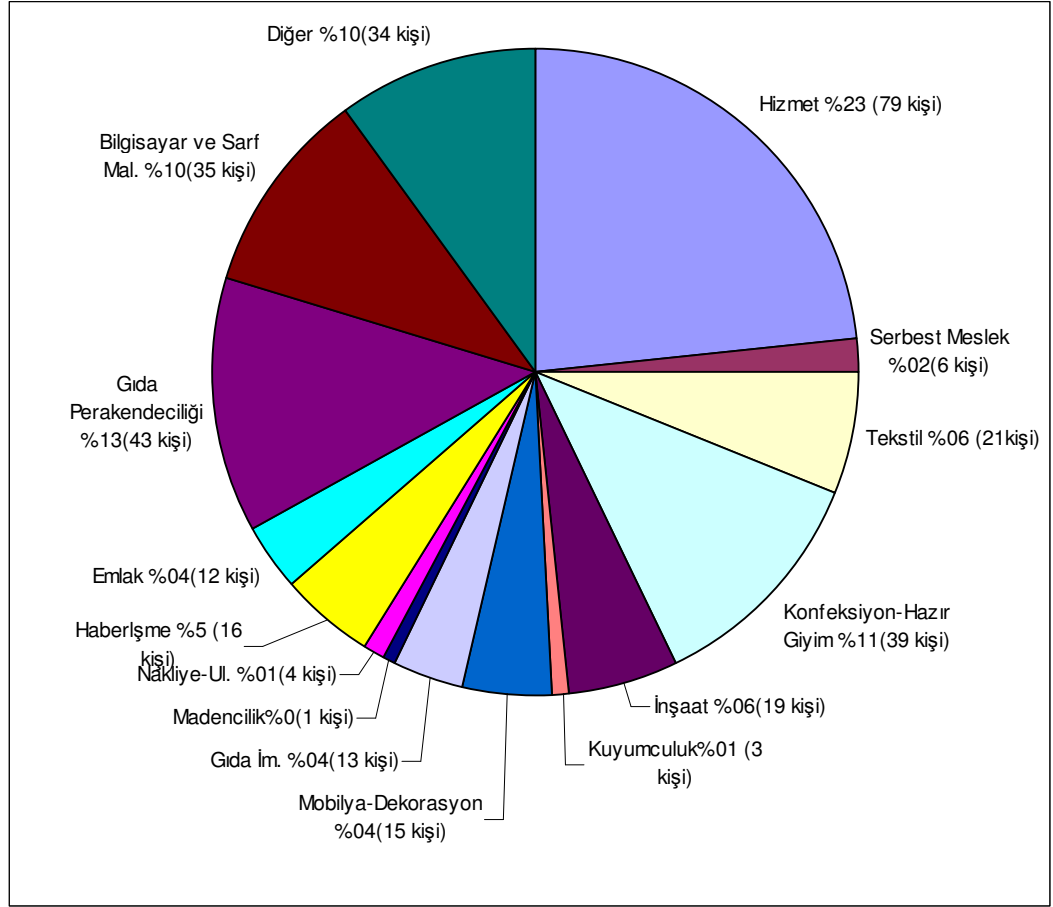
e =Hata payı

Z =%95 güven seviyesine isabet eden Z değeridir.

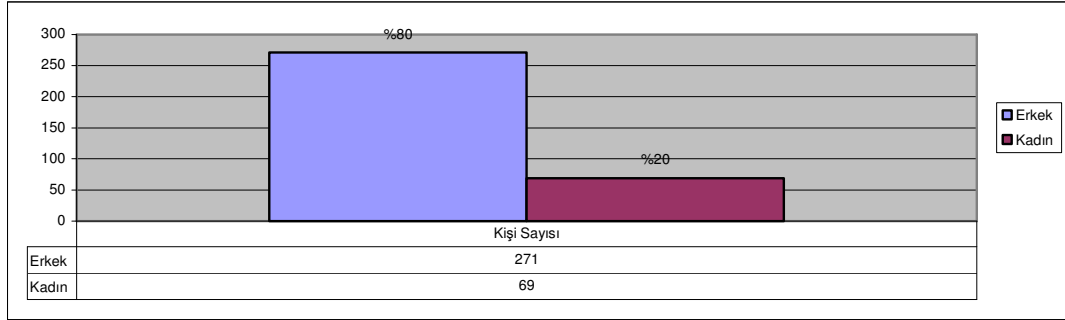
3.1.3.1.Araştırma Örneklemine Demografik Özellikleri

Anket sonuçlarından elde edilen verilere göre katılımcılarının bazı özellikleri aşağıda ele alınmıştır.

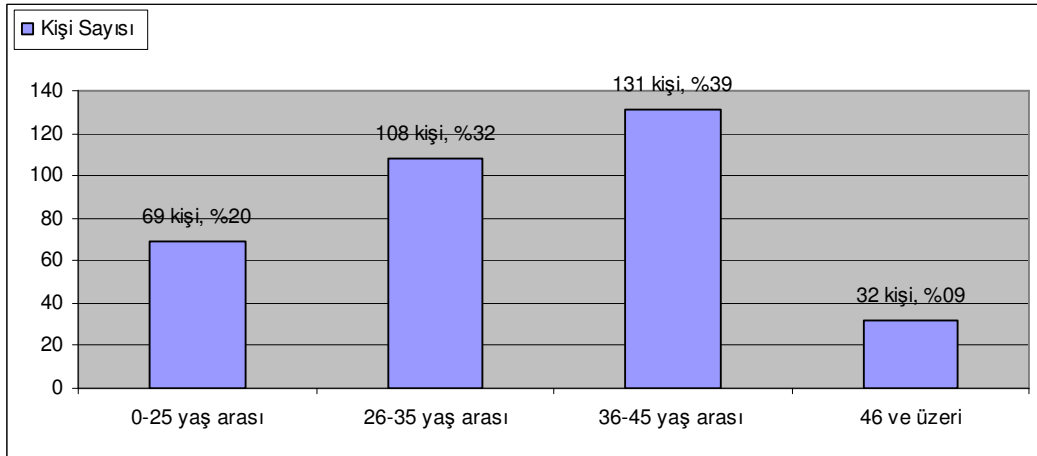
Ankete katılan mükelleflerin sektörel dağılımı aşağıda yer alan Grafik 1’de gösterildiği gibidir. Katılımcıların en büyük kısmını hizmet sektöründe çalışanlar oluşturmakta iken, bunu, gıda perakendeciliği sektöründe çalışanlarla konfeksiyon-hazır giyim sektöründe çalışanlar izlemektedir. Grafikte yer alan kategorilerden “bilgisayar ve sarf malzemesi” kategorisi hariç bütün kategoriler anket sorularında yer alırken, “bilgisayar ve sarf malzemesi” kategorisi “diğer” diye belirtilen kategori içinde yer almıştır. “Diğer” kategorisini işaretleyen mükelleflere çalıştıkları sektörü belirtmeleri istenmiş, belirtilen sektörler arasından 35 kişiyle “bilgisayar ve sarf malzemesi” kategorisi ilk sırayı almıştır. Sektörel dağılımı daha belirgin hale getirmek amacıyla Grafik 3.1’de “bilgisayar ve sarf malzemesi” kategorisi, “diğer” kategorisi içinden çıkartılıp ayrıca gösterilmiştir:

Grafik 3.1: Anket Katılımcılarının Sektörel Dağılımı

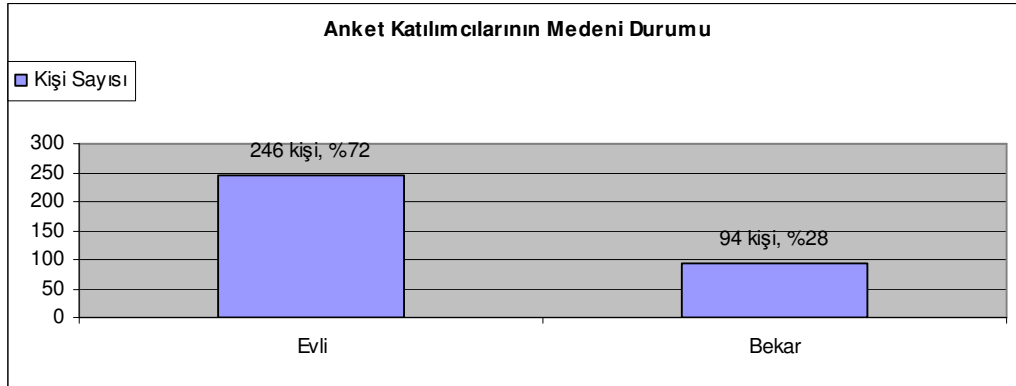
Ankete katılan mükelleflerin büyük çoğunluğu, erkek mükellefler oluşmaktadır. Rakamlarla ifade etmek gerekirse, (Grafik 3.2'den de görülebileceği gibi) erkek mükellef sayısı 271 olurken, ankete katılan bayan mükelleflerin sayısı 69 kişi olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 3.2: Anket Katılımcılarının Cinsiyet Dağılımı

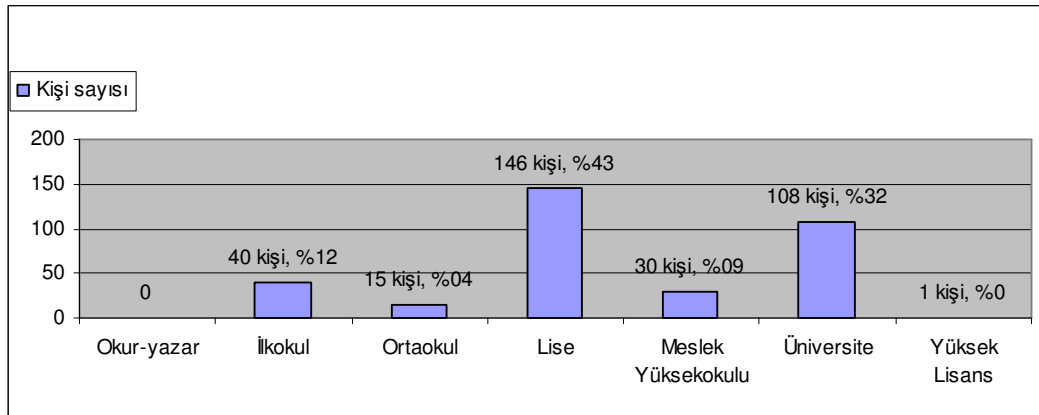
Katılımcıların yaş dağılımları incelendiğinde Grafik 3.3'ten de görülebileceği gibi, en fazla mükellef, 36-45 yaş aralığında öbeklenmiştir(131 kişi). Bunu 108 kişiyle 26-35 yaş aralığında bulunan mükellefler izlerken; 25 yaş ve altından 69 kişi, 46 yaş ve üzerinden de 32 kişi ankete katılım göstermiştir. Ankete katılan mükelleflerin büyük bir kısmı orta yaş grubunda yer almaktadır.

Grafik 3.3: Anket Katılımcılarının Yaş Dağılımı

Anket sorularında katılımcıların medeni durumu, evli ve bekar olarak iki kategoride ele alınmıştır. Anket sorularına verilen cevaplarda, 246 mükellef evli olduğunu belirtirken, 94 mükellef de bekar olduğunu söylemiştir. Bu sonuçlara göre anket katılımcılarının büyük bir bölümü evli mükelleflerden oluşmaktadır.

Grafik 3.4: Anket Katılımcılarının Medeni Durum Dağılımı

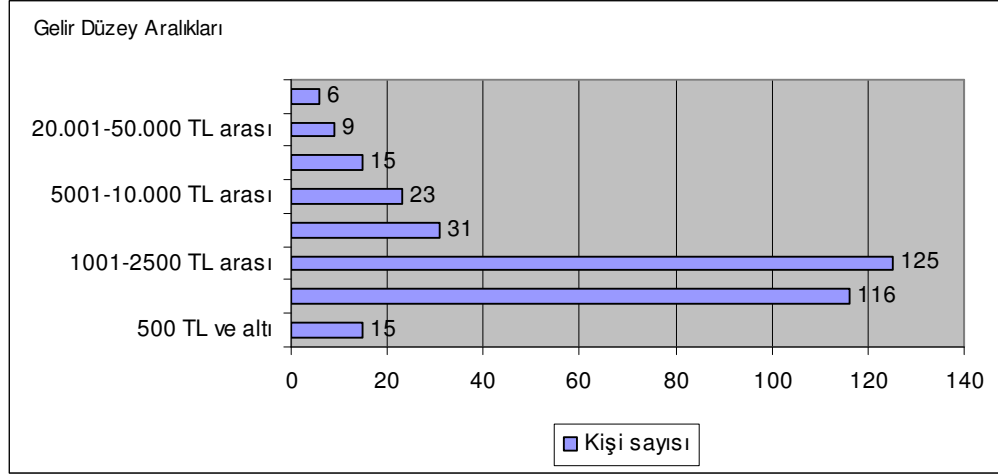
Mezuniyet durumuna göre, ankete katılan mükellefler kategorize edildiğinde, 146 kişi ile lise mezunları ilk sırada yer alırken, bunu sırasıyla üniversite(108 kişi), ilkokul(40 kişi), meslek yüksekokulu(30), ortaokul(15) ve yüksek lisans(1 kişi) mezunları izlemiştir. Araştırmaya bir okul bitirmeyen ancak okur yazar olan ve okuma yazma bilmeyen herhangi bir kişi katılmamıştır.

Grafik 3.5: Anket Katılımcılarının Mezuniyet Durum Dağılımı

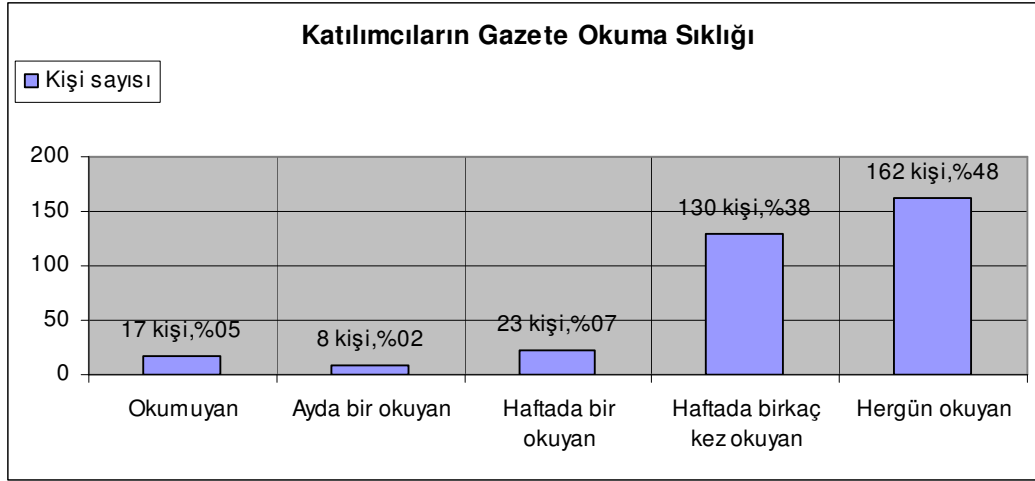
Gelir düzeyi bakımından araştırmanın örneklemini incelendiğinde, Grafik 3.6 ile de gösterildiği gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğunun alt ve orta gelir düzeyine sahip kişilerden olduğu görülecektir. Bu bağlamda, 1001-2500 TL arası gelir düzeyine sahip mükellefler 125 kişi ile ilk sırada yer alırken, 501-1000 TL arası gelir düzeyine sahip mükellef sayısı, 116 kişi ile ikinci sırada yer almaktadır. 500 TL'nin altında gelir

düzeyine sahip katılımcı mükellef sayısı ile 20.000 TL ve üzeri gelir düzeyine sahip mükellef sayısı 15 kişi olarak birbirine eşittir.

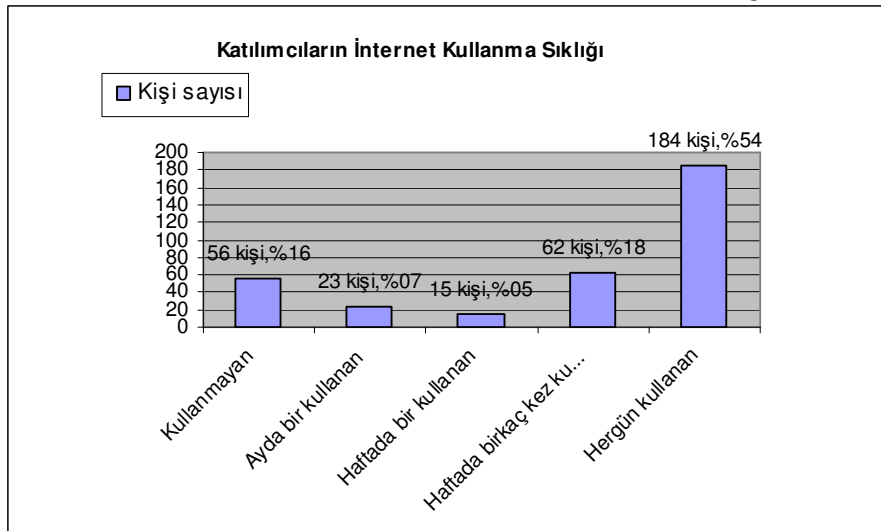
Grafik 3.6: Anket Katılımcılarının Gelir Düzeyi Dağılımı



Anketin 21 sorusuna verilen cevaplara göre gazete okuma sıklığı bakımından mükellefler Grafik 3.7'deki gibi dağılım göstermektedir. Buna göre, mükelleflerin % 48'i hergün gazete okumakta, %38'i ise haftada birkaç kez gazete okumaktadır. Hiç gazete okumayanların oranı ise %5'dir. Kişi sayısı bakımından ifade etmek gerekirse ankete katılan 340 kişiden 162 kişi hergün, 230 kişi haftada birkaç kez, 23 kişi haftada bir ve 8 kişi ayda bir okurken, hiç gazete okumayanların sayısı ise 17 kişidir. Sonuçlar değerlendirildiğinde mükellefler büyük bir oranla gazete okumaktadır.

Grafik 3.7: Anket Katılımcılarının Gazete Okuma Sıklık Dağılımı

İnternet kullanma sıklığı bakımından mükellefler, aşağıda yer alan Grafik 3.8'deki gibi dağılım göstermektedir. Buna göre, mükelleflerin % 54'ü hergün, %18'i ise haftada birkaç internet kullanmaktadır. Hiç internet kullanmayanların oranı ise %16'dır. Kişi sayısı bakımından ifade edildiğinde ankete katılan 340 kişiden 184 kişi hergün, 62 kişi haftada birkaç kez, 15 kişi haftada bir ve 23 kişi ayda bir internet kullanırken, hiç kullanmayanların sayısı ise 56 kişidir. Sonuçlar değerlendirildiğinde mükellefler büyük bir oranla internet kullanmaktadır.

Grafik 3.8: Anket Katılımcılarının İnternet Kullanma Sıklık Dağılımı

3.1.4.Prosedür

Pamukkale Vergi Dairesi mükelleflerinin elektronik vergi denetimine yönelik tutumlarını ölçmek üzere gerçekleştirilen bu araştırmada izlenen prosedürü 6 aşamada değerlendirmek mümkündür. İlk aşamada, vergi denetimi üzerinde ilgili literatür araştırması yapılmış, ikinci aşamada elektronik vergi denetimini gerekli kılan “Elektronik Vergi Sistemi” öncelikle araştırıldıktan sonra, “Elektronik Vergi Denetim Araçları” ile “Elektronik Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkileri” incelenmiştir. Üçüncü aşamada ise birinci ve ikinci aşamada yapılan çalışmalar ışığında araştırmada kullanılacak olan anket soruları hazırlanmıştır (Bkz. Ek.1). Araştırmada kullanılacak soruların belirlenmesinin ardından araştırmanın örneklem grubundaki mükellefler, anket uygulaması için, mahalle ve sokak bazında belirlenmiştir.

Araştırmanın beşinci aşamasında, 22 Kasım-10 Aralık 2009 tarihleri arasında, araştırma anketi 384 kişiye uygulanmıştır. Anket uygulaması esnasında yüz yüze görüşme tekniği uygulanmış ve böylece yüksek cevaplama oranına ulaşılmıştır.

Araştırmanın altıncı ve son kısmında elde edilen verilerin analizi ve rapor haline getirilme aşamasıdır. Veriler bilgisayar ortamına aktarıldıktan sonra bazı istatistiksel analizler yapılarak elde edilen bulgular yorumlanmış ve gerekli görülen öneriler dile getirilmiştir.

3.1.5.Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın evrenini(ana kütesini) Denizli Pamukkale Vegi Dairesi’ne kayıtlı faaliyet gösteren ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler oluşturmaktadır. Bu nedenle, araştırmanın örnekleminin yalnızca Denizli Pamukkale Vegi Dairesi’ne kayıtlı faaliyet gösteren ve gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden seçilmiş olması, araştırmanın Türkiye’nin geneline teşmil edilebilmesi açısından önemli bir kısıt olacaktır.

Türkiye’de vergi mevzuatının sürekli değişiyor olması nedeniyle, vergi alanlarında yazılan kitaplar güncelliğini hızla yitirmektedir. Bunun sonucu olarak bu çalışmada araştırmanın teori kısmının haricinde ulaşılan kaynakların güncel olması önem arzirmektedir. Ayrıca elektronik vergi denetimi yeni bir uygulama olduğu için

henüz geniş bir literatüre sahip değildir. Bu nedenle çalışmanın bilgi kaynaklarının süreli ve güncel yayın olma zorunluluğu ile elektronik vergi denetim alanındaki kaynak eksikliği araştırmanın diğer bir kısıtıdır.

Elektronik vergi denetimi uygulama sonuçlarını istatistiki rakamlarla görmek, elektronik vergi denetiminin etkinliğini ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini önlemedeki rolünü belirleyebilmek için çok önem arz etmektedir. Maalesef ki Gelir İdaresi Başkanlığı, yıllık faaliyet raporlarında, vergi denetim birimlerinin yapmış olduğu denetim sonuçlarıyla ilgili yıllar itibariyle rakamsal veriler yayımlamaya devam ederken, elektronik vergi denetimi yolu ile tespit edilen matrah farklarına yönelik veri yayımlamamaktadır. Bu da araştırmanın amacı olan elektronik vergi denetiminin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolünü belirlemede önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.

3.2.ANKET

İki bölüm halinde hazırlanan araştırma anketi toplam 22 sorudan oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde elektronik vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçığını önlemede nasıl rol oynayacağı hakkında ifadelere yer verilmiş ve mükelleflerin bu ifadelere ne derece katıldıkları sorulmuştur. Burada mükelleflerin katılım derecelerini ölçen beş basamaklı bir Likert Ölçeği bulunmaktadır. Birinci basamak “Kesinlikle katılmıyorum” şıkkı olurken, ikinci, üçüncü dördüncü ve beşinci basamaklar sırasıyla “Katılmıyorum”, “Ne katılıyorum ne katılmıyorum”, “Katılıyorum” ve “Tamamen katılıyorum” şeklinde negatif katılım derecesinden pozitif katılım derecesine doğru sıralanmış ve bu katılım derecelerine 1’den 5’e kadar numaralar verilmiştir.

Sorular hazırlanırken, katılımcıların kalıp cevaplar(response set) vermesini engellemek amacıyla soruların bazıları ters kodlanmıştır. Bazı sorular da tekrar niteliği taşımasının nedeni katılımcıların cevaplarını pekiştirmek amacıyla.

Anketin ikinci ve son bölümünde ise verilerin değerlendirilmesi aşamasında kullanılmak üzere mükelleflerin cinsiyet, yaş, eğitim, medeni hal, meslek, gelir düzeyi gibi bazı özellikleri araştırmak amacıyla demografik özellikli çeşitli sorulara yer verilmiştir.

3.3. BULGULAR VE YORUMLAR

İstatistiksel uygulamalarda, verilerin gerçeği tam yansıtması amacıyla, anket sorularına tamamen ya da kısmen cevap vermeyen 44 adet mükellef, veri setinden çıkarılarak veri temizleme işlemi yapılmıştır. Yapılan bu işlemde sonra katılımcı sayısı 340 kişiye düşmüştür.

3.3.1.Sıklık Analizleri

Sıklık analizlerinin uygulandığı Araştırma Anketinin ilk bölümü 14 sorudan oluşmaktadır. Bu bölümde mükelleflerin elektronik vergi denetimine karşı tutumlarını araştırmak amacıyla elektronik vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede nasıl rol oynayacağı hakkında ifadeler yöneltilmiş ve kendilerinden bu ifadelere 5’li Likert tipi ölçekte ne derece katıldıklarını belirtmeleri istenmiştir. Bu amaçla mükelleflere yöneltilen soruların cevap skalası ve cevap şıklarının sayısal değerleri aşağıdaki gibidir:

1	2	3	4	5
Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum

Sorularla ulaşılmak istenen amaçlar, mükelleflerin bu sorulara verdikleri cevapların sıklık dağılımları ve yapılan yorumlar aşağıdaki gibidir:

Soru 1: Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmakta mıdır? Bu soruyla ulaşılmak istenen amaç, katılımcıların Türkiye’de elektronik vergi denetim uygulamalarının yeterince yapıp yapılmadığına dair görüşlerini almaktır. Bu bağlamda, “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmaktadır” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.1: Anketin 1.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık(Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	39	11
Katılmıyorum	193	57
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	62	18
Katılıyorum	31	9
Kesinlikle katılıyorum	15	5
Toplam	340	100

Not: Ort.=2,38 SS=0,89

Katılımcılardan 193 kişi(%57) birinci soru olan “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmaktadır.” ifadesine “katılmıyorum” ve 39 kişi(%11) de “kesinlikle katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 2,38 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmadığına kanaat getirdikleri ortaya çıkmıştır.

Soru 2: Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır mı? Bu soruyla ulaşılmak istenen amaç, elektronik takip ile vergi kaçırma eğilimi arasında bir ilişkinin var olup olmadığını araştırmaktır. Bu bağlamda, “Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.2: Anketin 2.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık(Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	8	2
Katılmıyorum	39	12
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	23	7
Katılıyorum	185	54
Kesinlikle katılıyorum	85	25
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,88 SS=0,96

Katılımcılardan 185 kişi(%54) 2. soru olan “Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır.” ifadesine “katılıyorum” ve 85 kişi(%25) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 3,88 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların elektronik takip ile vergi kaçırma eğilimi arasında bir ilişkinin var olduğuna inandıkları ortaya çıkmıştır.

Soru 3: Vergi kayıp ve kaçagını azaltmada elektronik takipler yalnız başına yeterli değil midir? Fiili vergi denetimleri ile desteklenmeli midir? Bu soruyla ulaşılmak istenen amaç, vergi denetiminde, elektronik vergi denetiminin yeterliliğini ölçmektir. Bu bağlamda, “Vergi kayıp ve kaçagını azaltmada elektronik takipler yalnız başına yeterli değildir. Mutlaka fiili vergi denetimleri ile desteklenmelidir” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.3: Anketin 3.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık(Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	15	4
Katılmıyorum	39	12
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	8	2
Katılıyorum	162	48
Kesinlikle katılıyorum	116	34
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,96 SS=0,98

Katılımcılardan 162 kişi(%48) 3. soru olan “Vergi kayıp ve kaçagını azaltmada elektronik takipler yalnız başına yeterli değildir. Mutlaka fiili vergi denetimleri ile desteklenmelidir” ifadesine “katılıyorum” ve 116 kişi(%34) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 3,96 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların elektronik vergi denetimini, etkin bir vergi denetimi için yeterli görmedikleri, fiili vergi denetimleri ile desteklenmesi gerektiğine inandıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Soru 4: Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmaması mıdır.? Bu

soruyla ulaşılmak istenen amaç, elektronik vergi denetiminin mükellefler üzerindeki psikolojik etkisini ölçmektir. Bu bağlamda, “Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmastır” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.4: Anketin 4.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık(Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	7	2
Katılmıyorum	31	9
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	39	11
Katılıyorum	185	55
Kesinlikle katılıyorum	78	23
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,87 SS=0,95

Katılımcılardan 185 kişi(%55) 4. soru olan “Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmastır” ifadesine “katılıyorum” ve 78 kişi(%23) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 3,87 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların elektronik vergi denetiminin mükellefler üzerindeki psikolojik etkisinin var olacağı görüşüne katıldıkları ortaya çıkmıştır.

Soru 5: “Gelecekte vergilendirmeyeyle ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacağından vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik takip etkin bir şekilde kullanılacaktır” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.5: Anketin 5.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık(Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	8	2
Katılmıyorum	8	2
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	15	4
Katılıyorum	201	60
Kesinlikle katılıyorum	108	32
Toplam	340	100

Not: Ort.=4,16 SS=1,05

Katılımcılardan 201 kişi(%60) 5. soru olan “Gelecekte vergilendirmeyeyle ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacağından vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik takip etkin bir şekilde kullanılacaktır” ifadesine “katılıyorum” ve 108 kişi(%32) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ortalamanın 4,16 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların gelecekte vergilendirmeyeyle ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacak olması nedeniyle vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik takip etkin bir şekilde kullanılacağı görüşüne yüksek oranda katılım gösterdikleri anlaşılmıştır.

Soru 6: “Gelecekte alışverişlerde nakit para yerine kredi kartları(ödeme kartları) kullanılacağından vergi kayıp ve kaçakları minimum seviyeye inecektir” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.6: Anketin 6.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık (Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	15	4
Katılmıyorum	23	7
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	23	7
Katılıyorum	178	52
Kesinlikle katılıyorum	101	30
Toplam	340	100

Not:Ort.=3,96 SS=0,98

Katılımcılardan 178 kişi(%52) 6. soru olan “Gelecekte alışverişlerde nakit para yerine kredi kartları(ödeme kartları) kullanılacağından vergi kayıp ve kaçakları minimum seviyeye inecektir” ifadesine “katılıyorum” ve 101 kişi(%30) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ortalamanın 3,96 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların gelecekte nakit para yerine kredi kartları(ödeme kartları) kullanılması halinde, vergi kayıp ve kaçakları minimum seviyeye ineceği görüşüne yüksek oranda katılım göstermişlerdir.

Soru 7: Anketi dikkatsiz cevaplayan katılımcılar 7. ve 3. soruda da görüşlerini aynı doğrultuda yansıtamayacaklardır. Bu nedenle bu soruyla ulaşılmak istenen amaç, 3. soruyu teyit etmek ve vergi denetiminde, sıkı bir elektronik vergi denetiminin fiili vergi denetimleri olmadan yalnız başına yeterliliğini ölçmektir. Bu bağlamda, “Sıkı bir elektronik denetimin uygulanmasıyla fiili vergi denetimlerine gerek kalmayabilir” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.7: Anketin 7.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık (Kişi)	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	62	18
Katılmıyorum	139	41
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	23	7
Katılıyorum	93	27
Kesinlikle katılıyorum	23	7
Toplam	340	100

Not: Ort.=2,64 SS=0,84

Katılımcılardan 139 kişi(%41) 7. soru olan “Sıkı bir elektronik denetimin uygulanmasıyla fiili vergi denetimlerine gerek kalmayabilir” ifadesine “katılmıyorum” ve 62 kişi(%18) de “kesinlikle katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 2,64 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcıların elektronik vergi denetimini, etkin bir vergi denetimi için yeterli görmedikleri, fiili vergi denetimleri ile desteklenmesi gerektiğine inandıkları sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca katılımcılar 3. soru ile bu soruya büyük oranda anlamlı yönde katılımlar göstererek anket sorularına dikkatli cevaplar verdikleri sonucuna varılabilir.

Soru 8: “Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.8: Anketin 8.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	15	4
Katılmıyorum	32	9
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	15	4
Katılıyorum	162	49
Kesinlikle katılıyorum	116	34
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,98 SS=0,99

Katılımcılardan 162 kişi(%49) 8. soru olan “Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır” ifadesine “katılıyorum” ve 116 kişi(%34) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 3,98 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcılar, Gelir İdaresinin yenice uygulamaya başladığı elektronik haciz ile vergi tahsilatını hızlandıracak görüşüne katılım göstermişlerdir.

Soru 9: “Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçacağını minimum seviyeye indirecektir” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.9: Anketin 9.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	39	11
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	8	2
Katılıyorum	193	57
Kesinlikle katılıyorum	100	29
Toplam	340	100

Not: Ort.=4,04 SS=1,03

Katılımcılardan 193 kişi(%57) 9. soru olan “Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçağını minimum seviyeye indirecektir” ifadesine “katılıyorum” ve 100 kişi(%29) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 4,04 olarak hesaplandığı bu soruda, katılımcılar, mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesiyle, vergi kaçağının minimum seviyeye ineceğine inanmaktadırlar.

Soru 10: “Defter ve muhasebe kayıtlarının Gelir İdaresinin belirleyeceği standartlar çerçevesinde elektronik ortamda düzenlenmesi ve ibraz edilmesi vergi denetim birimlerinin işini kolaylaştıracak, hızlandıracak ve etkin hale getirecektir” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir

Tablo 3.10: Anketin 10.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	23	7
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	9	2
Katılıyorum	162	48
Kesinlikle katılıyorum	146	43
Toplam	340	100

Not: Ort.=4,27 SS=1,09

Katılımcılardan 162 kişi(%48) 10. soru olan “Defter ve muhasebe kayıtlarının Gelir İdaresinin belirleyeceği standartlar çerçevesinde elektronik ortamda düzenlenmesi ve ibraz edilmesi vergi denetim birimlerinin işini kolaylaştıracak hızlandıracak ve etkin hale getirecektir” ifadesine “katılıyorum” ve 146 kişi(%43) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ortalamanın 4,27 olarak hesaplandığı bu soruda, katılımcılar, defter ve muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda düzenlenmesi ve ibraz edilmesiyle, vergi denetim birimlerinin işinin kolaylaşacağı, hızlanacağı ve etkin hale geleceğine dair yüksek oranda katılım göstermektedirler.

Soru 11: “Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.11: Anketin 11.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	15	4
Katılmıyorum	78	23
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	70	21
Katılıyorum	162	48
Kesinlikle katılıyorum	15	4
Toplam	340	100

Not:Ort.=3,25 SS=0,82

Katılımcılardan 162 kişi(%48) 11. soru olan “Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur” ifadesine “katılıyorum”, 15 kişi(%4) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişken, 70 kişi(%21) kararsız kalmış, 78 kişi(%23) söz konusu ifadeye “katılmıyorum” yanıtını vermiş ve 15 kişi(%4) de “kesinlikle katılmıyorum” demiştir.

Kararsızlar bir kenara bırakılırsa 27 kişiye tekabül eden katılımcıların % 27 si bu ifadeye katılmamışlardır. Ortalamanın 3,25 olarak hesaplandığı bu soruda, katılımcılar, beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olduğu görüşüne katılım göstermişler, fakat katılmayanların oranının da dikkate değer seviyede olduğunu belirtmek gerekir.

Soru 12: “Belli bir sınırın üzerindeki alışlar için bankalar arıcılığı ile ödeme yapma zorunluluğu vergi kaçağıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacaktır” ifadesine katılımcılardan gelen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.12: Anketin 12.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	8	2
Katılmıyorum	100	29
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	30	9
Katılıyorum	156	46
Kesinlikle katılıyorum	46	14
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,39 SS=0,85

Katılımcılardan 156 kişi(%46) 12. soru olan “Belli bir sınırın üzerindeki alışlar için bankalar arcılığı ile ödeme yapma zorunluluğu vergi kaçığıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacaktır” ifadesine “katılıyorum” ve 46 kişi(%14) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Ortalamanın 3,39 olarak hesaplandığı bu soruda, katılımcılar, belli bir sınırın üzerindeki alışlar için bankalar arcılığı ile ödeme yapma zorunluluğunun vergi kaçığıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacağı görüşüne katılım göstermiştir.

Soru 13: “Elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma yöntemleri geliştirebileceği göz önünde bulundurulursa, elektronik vergi denetimleri caydırıcı olmayacaktır” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.13: Anketin 13.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	15	4
Katılmıyorum	109	32
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	54	16
Katılıyorum	147	44
Kesinlikle katılıyorum	15	4
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,11 SS=0,84

Katılımcılardan 147 kişi(%44) 13. soru olan “Elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma yöntemleri geliştirebileceği göz önünde bulundurulursa, elektronik vergi denetimleri caydırıcı olmayacaktır” ifadesine “katılıyorum” ve 15 kişi(%4) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ortalamanın 3,11 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcılar, elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma yöntemleri geliştirebileceği şüphesi içindedirler.

Kararsızlar bir kenara bırakılırsa, 109 kişi “katılmıyorum”, 15 kişi de “kesinlikle katılmıyorum” yanıtını vererek toplamda %36 oranında mükellef elektronik vergi denetimlerinin güvenilirliğine inanç göstermişlerdir.

Soru 14: POS cihazı(kredi kartları) ile yapılan satışlar, vergi denetimlerinde (KDV beyannamesi gibi) veri olarak kullanılıyor olabilir mi? Bu soruyla ulaşılmak istenen amaç, uygulanmakta olan bankalardan alınan POS cihazı hasılatlarıyla KDV beyanname matrahlarının karşılaştırılması yöntemiyle yapılan vergi denetimlerinden mükelleflerin haberinin olup olmadığını araştırmak ya da bu yöntemle denetlenebilme ihtimaliyle ilgili görüşler elde etmektir. Bu bağlamda, “POS cihazı(kredi kartları) ile yapılan satışlar, vergi denetimlerinde(KDV beyannamesi gibi) veri olarak kullanılıyor olabilir” ifadesine verilen cevaplar ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.14: Anketin 14.Sorusuna Alınan Cevapların Sıklık Dağılım Tablosu

Cevap Şıkları	Sıklık	Geçerli(%)
Kesinlikle katılmıyorum	8	2
Katılmıyorum	39	11
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	31	9
Katılıyorum	146	43
Kesinlikle katılıyorum	116	35
Toplam	340	100

Not: Ort.=3,95 SS=0,85

Katılımcılardan 146 kişi(%43) 14. soru olan “POS cihazı(kredi kartları) ile yapılan satışlar, vergi denetimlerinde(KDV beyannamesi gibi) veri olarak kullanılıyor

olabilir” ifadesine “katılıyorum” ve 116 kişi(%35) de “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ortalamanın 3,95 olarak hesaplandığı bu soruda katılımcılar, yüksek bir oranla, POS cihazı hasılatlarının vergi denetimlerinde kullanılabilme ihtimalini düşünmektedirler.

3.3.2.Soruların Gruplanarak İncelenmesi

Ankette 2., 4., 5., 6., 9., 10., 11., 12. ve 14. sorular(Tablo 3.15), elektronik vergi denetiminin uygulanış şekillerinin vergi kaçakçılığını önlemedeki rolüne, mükelleflerin katılım derecelerini ölçen sorulardır. Bu sorular aynı tutumu ölçmeye yönelik olduğu için faktör analizi yöntemi kullanılarak analiz edilebilmesi için literatüre uygun olarak elle gruplanmış ve gruba “E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” adı verilmiştir. E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler Grubunun soruları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3.15: Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Önlemedeki Rolüne Yönelik Tutum Soruları Tablosu

Sıra	Sorular
1	2-Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır.
2	4-Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmastır.
3	5-Gelecekte vergilendirmeye ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacağından vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik takip etkin bir şekilde kullanılacaktır
4	6-Gelecekte alışverişlerde nakit para yerine kredi kartları(ödeme kartları) kullanılacağından vergi kayıp ve kaçakları minimum seviyeye inecektir.
5	9-Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçağını minimum seviyeye indirecektir.
6	10-Defter ve muhasebe kayıtlarının Gelir İdaresinin belirleyeceği standartlar çerçevesinde elektronik ortamda düzenlenmesi ve ibraz edilmesi vergi denetim birimlerinin işini kolaylaştıracak hızlandıracak ve etkin hale getirecektir.
7	11-Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur.
8	12-Belli bir sınırın üzerindeki alışlar için bankalar aracılığı ile ödeme yapma zorunluluğu vergi kaçağıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacaktır.
9	14-POS cihazı(kredi kartları) ile yapılan satışlar, vergi denetimlerinde(KDV beyannamesi gibi) veri olarak kullanılıyor olabilir.

Tablo 3.15.'da yer alan sorulardaki puanların toplanıp grup madde sayısına bölünmesiyle, grubun ortalama puanı 3,86 ve standart sapması ise 0.94 olarak hesaplanmıştır. Grup sorularının birlikte değerlendirilmesi sonucunda, katılımcılar, elektronik vergi denetiminin etkinliğine inanmakta ve vergi kaçırma eğilimlerine karşı etkili olabileceği görüşüne hakimdirler.

Diğer sorulardan 1.soru “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmaktadır”, 8. soru “Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır” ve 13. soru olan “Elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma yöntemleri geliştirebileceği göz önünde bulundurulursa, elektronik vergi denetimleri caydırıcı olmayacaktır” ifadeleri yalnız başına bir tutumu ölçmeye yönelik sorular olduğundan herhangi bir gruba girme imkanı yoktur ve yalnız başına Sıklık Analizleri bölümünde değerlendirilmiştir.

Öte yandan birbirini teyit eder nitelikteki 3. soru “Vergi kayıp ve kaçığını azaltmada elektronik takipler yalnız başına yeterli değildir. Mutlaka fiili vergi denetimleri ile desteklenmelidir” ifadesi ile 7. soru “Sıkı bir elektronik denetimin uygulanmasıyla fiili vergi denetimlerine gerek kalmayabilir” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde gelen cevaplar anlamlı düzeydedir. Katılımcıların bu iki soruya verdikleri cevaplar birlikte değerlendirildiğinde, mükellefler, elektronik vergi denetimlerinin fiili vergi denetimleri ile desteklenmesi gerektiğine inanmaktadırlar.

3.3.3.Tek Yönlü Varyans Analizleri

Bu bölümde, mükelleflerin elektronik vergi denetimine yönelik tutumları üzerinde, yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, çalışılan sektör gibi değişkenlerin farklılık oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi amacıyla tek yönlü varyans (ANOVA) analizleri uygulanmıştır.

Araştırmanın amacına ulaşması bakımından varyans analizinin grup bazında yapılması yeterli görülerek tek tek soru bazında analizlere gerek görülmemiştir.

“Soruların Gruplanarak İncelenmesi” başlığı altında, Tablo 3.15.’deki soru grubuna gelen cevapların yaş, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, çalışılan sektör, gazete

okuma ve internet kullanma sıklığı gibi değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla tek yönlü varyans analizleri yapılmıştır.

“E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” grubunun üzerinde ilk olarak yaş değişkeni incelenmiştir. Yapılan tek yönlü varyans analizi göstermiştir ki “E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” grubunda yer alan sorulara verilen cevaplar, katılımcıların yaşına göre anlamlı farklılıklar göstermektedir($F=22,90$, $p<0,001$). Yapılan karşılaştırmalar sonunda 46 ve üzeri (Ort.=3,43, SS=0,51) yaş grubundaki mükellefler, 0-25 yaş arası (Ort.=4,03, SS=0,54), 26-35 yaş arası(Ort.=3,84, SS=0,56) ve 36-45 yaş arası(Ort.=3,75, SS=0,57) mükelleflere göre, bu gruptaki yargılara daha düşük oranla katılım göstermişlerdir. Diğer bir ifadeyle, 46 ve üzeri yaş grubundaki mükellefler, elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına, diğer yaş grubundaki mükelleflere oranla daha az inanmaktadırlar. Bu durumun en önemli sebebi, genç neslin, yaşlı nesle göre teknolojik yeniliklere daha tez adapte olması olarak görülebilir.

Yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda, eğitim değişkeninin de bu gruptaki ifadelerle katılım yönünden anlamlı bir etkisinin bulunduğu görülmüştür($F=18,85$, $p<0,001$). Buna göre, ilkokul mezunu mükellefler(Ort.=3,48, SS=0,33), lise(Ort.=3,87, SS=0,47), meslek yüksekokulu(Ort.=3,81, SS=0,53) ve üniversite(Ort.=3,82, SS=0,51) mezunu mükelleflere göre elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına yönelik ifadelerle daha düşük oranda katılım göstermişlerdir.

Mükelleflerin gelir düzeyinin “E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” grubunda yer alan yargılara katılım dereceleri üzerinde etkisini ölçmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda anlamlı bir etki saptanmıştır($F=12,40$, $p<0,001$). Analiz sonuçlarına göre, 500 TL ve altı(Ort.=3,64, SS=0,54) aylık gelir düzeyine sahip olan mükellefler, 2501-5000 TL arası(Ort.=3,84, SS=0,50), 5001-10.000 TL arası(Ort.=3,88, SS=0,49), 10.001-20.000 TL arası(Ort.=3,86, SS=0,51), 20.001-50.000 TL arası(Ort.=3,85, SS=0,40) ve 50.001 TL ve üzeri(Ort.=3,82, SS=0,26) düzeyinde aylık gelire sahip olan mükelleflere göre elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına daha düşük oranda katılım göstermişlerdir.

Meslek/Sektör değişkenine göre, yapılan tek yönlü varyans analizinde, katılımcıların mesleği ya da çalıştıkları sektörün grup üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir ($F=7,92$, $p<0,001$). Analiz sonuçlarına göre, kuyumculuk-sarrafılık sektöründe çalışanların (Ort.=3,68, SS=0,49), tekstil imlatı (Ort.=3,85, SS=0,53), konfeksiyon-hazır giyim (Ort.=3,87, SS=0,55), haberleşme (Ort.=4,01, SS=0,48) ve gıda perakendeciliği (Ort.=3,86, SS=0,51) sektöründe çalışanlara nazaran elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına daha az inandıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Gazete okuma sıklığının “E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” grubunda yer alan yargılara katılım dereceleri üzerinde etkisini ölçmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($F=13,57$, $p<0,001$). Buna göre gazete okumayanların (Ort.=3,40, SS=0,41), haftada bir kaç kez (Ort.=3,80, SS=0,53) ve her gün gazete okuyanlara (Ort.=3,99, SS=0,56) göre elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına daha az inandıkları ortaya çıkmıştır.

Yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda, internet kullanma sıklığının “E-Vergi Denetimine Karşı Tutum Ölçen İfadeler” grubunda yer alan yargılara katılım dereceleri üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunduğu görülmüştür ($F=13,59$, $p<0,001$)... Buna göre, internet kullanmayanların (Ort.=3,60, SS=0,42) ayda bir kaç kez (Ort.=3,80, SS=0,56), haftada bir kaç kez (Ort.=3,93, SS=0,48) ve hergün internet kullananlara (Ort.=4,03, SS=0,49) göre elektronik vergi denetiminin etkinliğine ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltacağına daha az katılım gösterdikleri görülmektedir.

3.3.4. Sonuç

Araştırma hipotezini doğrulayabilme ya da yanlışlayabilme çerçevesinde, elektronik vergi denetiminin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolünü değerlendirebilmek için, araştırmanın örnekleme Likert Ölçeği ile hazırlanmış bir anket uygulanmıştır. Anket sorularına alınan cevaplara göre mükelleflerin elektronik vergi denetiminden etkilenme dereceleri ile elektronik vergi denetiminin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolü ölçülebilecektir.

Elektronik vergi denetiminin uygulanma şekilleri ve bu uygulanış şekillerinin vergi kaçakçılığını önlemedeki rolüne mükelleflerin katılma dereceleri, anketin 2., 4., 5., 6., 9., 10., 11., 12. ve 14. soruları ile ölçülmek istenmiştir.Yapılan anket uygulamasında, söz konusu sorularda ifade edilen elektronik vergi denetiminin başarılı olabilme durumuna yönelik ifadelerin hepsine, anket katılımcıları, olumlu cevaplar vererek, elektronik vergi denetiminin başarısına olan inanç ve düşüncelerini belirtmişlerdir.

Buradan şu sonuç rahatlıkla çıkarılabilir: Mükellefler, başarılı olacağına inandıkları bir vergi denetim tekniği olan elektronik vergi denetiminin, kendilerine uygulanması durumunda, vergi kaçırma eğiliminde olmayacaklar ve beyannamelerini gerçeği yansıtacak şekilde verme eğiliminde olacaklardır. Bu nedenlerle anket uygulaması neticesinde alınan cevapların değerlendirilmesi sonucu, araştırmanın hipotezi olan “H1: Elektronik vergi denetimi, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini azaltıp vergiye gönüllü uyumu artırır” önermesi doğrulanmış olmaktadır. Yani araştırma hipotezine göre elektronik vergi denetimine tabi tutulan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalacaktır.

Yine anket sonuçlarına göre, elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmadığı; elektronik vergi denetimlerinin fiili vergi denetimleri ile desteklenmesi gerektiği, elektronik haciz uygulamasının vergi tahsilatını hızlandıracağı ve elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma teknikleri geliştirebileceği sonuçları ortaya çıkmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda bilgi teknolojileri alanındaki hızlı gelişme ve değişim, kamu sektöründe iş ve işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini gerekli kılmıştır. Gelir İdaresi, bu gelişim karşısında hem geri kalmamak hem de etkin bir elektronik vergi yönetim ve denetim sistemini kurmak amacıyla Vergi Daireleri Otomasyon Projesi(VEDOP)’ni hayata geçirmeye devam etmektedir. VEDOP projesinin hayata geçirilmesiyle, vergilendirmeye ilgili işlemler, elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Söz konusu projenin son aşamasında elektronik vergi dairesi(E-vdo) sisteminin kurulmasıyla, mükellefler ve meslek mensupları(SM, SMMM, YMM), vergilemeye ilgili işlemlerini vergi dairesine uğramadan adeta, “Türkiye Vergi Dairesi” gibi çalışan “İnternet Vergi Dairesi”nden gerçekleştirmeye başlamışlar, vergi ödemeleri ise yakın bir gelecekte tamamen internet ortamında gerçekleştirilebilecektir. Şimdilik sadece motorlu taşıtlar vergisi(MTV) internet ortamında ödenebilmektedir (GİB, 2009c: 21).

Vergilendirme işlemlerinin elektronik ortama taşınmasından sonra, vergilendirmeye ilgili işlemler, hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu hızın elektronik vergi denetimi ve vergi tahsilatına yansıtılması için yeni uygulamaya konulan e-beyanname, e-tahsilat ve elektronik haciz(e-haciz) projeleri gibi e-fatura, e-irsaliye, e-tebligat ve ödemelerde nakit paranın azaltılması gibi uygulamaların da hızla hayata geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü işlemlerin elektronik ortama taşınmasıyla, takibi ve denetimi hızlı ve hatasız olabilecektir. Böylelikle, denetim iş yükü azalacak, denetim birimleri, mesailerini daha çok kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye ayırabilecek ve kayıt dışı ekonominin küçülüp kayıt içi ekonominin büyümesine katkı sağlayacaklardır. Uygulanan ankette, elektronik vergi denetiminin fiili vergi denetimleri ile desteklenmesi gerektiği yönündeki ifadeye büyük oranda katılım gösterilmesi, vergi kayıp ve kaçığının elektronik vergi denetimi ile fiili vergi denetimlerinin sıkı, etkin ve birbiriyle uyum içinde birlikte uygulanmasıyla azalabileceği gerçeğini ortaya koymuştur.

Vergilendirmeye ilgili işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirildiği bir vergilendirme ortamında, vergi denetiminde elektronik araçların kullanılması(elektronik vergi denetimi) zorunlu hale gelmiştir. Çünkü elektronik vergi denetimi,

vergilendirmedeki hata ve hilelerin tespitinde, klasik vergi denetim tekniklerine göre çok daha hızlı ve verimlidir. Kısa bir süre içinde denetim programları sayesinde binlerce hatta milyonlarca e-beyanname taranabilmekte, çapraz kontrole tabi tutulmakta, vergi kayıp ve kaçığı açısından riskli görünen mükellefler kolayca tespit edilebilmektedir. Böylelikle vergi incelemesine alınacak mükelleflerin doğru tespit edilmesinde, elektronik vergi denetiminden azami ölçüde yararlanılmaktadır.

Türkiye’de yeterince elektronik vergi denetimi yapılmakta mıdır? Araştırmanın sonucuna göre, Denizli Pamukkale Vergi Dairesi mükellefleri, Türkiye’de yeterince elektronik vergi denetimi yapıldığına inanmamaktadır. Bu da şu anlama gelmektedir: Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB)’nın yapmış olduğu elektronik vergi denetimlerinden mükelleflerin haberi yoktur. Çünkü yürürlükteki mevzuata göre, Türkiye’de mükellefler, varlıkları ve harcamaları yönünden denetlenememektedir. Vergi İdaresi sadece, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin mal varlığını araştırmakta; vergi kaçırانların vergi borçları yoksa ve riskli mükellefler grubunda yer almıyorsa, harcamaları ve mal varlıkları denetlenememekte, yani kaynağı sorulamamaktadır. Oysa modern bir vergilendirme sisteminde, beyan ettiği vergiye göre varlık ve harcamaları yüksek olan mükelleflerin, söz konusu varlık ve harcamalarının kaynağı sorulabilmelidir.

Varlık ve harcamaları kontrol etmek elektronik denetimlerle çok daha etkin ve kolay hale gelmiştir. Bütün gelirlerin sosyal adalet çerçevesinde verilebilirilebilmesi amacıyla elektronik denetimin gücünden yararlanmak gerekmektedir Bunun için gerekli mevzuat düzenlemeleri ile teknolojik yatırımlar acilen yapılmalıdır.

Yürürlükteki vergi kanunları, klasik vergi yönetimi anlayışına göre hazırlanmış kanunlar olduğu için vergilendirme sistemindeki teknolojik yeniliklere gerekçe olamamaktadır. Gelişen bilgi teknolojileri sayesinde, günümüzde ticari işlemler ile muhasebe ve vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Bu çerçevede, vergi yönetim ve denetiminde elektronik araçlardan yeterince faydalanabilmek amacıyla mevzuattaki eksikliklerin hızla giderilmesi gerekmektedir.

Mevzuattaki eksiklikler giderildikten sonra işin en önemli kısmı yeterli bütçenin ayrılıp gerekli teknolojik yatırımların yapılmasıdır. Son aşamada ise,

teknolojik yatırımlarla kurulan elektronik vergi sistemini yönetecek ve bu sistemle çalışacak personeli eğitimden geçirmek gerekmektedir.

Araştırmanın sonucuna göre, anket sorularında ifade edilen elektronik vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçagını önlemedeki rolü ve başarısına yönelik ifadelerin hepsine, anket katılımcıları, olumlu cevaplar vererek, elektronik vergi denetiminin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki başarısına yönelik inanç ve düşüncelerini belirtmişlerdir.

Buradan şu sonuç rahatlıkla çıkarılabilir: Mükellefler başarılı olacağına inandıkları bir vergi denetim yöntemi olan elektronik denetimin kendilerine uygulanması durumunda vergi kaçırma eğiliminde olmayacaklar ve beyannamelerini gerçeği yansıtacak şekilde verme eğiliminde olacaklardır.

Yine anket sonuçlarına göre, alışverişlerde nakit para yerine, tamamen kredi kartları(ödeme kartları) kullanılması, alım-satımlarda faturaların elektronik ortamda(e-fatura) düzenlenmesi, ödemelerin tamamen elektronik ortamda kaydi paralarla yapılması ve beyannamelerin tamamken elektronik ortamda verilmesi gibi işlemlerin bütünüyle hayata geçirilmesiyle vergi kayıp ve kaçaklarının minumum seviyeye inebilecektir. Tiraci hayattaki işlemler(vergiyi doğuran olaylar) ile vergilendirme sürecindeki işlemlerin tamamen elektronik ortamda gerçekleştirilmesi durumunda, hem mükellef açısından hem de vergi dairesi açısından büyük kazanımlar olacaktır. Mükellefler işlemlerini daha az maliyetle gerçekleştirebileceği için verimlilik sağlayarak karlarını arttıracak, vergi idaresi de daha etkin bir vergi denetimi uygulayarak hem vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacak hem de artan verimlilikten daha fazla bütçe geliri elde edecektir.

Elektronik ortamda gerçekleşen işlemlere, bir de tasarruf açısından bakılırsa, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerde kağıt ve kırtasiye giderleri ortadan kalkmakta, yapılan işlemler için daha az zaman harcanmaktadır. Kağıt ve kırtasiyede sağlanan tasarrufun ülkenin en önemli kaynağı olan ormanları koruyacağı, zamandan sağlanan tasaffufun ise başka alanlarda iş üretmek için kullanılabileceği düşünülmelidir

Öyleyse, devlet, vergiyi doğuran olaydan, vergiyi tahsil edip harcaıncaya kadar, her işlemi elektronik araçlarla, elektronik ortamda gerçekleştirmek için gerekli çalışmaları yapmalı ve yeterli bütçeyi ayırmalıdır.

Sonuç olarak, elektronik vergi denetiminin uygulanabilmesi için, öncelikle işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi, elektronik veri tabanının oluşturulması ve elektronik vergi denetimi uygulamasında kullanılacak programlar geliştirilmesi gerekmektedir. Böylelikle, kurulan elektronik vergi sistemi sayesinde, mükelleflerin vergi kaçırma eēilimlerinin önlenmesinde elektronik vergi denetimi çok büyük bir rol üstlenecektir. şunu da unutmamak gerekir ki, geliştirilen elektronik vergi denetim yntenlerine karşı mükelleflerin de yeni vergi kaçırma yöntemleri geliřtirebileceēi göz önünde bulundurularak sistemde oluşabilecek açıklar sürekli giderilmelidir.

EKLER

EK 1: Anket Soruları

Bu anket Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlanmakta olan yüksek lisans tez çalışması için uygulanmaktadır. Anket katılımcılarının kimlik ve görüşleri ile ilgili herhangi bir açıklama kesinlikle söz konusu olmayacaktır. Katılımınız ve gösterdiğiniz özen için teşekkür ederiz.

Abdullah TÜRK
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof.Dr.Şerafettin SEVİM
Tez Danışmanı

Lütfen aşağıdaki görüşlere ne derece katıldığınızı karşılardaki kutulara işaret koyarak belirtiniz	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1-Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik vergi denetiminden yeterince faydalanılmaktadır.					
2-Banka hesapları, varlıkları, gayrimenkulleri ve harcamaları yönünden elektronik takibe alındığını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri azalır.					
3-Vergi kayıp ve kaçığını azaltmada elektronik takipler yalnız başına yeterli değildir. Mutlaka fiili vergi denetimleri ile desteklenmelidir.					
4-Elektronik vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçakları konusunda mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmastır.					
5-Gelecekte vergilendirmeye ilgili bütün işlemler elektronik ortamda yapılacağından vergi kayıp ve kaçaklarına karşı elektronik takip etkin bir şekilde kullanılacaktır.					
6-Gelecekte alışverişlerde nakit para yerine kredi kartları(ödeme kartları) kullanılacağından vergi kayıp ve kaçakları minimum seviyeye inecektir.					
7-Sıkı bir elektronik denetimin uygulanmasıyla fiili vergi denetimlerine gerek kalmayabilir.					
8-Vergi borçlarına karşı uygulanan E-haciz uygulaması vergi tahsilatını hızlandıracaktır.					

Ek 1 Devam

9- Mal ve hizmet alış ve satışlarında elektronik fatura düzenine geçilmesi, vergi kaçığını minimum seviyeye indirecektir.					
10- Defter ve muhasebe kayıtlarının Gelir İdaresinin belirleyeceği standartlar çerçevesinde elektronik ortamda düzenlenmesi ve ibraz edilmesi vergi denetim birimlerinin işini kolaylaştıracak hızlandıracak ve etkin hale getirecektir.					
11- Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu geldikten sonra mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde azalma olmuştur.					
12- Belli bir sınırın üzerindeki alışlar için bankalar aracılığı ile ödeme yapma zorunluluğu vergi kaçığıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacaktır.					
13- Elektronik vergi denetim yöntemlerine karşı mükelleflerin yeni vergi kaçırma yöntemleri geliştirebileceği göz önünde bulundurulursa, elektronik vergi denetimleri caydırıcı olmayacaktır.					
14- POS cihazı(kredi kartları) ile yapılan satışlar, vergi denetimlerinde(KDV beyannamesi gibi) veri olarak kullanılıyor olabilir.					

15-Mesleğinizi/çalıştığınız sektörü lütfen belirtiniz.

- ☐ Hizmet(restoran-lokanta, kuaför, otel, kargo...vb) sektörü.
- ☐ Doktor ve avukatlık hizmetleri
- ☐ Tekstil imalatı
- ☐ Konfeksiyon- hazır giyim
- ☐ İnşaat

Ek 1 Devam

- ☐ Kuyumculuk-sarrafılık
- ☐ Mobilya-dekorasyon
- ☐ Gıda imalatı
- ☐ Madencilik
- ☐ Nakliye-ulaşım
- ☐ Haberleşme
- ☐ Emlak
- ☐ Gıda perakendeciliği
- ☐ Diğer(Lütfen belirtiniz):_____

16-Cinsiyetiniz

- ☐ Erkek ☐ Kadın

18-Medeni durumumuz:

- ☐ Evli ☐ Bekar

17-Yaşınız (Lütfen belirtiniz):_____**19-Eğitim durumunuz:**

- ☐ Okur-yazar.
- ☐ İlkokul
- ☐ Ortaokul
- ☐ Lise
- ☐ Meslek Yüksekokulu
- ☐ Üniversite
- ☐ Yüksek lisans

Ek 1 Devam**20-Aylık gelir düzeyiniz:**

- ☐ 500 TL altı
- ☐ 501-1000 TL
- ☐ 1001-2500 TL
- ☐ 2501-5000 TL
- ☐ 5001-10.000 TL
- ☐ 10.001-20.000 TL
- ☐ 20.001-50.000 TL
- ☐ 50.001 TL üzeri

21-Gazete okuma sıklığınızı en iyi yansıtan şıkkı işaretleyiniz:

- ☐ Okumuyorum
- ☐ Ayda bir okuyorum
- ☐ Haftada bir okuyorum
- ☐ Haftada birkaç kez okuyorum
- ☐ Her gün okuyorum

22-İnternet kullanma sıklığınızı aşağıdaki seçeneklerden işaretleyiniz:

- ☐ Kullanmıyorum
- ☐ Ayda bir kullanıyorum
- ☐ Haftada bir kullanıyorum
- ☐ Haftada birkaç kez kullanıyorum
- ☐ Hergün kullanıyorum

Araştırmacının(Anketörün) Notları:

KAYNAKÇA

- ACAR, Fatih, (2002), “Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 14, Sayı:169, Ankara, s.205
- AGENZIA DELLE ENTRATE, (2010), “Online Services”,
http://www1.agenziaentrate.it/inglese/services/online_services.htm
- AGENZIA DELLE ENTRATE, (2009), “The Italian Revenue Agency 2009”,
http://www1.agenziaentrate.it/inglese/pdf/book2009_inglese.pdf
- AĞCA, Ahmet, (2006), “Sürekli Denetim, Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1, İstanbul, s.64.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (1998), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat, (2007), **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKGÜÇ, Öztin, (1991), “Çağdaş Vergi Denetiminde Mali Analiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 10, Sayı 125, Ankara, ss.3-9
- AKGÜÇ, Öztin, (2006), **Mali Tablolar Analizi**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:18, İstanbul.
- AKGÜNER, M.Süha ve SEKDUR, Mahmut, (2004), **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara.
- AKMAZ, Kemal, (2008), “Vergi Hukukumuzda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:29, Sayı:672, Ankara, ss.99-103.
- AKYAZI, Haydar ve ARPAK, Uygur, (2000), “Elektronik Ticarete Ödeme Araçları”, **Banka, Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl 3, Sayı:6, İstanbul, s.7

- ALKAN, Ramazan, (2008), **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Birleşim Matbacılık, Ankara.
- ALPTÜRK, Ercan, (2001), “EFT İşlemlerinin Ödemeler Sistemindeki Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 101, Ankara, s.204.
- ALPTÜRK, Ercan, (2003), “Elektronik Ödeme ve Fon Transfer Sistemleri”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 33, Sayı 394, Ankara, ss.182-184.
- ALPTÜRK, Ercan, (2008), **Elektronik Denetim Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul.
- ALTUĞ, Figen, (1995) **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- ALTUNCU, Hasan, (2007), **Vergileme Esasları, Oranlar Hadler**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, 2.Baskı, Ankara.
- ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI, (2009), **KDV E-Denetim (Katma Değer Vergisi Beyannamelerinde Elektronik Denetim Projesi)**, Ankara
- ARPACI, Atlar Ömer, (2005), “Vergi Denetiminde Standart”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 27, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read-frame.asp?file_name=20051, (10.05.2009)
- ATEŞ, İbrahim, TEKBIYIK, Gülay ve ÖZTÜRK, Lale (2009), “Elektronik Haciz”, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı Konferans Notu, Ankara.
- ATTİLA, İsmet, (1994), “Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2, Sayı:21, Ankara, ss.5-7
- ATTİLA, İsmet, (1996), “Yaygın Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlarla Mücadele Yöntemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4 Sayı:41, Ankara, s.14
- AYDIN, M.Bülent, (2006), **Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi:2002-2007**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, İstanbul

- AYDIN, Turgut (2009), “**Naylon Faturadan Korunmak İçin 8 Öğüt**”, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=147(11.07.2009)
- AYDIN, Zeki Cengiz, (1995), “Vergi Denetiminin Özelleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 3, Sayı:28, Ankara, ss.:94-99
- AYGÜN, Fethi, (2009), “2009 Yılında Fatura, Fiş ve Diğer Belgelerle İlgili Sınırlar ve Belirlenen Para Cezaları”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:30, Sayı:681, Ankara, ss.71-75.
- AYKIN, Hasan, (2000), “Vergi İncelemesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 14, Sayı:328, Ankara, s.38.
- AYTEKİN, Serdar, (2007), “Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- BAŞPINAR, Ahmet, (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşmasına Genel Bir Bakış”. **Maliye Dergisi**, Ankara, Yıl 23, Sayı 141, s.38
- BATIREL, Ömer Faruk, (2007), **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No:34, İstanbul.
- BAYTAR, Yusuf, (2006), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Adana.
- BİLGE, Semih, (2005), “ABD İç Gelir İdaresinde Elektronik Vergi Yönetimi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 16, Sayı 191, Ankara, s.14
- BLUMENTHAL, Marsha ve Joel Slemrod, (1992), “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal**, Sayı XLV, Washington DC, ss. 185-201.
- BULUT, İsmail, (2008), “Ücret, Prim ve İkramiyelerin Bankalar Aracılığıyla Ödenmesi”, **Dünya** (03.12.2008)

- BURGESS, Robin ve Nicholas Stern, (2007), “Vergileme ve Kalkınma”, (Çev. Mustafa DURMUŞ), **Maliye Dergisi**, Yıl 25, Sayı 152, Ankara, ss.7-8
- CAN, İsmail, (1981), “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, **Maliye Dergisi**, Yıl 8, Sayı 53, Ankara, s.67
- CANGİR, Niyazi, “Son Gelişmeler Çerçevesinde Türkiye’de Bağımsız Vergi Denetimi Muhtemel Gelişmeler Ve Sistemin Geleceği İle İlgili Öneriler.”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 15, Sayı:356, Ankara, ss.66-76
- CRA, “**EFILE and NETFILE for Individuals And Businesses in Canada**”, <http://www.cra-arc.gc.ca/menu-e.html>, (16.12.2009)
- ÇELİKKAYA, Ali, (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunun Etkileyen Faktörler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul Yıl 22, Sayı 263, s.5
- ÇELİKKAYA, Ali, (2006), “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 19, Sayı 75, İstanbul, ss.80-94
- ÇÖMLEKÇİ, Necla, (2005), **Temel İstatistik İlke ve Teknikleri**, 4.Basım, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- DAVID, Hardesty, (2009), “**Can a Web Server Alone Cause Taxability in a Country**”, www.ecommercetax.com/, (01.05.2009).
- DAVID, Hardesty, (2009), “**IRS Strategic Plan for Electronic Filing**”, www.ecommercetax.com/doc012099, (03.05.2009).
- DAYIOĞLU, Ali, (1984), “Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 1, Sayı 2, Ankara, s.105
- DEMİRKAN, Uçar, (2004), “Kara Para İncelemeleri Vergi İncelemeleri” **Mükellefin Dergisi**, Yıl 8, Sayı 15, İstanbul, ss.162-164
- DURAN, Metin, (2009), “Elektronik Beyanname Uygulamaları II,” **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 30, Sayı:694, Ankara, ss.90-96

- DÜNDAR, Hamit, (2004) “Fatura ve Özellikleri”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 18, Sayı:414, Ankara, s.210.
- ERSERT, Mahmut, (1997a), “Vergi İdaresince Belge Düzeninin Sağlanması Açısından Denetim Elemanlarının Dikkat Edecekleri Hususlar 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 10, Sayı 239, Ankara, s.47
- ERSERT, Mahmut, (1997b), “Vergi İdaresince Belge Düzeninin Sağlanması Açısından Denetim Elemanlarının Dikkat Edecekleri Hususlar 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 11, Sayı 243, Ankara, s.88
- ESEN, Ahmet, (1987), “Yoklama Tutanakları ve Hukuki Değeri”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:8, Sayı:172, Ankara, s.8
- ESEN, Ahmet, (1991), “Vergi İncelemesi Randıman Hesabı ve Fireler”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:12, Sayı:267, Ankara, s.4
- ESEN, Ahmet, (1994a), “Vergi Ahlakı, Vergi Denetiminin Çarpıklığı, Günlük Gazetelerde Yer Alan Vergilendirmeye İlişkin Makaleler” **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 15, Sayı:338, Ankara, ss.10-17
- ESEN, Ahmet, (1994b), “Acaba Maliyenin, Vergi İncelemesine Göre Yaptığı Tarhiyatlardan Haberi Var mıdır?”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:15, Sayı:370, Ankara s.5
- ESEN, Ahmet, (1996), “Karapara ve Vergi İncelemesi”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:15, Sayı:370, Ankara, ss.10-17
- ESEN, Ahmet, (1998), “Vergi Dairesinin İncelme ve Tespit Yetkisi”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:10, Sayı:196, Ankara, s.8
- ETAAC, (2009), “**Electronic Tax Administration Advisory Committee (ETAAC) Annual Reports 2009**”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf> , (21.12.2009)

GERÇEK, Adnan, (2002), **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır Konulu Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Yayın No:13 Ankara.

GEZER, Asım, (1994), ‘‘Döviz Büfelerine İlişkin Belge Düzeni İle Vergi İncelemesi Ve Kambiyo Denetimi’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 6, Sayı:72, Ankara, ss.21-31

GİB, (2006), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Mükellef Hizmetleri Daire Bşk. Yayın No:22, Ankara.

GİB, (2007), **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:50, Ankara s.16

GİB, (2008a), **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı**, Strateji Geliştirme Daire Bşk.,Ankara, www.gib.gov.tr

GİB, (2008b), **2009-2011 Performans Programı**, Mükellef Hizmetleri Daire Bşk. Yayın No:73, Ankara

GİB, (2008c), **2009-2013 Stratejik Plan**, Mükellef Hizmetleri Daire Bşk. Yayın No:74, Ankara

GİB, (2008d) **Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları**, Mükellef Hizmetleri Daire Bşk. Yayın No:067, Ankara.

GİB,(2009a), **Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma Rehberi**, Mükellef Hiz.Daire Bşk.Yayın No:20, Ankara.

GİB, (2009b), **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizm.Daire Bşk.Yayın No:76, Ankara.

GİB, (2009c), **Faaliyet Raporu 2008**, Strateji Geliştirme Daire Bşk.,Ankara, www.gib.gov.tr

GİB, (2009d), “Elektronik Fatura Çalışmaları”, **Kamuoyu Duyurusu**, <http://www.efatura.gov.tr/web/efatura/13>, (11.08.2009)

GİB, (2010), “**2010 Yılı Performans Programı**”, Yayın No:100 www.gib.gov.tr(10.03.2010)

GÖKSU, Fikret ve Maruf Seziş, (1996), “Mali Tablolar Analizi ve Yararları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 16, Sayı 171, Ankara, s.37

GÖKTAŞ, Gökтуğ, (2005), “Mükellefler Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 19, Sayı:443, Ankara, s.22

GÜÇLÜ, Faruk, (1998), **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Ürün Yayınları, Ankara.

GÜNDÜZ, Zeki, (2009), “**Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?**”, www.vergiportali.com, (21.06.2009).

GÜRBOĞA, Erkan, (2004), “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 15, Sayı 178, Ankara, s.8

GÜREDİN, Esin, (2000), **Denetim**, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

GÜVEN, Filiz, (2009), “POS Cihazı Uygulamalarına İlişkin Açıklama”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:30, Sayı:688, Ankara, ss.69-70

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ(HUD), (2004) **Denetim İlke ve Esasları**, I.Cilt, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul.

HMRC, (2009) “**HMRC Service Availability on Internet**”, <http://www.hmrc.gov.uk/online/internet-filing-index.htm>, (19.12.2009)

- HUK(Hesap Uzmanları Kurulu), (2009), “**Türkiye’de Vergi Denetimi Anlayışı ve Uygulamalarının Gelişimi**”, www.huk.gov.tr
- IRS, (2009), “**Elektronic Tax Administration a Strategy for Growth**”, www.irs.ustreas.gov/plain/elec_sus/eta.plain.html (3.04.2009)
- IRS, (2009), “**Electronic Tax Administration Advisory Committee (ETAAC)**”, <http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=136216,00.html>, (22.12.2009).
- İÇTEN, İNCE, Neslihan, (2009a), “Elektronik Fatura-Elektronik Fatura Kayıt Sistemi”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 30, Sayı:694, Ankara, ss.105-106.
- İÇTEN, İNCE, Neslihan, (2009b), “Ba-Bs Formları Katma Değer Vergisi Beyannamesi İle Birlikte Verilebilir mi?”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 30, Sayı:690, Ankara, ss.85-86.
- İSLAMOĞLU, Hamdi, (2003), **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 2.Basım, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- İTO, (2002), **Dünya ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi**, Yayın No 2002-6, İstanbul
- İYİBİL, Ali ve M.Nadir Arıca(1985), **İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara.
- KABATAŞ, Kemal, (1994), “Vergi kaçakçılığı ve Denetimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2, Sayı:22, Ankara, ss.10-13
- KARA, Mustafa,(2008), “**Yaygın Muhasebe Hata ve Hileleri Nelerdir?**”, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=393(12.07.2009)
- KARACA, Kazım, (2002), “Gider Pusulası ve Vergi Tevkifatı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 16, Sayı:376, Ankara, s.93.

KARADOĞAN, Uğur, (2000), “Sevk İrsaliyelerinde Fiili Sevk Tarihinin Yazılmaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 14, Sayı:314, Ankara, s.62.

KARLİNS, David, (2006), **Kendi Sitenizi Kendiniz Yapın**, Belgin Elçioğlu(Çev.), Alfa Basım Yayım, İstanbul

KARYAĞDI, Nazmi,(2006), **Amerika Birleşik Devletleri Geri İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2006/371, Ankara.

KAZICI, Sami, (1993), “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 13, Sayı:146, İstanbul, ss.26-43

KIRBAŞ, Sadık, Fethi HEPER ve Ziyaeddin BİLDİRİCİ, (1996), **Vergi Uygulamaları 4**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:947, Eskişehir.

KURTULUŞ, Kemal, (1999), **Pazarlama Araştırmaları**, Avcıol Basımevi, İstanbul.

KORKMAZ, Özcal , (1997), “Fatura, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi ve İrsaliyeli Fatura Düzenlemesinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 11, Sayı: 261, Ankara, s.87.

MADEN, Muhsin, (2004), “Sevk İrsaliyelerinin Eksik Düzenlenmesi ve Özel Usulsüzlük Cezası”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 18, Sayı: 414, Ankara, s.119.

MASAK, (2006), **Şaibeli İşlem Bildirim Rehberi**, Ankara,

MIDIK, Ahmet, (1995), **Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

MONDAQ, (2009), “**Electronic Tax Audit in Germany**”, Mondaq Business Briefing, www.mondaq.com(03.12.2009)

NAS, Adnan, (2006), “**Vergide Değişim-Kurumlar Vergisi**”, www.vergiportali.com, (23.07.2009)

OECD, (2009), “**OESD Model Tax Convention**”, www.oecd.org/daf/treaties/treaty.htm, (12.06.2009).

OK, Nuri ve GÜNDEL, Ahmet, (2002), **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**. Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ORGAN, İbrahim, (2008), **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.

OSKAY, Suna ve ACAR, Onur, (2007), **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul.

ÖĞREDİK, Gülay, (2006), **Vergisel Yönden Stokların Denetimi Ve Randıman Analizi**, Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No:43, Ankara.

ÖZ, N. Semih, (2005), “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Yıl 23, Sayı 137, Ankara, http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyederigisi.asp, (05.06.2009)

ÖZBALCI, Yılmaz, (2006), **En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara.

ÖZBİLGİN, Gamze, (1998), “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Eskişehir: s.19-20

ÖZDEMİR, H.Serdar, (2003) “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim Süreci” **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 6, Sayı:64, İstanbul, ss.54-55

ÖZDEMİRÇİ, Abdullah, (2005), “Sevk İrsaliyesi ve Denetimlerde Dikkat Edilecek Hususlar-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl 19, Sayı:446, Ankara, s.81

ÖZDİL, Mustafa, (1990), **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990:308, Ankara

ÖZGEN, Feridun (Komisyon Bşk.), (1996), **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Raporu Özel İhtisas Komisyonu Raporu: VERGİ**, DPT Yayınları, Yayın No:2454, Ankara

ÖZER, Mevlüt, (1997), **Denetim**, Cilt 1, Özkan Matbaacılık, Ankara

ÖZLER, Selim, (2009), “**Toplumun Vergi Ahlakı Kazanmasında Devletin Rolü**”, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=539, (11.05.2009)

PEKDEMİR, Recep,(2005), “Elektronik Faturayla Elektronik Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele”, **Dünya**, (11 Mayıs 2005)

RİZE DEFTERDARLIĞI, **Yaygın ve Yoğun Denetim El Kitabı**, Mayıs 2002, www.rize.gov.tr, (09.05.2009)

SARILI, Mustafa Ali, (2003), **Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri, Yeniden Yapılandırılması**, İTO Yayınları, Yayın No:2003/1, İstanbul.

SCHNEPPER, Jeff, (2009a), “**6 Ways To Keep The IRS(İnternal Revenue Service) At Bay**”, <http://articles.moneycentral.msn.com/Taxes/AvoidAnAudit/6waysToKeepTheIRSAtBay.aspx>,

SCHNEPPER, Jeff, (2009b), “**Tax Deductions That Shout 'Audit Me!'**”, <http://articles.moneycentral.msn.com/Taxes/AvoidAnAudit/TaxDeductionsThatShoutAuditMe.aspx>,

- SEVİG, Veysi,(2000), “Vergi Hataları ve Düzeltme”, **Dünya** (04.Ekim.2000).
- SEVİM, Şerafettin, (2005), **Mali Tablolar Analizi**, Ekspres Matbaası, Kütahya
- SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel ve KURNAZ, Niyazi, (2006), “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8.Yönergesi Kapsamında, Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 19, Sayı:74, İstanbul, s.48, 58, 60
- SONSUZOĞLU, Elif, (2000), “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 12, Sayı 141, Ankara, s.133
- SÖYLER, İlhami, (1987), **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1987/295, Ankara.
- SÜRMELİ, Fevzi, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:835, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:443, Eskişehir.
- ŞEKER, H. Nezih, (1992), “Vergi Yönetimi Ve Denetimine Yardımcı Müessese Olarak Yeminli Mali Müşavirlik Ve Reorganizasyonu” **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 6, Sayı:62, Ankara, ss.29-32.
- ŞEKER, H. Nezih, (1994), **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul.
- ŞENYÜZ, Doğan, (1996), **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa
- ŞENYÜZ, Doğan, (2005), **Vergi Hukuku-Genel Hükümler**, Ekin Kitapevi, Bursa.
- ŞİMŞEK, Efsun, (2007), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Y.Lisans Tezi, **İÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ŞİN, Sevil, (2005), **Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17, İstanbul

- TAKAZ, Hilmi, “**Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları**”, Makale No:68, Mayıs, 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read-frame.asp?file_name=19930568.htm, (19.04.2009)
- TAŞ, Fatma, (2007), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, Yıl 25, Sayı 152, Ankara, ss.118-120
- TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali, (2009), **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara.
- TOKAT, Yakup, (1992) “Vergi Denetimi Bakımından İdarenin Yetkileri Ve Mükelleflerin Hakları-I’” **Maliye Postası Dergisi**, Yıl 12, Sayı: 286, Ankara, ss.35-37
- TUAY, Elif ve GÜVENÇ, İnci, (2007), “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, OTDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Bölümü Yüksek Lisans Programı Staj Çalışması, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:51
- TURNA, Hüseyin, (2001), “Gider Pusulası Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO yayını, Yıl 14, Sayı:56, İstanbul, ss.222-232
- TÜRKÖĞLU, Abdullah, (2009), “**Vergi Denetiminde Elektronik Dönem**”, Konferans Notları, Karesi Vergi Dairesi Müdürlüğü, Balıkesir..
- TÜRKYILMAZ, Kazım, (2008), “**Vergi Dairelerinde Elektronik Ortamda Yapılan İşlemler**”, Konferans Notları, Kale Vergi Dairesi Müdürlüğü, www.gib.gov.tr,
- UÇKAN, Özgür, (2003), **E-devlet, E-Demokrasi, E-Türkiye**, Literatür Yayınları, İstanbul.
- US, Vuslat, (2004), “ Kayıtdışı Ekonomi Tahmini YöntemÖnerisi:Türkiye Örneği”, Tartışma Metni 2004/17, **Türkiye Ekonomi Kurumu(TEK)**, Ankara, www.tek.org.tr

ÜNAL, Abdülkadir, (2007), **Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmelerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:13, Ankara

www.roeverbroenner.de, (2009), “**Digital Tax Auditing**”, <http://www.roeverbroenner.de/en/special-themes/digital-tax-auditing.html>, (18.05.2009)

www.taxhelponline.com, (2009), “**Surviving A Tax Audit**”, <http://www.taxhelponline.com/survive.htm#S6>, (1905.2009)

VERO, (2009), “**Electronic Data Interchange, Tyvi**”, http://www.vero.fi/?path=488,649&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG, (20.12.2009).

YMMO, (1995), **Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Normları**, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.

YILMAZ, H.Gül, (2004), **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, YMMO Yayını 1.Kitap, Ankara

DİZİN

A

Adisyon, 42
Alış Yolsuzlukları, 63
Amortisman, 62, 65, 66
Anlaşmalı Matbaa, 43, 44, 45
Arama Kararı, 52
Aramalı İnceleme, 51, 52, 117

B

BDP, 101
Belge Sahtekarlığı, 61
Beyanname, 1, 10, 22, 25, 26, 29, 52, 69, 70, 71, 74, 75, 81, 82, 85, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 105, 115, 116, 141, 147, 148
Beyanname Düzenleme Programı, 101
Bilançonun Maskelenmesi, 62
BKM, 91
Brüt Kar, 64
BTRANS, 69, 103

C

ceza ihbarnamesi, 90
CRA, 74, 75, 76, 159

Ç

Çapraz Kontrol, 115

D

Değerleme Hileleri, 66
Delil Serbestisi, 1
Denetlenme Olasılığı, 116
Dosya Transfer Programı, 82
Dönem Karı, 64

E

E-Beyanname, 98, 101, 103
E-Borcu Yoktur, 95, 104
EBTİS, 96
E-Dekont, 74
E-Fatura, 1, 72, 73, 88, 89, 116, 147, 149
E-Fatura Odak Grubu, 73
EFILE, 74, 75, 159

EFKS, 87, 90
EFT, 91, 92, 109, 157
Elektronik Belge, 84, 85
Elektronik Defter, 85
Elektronik Dosyalama, 70
Elektronik Haciz, 85, 90, 93, 94, 137, 146, 147
elektronik hafıza, 42
Elektronik İmza, 83
Elektronik Ödeme Araçları, 91, 92
Elektronik Ödeme Transfer Sistemleri, 91, 92
Elektronik Tahsilat, 91
Elektronik Tebligat, 90
Elektronik Vergi Denetimi, 78, 98, 104, 116, 117, 133, 134, 142, 146
Elektronik Vergi Sistemi, 68, 72, 76, 80, 81, 83
ETA, 69, 70
ETAAC, 70, 71, 160, 163
E-Vdo, 81, 82, 94

F

Fatura, 42, 45, 46, 62, 72, 73, 86, 87, 88, 89, 90, 111, 156, 158, 160, 162, 163, 164
Fiili Envante, 21, 35
Finansal Tablo, 4, 16
Form Ba, 100, 102
Form Bs, 102
Form T183, 75

G

Gider Pusulası, 34, 45, 47
GST/HST NETFILE, 75
Günlük Müşteri Listesi, 45, 50

H

Haciz Varakası, 93
HM Revenue & Customs, 73
HUK, 6, 18, 51, 163

I

IBAN, 109
IDEA, 78

IRS, 69, 70, 71, 159, 163, 166

İ

İkmalen Tarhiyat, 57
İndirilmesi Mümkün Olmayan Giderler,
66
İnternet Vergi Dairesine, 95

K

Karşıt inceleme, 36
Katma Değer Vergisi, 41, 113, 157, 163
Kaydi envanter, 35
Kayıt Dışı İşlem, 39
Kayıt hataları, 58
Kişisel Şifre, 97
KİT, 44, 99
Konsiye Sevk, 49
Kriptografi, 83
Kriptoloji, 83
Kullanıcı Kodu, 44, 84, 97
Kullanıcı Şifresi, 97

M

Mali tablo, 37, 38, 39
MASAK, 110, 111, 112, 164
Matematik Hataları, 58
Matrah Farkı, 14, 27, 40
MERNİS, 112
Mesajlaşma Ağını, 87
Muhasebe Hileleri, 59, 66
Muhtasar, 24, 29, 100, 105
Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge,
21, 23, 53, 61, 88, 105, 114
Mükerrer Kayıta, 58
Müstahsil Makbuzu, 45

N

Nakil Hataları, 58
NETFILE, 74, 75, 159

O

Otomasyon, 1, 98, 104

Ö

Ödeme Emri, 90
Ödeme Kaydedici Cihaz, 42, 43, 44, 50

Örtülü Sermaye, 39
Özel Usulsüzlük Cezası, 50

P

Perakende Satış Vesikaları, 45
Pos Cihazı, 112
Proforma Fatura, 58

R

Randıman İncelemesi, 35, 36, 159

S

Sahte Belge, 61, 113
Sahte Fatura, 61
Satış Yolsuzluğu, 62
Serbest Meslek Erbabı, 44, 46
Serbest Meslek Makbuzu, 34, 45, 47, 63
Sevk İrsaliyesi, 30, 45, 48, 49, 50, 90
Sulh Yargıcı, 52
Sunucu(Server), 82

T

T1204, 74, 76
T4 Web Forms, 74
T5, 74, 76
TAKBİS, 112
Taşıma İrsaliyesi, 45, 50
Taşıt Pulu, 30, 50
Tek Düzen Hesap Planı, 68
Tevkifat, 47
TIC-RTGS, 91
Tiyv, 76

U

UEKAE, 83
Uydurma Hesaplar, 60, 61

V

VEDOP, 1, 69, 112, 147
Vergi Denetimi, 4, 5, 8, 10, 11, 14, 17,
22, 41, 51, 54, 55, 56, 77, 129, 142,
156, 157, 158, 159, 160, 161, 163,
164, 165, 166, 168
Vergi İnceleme Raporu, 53
Vergi Kaçağı, 51, 137, 138, 139, 140,
142

Vergi Kaçakçılığı, 12, 13, 34, 41, 52,
55, 142, 146
Vergi Kontrolü, 41, 50
Vergi Levhası, 43, 44, 50, 85
Vergi Tarhiyatı, 33, 36, 60
Veri Tabanı, 68, 69, 82, 87, 90, 96, 98,
114, 150
VERİA, 69

X

XML, 74, 87, 88, 103

Y

Yetki Verme Formu, 97
YMM, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 43, 97,
147
Yolcu Listesi, 30, 45, 50

Z

Z Raporu, 42