



**TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE
ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARINDA
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ ROL VE
GÖREVLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Tuğba ERBEY KARAAĞAÇ

Kütahya-2023

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE
ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARINDA
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ ROL VE GÖREVLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Danışman:
Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE

Hazırlayan:
Tuğba ERBEY KARAAĞAÇ

Kütahya – 2023

Kabul ve Onay**KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

Maliye Ana bilim dalında, 201891141016 öğrenci numaralı, Tuğba ERBEY KARAAĞAÇ'ın hazırlamış olduğu “TÜRKİYE’DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARINDA GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ ROL VE GÖREVLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ” başlıklı yüksek lisans/doktora tez çalışması ile ilgili tez savunma sınavı jüri tarafından yapılmış ve adayın tezinin OY BİRLİĞİ ile kabul edilmesine karar verilmiştir.

01/06/2023

Tez Jürisi	İMZA	
	KABUL	RED
Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE (Danışman)		
Doç. Dr. Ahmet TEKİN		
Dr. Öğr. Üyesi Öner GÜMÜŞ		

Onay

Doç. Dr. Arif KOLAY

Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “*Türkiye’de Vergi Kanunlarının Uygulanması Ve Elektronik Vergi Uygulamalarında Gelir İdaresi Başkanlığının Rol Ve Görevlerinin Değerlendirilmesi*” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

01/06/2023

Tuğba ERBEY KARAAĞAÇ

Özgeçmiş

İlköğretimini Kütahya Fatih İlköğretim Okulu'nda; Lise eğitimini Kütahya Kılıçarslan Lisesi'nde tamamladıktan sonra üniversite eğitimini 2009 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Kamu Yönetimi Bölümünü tamamladı. Bu süreçte özel sektörde Ülker, Eti gibi gıda ürünleri alanında Market Aktivite Elemanlığı ve Migros Tic. AŞ. 'de Büro Görevlisi olarak görev aldı. 2012 Yılında kazandığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Uzman Yardımcılığı görevine 07.05.2012 tarihinde Şanlıurfa Şehitlik Vergi Dairesi Müdürlüğünde başladı. 07.05.2014 Tarihinde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Polatlı Vergi Dairesi Müdürlüğüne tayin oldu. 24.12.2015 tarihinde Gelir Uzmanlığı kadrosuna atandı. 2016 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında geçici görevli olarak vergi dairelerinin çeşitli elektronik vergi uygulamalarına geçiş sürecinde eğitimcilik yaptı. 2018 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine hak kazandı. 30.04.2019 Tarihinde Kütahya Defterdarlığı Çinili Vergi Dairesi Müdürlüğüne tayin olmakla birlikte halen Kütahya da Gelir Uzmanı olarak görev yapmaktadır.

ÖZET

TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARINDA GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ ROL VE GÖREVLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

KARAAĞAÇ, ERBEY Tuğba
Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE
Haziran, 2023, 136 sayfa

Devletin geçmişten günümüze verimli ve etkin bir şekilde hizmet sunabilmesi, kamu finansmanını karşılayabilmesi için gelire ihtiyacı vardır. İhtiyaç duyulan kamu gelirlerinin yaklaşık olarak % 80'i devlet adına salınan vergilerden oluşmaktadır. Geçmişte vergilerin toplanması bizzat kamu görevlilerince gerçekleştirilirken günümüzde bu yöntemler modern vergicilik anlayışı ile değişiklik göstermiştir. Osmanlı'dan günümüz Türkiye'sine uygulamadaki yöntemler de farklılıklar görülse de amaç vergi adaleti ile belirli bir organizasyon ve standardizasyon sağlanarak hazineye kaynak aktarımıdır.

Bilişim sistem ve araçların hızla gelişimi bireylerin ve kurumların geleneksel iş yapma biçimlerini modern çağın sunduğu elektronik ve dijital ortam odağında şekillendirmiştir. Kamu gelirlerinin elde edilmesi süreci teknolojik gelişmelere paralel değişim gösterdiği, bu değişimin ve gelişimin toplum bireylerince hızla benimsendiği görülmektedir. Nitekim ülkemizde ekonomik birimlerin aktiviteleri tüm eylemlerini içerecek şekilde tüm kamu gelirlerini zamanında ve eksiksiz toplayan, kayıt dışı ekonomiye öncelikle vergi bilincinin sağlanması ile imkân tanımayan, yılların birikimi bilgi ve tecrübelerini etkin kullanarak hizmet kalitesini artıran, girişimci, yenilikçi ve mükellef odaklı idare olabilme vizyonu ile hizmet eden Gelir İdaresi Başkanlığı bu süreci teşkilatındaki tüm kadroları ile yürüten baş aktördür.

Çalışmada vergi kavramı ve süreci açıklanıp, söz konusu değişim ele alınmakta olup bilişim teknolojileri ile şekil alan e-vergileme sürecinin etkisiyle vergi idari yapılanması ve yapılanmada oluşan değişim ile bilişim altyapısı ve Türkiye'de Elektronik Vergi Uygulamaları başlıkları altında literatür taraması yapılarak araştırılmıştır. Bu çalışmanın amacı Türkiye'de Vergi Kanunlarının uygulanmasında, vergisel süreçte kullanılan elektronik uygulamaların tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarındaki işleyişini ortaya koymak olup süreçte Gelir İdaresi Başkanlığının rol ve

görevleri değerlendirilmeye çalışılmıştır. Araştırma modeli olarak nicel araştırma yönteminden faydalanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Vergi Uygulamaları, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İdaresi, Vergi



ABSTRACT

IMPLEMENTATION OF TAX LAWS IN TURKEY AND EVALUATION OF THE ROLE AND DUTIES OF THE REVENUE ADMINISTRATION IN ELECTRONIC TAX APPLICATIONS

KARAAĞAÇ, ERBEY Tuğba
Master Thesis, Department of Public Finance
Supervisor: Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE
June, 2023, 136 pages

The state needs income in order to provide services in an efficient and effective way from past to present and to meet public finances. Approximately 80% of the needed public revenues consist of taxes released on behalf of the state. While the collection of taxes was carried out by public officials in the past, these methods have changed with the modern taxation approach today. Although there are differences in the methods in practice from the Ottoman Empire to today's Turkey, the aim is to transfer resources to the treasury by providing a certain organization and standardization with tax justice.

The rapid development of information systems and tools has shaped the traditional ways of doing business of individuals and institutions in the focus of the electronic and digital environment offered by the modern age. It is seen that the process of generating public revenues has changed in parallel with technological developments, and this change and development has been rapidly adopted by the members of the society. As a matter of fact, we serve with the vision of being an entrepreneurial, innovative and taxpayer-oriented administration, which collects all public revenues in a timely and complete manner, including all the activities of the economic units in our country, does not allow the informal economy to be made possible primarily by raising tax awareness, increases the service quality by using the knowledge and experience of years of experience effectively. The Revenue Administration is the main actor that carries out this process with all its staff in its organization.

In the study, the tax concept and process are explained and the change in question is discussed, and the tax administrative administrative structure and the change in the structuring with the effect of the e-taxation process shaped by information technologies have been researched by making a literature review under the headings of information infrastructure and Electronic Tax Applications in Turkey. The aim of this study is to reveal the functioning of electronic applications used in the taxation process in the implementation of Tax Laws in Turkey in the stages of imposition, notification,

accrual and collection, and the role and duties of the Revenue Administration were tried to be evaluated in the process. Quantitative research method was used as the research model.

Keywords: E-Tax Applications, Revenue Administration, Tax Administration, Tax



ÖNSÖZ

Yüksek lisans çalışmamın hayata geçirilmesinde bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım çok değerli hocalarım Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE, Doç. Dr. Ahmet TEKİN ve Dr. Öğr. Üyesi Öner GÜMÜŞ’e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Gerek çalışmaya başlama aşamasında gerekse çalışma sürecince bana cesaret veren, ihtiyacım olan her türlü konuda destek veren değerli arkadaşım Arzu DEMİRCİ’ye çok teşekkür ederim. Ayrıca bugüne kadar desteklerini hiçbir zaman eksik etmeyen ve bana olan güvenlerini hiçbir zaman kaybetmeyen değerli ailem; örnek insan babam Mustafa ERBEY’e, fedakâr annem Satı ERBEY’e, girişimci kardeşim Hüseyin ERBEY’e ve kıymetli hayat arkadaşım Sedat KARAAĞAÇ’a sonsuz teşekkür ederim. Ve çalışmamı, hayatımıza 31 Mayıs 2021 tarihinde gelişi ile dünyamızı değiştiren tatlı kızım Melike KARAAĞAÇ’a armağan etmek istiyorum.. İyi ki varsınız..

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ SÜRECİ

1.1. VERGİ KAVRAMI.....	4
1.2. VERGİNİN AMAÇLARI	8
1.2.1. Mali Amaçlar	8
1.2.2. Dini Amaçları	9
1.2.3. Ahlaki Amaçlar	9
1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	10
1.3.1. Verginin Tarhı	13
1.3.1.1. Tarh Yöntemleri	14
1.3.1.1.1. Beyanname Usulüne Dayanan Tarhiyat	14
1.3.1.1.2. İkmalen Vergi Tarhı	14
1.3.1.1.3. Re'sen Vergi Tarhı	14
1.3.1.1.4. İdarece Tarh	15
1.3.1.2. Tarha Hazırlık İşlemleri	15
1.3.1.2.1. Yoklama	16
1.3.1.2.2. Vergi İncelemesi	16
1.3.1.2.3. Aramalı İnceleme	16
1.3.1.2.4. Bilgi Toplama	16
1.3.2. Verginin Tebliği	17
1.3.2.1. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri	17
1.3.2.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler	17
1.3.2.3. Tebliğ Usulleri	18
1.3.2.3.1. Posta Yoluyla ile Tebliğ	18
1.3.2.3.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ	18
1.3.2.3.3. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ	18
1.3.2.3.4. İnternet Ortamında Tebliğ	19
1.3.2.3.5. İlan yolu ile Tebliğ	19
1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi	19
1.3.4. Verginin Tahsili	20
1.3.4.1. Verginin Ödeme Yeri, Zamanı ve Şekli	20
1.3.4.2. Vergi Alacağının Tahsilinin Önemi	20

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İDARESİ YAPILANMASI, TARİHSEL GELİŞİMİ İLE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI VE ELEKTRONİK DEVLET UYGULAMALARI

2.1. VERGİ İDARESİ YAPILANMASI	22
2.1.1. Osmanlı Dönemi Vergi İdaresi Yapılanması	22
2.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi İdaresi Yapılanması	24
2.1.3. Vergi Denetim Kurulunun Yapılanması	25
2.2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI YAPILANMASI	26
2.3. GÜNÜMÜZ HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI YAPILANMASI	29
2.4. VERGİ İDARESİNDE İDARİ YAPILANMADA GÜNCEL TARTIŞMALAR.....	31
2.5. GÜNÜMÜZ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI YAPILANMASI	32
2.6. ELEKTRONİK DEVLETİN DÜNYA'DA GELİŞİMİ	35
2.6.1. Amerika Birleşik Devletleri (USA)	36
2.6.2. Almanya	41
2.6.3. İngiltere	43
2.6.4. Finlandiya	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASINDA ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

3.1. VERGİ İDARESİ ÇALIŞANLARININ KULLANDIĞI BİLİŞİM SİSTEMLERİ	49
3.1.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)	50
3.1.1.1. VEDOP- I	51
3.1.1.2. VEDOP- II	52
3.1.1.3. VEDOP- III	53
3.1.2. Vergi Dairesi Uygulama Yazılımı (e-VDB)	54
3.1.3. Dava Takip Projesi (DATAP)	55
3.1.4. Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM)	56
3.1.5. Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS)	57
3.1.6. Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS)	57
3.1.7. Gelir İdaresi Başkanlığı Web Portalı (GİBİNTRANET)	58
3.2. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI	59
3.2.1. E-Beyanname	60
3.2.2. E-Defter	62

3.2.3. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ve E-Fatura	65
3.2.4. E-Arşiv ve Diğer Elektronik Belgeler	69
3.2.5. İnternet Vergi Dairesi	70
3.2.6. İnteraktif Vergi Dairesi	72
3.2.7. E-Tebligat	72
3.2.8. E-Tahsilat	74
3.2.9. E-Haciz	76
3.2.10. E-Yoklama	77
3.2.11. KDV İadelerine İlişkin Uygulamalar	78
3.2.11.1. KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi	78
3.2.11.2. KDV İadesi Makro Analiz Raporu	79
3.2.11.3. KDV İade Takip Sistemi	80
3.2.11.4. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)	80
3.2.11.5. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)	81
3.2.12. Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS Projesi)	81
3.2.12.1. ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi Projesi (ÖTVİRA).....	82
3.2.12.2. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi)	82
3.2.12.3. ÖTV'si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulaması	83
3.2.12.4. Özel Teminat Sertifikası Raporları (ÖTS)	83
3.2.13. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)	84
3.2.14. Özelge Otomasyon Sistemi (e- Özelge)	85
3.2.15. Vergi İletişim Merkezi (VİMER)	85
3.3. TÜRKİYE'DE SEÇİLMİŞ VERGİ TÜRLERİ ÖZELİNDE	
ELEKTRONİKLEŞME	87
3.3.1. Katma Değer Vergisi	87
3.3.2. Özel Tüketim Vergisi	90
3.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi	92
3.3.3.1. Veraset ve İntikal Vergisi Nasıl Verilir?	95
SONUÇ	99
KAYNAKÇA	109
DİZİN	120

TABLÖLAR LİSTESİ**Sayfa**

Tablo 2.1: Gelir İdaresinde İdari Yapılanma Biçimlerinin Özellikleri	27
Tablo 2.2: Vergi Dairesi Müdürlüğü İdari Yapılanması	35
Tablo 3.1: GİBİNTRANET Uygulamasının Bazı Segmentleri	58
Tablo 3.2: E-Defter Uygulamasını Yıllar İtibarıyla Kullanan Mükellef Sayıları	64
Tablo 3.3: e-Fatura İstatistikleri (2010-2021)	68
Tablo 3.4: e-Arşiv İstatistikleri	70
Tablo 3.5: Elektronik Ortamda Düzenlenebilen E-Belgeler	70
Tablo 3.6: 2023 yılı Veraset ve İntikal Vergisi Oranları	94

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 2.1: GİB Teşkilat Yapısı.....	33
Şekil 2.2: İller Bazında Vergi Dairesi Başkanlıklarının Dağılımı	34
Şekil 2.3: Amerika Birleşik Devletleri Elektronik Vergilendirme İşlemleri	39
Şekil 2.4: İngiltere Elektronik Vergilendirme İşlemleri	44
Şekil 3.1: e-Beyanname Yaşam Süreci	61
Şekil 3.2: e-Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci	64
Şekil 3.3: e-Fatura Uygulaması Kullanım Yöntemleri	67
Şekil 3.4: e-Faturanın Tarafları	68
Şekil 3.5: e-Tebliğat Süreci	74
Şekil 3.6: VİMER İhbar Sayıları	86



TEZ METNİ

GİRİŞ

Devlet anlayışında 1929 ekonomik buhranı sonrasında meydana gelen değişiklikler neticesinde Klasik İktisatçı görüşe göre sadece devlet iç ve dış güvenlikten sorumlu tutulurken, Keynesyen görüşe göre maliye politikaları aracılığıyla ekonomiye de müdahale etmesi gerekliliği kabul edilmiştir. Devam eden görüş akımları devlete hem ekonomik hem de sosyal görevler yüklerken artan kamu görevleri nedeniyle daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmuştur. Süreklilik sağlayan en önemli kamu kaynağı ise vergilerdir.

Vergiler, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kanunlara dayalı olarak tüzel kişi veya gerçek kişilerden zorunlu, karşılıksız diğer koşullarında sabit ve objektif olduğu bir ortamda herkesin ödeme gücüne göre katlandığı ekonomik değerler olarak tanımlanmakla birlikte aksi durumlarda vergi ödevini yerine getirmeyen tarafların cezai yaptırımlarla muhatap olabileceği bir vatandaşlık görevidir. Vergi tarih boyunca birçok tecrübe, deneyim ve süreçlerin neticesinde günümüze kadar gelmiştir. Vergi sürecinin dinamik yapısı nedeniyle değişim gelecekte de devam edecektir.

Bilişim çağı ile mevcut bilgi ve kaynakların fiziki sınırların ötesinde ulaşılabilirdiği bir dönemde bulunuyoruz. Küreselleşmenin ekseninde dijital sistemlerin gelişimine eş zamanlı olarak, maliye sistemi ile bu sistem kapsamında eylemde bulunan aktörlerin hızla yenilikleri benimsediği ve elektronikleşen çağın getirdiği gelişmelere uyum sağladığı gözlemlenmektedir. Benzer şekilde modern vergi dünyasında ki dijital dönüşümün hızlandığı bir mali sistemle birlikte vergileme süreçlerinin de dijitalleşmesi ihtiyaç haline gelecek bu da araştırmamızın konusu olan vergi idaresi bilişim alt yapısının gelişim ve değişimini gündeme getirecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı ülkemizde vergilerin toplanılmasında yetkili olmasının yanı sıra vergi toplarken mükellefe hizmet odaklı yaklaşım ile vergisel iş ve işlemlerin daha kolay ve hızlı yapılabilmesi için vergilendirme süreçlerini aşama aşama elektronik ortama taşımakta, her geçen gün elektronik vergi uygulamalarını geliştirmekte ve hizmet sayısını artırmaktadır. Elektronik vergilendirme sürecinde tüm sistemin uyumlaştırılması; güvenilir, hızlı, doğru ve şeffaf sonuçların, idare ve mükellef nezdinde mali sistem içerisine entegre edilmesinin vergi idaresinde etkin, verimli, kaliteli hizmet sunumu ile hesap verilebilirlik ve saydamlığın olduğu bir vergicilik sistemi sağlayacaktır.

Buradan hareketle alışmamızda Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulamaya konulan elektronik vergi uygulamaların da tüm mükelleflere hitap eden, vergisel işlemleri zaman ve mekân kısıtı olmadan kullanabilmeye imkân sağlayan programların vergilendirme süreci üzerindeki etkilerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sınırlılıkları kapsamında vergilendirme sürecinde kullanılan temel elektronik vergi uygulamaları, tercih edilmiştir. Neticede vergi mevzuat ve uygulamalarının karmaşıklığı içinde, vergilendirme sürecinde en aktif ve yoğun olarak kullanılan elektronik vergi uygulamalarının teknik ve hukuki yapılarıyla ele alınarak bir bütün olarak izahının faydalı olması beklenmektedir.





BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ KAVRAMI VE VERGİ SÜRECİ

1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, tarihten bu güne devletin kamu harcamalarını finanse edebilmek için ödeme gücü esasına göre toplumu oluşturan tüm tüzel kişi ve gerçek kişilerden cebri ve karşılıksız olmak üzere kamuya transfer edilen ekonomik değerler bütünüdür. İnsanlığın var oluşundan günümüze dek çok aşamadan geçen vergi değişen ve gelişen amaçları ile farklı tanımlarla kayda geçmiştir.

Piyasada ki iktisadi kıymetlerin herhangi bir alışverişe konu olmadan yasama organı kararı neticesi cebren devlete ya da devlet adına yetkilendirilen kurumlara herhangi bir karşılığa gerek duyulmaksızın yapılan transferlere vergi adı verilmektedir. Yine söz konusu transferde adı geçen ödemelerin içeriği, ölçüsü, şartları ile ödemelerin zamanı ve diğer şartları ülkenin mevcut kanunlarına uygun vergi toplamak da yetkili ve görevli atanan makam veya otorite tarafından önceden belirlenir.

Vergi; karşılıksız, zorunlu, parasal, belli kurallar kapsamında alınan ve kamunun yararını düşünmek maksadıyla, vergi mükelleflerinden talep edilen tutarlardır (Jeze, 1931).

Kamu harcamalarını karşılamak için herkes ödeme gücünce vergisini ödemekle yükümlüdür. Vatandaşlar üzerinde ki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması maliye politikasının temel de sosyal amacıdır (TC 1982 Anayasası, Madde 73). Devletin; kamu gider ve harcamalarının karşılanabilmesi maksadıyla o toprak parçası üzerinde toplumu oluşturan tüm birey ve kuruluşlardan hukuki zorunluluk ile ödeme güçleri nispetinde herhangi bir karşılık vadetmeksizin topladığı ekonomik veya parasal değerlerdir.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılabileceği üzere vergiye ilişkin tanımlar sübjektif unsurlar barındırıp, günün şartlarına ilişkin yorumları da içermek ile birlikte literatür de vergi tanımlamalarına ilişkin tanım birliği sağlanamamıştır. Tanımlamalarda vergiye ilişkin asıl amaç doğrudan ya da dolaylı olacak şekilde devlet tarafından karşılanması beklenen toplumun kolektif ihtiyaçlarının giderilmesi için kamu harcamalarını finanse etme fikridir. Devlet kamusal ihtiyaçları karşılayabilmek için gelir elde etmelidir. Bu gelirin büyük bir kısmını vergilerden elde eder (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015). Vergi, kamu ihtiyaçlarının karşılanmasının yanı sıra, halkın sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere, önemli bir aracı olarak kabul edilmektedir.

Devletin gelirlerinin %75 ile %90 oranlarda değişen kısmına sahip olan vergiler; cebri bir tahsilat olmaları ve karşılık taahhüdü içermeyen kişi, şirket ve diğer oluşumlardan para olarak tahsil edilmeleri bakımından diğer kamu kaynaklarından ayrılmaktadırlar (Akdoğan, 2016). Bu açıklama ışığında görüleceği üzere verginin kendine has ve farklı özellikleri mevcut olup farklı bir bakış açısıyla bu özelliklere göz gezdirmemiz faydalı olacaktır.

Verginin temel özellikleri;

- Vergi önceden yasalar ile belirlenmiş kurallara uygun alınmaktadır,
- Vergi maddi yükümlülükler bütünüdür,
- Amaç kamu harcamalarını karşılamaktır,
- Vergi cebren tahsil edilen zorunlu ödemeler bütünüdür.
- Vergi herhangi bir karşılığı olmaksızın kişi veya kurumlardan devlete para aktarımıdır,
- Belirli bir ülke sınırları içinde toplumun tüm üyelerince yalnızca ülke vatandaşlarından değil ülkede yaşayan ya da bulunan yabancılardan da vergi alınabilmektedir (Köktaş, 2014).

Vergi; devlet ile devletin yetkisini devrettiği diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, gerek mali gerekse mali olmayan görevlerini gerçekleştirebilmeleri maksadıyla hem gerçek hem de tüzel kişilerden; karşılıksız ve cebren egemenlik gücü ile topladığı iktisadi değerler bütünüdür (Akdoğan, 2016). Vergi niteliği itibarıyla mali kavramdır. Devlet ifa edeceği görevlerin finansmanı için vergi toplar. Hukuki yönüyle de cebri ve kanuna dayanarak alınmaktadır. Hukukilik anlayışı çerçevesinde kanun verginin olması için gerekli olup kanunun oluşumu için hukukun ve nihayetinde hukukun oluşumu için demokratik bir sistemin gerekliliği aşikârdır. Vergi diğer taraftan iktisadi yönüyle toplumun tüketim, tasarruf ve yatırım davranışlarına ilişkin eylem ve kararlarını etkiler. Böylece vergiler devletlerin hukukun verdiği yetkiye dayanarak sosyal ve ekonomik hayata müdahale edebilmek üzere ülke piyasasında kullandığı araçlar haline gelmiştir. İçeriğinde çeşitli amaçlar barındıran vergi egemenlik gücüne haiz devletin hem mali hem iktisadi hem de hukuki yönü olan karmaşık bir araçtır.

Verginin tarihsel süreci incelenirken 17. yüzyıl ve 18. Yüzyıl'da öne çıkan iktisadi görüşler önemlilik arz etmektedir. Özellikle Merkantilizm ve Fizyokrasi ile birlikte tarihte adını duyuran; Adam Smith'le başlayıp Klasik İktisat ve devamında

Keynesyen İktisat görüşü ile İktisadın günümüze kadar gelmesinde önemli rol oynamışlardır.

15. yüzyıl da gündeme gelen Merkantilist düşünce ülkedeki tek girişimci olarak devleti önemsemiş olup vergileme sistemlerini önemsiz görmüştür. Bu yüzden Merkantilistler de vergi, servet odaklıdır (Aydemir ve Güneş, 2006). Devlet vergi alanında elindeki serveti, iktidarı elde tutmak üzere güç olarak değerlendirmektedir. Merkantilistler döneminde kıymetli madenlerin (gümüş ve altın gibi) elde edilip muhafazası, işletilmesi, o ülkenin kralına veya devlet yönetimine bırakılmıştır (Yırcalı, 2000). Dünyadaki madenleri sabit olduğu görüşü üzere sermayenin de sabit olduğu kabul edilen merkantilist düşünceye göre vergi oranlarının artırılması mevcut sermayenin azalması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla, vergi salınması yoluyla artan kamu gelirleri vatandaşın gelirinde azalmaya yol açacaktır. Diğer taraftan Merkantilist düşünce vergiyi devletin ekonomiye müdahale aracı olarak görmektedir. Netice de vergi devletin güç ve iktidar kaynağı olmasının yanı sıra iktisadi gerekler çerçevesince müdahale aracıdır.

Liberal İktisatçılar Klasikler olarak nitelendirilir ve vergi kavramını Fیزیokratlardan almaktadır. Fیزیokratlar doğal düzeni savunurlar. Doğal düzen, toprak ve tarımı önemseyen Fیزیokratlar üretim faktörü olarak sadece toprağı saymaktadırlar. Onlara göre üretim yalnızca toprak ile artırılabilir. Diğer taraftan Liberalizmciler vergiyi mali amaçların uygulanabilirliği için bir araç olarak kabul etmiş ve nötr (tarafsız) vergi politikasını benimsemişlerdir. Fیزیokratlar, doğal düzene dokunulmadığı sürece doğa da düzenin bir şekilde sağlayacağına inanırlar ve devletin topraktan yapılan üretime karşı mevcut piyasaya da hiçbir şekilde müdahale etmemesi gerekliliğini savunmuştur (Yırcalı, 2000).

Klasikler ise devletin öncelikle kişilerin kendileri tarafından karşılamasının genel düzen için uygun görülmeceğı toplumun güvenlik ihtiyacı gibi hizmetlerin sunulmasını ve devamlılığını sağlaması haricinde vergiler ile sosyo-ekonomik boyutta olağan hayatı etkilememesi gerektiğini savunmuşlardır (Pınar, 2003). Özetle kamu giderlerinin karşılanabilmesi amacıyla toplanacak vergilerin sadece dolaylı olan vergiler ile aracılığıyla salınması gerektiğini düşünürler ve Klasikler de doğal düzen ve ideal piyasa örneklemesiyle devletin en azından hiç olmayacak derecede piyasada olması gereğini ileri sürmüşlerdir.

Keynesyen görüşe göre piyasanın sağlıklı işleyişi, ekonomik istikrar ve para politikası için devletin tek başına piyasaya müdahalesi yeterli olmayıp etkin maliye politikasına ihtiyaç duyulacaktır. Toplam talep devlet eliyle arttırılarak ekonomi tam istihdama getirilebilir. Toplam talep artışı sonucunda oluşabilecek enflasyon, işsizlik ve ekonomik istikrarsızlığın engellenmesinde ise vergiler ve kamu harcamaları daha etkin olacaktır. Ekonomi tam istihdam denge noktasının altında ise, toplam talebin artması sonucu hem üretim hem de istihdamda artış sağlanacak ve yine istikrarlı hale gelerek üretim maksimum seviyesinde gerçekleşecektir (Ataç, 2002).

Klasik vergi ahlakında olan Monetaristler ve Friedman mali ekonomiye müdahale eden devlet görüşünü reddetmişlerdir. Devletin aldığı vergiler ile para arzı artışını yalnızca büyüme oranıyla eş değer olacağı görüşünü ileri sürülmekle birlikte yine vergileri ile uygulanabilen maliye ve para politikası hamlelerine karşı çıkmaktadırlar (Ataç, 2002).

1980’li yıllarda arz yönlü iktisatçılar toplam piyasa arzını artırabilmek için vergi oranlarının düşürülmesi gerektiğini savunmuşlardır. Onlara göre vergi oranlarını düşürmenin yolu da toplam arzı arttırabilmekten geçer. Arz yönlü bir iktisatçı olan Arthur Laffer, vergi oranları artırıldığında bireyler boş zamanı tercih ederek çalışmalarını azaltacak hatta daha kötüsü vergi kaçırma girişimlerinde bulunabileceklerdir (Seyidoğlu, 2002). Arthur Laffer’in bu yıllarda gündeme getirdiği Laffer Eğrisi vergi gelirlerinde yapılacak herhangi bir düşüşün benzer oranlarda milli gelirden düşme etkisi yatacağı teorisidir. Milli gelirin azalması ise vergi oranlarının yüksek oluşu nedeniyle sermaye arzı ve iş gücü talebinin düşmesi ile sonuçlanacaktır (Bilgin, 2018). Diğer taraftan, fiyatlarda artışa sebep olan vergi oranlarındaki artışlar vergi gelirlerini ve toplam üretimi de arttıracaktır. Aksi durum halinde ise azalan vergi oranları fiyatları düşürecek, vergi gelirleri ve toplam üretim azalacaktır (Aktan, 2009). İş uzmanlarına bırakmakla birlikte ülkemizde son 10 yılda özünde arz yönlü iktisatçıların teorisini yaşamakta olduğumuz söylenilebilir.

İbn-i Haldun; vatandaşa salınan vergilerin ağır olması devlete olan güveni azaltır, daha düşük standartlarda yaşamak zorunda kalan toplum bireylerinin devletle olan bağlılıkları zayıflar, kazançları azalan bireylerin vergi ödemelerinin azalması neticesinde devletin gücünün de azalabileceği ve devletin güç ve istikrarını artırılabilmesinin ancak vergilerin adaletli bir şekilde alınmasıyla mümkün olabileceğini görüşünü ileri sürmüştür (Candan, 2007). Zira vergiler ile gelirlerini arttırmak istemesi

halinde devlet vergi oranları artıracak bu durum tüketici fiyatlarını arttıracak ve ekonomi enflasyon ile karşı karşıya kalacaktır. Yüksek fiyat ürün talebini azaltacak, satılamayan ürünlerden vergi alınamayacağından vergi gelirlerinde düşüş gözlemlenecektir. Neticede alınan yüksek oranlı vergiler enflasyon ve maliyetlerin artmasına, mal alışlarının azalmasına, devletin önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır (Söylemez, 2019).

Kısaca toparlamak gerekirse vergi kavramı tarihin farklı evrelerinde gelişerek günümüz formuna ulaşmıştır. Değişen mekân, zaman, siyasal ve ekonomik yapı ile devletlerin üstlendiği görevlerin farklılaşmasına ilaveten sosyal devlet politikaları sebebiyle vergi dinamik bir olgu olarak farklı dönemler ve devirler geçirdiği görülmektedir. Dinamik bir yapıya sahip olan devlet günün şart ve gereklerine uyum sağlamak zorundadır. Farklı bir anlatımla günümüzde günün şartlarına uyum sağlayamayan, esnekliği düşük işleyişe sahip olan devletler kavramın merkezinde olan dinamizmini kaybetmeye mahkûmdurlar. Günün şartlarıyla birlikte gelişen üretim ve tüketim alışkanlıklarını yakalamak bunların vergilendirilmesini sağlamak ancak sürecin çağa uygun olacak şekilde etkin verimli olmasını sağlayacak şekilde olacaktır. Vergi sistemi de devlet ve vatandaşların etkileşimi, işleyişi ile birlikte şekillenmektedir. Vergilemenin de benzer şekilde günün şartlarıyla sürekli olarak tekrar yorumlanması gerekir. Böylelikle değişen ve gelişen finansal, ekonomik, toplumsal, teknolojik yapıya adaptasyon sağlamış olacaktır.

1.2. VERGİNİN AMAÇLARI

Verginin gerçek amacı vergi tanımlarında belirtilmiştir. Vergi, kamu hizmetlerini yapmak ve kamu giderleri karşılamak amacıyla vergi yükümlülerinden alınmaktadır, o halde temel amacının yanı sıra verginin başkaca amaçları da bulunmaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019). Asıl amacı mali olan verginin başkaca amaçları da bulunmaktadır.

1.2.1. Mali Amaçlar

Verginin öncelikli amacı mali (fiskal) amaçtır. Devlet asli görevleri olan savunma, adalet, sağlık, eğitim, ulaşım, diploması gibi hizmetleri yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu kaynağı vergiler ile sağlar. Sürekli artış eğilimi gösteren kamu faaliyetleri ve giderlerini karşılamak durumunda olan devlet kamu gelirlerini de artırma

eğilim zorunluluğu ile mevcut vergilerin oranları üzerine değişiklik yapabilirken yeni vergilerde uygulamaya koyabilmektedir. Geniş bir vergi tabanı ile artan oranlı vergi tarifeleri, yaygın dürüst pazar ekonomisi ve vergi kaçaklarının olmadığı yüksek derece vergi ahlak ve bilincinin aşılması amacıyla yürütülecek çalışmalar vergilerin mali fonksiyonunu tamamlayabilmesi açısından belirleyici olacaktır.

1.2.2. Dini Amaçları

Geçmişte dini etkenlerin izi ile farklı vergi politikalarına yön veren ülke ve din topluluklarının örneklerine rastlanılmaktadır. Orta çağda Katoliklerin Hristiyanlardan vergi almayıp Musevilerden aldığı vergiler Avrupa ülkelerinde ki dini özellikli vergilere örnek oluştururken İslam ülkelerinde Müslümanların tabi olduğu vergisel yükümlülüklerin gayrimüslimlerden farklı olarak uygulandığı örnekleri de görülmüştür. Örneğin, haraç ve cizye gayrimüslimlerden alınırken, öşür ve zekât Müslümanlardan alınırdı. Harcamaların gerçekleştirilmesinde maddi değer ifade eden ihtiyaçları karşılamak üzere servet üzerinden salınan vergi zorunlu hale getirildi. *“Sadakalar (zekâtlar), Allah’tan bir farz olarak ancak fakirler, düşkünler, zekât toplayan memurlar, İslam’a kalpleri ısındırılacak olanlarla (özgürlüğüne kavuşturulacak) köleler, borçlular, Allah yolunda cihat edenler ve yolda kalmış yolcular içindir...”* (Tevbe, 9/60).

1.2.3. Ahlaki Amaçlar

Özel Tüketim Vergileri konusuna giren tütün, alkollü içecekler, uyuşturucu maddeler vb. ürünlerin aşırı tüketimi toplum sağlığı ve ahlakında ciddi sıkıntılara yol açabileceğinden devlet vergiler aracılığı ile burada piyasaya müdahalede bulunmaktadır. Ahlaki yönden tütün ve alkol gibi toplum sağlığına zararlı olan malları tüketenlerden vergi alınmaktadır. Burada ki amaç zararlı olan tüketim alışkanlıklarının azaltılması ile genel toplumsal ahlakın sağlanabilmesi fikridir. Devlet müdahalesi kar amacı gütmeyen kamu piyasadaki hareketlilik yerine tamamen sosyal devlet anlayışıyla, özel tüketim vergileri ile talebi azaltma amacı gütmektedir.

Netice de bu ürünlerin tüketiminin yol açabileceği kazalar, hastalıklar ya da ailevi geçimsizlikler toplum düzenini etkiler ve kamuya sosyal maliyet yükler. Devlet toplumsal ahlakı sağlamak için vergilendirme yoluyla özel tüketim vergileri kısıtlayıcı yönde kullanmaktadır. Görüldüğü gibi en etkin bir şekilde uygulamak istenilen vergi

politikası, farklı amaçlar ile uygulanabilecek olan maliye politikasının bir aracı olarak önem arz etmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019).

Vergiler etki alanı o kadar güçlü araçlardır ki, devlet kanalıyla refah, kalkınma ve büyüme vasıtası olabileceği gibi, fakirlik ve esaretin de aracı haline gelebilmektedir (Aktan, 2002). Bu yüzden vergi sadece mali bir kavram olmayıp sosyal anlamda da toplum yaşamını etkileyen ekonomik kavramlar bütünüdür. Günümüz dünyasında modern devlet, tarihsel bağlamda mutlakıyetten dahi önce yer alan yönetim biçimlerinin de malik olmadığı bir vergi devletidir (Göker, 2011).

1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Vergiler kamu gücünün tek taraflı olarak kullanılarak zaman, nevi, ölçü, oran, miktar ve yükümlüsünün önceden vergi kanunlarında gösterilmesi bu süreç ve sistemden etkilenebilecek olan toplumun özgürlük ve güvenliği açısından büyük önem arz etmektedir (Güneş, vd., 2019). Anayasa Mahkemesine göre verginin yasama yoluyla konulabilmesi için verginin konusu, matrahı, oranı, tarhı, tahakkuku, tahsili ve zaman aşımı gibi asıl faktörlerin bulunması esastır (Şişman, 2009). Yorumlardan da anlaşılacağı üzere vergilendirme sürecinin olmazsa olmaz aşamalarını oluşturan ve yasaya dayanan verginin konusu, oranı, matrahı ile tarhından tahsiline vb. tüm esasların önceden, tüm ayrıntılarıyla belirlenmiş olması gerekir. Aksi takdirde keyfi uygulamaların neden olabileceği adaletsiz durum örneklemelerini yaşamak hem gerçek hem de tüzel kişiler için kaçınılmaz olacaktır. Nitekim 1982 Anayasası, 73. Madde, 3. Fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılır.*” Demek suretiyle verginin yasallığının altı çizilmiştir.

Öncel’e göre Verginin temel bazı ilkeleri şunlardır;

- Temsilsiz vergi olmaz ilkesi: Yasama organlarınca hazırlanarak onaylanan vergi kanunları gerektirir.
- Yasasız vergi olmaz ilkesi: Vergilendirmeye dair hükümlerin sadece vergi kanunlarında bulunması gerekir.
- Verginin belirliliği ilkesi: Vergilendirmeye dair tüm süreçlerin önceden belirlenmesi gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017).

Vatandaşa kişisel hak ve özgürlüğün güvencesini vaadeden devlet bunu ancak yasalar ile hayata geçirebilecektir.

Anayasa Mahkemesinin 2005/23 esas sayılı kararı ile kişilerin hak ve özgürlükleri devlete ait olan vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmakta olup hukuk devleti olmanın gerekliliği ölçüsünde; keyfi uygulamalara mahal vermeden adil, eşit, genel, önceden belirlenmiş, geçmişe yürütülmeden öngörülebilir ve hukuk devleti güvenliği ilkesince yürütülmesinden söz edilmiştir. (AYM.07.10.2003 tarih, E.2005/23, K.2005/23. (www.anayasa.gov.tr, 2023).

Vergilendirme sürecinin kavramsal çerçevesi oluşturulurken vergilerin kurucu temel kavramlarına göz gezdirildiğinde bu kavramların; vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellefi, matrahı ile oranından oluşmakta olup süreç Vergi Usul Kanunu yönünden verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili ile kendini tamamlamaktadır. Biz bu aşamada önce kısaca temel kavramlara değinip daha sonra vergilendirme sürecini inceleyeceğiz.

Bu kavramların başında verginin konusu gelmektedir. Verginin alınmasına kaynak teşkil eden iktisadi unsurlar ile üzerinden vergi alınan şeyler verginin konusunu ifade edebilir (Bilici, N. ve Bilici, A., 2017). Vergi somut olan değerler üzerinden alınabileceği üzere soyut olan değerler üzerinden de alınabilmektedir.

Bir diğer kavram ise vergiyi doğuran olaydır. Vergilendirme sürecinin başlangıç noktası olan vergiyi doğuran olay mükellef adına vergi borcunun doğması üzere ilgili kanunların belirlediği şekilde verginin konusunun gerçekleşmesinin yeterli kabul edildiği durumdur (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015). Vergi Usul Kanunun 19. maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” Denilmek suretiyle vergiyi doğuran olay tanımlamıştır. Burada verginin konusu çerçevesinde meydana gelen olay, yasada adı geçmekle birlikte olaya can veren mükellefi doğan vergi borcunun yüklenicisi yaparken devleti ise alacaklı tayin eder. Yani vergi mükellefleri ile verginin konusunu oluşturan unsurlar arasında yasalarda önceden tanımlanan şekil şartlarına uygun vergiyi doğuran olayın hukuki alemde oluşması gerekmektedir (www.gib.gov.tr/gibmevzuat). İstisna ve muafiyetten faydalanılması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyeceği için vergilendirme süreci yasalara uygun bir şekilde hiç başlamayacaktır. Nitekim Bilici’de konuların istisna ile kişilerin ise muafiyet ile vergi dışında kalabildikleri noktasına değinmiştir (Bilici, 2016).

Bir diğerk kavram ise vergi sorumlu ile vergi mükellefidir. Vergi Usul Kanunun 8. maddesine göre “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” Vergi mükellefiyetine tabi olabilmek için kanuni ehliyete sahip olmak gerekmemekle birlikte yapılan işin hukuka uygun olup olmadığı mükellefin vergi ödevlerine etki etmeyecek yani sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır. Vergi kanunlarında kimlerin vergi mükellefi olabileceği açıkça belirtilmiştir (Şin, 2016).

Vergi sorumlusunun mükellef adına terettüp eden verginin ödenmesi aşamasında asıl borçlu olmaması yönüyle vergi mükellefinden ayrılmakla birlikte çoğu zaman mükellef ve vergi sorumlusu aynı kişilikte birleşmektedir (Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2020). Vergi mükellefleri bağlı oldukları vergi dairesine olan borçlarından ötürü borcun tamamından sorumluyken vergi sorumlusu sadece asıl mükellefin mal varlığından kesinti yaparak ilgili vergi dairesine yükümlüsü adına düşen vergilerin ödenmesiyle sorumludur.

Verginin matrahı ise mükelleflerin irat ve kazançlarından yapılan giderler indirildikten sonra elde kalan değerlerdir. Yani mükelleflerin fiziki ya da ekonomik değer üzerinden ödemeleri gereken verginin hesaplanmasıdır. Hesaplama işlemi yasalarla belirlenen oranın uygulanması suretiyle varsa indirim, istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra gerçekleştirilir. Elde edilen kazanç ya da iradın veya ekonomik eylemin nevine göre verginin konusu şekil almaktadır. Örneğin, Gelir Vergisinin mevzu yani konusu bir takvim yılında gerçek kişilerin elde ettiği irat ve kazançlardır. Verginin matrahı Gelir Vergisi Kanununa göre bir dönem içinde elde edilmiş gelirden, indirimlerin ve giderlerin arasında kalan miktardır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019).

Esasen verginin matrahı ile konusu farklı şeylerdir. Verginin konusu kaynağı teşkil eden iktisadi unsurken matrah hesaplama yapılabilmesi için gereken bir faktördür. Farklı bir anlatım ile matrahı vergi konusunun indirgeneceği değer olarak nitelendirmek mümkündür. Verilmiş olan bu açıklamalardan görüleceği üzere verginin matrahı vergi sürecinin temelinde yer almaktadır. Bu nedenle takdir usullerinin de bilinmesi önem arz etmektedir. Matrah takdir usulleri idarece, karine, götürü ve beyan usulü olmak üzere dört alt başlıkta incelenmektedir.

İdarece takdir usulü; Her mükellefin matrahını idarece tespit ve takdir edilmesi üzere pratikte fazla kullanılmayan matrah takdir yöntemidir (Erginay, 1990).

Karine veya dış belirtiler usulü; Gelir ve servet gibi sadece dış belirtiler esas alınarak verginin hesaplanması sağlanmaktadır. Bu usul kolay uygulanabilir olmasının yanı sıra aleyhte ya da lehte sonuçları da söz konusudur. Diğer taraftan bu husus vergi adalet ilkesine aykırıdır (Akdoğan, 2016).

Götürü usul; hasılat ya da gider gibi donelerin sabit bir oran üzere ilgisine uygulandığı günümüzde uygulama alanı oldukça dar olan basit bir matrah takdir yöntemidir. Bu usulde mükellefin beyan ettiği matrahın yasal olarak belirli parasal miktara uygun olduğu kabul edilir (Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, 2021).

Örneğin götürü usule göre vergilendirilen Diğer Ücret Gelirleri 319 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır (27.01.2022 tarih ve 31732 sayılı Resmi Gazete).

Beyan usulü; günümüzde uygulanan en temel hesaplama yöntemidir. Vergi matrahı yükümlü tarafından vergi kanunlarına uygun şekilde tespit edilerek, idareye kazanç türüne göre belirlenmiş beyannamenin düzenlenmesi suretiyle verilmektedir (Yılmaz, 2009).

Bir diğer kavram ise, verginin oranıdır. Mükelleflerin ödeyeceği verginin hesap edilebilmesi için verginin mükellefi, konusu ve matrahı belirlendikten sonra matraha uygulanagelen ölçüye verginin oranı denir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020). Vergi oranı yukarıda bahsettiğimiz usuller ile tespit edilen matraha uygulanmak suretiyle vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren mükellef adına vergi hesaplamamıza yarar. Vergi oranı; artan, azalan veya sabit oranlı tarifeler olarak uygulanmaktadır.

1.3.1. Verginin Tarhı

Vergi Usul Kanununun 20. maddesine göre “*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*” Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından sadece bu idari işleme muhattap olan yükümlü adına vergi borcu hesaplanması tarh işlemidir. Genelde mükellefin ikametgâhının veya iş yerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi onun kayıtlı ve bağlı olduğu dairedir (Bilici, 2016)

Vergiye doğuran olayın bir sonraki aşaması tarh işlemidir. Tarh işlemi var olan tespitler ile mükellefiyet özellikleri dikkate alınan ödevliye matrah ve oranlar varsa indirim ve muafiyetlikler uygulanmak suretiyle yasal hakları saklı olan mükellefe ihbarname düzenlenmesi işlemidir. Vergiyi doğuran olayın vukuu mevzuata uygun olarak önceden belirlenecek olan matraha yasal süresinde vergi oranının uygulanması gerekmektedir (Akdoğan, 2016).

1.3.1.1. Tarh Yöntemleri

Vergi Usul Kanunun da ayrıntıları belirtilmek suretiyle vergi matrahının belirlenmesinde başlıca 4 çeşit tarh yöntemi üzerinde durulmaktadır.

1.3.1.1.1. Beyanname Usulüne Dayanan Tarhiyat

Asıl uygulana gelen ve mükellefin beyanının esas olduğu sistem beyana dayalı tarhiyattır. Matrahını en doğru bilen mükellefin kendisi olduğundan beyanın doğruluğundan yine mükellef sorumlu olacaktır. Doğru olmayan beyanlar idarenin tespit kanallarıyla en doğru şekilde ancak cezalı tarhiyat yoluyla vergi gelirlerine en nihayetinde dahil edilecektir. Tahsile en hızlı varılan kanun yollarının daha az kullanıldığı bu yöntemde idare kontrol edici rolde olabilmektedir. Beyana dayalı tarhiyata dava açılmamakla birlikte vergilendirme sürecine ilişkin tarh ve tahakkuk işlemleri birleşmekte olup tebliğ aşaması da bu vesile ile kalkmaktadır (Karakoç, 2019).

1.3.1.1.2. İkmalen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanunu 29. Maddesinde de adı geçen tarhiyat türü hali hazırda eksik beyan edildiği tespit edilmiş vergiye ilaveten vergi hesaplanması işlemidir. Mükellef tarafından eksik matrah beyanının söz konusu olması durumunda vergi dairesince kayıtlı defter-belgelere istinaden matrah tespit edilmesi işlemidir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019).

1.3.1.1.3. Re'sen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre re'sen vergi tarhı; “*Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme*

raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.” Burada resen hesaplanan vergi gerek takdir komisyon kararı gerekse inceleme neticesinde olsun mevcut tespitler üzere matrah belirlenir ve nihayetinde aksi ispatı kanun yolları açık olmak üzere mükellefe aittir.

Aşağıdaki durumlardan birinin varlığı durumunda vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt ve belgelere istinaden bulunamadığı kabul edilir ve vergi idaresince derhal re’sen vergi tarhiyatı yapılır (VUK. md. 30).

- Vergi beyannamesinin yasalarda verilmesi gereken sürenin geçtiği halde verilmemişse,
- Vergi beyannamesinin yasal sürecinde verilip vergi beyannamesinde vergi matraha dair bilgiler gösterilmemişse,
- VUK’a göre kaydı zaruri defterlerin tutulmamış, eksik tutulmuş veya tasdik ettirilmemiş olunursa ya da incelemeye yetkili elemanlara sebepsizce ibraz edilmezse,
- Vergi matrahının kesin ve doğru bir şekilde tespitine imkân vermeyecek derecede karışık, usulsüz ve noksan tutulan defter kayıtları mevcutsa,
- Verilen beyannamelerin veya tutulması zaruri defterlerin gerçek dışı kaydedildiğine dair delil bulunursa.

Res’en tarhiyatta vergi idaresi tarhiyat yaparken Takdir Komisyonu Kararları ile Vergi İnceleme Raporlarına dayanarak işlem tesis edebilir (Bilici, 2016).

1.3.1.1.4. İdarece Tarh

Vergi Usul Kanununun mükerrer 30. maddesine göre idarece tarh; *“29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.”*

1.3.1.2. Tarha Hazırlık İşlemleri

Vergilendirme işleminin ilk kalemi olan tarhın beyana dayalı tarhiyat dışında kalan tüm tarhiyat türleri için vergiyi doğuran olayı tevsik edici belge ve matrahı belirlenecek olan tespitler Vergi Usul Kanununun 127. ve 149. maddeleri arası;

- Yoklama,
- Vergi incelemesi,
- Aramalı inceleme ve
- Bilgi toplama olarak belirlenmiştir.

1.3.1.2.1. Yoklama

Mükellefiyetle ilgili maddi olayları, bunlarla ilgili mevzu ve kayıtların somut bulgulara dayanarak tespiti için zamanı önceden bildirilmeksizin yetkili memurlar tarafından araştırılması ve tespitidir. Vergi Usul Kanunu 132/A maddesi ile elektronik yoklama getirilmiş olup teknolojinin avantajlarından bu idari işlemde faydalanılması hedeflenmiştir.

1.3.1.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanları (Vergi Müfettiş Yardımcıları, Vergi Müfettişleri, Vergi Dairesi Müdürleri ...) tarafından mükellef tarafından beyanı ve ödenmesi beklenen verginin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi üzere sağlanması gerekli yasal ve şekil şartlara uygun denetleyici bir idari işlemdir.

1.3.1.2.3. Aramalı İnceleme

Aramalı inceleme olağan incelemenin dışında gerçekleşen ihbar ya da farklı bir inceleme nedeniyle, vergi kaçırıldığına dair bulgulara rastlanılırsa bu duruma sebebiyet veren kişiler nezdinde veya bunların üzerinde arama yapılmasıdır.

1.3.1.2.4. Bilgi Toplama

Vergilendirme işlemleri için ihtiyaç duyulması veya vergi incelemesi nedeniyle mükelleflerden sözlü yada yazılı bilgi istenilmesi durumunda söz konusu bilgi ve belgeleri daireye sunmaya mecburdurlar. Aksi durumda mükellefe kanunlarda yazılı sürelerle münasip zaman tanınır. Genelde 15 gün veya 30 gün olarak verilen süre neticesinde bilgi alınamayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu mükerrer 355. maddeye istinaden cezai müeyyideler uygulanır.

1.3.2. Verginin Tebliği

Vergi Usul Kanununun 21. maddesine göre tebliğ “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*” Yazı ile hakkında düzenlenen ihbarnameden mükellef haberdar olur. İleride tekrar ele alacağımız e-tebligat uygulaması ile tebliğ işlemleri yazı kavramından çıkarak bildirim şeklini aldığı söylenilebilir. Vergi mükellefine veya vergi sorumlusuna tarh işlemi neticesinde adına hesaplanan verginin ilgili kanun ve mevzuattaki usullere uygun olmak şartıyla vergi dairesince bildirilmesidir (Susam, 2016). Bu bildirimin hem idari hem de hukuki sonuçları söz konusu olup gerek VUK 93 Vd. maddeler gerekse Tebligat Kanununda ki ortak hükümler göz önüne alınarak titizlikle yapılmalıdır.

1.3.2.1. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri

Vergilendirme işleminin tarhtan sonra en elzem aşaması tebliğdir. Tebliğin muhatabı, mükellef, vergi sorumlusu, ödevli, yükümlü veya tarhiyata maruz kalan gerçek veya tüzel kişilerdir. Tebliğ işlemi tarhiyat ile tahakkuk işlemleri arasında köprü kurmaktadır. Tebliğ yasal sürelerin işlemesi yönüyle oldukça önemlidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017). Tebliğ edilemeyen ihbarname tahakkuk ettirilemeyecek, tahakkuk etmeyen vergi tahsil edilebilir aşamaya gelemeyeceğinden ve vergilendirme işlemi sekteye uğrayacaktır. Ancak tebliğ işlemi neticesinde harekete geçen ödevli ya tahakkuk ve tahsil işlemlerinin tamamlanması yönünde rıza gösterecek ya da kendisine tanınan yasal haklar yoluyla itiraz edecektir. Sergilenen her iki davranış da vergilendirme sürecinin olağan yasal süreciyle sonuca götürecektir.

1.3.2.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler

Tebliğ vergilendirme işlemine konu olan olayın muhatabına yapılır. Muhatap ise adına tebliğ belgesi çıkartılan kişidir (Şenyüz, 1997). Vergi Usul Kanununun 94. Maddesine göre “*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.*” Demek suretiyle tebliğ yapılabilecek kişiler belirtilmiştir. VUK 93 ile 109. Maddeler

arası tebliğe dair yön verici bilgiler içermek ile birlikte yetersiz kalındığı durumda Tebligat Kanunu ile eksik noktaların yasal boşluğu doldurulabilmektedir.

1.3.2.3. Tebliğ Usulleri

Tebliğ muhatabına ya da onun yerine söz konusu tebliği almaya yetkili bildirilmesinde izlenecek yöntemlere kısaca tebliğ yöntemleri denilmektedir (Şenyüz, 1997). Vergi Usul Kanunu 93 ve devam eden maddelerinde tebliğin asıl hükümleri bulunmaktadır.

1.3.2.3.1. Posta Yoluyla ile Tebliğ

Asıl tebliğ yolu olarak bilinen posta yoluyla tebliğdir. Tebliğ evrakı posta idaresi marifetiyle muhataba ulaştırılmaktadır (Şenyüz, 1997). Hazırlanan tebliğ zarfı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekil şartlarına uyan, bilinen adreste ve muhataba gerçekleşen tebliğ işlemi olması aranır. Muhatabın bilinen adreste bulunamaması halinde 7061 Sayılı kanuna göre kapıya ilk pusula evrakın takibi yapılmak şartıyla yapıştırılır. Devamında yine ilgili kanun hükümleri uygulanmak suretiyle tebliğ işlemi tamamlanır.

1.3.2.3.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Vergi Usul Kanununun 107. maddesine göre “*Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.*” Ayrıca Vergi Daireleri İşlem yönergesinin 24. maddesinde vergi dairesi müdürünce uygun görmesi üzere tebliğ işleminin yapılabileceği düzenlenmektedir.

1.3.2.3.3. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

İlgilinin kabulü şartıyla vergilendirme işlemlerine dair tebliğ komisyonunda veya dairede yapılabilecektir. Komisyonunda veya Dairede tebliğde, tebliğ tarihi olarak, muhatabın tebliğ bildirimini aldığına dair imzanın atıldığı tarih esas alınır. Bu tebliğ yöntemi muhatabın rızası ile tebliğ konusu belgenin diğer tebliğ yöntemlerinde geçecek olan süreden, neticesinde düşünme ve karar alma şansından vazgeçmesiyle açıklanmaktadır (Karakoç, 2019). Vergi Usul Kanununun 93. Maddesinin ikinci fıkrasında “... *ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonunda yapılması*

caizdir.” Demek suretiyle dairede vekile tebliğ yapılamayacağı yorumu yerinde olacaktır.

1.3.2.3.4. İnternet Ortamında Tebliğ

Elektronik Tebligat olarak bilinen sistem Vergi Usul Kanunun 107/A maddesinde düzenlenmektedir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisince uygulamaya yön vermek üzere 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği yayınlanmıştır (27.08.2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmi Gazete).

Öncelikle geline nokta da her mükellefe elektronik tebliğ yöntemi uygulanamamaktadır. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler, 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde sayılmıştır.

1.3.2.3.5. İlan yolu ile Tebliğ

Aslında arzu edilen tebliğ bildiriminin bizzat muhatabına yapılabilmesiyle, bu durumun mümkün olmaması hallerinde bildirimin yapılabilmesi için farklı yöntemlere ihtiyaç olmuştur (Ayyıldırım, 2019). Mükellefin bilinen adresi ya da mernis adresi bulunamaması hallerini de içeren tebliğin bilinen usullerle gerçekleştirilememesi halinde ilan yoluyla tebliğ yapılır.

1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi

Vergi Usul Kanununun 22. Maddesine göre “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesidir.*” Verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi ile kesinleşmiş olması aynı anda gerçekleşmiş olmakla birlikte; tahakkuk etmiş verginin kesinleşebileceği söz konusu olmayabilir. Zira verginin kesinleşebilmesi için yargı mercilerine konu ile ilgili itiraz edebilme imkanının bulunmaması gerekmektedir.

Beyana dayanan vergilerde verginin tahakkuku tahakkuk fişinin ödevliye verilmesiyle gerçekleşmektedir. Uygulamada beyannamenin kaydedilmesi ile anında tahakkuk fişi görüntülenebilmektedir. Yani beyana dayalı verilen vergilerde verginin tahakkuku ile aynı zamanda verginin kesinleşmesi manasına gelmektedir (Bilici, 2016). Diğer vergilerde ise ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren 30 günlük itiraz ya da dava edebilme gözetildiğinde bu yasal süreç dolmadan verginin kesinleşmesinden söz edilemeyecektir.

1.3.4. Verginin Tahsili

Vergilendirme sürecinin son ve en mühim aşaması olan tahsil, Vergi Usul Kanunun 23. maddesince “*Verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir.*” Verginin cebri özelliğini anımsayacak olursak tahsil işleminin zorlu ve çetin bir aşama olabileceğini öngörebiliriz. Nihayetinde tahsil işlemi Vergi Usul Kanununda bahsedilse de konuya dair ayrıntılı bilgi 6183 Sayılı Amme Alacakları Usul Kanununda bulunmaktadır. Vergi alacakları tahsilin yanı sıra mahsup, ceza indirimi, terkin, ölüm, zamanaşımı, af gibi hukuki durumlarla da sona erebilmektedir. (Uluatam ve Methibay, 2001).

1.3.4.1. Verginin Ödeme Yeri, Zamanı ve Şekli

6183 Sayılı Amme Alacakları Usul Kanunu 37 ile 47. maddeleri arası verginin ödeme yeri, zamanı ve şekliyle ilgili yasal dayanaklar görülmektedir. Her ne kadar ödeme yeri olarak borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesi adres gösterilse dahi uygulamada herhangi bir vergi dairesi aracılığıyla yetkili vergi dairesi müdürlüğü hesabına ödeme yapılabilmektedir. Diğer taraftan banka aracılığıyla adresinde bulunan bankalar kullanılmak suretiyle belirtilen vergi borçlarına ödeme yapılabilecektir. Ödeme zamanı vade olarak gösterilmek suretiyle bildirilmektedir. Vade tarihinden sonra vergi borçlarına yapılan ödemeler için gecikme zammı hesaplanacaktır. Ödeme şekli ise şekil şartları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle makbuz karşılığında olmaktadır. Kredi kartı ile ödeme imkânı sağlayan teknolojik alt yapı vergi dairelerinde yaygınlaşmaya devam etmektedir.

1.3.4.2. Vergi Alacağının Tahsilinin Önemi

Vergilendirme işleminin son aşaması olan tahsil ile süreç tamamlamaktadır. Kamu gelirleri ile devletin en asgari görevleri de dâhil olmak üzere hazineye dâhil olan kaynak yine devlet eliyle ekonomiye aktarılacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

**VERGİ İDARESİ YAPILANMASI, TARİHSEL GELİŞİMİ İLE GELİR
İDARESİ BAŞKANLIĞI VE ELEKTRONİK DEVLET UYGULAMALARI**

2.1. VERGİ İDARESİ YAPILANMASI

Devletlerin ilk oluşumundan bugüne her dönemde vergi idaresine ihtiyaç duyulmuştur. Devletin benimsediği hukuki, ekonomik ve sosyal yapı; topluma hitap edebilen, uygulanabilirliği kamu finansmanı gerektiren vergi sisteminin günün koşulları ile birlikte farklı kurumsallaşmaları ortaya çıkarmaktadır. Bu yüzden vergi idaresindeki değişim idari yapılanma, vergisel işlem süreçleri, personel yapısı, bilişim ağı ve altyapısı bağlamında değerlendirilmelidir. Vergilerin sistematik bir şekilde yönetilmesiyle sürekliliği olan yeterli mali gelirlerin ülkenin ekonomik büyüme ve kalkınmasını gerçekleştirmek için kaynakların tahsis ve dağıtımının gerçekleştirilmesi, vergi idarelerinin varlığıyla sağlanmaktadır.

2.1.1. Osmanlı Dönemi Vergi İdaresi Yapılanması

Osmanlı İmparatorluğu örfi ve şer-i İslam hukuku kurallarına uygun yönetilmekteydi. Osmanlı kuruluşundan itibaren, vergiye tabi mükelleflerine avantajlar sağlanmış, fethedilen topraklardan salınan vergiler önce örfi daha sonra şer'i kurallar ve göre alınmıştır. Devlet modern yasa ve islam hukuk özellikleri taşıyan padişah fermanları ile yönetilmekte olup padişahlar keyfi yasa çıkaramazlar ve şeriata uygun yasalar çıkartırlardı. Osmanlı Devleti Peygamber efendimiz (s.a.v.) “*Allah’ın emirlerine uymayana itaat yoktur.*” anlayışı ile yönetilmektedir.

Fatih Kanunnamesinde bulunan “*Ve yılda bir kerre Rirkab-ı hümayunuma defterdarlarım irad ve masrafım okuyalar ve hazineme dâhil ve hariç olan akça defterdarlarım emriyle dâhil-hariç olsun.*” hükümleri ile Osmanlı da Beylik zamanından itibaren mali teşkilatlanma emareleri görülmüştür. Osmanlı Devletinde 1. Murat zamanında Karamanlı Kara Rüstem ve Çandarlı Kara Halil tarafından ilk maliye teşkilatı kurulmuştur. Nitekim sınırların genişlemesiyle maliye teşkilatında da gelişmeler meydana gelmiş, bu gelişmeler sonucunda devletin gider ve gelirleriyle, bunların çeşitlerinde artışlar gerçekleşmiştir. Devletin dinden, kültürden ve coğrafyadan etkilenecek ihtiyaçları da artmıştır. Böylece devlet fethettiği her topraktan, o yörenin dinine, geleneğine ve kültürüne göre vergi almaktaydı.

Dönemin şart ve koşulları düşünüldüğünde Osmanlı Devletinin mali yapılanması oldukça sistematik ve güçlüdür. Osmanlı fethettiği her yeni toprak için mali bir kayıt sistemi oluşturmuştur. Kayıt altına alınan bu topraklar mali yönden en iyi gelir getirecek şekilde taşra birimleri de dâhil mali teşkilatlanmaya gidilmiştir. Osmanlı

devletinde mali yapı ve teşkilatlanma zaman içinde değişen şartlara ve etkilere rağmen kuruluşundan Tanzimat'a kadar geçen süre içinde teşkilât yapısında ve kurumlaşmada, istisnai bazı durumlar hariç, önemli farklılıklar göstermemektedir (Öner, 2005).

Osmanlı devletinde tarihteki İslam ülkelerinde olduğu gibi padişah var olan tüm servetin tek muhafız ve murakıbydı. Önceki zamanlarda mali konulara Veziriazam bakarken, daha sonra bu işleri yürütmek defterdarlık kadroları ihdas edildi. Ülke sınırlarının genişlemesiyle merkezdeki defterdarlık sayısı II. Beyazıt döneminde ikiye çıkartıldığı görülmüştür.

Osmanlı tarihinde merkezi kadroda hiyerarşik sıralamasıyla;

- Başdefterdar,
- Anadolu Defterdarı ile
- Şikk-ı Sani Defterdarı kurulmuştur.

Başdefterdarın altında beş tane memuru bulunurdu. Birincisi “*Baş-Bakikulu*” olup devlet gelirlerinin tahsili için birinci memuruydu. Bakikulu isminde 60 kişiye kadar mübaşiri bulunup kendisine ait defterdarlıkta dairesi vardı. Burada devlet hazinesine borcu olup ödemeyenler takip edilir, tehdit veya hapis uygulamalarıyla tahsilat yaparlardı. Cizye Baş-Bakikulu ikinci icra memuru olup cizye vergisini ödemeyenleri olanları takip eder, mültezimlerin yetkisinde bulunan cizyelerden vergi borcunu yatırmamış olanları belirlerdi. Üçüncü memur Veznedar-başı ise tahsilat ile te'diyata nezaret ederdi. Başdefterdarın emrindeki görevlilerden sergi nazırı dördüncü, sergi halifesi beşinci yetkili olup hazine muameleleri defterini her ikisi de tutardı.

Defterdarlıkların sayılarında ve işlevlerinde oluşan değişiklikler Maliye teşkilatının da zamanla farklı bir yapıya dönüştüğünün göstergesidir. Bu dönüşümün başlıca nedenleri; idari, iktisadi ve mali yapıda meydana gelen olumlu ya da olumsuz değişikliklerdir. Yine de 18. yüzyılın sonlarına kadar devletin oldukça sistemli mali bir teşkilatlanma kurduğu gerçektir. Sonuç olarak klasik dönemde Osmanlı Devleti, gerek hükmettiği zaman dilimi yönünden, gerek geniş bir coğrafi bölge üzerinde farklı topluluk ve kültürlerden oluşmuş bir toplum açısından düşünüldüğünde, mali yapılanma başlığında önemli bir sistem geliştirebilmiştir.

2.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi İdaresi Yapılanması

Maliye Bakanlığı, Büyük Millet Meclisinin kurulmasını takiben Rüşumat ve Defter-i Hakani (Gümrük, Maliye ve Tapu) Vekâleti ve Maliye olarak Başvekâlet ve diğer bakanlıklar ile birlikte Ankara Ulus da hükümet konağında göreve başladığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilanı olan 1923 yılının sonuna dek bütçeler zamanında hazırlanamadı ve uygulanamadı. Harcamalar genellikle geçici bütçe ile avans kanunlarının sağladığı yetkilerle gerçekleştirildi.

1921 Anayasasında vergilendirme hakkında hükümlere yer verilmemiş ancak küçük baş hayvanlardan alınan vergiyi ifade eden Ağnam kanunu bu anayasa ile kabul edilmiştir. 1924 Teşkilatı Esasinin 84. Maddesinde; *“Vergi, devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekâlif alınması memnudur.”* ile 85. Maddesinde *“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet vilayet hususiyetleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekalifin kanunları tazmin edilinceye kadar kemaken cibayete devam olunabilir.”* ilk kez vergi ödevi hakkında hükümlere yer verilmiş ve konu hakkında izahta bulunulmuştur. 1924 Anayasası, 84. maddesinin birinci fıkrasında *“devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi gerekir”* hükmü belirleyicidir (Şenyüz, 2015). 1961 Anayasasında ise vergi ödevi ile ilgili olarak *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.”* denilmiştir.

Ülkemizde vergilendirme yetkisiyle alakalı usul ve esaslar 1982 sayılı Anayasamızın 73. Maddesinde düzenlenmiş olup buna göre;

Vergi Ödevi Madde 73-

- *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”*
- *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”*
- *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* denilmektedir.

İlgili kanuni düzenlemede “eşitlik ilkesi”, “genellik ilkesi” ve “kanunilik ilkesi” ile kanunilik ilkesine getirilen muafiyet, istisna ve indirim oranlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (Bilici, 2016).

Diğer taraftan Maliye Vekâletinin teşkilatında bu dönem kadro sayısı en büyük birim gelir idaresi, devamında muhasebe ve saymanlık idaresidir. Taşrada birimler iş hacmine göre teşkilatlanmış olup çoğu taşrada mal müdürlüğü görev yapmıştır. Bu uygulamalar 1936 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

1936 yılında yürürlüğe giren 2996 sayılı kanunla Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatını gösteren mevzuat zamanla bazı değişiklikler görse de 1984 yılına kadar yaklaşık elli yıllık bir süre yürürlükte kalmıştır. 2996 sayılı kanunda ki teşkilat, merkez ve taşradaki ana hizmet birimleri ile görevleri, bazı değişiklikler görse de günümüzde devam etmektedir. Gerek 1984’ten önce gerek 1984’ten sonra teşkilatta yapılan değişiklikler, esas itibariyle bu ana yapıyı değiştirmemiştir (Öner, 2005).

Maliye Bakanlığı hem merkez hem taşra teşkilatında 1950-1960 döneminde yapılabilen en önemli değişiklik, 1950 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında yapılan değişikliklerden ibaret kalmıştır (Öner, 2005). 20/11/1943 – 9/6/1950 yılları arası görev yapan ilk Gelirler Genel Müdürü Sayın Ferit MELEN’dir.

2.1.3. Vergi Denetim Kurulunun Yapılanması

Tarihte ilk denetim birimi Osmanlı Devletinde Başbaki Kulu olarak kayda geçmiştir. Osmanlı da defterdarlığa tabi çalışan Başbaki Kulu, maliye memurlarının iş ve hesaplarını, devlete ait olan parayı zimmetine geçiren kişileri ve hazineye borcu olup da vermeyenleri incelemek ile denetlemek başlıca görevlerindendi. Denetim teşkilatı olarak oldukça geniş yetkilerin sahibi olan Başbaki Kulu 16. yüzyılın ortalarından 1838 yılına kadar yaklaşık 250 yıl denetim görevini yerine getirmiştir. 1838 yılında ise Başbaki Kullarına maliye müfettişi unvanı verildiği görülmüştür.

Mâlî denetimin ve mâlî sorunların çözümü için farklı adımlar bulunmaktadır. Maliye Teftiş Heyeti'nin kuruluşu, komisyonları ve meclisi mâlî denetim konusunda teşkilatlanma çabaları olsa da denetimin taşra da düzensizliği ve sürekliliğin olmayışı mali sorunların çözümünde yeterli olamamışlardır. Maliye Teftiş Heyetinin kuruluşu ile illerde ki dairelerin mâlî kayıtları ile çalışanların hesaplar kayıtlarının denetimi amaç edinilmiştir.

Maliye Teftiş Kurulu soruşturma, teftiş ve vergi incelemesi yetkilerine sahip olup Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren vergi idaresinde denetim elemanı olarak görev almışlardır. Osmanlıdan Cumhuriyete aktarılan denetim kurulu Maliye Teftiş Kurulundan başka 1945 yılında kurulan Hesap Uzmanları Kurulu karşımıza çıkmaktadır. 1950 beyana dayalı vergi reformunun mimarı aynı zamanda Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurucusu Ali Alaybek, 1947 yılında basılan “*Gelir Vergisi Davamız*” başlıklı eserinde tetkik ve kontrol işi başlıklı bölümde beyannamelerin tetkik ve kontrol işi için hesap uzmanı ünvanlı çalışanlara ihtiyaç olduğunu ifade etmektedir.

Vergi idaresinde bir başka denetim birimi gelirler kontrolörlüğü olup 4910 sayılı yasa ile ilk defa gelirler kontrolör yardımcılığı kadrosu ihdas edilmiştir. 2005 yılında Gelir idaresi Başkanlığının kuruluşuyla aynı çatı altında daire başkanlığı olarak örgütlenen gelirler kontrolörleri soruşturma, teftiş ve vergi incelemesi yetkisine sahiptiler.

Vergi denetmenleri bir diğer denetim birimi olup onlar da teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi yetkilerine haizdirler. Denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi 646 sayılı Kararname ile gerçekleşmiş ve Maliye Bakanlığı hizmet birimi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bakana bağlı olarak kurulmuştur (10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname). Grup Başkanları, Başkan Yardımcıları, Başkan ve Vergi Müfettişlerinden oluşan Vergi Denetim Kurulu doğrudan Bakana bağlanmıştır. Vergi Denetim Kurulunun kuruluşuyla mevcutta bulunan dört denetim unvanı ile vergi müfettiş unvanı getirilmiştir. Dört denetim biriminin birleştirilmesinin somut biçimi olan Vergi Denetim Kurulunun başarısında vergi müfettişi kimliğinin içselleştirilmesi, maliye politikasına dair veri toplama, verileri analiz etmek yerine mevzuat oluşturma ve oluşturulan mevzuatı uygulamaya odaklanan örgütsel yapının buna uygun olan beşeri sermayenin niteliğine önem verilmesinden vazgeçilmesi gerekmektedir.

2.2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI YAPILANMASI

Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı uzun yıllar süren bağımsızlık, özerlik görüşleri gölgesinde teşkilatlanmıştır. 1980’li yıllardan bu yana

etkinlik, etkililik bağımsızlık ve verimlilik hedefleri ile 30 yıllık zaman diliminde öne çıkan idari yapılanma biçimlerinin özellikleri şu şekildedir:

Tablo 2.1: Gelir İdaresinde İdari Yapılanma Biçimlerinin Özellikleri

İdari Yapılanma Biçimi	Birim	Bakanlık Merkez Teşkilatı ile Niteliği Bağlantısı	Bağlantının Niteliği	İdari Yapılanmada Biçiminin Özellikleri
Genel Müdürlük	Gelirler Genel Müdürlüğü	Ana Hizmet Birimi	-Hiyerarşik -Müsteşar Yrd.'na doğrudan bağlı	-Orta seviyede otorite -Faaliyet alanında genişlik -Genel Bütçe Kapsamında bulunan -Taşra da teşkilata sahip olan -Görevi: Politika belirleyen, uygulayan ve denetleyen.
	Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü	Ana Hizmet Birimi	-Hiyerarşik -Müsteşar Yrd.'na doğrudan bağlı	-Orta seviyede otorite -Faaliyet alanında sınırlılık -Genel Bütçe Kapsamında bulunan -Görevi: Politika belirleyen.
Müsteşarlık	Gelirler Müsteşarlığı	Ana Hizmet Birimi	-Üst hiyerarşi -Bakan/Başbakan'a doğrudan bağlı	-Üst seviyede otorite -Faaliyet alanında genişlik -Genel Bütçe Kapsamında bulunan -Görev: Politika belirleyen, uygulayan ve denetleyen.
Başbakanlık	Gelir İdaresi Başkanlığı	Bağlı Kuruluş	-Yatay hiyerarşik -Bakan'a doğrudan bağlı	-İşlevsel üst seviyede otorite -Faaliyet alanında genişlik -Genel Bütçe Kapsamında bulunan -Merkeze doğrudan bağlı olup taşra da teşkilata sahip olan -Görev: Politika uygulayan ve denetleyen.

Kaynak: Barbak, 2010.

Ana hizmet birimi idari yapılanma biçimi, bakanlığın görev yoğunluklarına ve alanlarına göre birimlere ayrılması durumu iken; müsteşarlık tipi yapılanma, işlevlerin etki alanı genişliği, bakanlıkların önemi, bürokrasi içinde otoritelerin etkileri durumlarını içeren idari yapılanma şeklidir. Müsteşarlık tipi idari yapılanma da otorite artmakta ve bürokrasi içinde ki etkinlik sağlanırken durağanlığın azaldığı gözlenmektedir. Bağlı kuruluş olan idari yapılanma, bakanlığın asıl işlevlerinden olsa da, diğer birimlere kıyasla daha fazla örgütlenmeye ihtiyacı olan ve daha geniş faaliyet alanı bulunan işlevlerin ifası için kullanılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığına bağlı kuruluşu olan idari yapılanma biçimi bakımından hedeflediği özelliklere henüz haiz olamadığı ifade edilebilir. Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş tartışmalarında olduğu gibi verimlilik,

ekonomiklik ve etkinlik gibi değerleri önemseyen siyasiler, mevzu yönetim- siyaset ilişkisine geldiğinde, iktidarın araçlarından olan gelir idaresinde nüfuzlarını korumayı arzu etmekte ve buna yönelik idari yapılanmalara soğuk durmaktadır (Barbak, 2010).

Vergi idaresinde yeniden yapılanma için idari özerliğe sahip ve güçlü bir gelir idaresi, mükellef odaklı bakış açısı, performans ölçümü, mükellef haklarının açıklanması, bilgi teknolojilerinin yoğun kullanımı, vergi mevzuatında yalınlik öne çıkan başlıklardır (Gerçek, 2003).

Ülkemizde vergi idaresinin modernize edilmesi ve yeniden yapılandırılmasına dair yapılabilecek öneriler şunlardır;

- Gelir idaresinin taşra ve merkez de bulunan bütün teşkilatı mükellefe hizmet odaklı örgütlenmelidir,
- Gelir idaresi idari özerkliği olan güçlü bir yapıda oluşturulmalıdır,
- İdare ile mükellef ilişkilerinin geliştirilebilmesi için açıklanan mükellef hakları güven verici uygulamalar ile korunmalıdır,
- Kurum içinde performans ölçen yönetim anlayışı benimsenmeli ve uygulanmalıdır,
- Vergilendirme sisteminin herkes tarafından anlaşılabilir kılmak ve basitleştirmek maksadıyla mevzuat yeniden düzenlenmelidir,
- Bilişim sisteminin sunduğu imkanlardan vergi uygulamalarında en etkin şekilde faydalanılmalıdır (Ateş, 2011).

1950 yılında 5655 sayılı yasayla düzenlenen Gelirler Genel Müdürlüğü günümüze değin ana yapısını koruyarak hizmet vermiş, illerde defterdara bağlı olan gelir teşkilatının değiştirilmesi gerekliliği 1960'dan itibaren Maliye Bakanlığında sürekli tartışılmış olup konu ile ilgili farklı görüşler ileri sürülmüştür. En çok savunulan görüş ise gelir idaresinin Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan Federal Vergi İdaresi, Internal Revenue Service (IRS) benzer bir şekilde ayrı ayrı birer birimler olarak teşkilatlanması ile vergi dairelerinin tamamının direk merkeze bağlanmasını öngören görüş olmuştur.

2000 yılından itibaren Gelir İdaresinin yeniden düzenlemesi yönünde Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi uluslararası kurumların ülkemiz hakkında düzenledikleri belgeler üzere Maliye Bakanlığında yapılanma çalışmaları hızlandırılarak Amerika Birleşik Devletlerinden teknik yardımlar alınmıştır. Bu süreçte

ABD Federal Vergi İdaresi model alınmıştır. IRS, ABD'nin Maliye Bakanlığına bağlı faaliyet yürütmekte, ülkede ki vergi daireleri ile vergilendirmeye alakalı birimlerin doğrudan merkeze bağlı olarak çalışmaktadırlar. Vergi kanun tasarıları ile vergi politikaları Vergi Politikası Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmakta olup IRS sadece kanunların uygulanmasından sorumlu bulunmaktadır. Vergi Konseyinin de katkılarıyla çalışmalar 2003 yılından itibaren hızla hazırlanan tasarı 2004 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuş, 2005 yılında ise kanunlaştırılmıştır. 5345 sayılı yasa ile kabul edilen ve Maliye Bakanlığının merkez teşkilatı olan Gelirler Genel Müdürlüğü ile gelir müdürlükleri ve takdir komisyonları kaldırılmış olup bunların yerine; gelir politikasını tarafsızlık ve adalet kurallarına riayet ederek uygulamak, mükellef haklarını gözetmek ve mükellefler açısından vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla Bakanlığa bağlı bir birim olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Yasayla gelir bütçesini, vergi mevzuatını hazırlama görevi ve gelir politikasının tespiti Bakanlığa bırakılmış, Gelir İdaresi Başkanlığına ise bu politikaya uyumlu bir şekilde vergi kanunlarını uygulama görevi verilmiştir. Böylece, şimdiye kadar yeterince güçlü olmadığından yakınılan taşra gelir teşkilatı ve vergi daireleri güçlendirilerek mükelleflere daha kaliteli hizmet sunulması hedeflenmiştir (Öner, 2005).

2.3. GÜNÜMÜZ HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI YAPILANMASI

Ülkemizde 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığını Kararnamenin 217-253. maddeleri düzenlemektedir. Aşağıda tabloda ki yeni yapı Hazine ve Maliye Bakanlıklarının birleştirilmesiyle oluşmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri Kararnamenin 217. maddesinde sayılmış, Bakanlığın merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatından oluşacağı 218. maddesinde belirtilmiş ve 219. maddesinde ise hizmet birimleri belirlenmiştir. Taşra teşkilatı olan ilde Bakanlığın en büyük memuru olan defterdarın görev ve yetkileri belirlenmiş olup Defterdarlığın muhakemat ve muhasebat birimleri ile personel müdürlüğünden oluştuğu görülmüştür. İlçe teşkilatının amiri Malmüdürü olarak belirlenmiş olup Malmüdürlüğünün muhasebe ve vezne servislerine ilaveten ihtiyaç hallerinde Hazine avukatlığı, tahakkuk ve tahsilat servislerinden oluşabileceği belirlenmiştir. Uygulamada tüm il merkezlerinde Defterdarlık, tüm ilçe merkezlerinde mal müdürlüğü bulunmaktadır.

15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete de Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında başlıklı 4 no.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesince maddelerinde Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluş, Gelir İdaresi Başkanlığına yer verilmiştir. Kararnamenin 134. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu Gelir İdaresi Başkanlığının kurulma amacı şöyle ifade edilmiştir:

- Gelir politikasını tarafsızca ve adil olacak şekilde uygulamak,
- Kamu gelirlerini mümkün olan en az maliyet ile toplamak,
- Mükellef hizmet odaklı anlayış ile saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik, katılımcılık ve etkililik temel ilkelerine göre görev yapmak,
- Vergiye gönüllü uyumu sağlamak.

Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olan vergi dairesi müdürlüklerinin kurulması ve çalışmaya başlamasına dair usul ve esaslar ile aynı ilin sınırlarında bulunan mükelleflerin, çalıştıkları iş yerleri ve kanuni merkezlerinden bağımsız belirlenebilecek olan ölçütlere göre nerede ki başkanlık ya da müdürlüğe bağlı olunacağını belirlemeye bakan yetkili kılınmıştır. Vergi dairesi başkanlığının amacı mükellef grupları ve sektörlerin ihtiyaçlarına göre en iyi hizmeti sunmak, ekonomik gelişme ve faaliyetleri yakından takip ederek yetki alanı içinde ki yetkinlikleri geliştirmek üzere vergi yükümlülüklerini yasalara uygun yerine getirilmesini sağlamaktır.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 152. Maddesinde 2021 yılı itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığının taşra yapılanması bünyesinde;

- 29 İde 30 tane Vergi Dairesi Başkanlığı,
- 173 tane Grup Müdürlüğü,
- 405 tane Müdürlük,
- 57 tane Daimi Takdir Komisyonu Başkanlığı,
- 52 tane Gelir Müdürlüğü,
- 464 tane Vergi Dairesi,
- 575 tane Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde),

- 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıkları vergilendirme, tahsilat, muhasebe denetim, mükellef ve destek hizmetleri ile insan kaynakları, hukuk işleriyle ihtiyaç olan farklı veya benzer iş kolları için müdürlükler kurulabilir. Kurulan grup müdürlükleri veya bunlara bağlı müdürlükler yetki ve görev alanlarında bulunan mükellef hizmetlerini olabildiğince yakın yerlerden sunmak için ekonomik analizler yaparak taşra ve merkez teşkilatının her türlü ilişkilerinin sağlanmasından sorumludur. Uygulamada 29 büyük ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları, ekonomik kapasitesi yüksek olan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlükleri bulunmaktadır.

2.4. VERGİ İDARESİNDE İDARİ YAPILANMADA GÜNCEL TARTIŞMALAR

Vergi idaresinin özellikle taşra teşkilatı olmak üzere merkez ve taşra birimlerinin yapılanması Osmanlı ve Cumhuriyet döneminde ki vergi idaresinin tarihi seyrinde de görülebileceği gibi sık sık değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikte dönemin siyasi, idari, sosyal, mâli ve iktisadi politikaları etkili olmuştur. Osmanlı da vergi idaresinin yapılanmasında ülkenin hâkimiyetinde olan coğrafya büyüklüğünden etkilenirken, Cumhuriyet döneminde hükümetler de kurulan bakanlıkların sayısı, iktisat ve maliye politikalarından etkilenmiştir. Son dönemde ise bilgi toplumunun ihtiyaç ve gereklilikleri bu süreci etkilemektedir.

İl ve ilçe merkezlerinde bulunan Vergi Dairesi Başkanlığı ya da Defterdarlıklar idari-coğrafi sınırlar, ekonomik hareketlilik ve mükellef yoğunluğu dikkate alınarak vergi dairesi müdürlüğü ya da mal müdürlükleri aracılığıyla mükelleflere hizmet vermektedirler. Gelir İdaresi Başkanlığınca mükellef odaklı hizmet anlayışı üzere 2014 yılında çalışmalarına başlanılan Tek Vergi Dairesi Projesinde pilot bölge olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı belirlenmiştir. Tek vergi dairesi proje bölgesi Eskişehir’de faaliyette bulunan bütün vergi daireleri birleştirilerek tek vergi dairesi şeklinde hizmet sunmaya başlamıştır. Burada birleştirilen tüm vergi dairelerinin vergi daireleri işlem yönergesinde bahsi geçen işlemlerine ilişkin ait tüm yetkiler tek vergi dairesi modelince yeni vergi dairesine devredilmiştir. Şubeye dönüştürülen vergi daireleri ise mükellefin rutin sorgulama, tahsilat vb. İşleri için kolay ulaşabilecekleri yerlerde konumlandırılıp, görevlendirilmişlerdir.

09/02/2015 tarihine kadar planlanan tek vergi dairesi projesi çerçevesinde Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı faaliyete geçmiş olup hem vergi dairesi hem de

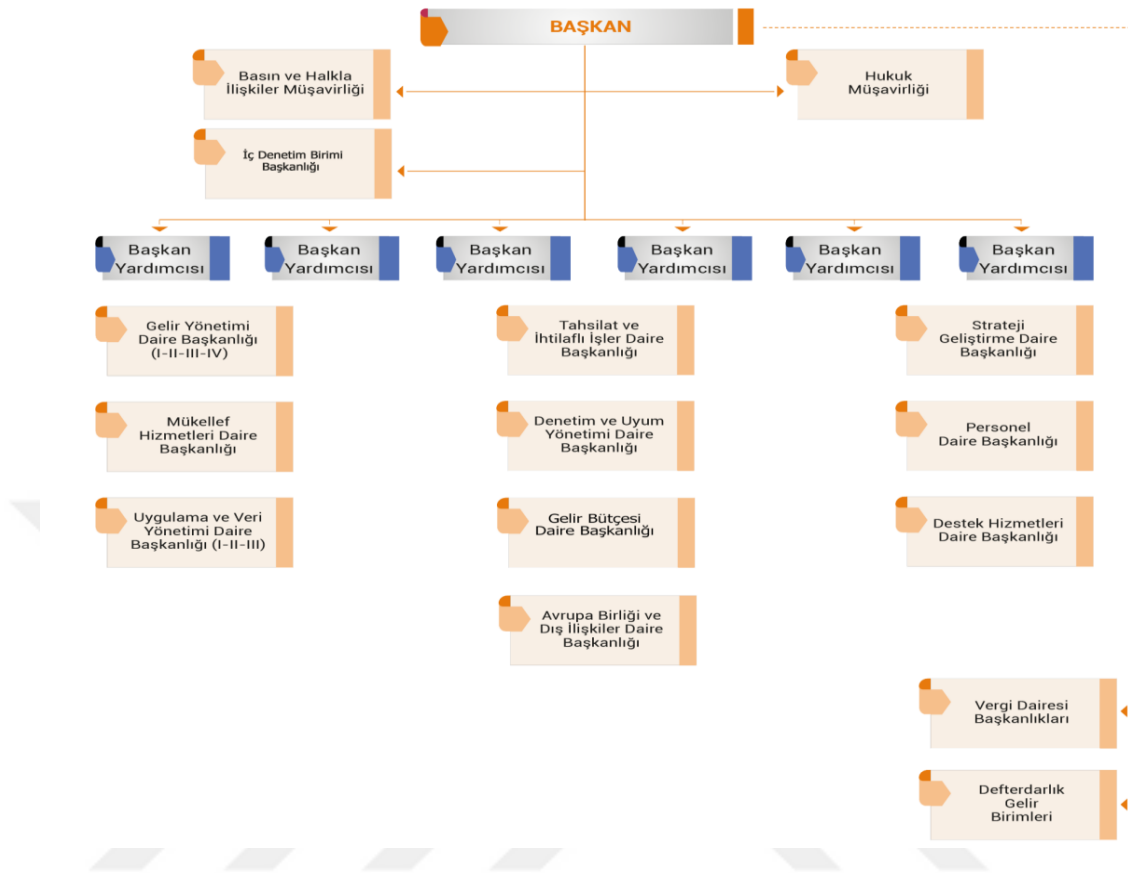
tahsil dairesi sıfatı kazanmıştır. Yine bu tarihte başkanlığa bağlı Merkez ve Çarşı Şubeleri faaliyete geçmişlerdir. Çifteler ve Sivrihisar vergi dairesi müdürlükleri 10/08/2015 tarihinden itibaren Sivrihisar ve Çifteler şubesi olarak faaliyetlerine devam etmişlerdir. Tek vergi dairesi projesi Eskişehir ilinde uygulanmaya devam etmekte ancak diğer başkanlık bulunan illerde yaygınlaştırılamamaktadır. Ayrıca tek vergi dairesi uygulamasından vazgeçilmesi durumu da ihtimaller arasında bulunmaktadır.

Diğer taraftan vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların tek çatı altında birleştirilmesi beklenilmektedir. Teşkilatlanma sırasında birimlerin hangi hiyerarşide hangi kuruma bağlı olacağı henüz netlik kazanmamış bulunmaktadır.

2.5. GÜNÜMÜZ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI YAPILANMASI

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 134 üncü maddesinde 18/4/2020 tarihli ve 31103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 12 nci maddesiyle yapılan değişiklikle “*Devlet gelirleri politikasının belirlenmesi ile gelir tahminlerine ilişkin çalışmaları yapmak.*” görevi Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.

Şekil 2.1: GİB Teşkilat Yapısı



Kaynak: GİB, 23.12.2022, www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi

Genel bütçe içinde Gelir İdaresi Başkanlığı Maliye Bakanlığından ayrı bir bütçeye sahiptir. Vergi Dairesi Başkanları, Daire Başkanları ve Başkan Yardımcıları Gelir İdaresi Başkanının teklifi ile Maliye Bakanınca, diğer personel atama işlemleri Gelir İdaresi Başkanı tarafından yapılır. Yani Gelir İdaresi Başkanlığının personel ve bütçe konularında Bakanlığa bağımlı olmadan karar verebilme imkanına sahip bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkeze bağlı olan vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlüklerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanlığının kurulacağı şehirler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenirken başkanlığa bağlı olarak kurulacak vergi dairesi müdürlükleri hakkında karara Maliye Bakanı yetkilidir. Vergi dairesi başkanlıkları, yetki alanlarında bulunan ekonomik gelişme ve faaliyetleri yakinen izlemek, sektörel bazda ve mükellef grup türlerinin ihtiyaçları doğrultusunda en iyi şekilde hizmet sunmak ve haiz oldukları yetkinlikleri dana da geliştirebilmek üzere vergi yükümlülüklerinin zamanında gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

Şekil 2.2: İller Bazında Vergi Dairesi Başkanlıklarının Dağılımı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 yılı Faaliyet Raporu (Erişim: 25.01.2023).

Vergi idaresinin temel hizmet birimi ve mükellefler ile bire bir iletişimde olan birim vergi daireleridir. Vergi daireleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4. maddesinde “Mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden daire” olarak tanımlanmıştır. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında ki Kanuna göre Vergi daireleri aynı zamanda tahsile yetkili dairelerdir. Vergi kanunlarının uygulanışı açısından iş hacimleri dikkate alınarak il ve ilçe merkezlerinde vergi dairesi müdürlüğü veya mal müdürlüğü şeklinde örgütlenmişlerdir. Vergi dairesi sırasıyla; mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, vergiyi tahakkuk ettiren ve nihayetinde vergiyi tahsil eden dairedir. Mükelleflerin hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi uygulaması bakımından vergi kanunlarıyla belirlenir. Müdürlük ve Başkanlık olarak kurulan vergi daireleri, Beyanname Kabul ve Tahsilat Şubeleri, ana hizmet ve diğer hizmet birimlerinden ve oluşmaktadır. Vergi daireleri servisler ile servislerin alt birimleri aşağıdaki tabloda yer alan masalardan oluşmaktadır.

Tablo 2.2: Vergi Dairesi Müdürlüğü İdari Yapılanması

A) Ana Hizmet Birimleri
I- Vergilendirme Bölümündeki Servisler
1) Sicil-Yoklama Servisi
2) Sürekli Yükümlülükler Vergilendirme Servisi
a) Beyanname Kabul Masası
b) Değerlendirme Masası
c) Diğer Tarh İşlemleri Masası
d) Hesap ve Takip Masası
e) Diğer İşlemler Masası
3) Süreksiz Yükümlülükler Vergilendirme Servisi
a) Motorlu Taşıtlar Vergisi Masası
b) Taşıt Alım Vergisi Masası
c) Tapu ve Kadastro Harçları Masası
d) Veraset ve İntikal Masası
e) Diğer Süreksiz Yükümlülükler Masası
4) İhtilaflı İşler Servisi
5) Diğer İşlemler Servisi
II-Muhasebe Bölümündeki Servisler
1) Vezne Servisi
2) Muhasebe Kayıt Servisi
III-Kovuşturma Bölümündeki Servisler
1) İcra Servisi
2) Satış Servisi
IV-Tarama ve Kontrol Bölümü
B) Diğer Hizmet Birimleri
I-Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Hizmet Servisleri
1) Gelir Servisi
2) Vergi Denetmenleri Yazışma Servisi
3) Takdir Servisi
4) Uzlaşma Servisi
5) Özlük ve Destek Hizmetleri Servisi
6) Yazışma ve Arşiv Servisi
II-Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Müdürlüğü Diğer Hizmet Servisi
Vergi Müdürlüğü Yazışma ve Arşiv Servisi
III-Vergi Dairesi Müdürlüğü Diğer Hizmet Servisi
Yazışma, Arşiv ve Özlük Servisi
C) Beyanname Kabul ve Tahsilat Şubesi

Kaynak: Tablo 24 Aralık 1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliğinden faydalanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

2.6. ELEKTRONİK DEVLETİN DÜNYA’DA GELİŞİMİ

Küreselleşmenin meydana getirdiği yenilikler sayesinde vatandaş ile devlet arasındaki iletişim elektronik ortamda gerçekleşebilmiştir. Duruma ayak uyduran pek

çok ülke hizmetlerini elektronik ortama taşımış ve kesintisiz online kamu hizmetlerinin sunumunun yanı sıra kamu politikalarını da yeniden yapılandırmıştır.

Elektronik devlet anlayışı gelişmekte olan ve gelişmiş olan ülkelerde farklı amaçlar ve farklı neticeler ışığında gerçekleşebilmektedir. Örneğin gelişmekte olan ülkeler denetim mekanizmasını ön plana çıkararak kayıt dışı ekonomiye önleme amaçlı cezaların caydırıcı yapısını ağırlıklı olarak kullanabilirken gelişmiş olan ülkeler elektronik ticareti bu alandaki vergisel yükümlülükleri hafifleterek artırmak ve milli gelirlerini bu yönde etkilemek için kullanabilmektedirler. Diğer taraftan elektronik devlet uygulamalarının vatandaşlarca kabullenilmesi ve geliştirilmesi internet kullanım oranları yüksek olan ülkelerde internet kullanım oranı düşük olan ülkelere kıyasla daha kolay ve hızlı gerçekleşebilmektedir.

Netice de her ülke elektronik devlet olma amacıyla çeşitli çalışmalar yapmakta olup tüm ülkelerin aynı plan çerçevesinde birleşebileceği evrensel bir elektronik devlet stratejisi bulunmamaktadır. Dünya genelinde elektronik devlet politikalarının belirli bir standarda bağlanması, gelişmelerin aynı standart da takibi ve kendini bu konuda ilerletmek isteyen ülkelere sadece tavsiye niteliğinde olabilecek endeksler belirlenebilmektedir. Örneğin Birleşmiş Milletler tarafından E-devlet gelişmişlik endeksidir (Ekinci, 2018). 2003 yılından itibaren Birleşmiş Milletler belirli periyotlarla üye devletlerin elektronik devlet gelişmişlik endeksini belirleyebilmek için çalışmalar yapmakta ve elde edilen veriler ile ülkelerin iletişim ve bilgi teknolojilerinde geldikleri noktayı sistematik bir şekilde paylaşmaktadır. Biz burada konuyu seçilmiş ülke örneklerindeki ülkeler özelinde araştıracağız.

2.6.1. Amerika Birleşik Devletleri (USA)

Bilgisayar kullanımına 1955 tarihi itibarıyla ilk başlayan kuruluşlardan sayılan ABD İç Gelir İdaresi IRS, 1991’li yıllarda mükellef odaklılık, toplam kalite, şeffaflık gibi vergi idareleri ile kamu yönetiminde ortaya çıkan yeni müşteri ilişkileri konularına öncülük eden kuruluşlardan olmuştur (Öner, 2005).

Federal devlet yapısını benimseyen ABD’de, federal devlet yapısınca dış ilişkilerinde merkezi devlete bağlı, iç işlerinde ise bağımsızdır. Federal devlet yapısında ABD yaklaşık 1.717.860 kilometrekare arası, 50 adet eyaleti ve 600 bin ile 39 milyon arasında değişen nüfusuyla 3 aşamalı yönetim şekli bulunmaktadır. Sırasıyla federal devlet, eyaletler ve son aşama olarak da yerel yönetimlerden oluşmaktadır (Buyrukoğlu,

2011; Çavdar, 2019). Kanunlar çerçevesinde ülke genelini etkileyecek ve ülke genelini kapsayan tüm yetkilerden federal yönetim sorumlu bulunmaktadır. Sahip olunan yetkiler yasama, yürütme ve yargı arasında dengeli dağılımı ve birimler arası üstünlük olmayacak şekilde dağıtılmıştır (Arslan ve Biniş, 2014).

ABD’de, karar alma sürecinde vatandaşın etkili oluşu, uzlaşma ve hoşgörüye dayalı olan demokratikleşme yapısı ile doğrudan demokrasi tecrübesinin yüksek oluşu ve mükelleflere ‘vatandaş’ muamelesi ile onlara sağlanan geniş haklar nedeniyle ülkede vergi kültürü yüksektir (Alm ve Torgler, 2006; Sakınç ve Cura, 2012). Vatandaşın bizzat karar alma sürecine katılması sayesinde hükümet ve vatandaş arasında olumlu ilişkiler oluşmuştur. Bu vesile ile halkın hükumete olan güven artışı vergi uyum ve kültüründe de artış söz konusu olmaktadır (Alm ve Torgler, 2006).

Amerika Birleşik Devletleri, gerek yerel birimler gerekse yönetim birimlerince nicel yönden çok sayıda vergi toplamaları sebebiyle vergi sistemi epeyce karmaşık bir yapıda olduğu bilinmektedir. Ülke de vergiler eyalet, belediye ve merkez kanalları üzerinden tahsil ve takip edilmektedir. Herhangi bir vergi matrahı birimler arası koordinasyon veya paylaşım bulunmaması nedeniyle birden fazla idari birimce vergilendirilebilmektedir. Mükellefler, hem merkezi yönetime hem eyaletlere hem de yerel yönetimlere vergi ödemektedirler. Adı geçen tüm birimler gelir vergisi tahsil etmekte olup en önemli gelir kaynakları belediyelerin servet vergisi, eyaletlerin satış vergisi ve merkezin ise gelir vergisidir. ABD’nin etnik ve coğrafi yapısının parçalı olması nedeniyle vergi sisteminin de koordinasyon olmaksızın tahsili söz konusu olmaktadır. 7000’den fazla idare bulunan ülkede vergilendirme sisteminde uygulanan kurallar her dönemde değişiklik göstermektedir. Kaynağı aynı olan vergiler birden fazla kez eyalet, federal devlet ve yerel yönetimlerce mükerrer olmak suretiyle aynı anda toplanabilmekte olup bu durum ülkede vergi adaletsizliklerine sebep olacaktır. Bu nedenlerden dolayı Amerika Birleşik Devletlerinde koordinasyonun bir bütün olarak sağlandığı, oldukça sistematik olan vergi politikalarının uygulanması gerekmektedir.

Amerika Birleşik Devletlerin de bulunan federal vergi sistemi uygulamasında ki karmaşıkların başlıca nedenleri; yayınlanan kanun değişikliklerinin çok fazla oluşu, mevcut vergi kanunlarının oldukça karışık oluşu, sosyal ve ekonomik politikalarda ki değişiklikler, geçici vergi muafiyetleri gibi sayılabilir (Joint Committee on Taxation, 2015). Ülkede ki mükelleflerin birçoğu vergi sisteminin karmaşık oluşundan ve hata

yapma endişesinden dolayı ya hazır bulunan yazılım programlarını kullanmakta ya da ücret karşılığı profesyonel hizmet vericilerden yardım almaktadırlar.

2000’li yıllarda ABD’nin Federal Gelirler İdaresi IRS yeni bir organizasyon yapısı benimseyerek vergisel anlamda kanunların herkese adil ve eşit uygulanacağı, mükelleflerin vergi ödevlerini ve sorumluluklarının bilincinde olmaları, vergi karmaşıklıklarının en alt düzeye indirildiği ve mükelleflere en üst seviyede hizmet verme misyonunu ile belirlemiştir. 2005’li yıllarda ise teknoloji ve beşeri sermayenin getirdiği gelişmeleri en etkili ve verimli şekilde kullanılması, hizmette en az seviyede aksaklık ilkesiyle vergilerin toplanılması vizyonu benimsenmiştir (Aydın, 2006).

Günümüzde IRS’ın bilinen hedefleri şu şekilde tanımlanabilir:

- 1- Mükellef iş ve işlemlerinde kalite ve verimliliğin artırılması,
- 2- Mükellefler üzerindeki bürokrasinin yüklediği yüklerin en aza indirilmesi,
- 3- Gönüllü uyumun vergide sağlanabilmesi.

Amerika Birleşik Devletleri elektronik devlet uygulamalarını ilk geliştiren ve kullanan ülke olarak e-uygulamaların gelişmesinde çok önemli katkılarda bulunmuştur. Geleneksel yönetim anlayışı yerini adım adım dijital ortama dayanan yönetim anlayışına bırakmıştır. Federal Gelirler İdaresi tarafından ortaya konulan elektronik uygulamalar tahsilat, beyanname doldurma gibi çevrim içi uygulamaların kullanıldığı ilk kamu hizmetlerindendir. Dönemin başkan yardımcısı Al Gore geçiş projelerinin yönetimi görevini üstlenmiş ekibi ile yaptığı alternatif çözüm önerileri ve çalışmalar neticesinde kurumsal anlamda elektronik ortama geçiş süreci başlamış olup oldukça kısa süreç de önemli yol alınmıştır. (Akurgal, 2003). Eyalet portalları ABD’nin en iddialı çalışmaları olup konu ile ilgili en dikkat çeken California eyalet portalı ile ülkede ki lisans yenileme, trafik vergisi vb. hizmetlerin çevrim içi kullanımı kolaylaştırılmış ve hızlandırılmıştır. Bilişim teknolojilerinin de yaygınlaşması ve gelişimi ile birlikte elektronik tahsilat ve beyanname vermenin yanı sıra elektronik fatura düzenleme, iş başlama, bırakma, değişiklik bildirimlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda işlenmesi gibi farklı mali işlemler de online ortamda yapılmaya başlanılmış olup uygulamaya geçilen elektronik sistemler ülkede bulunan diğer eyaletlerin de kullanımına açılmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri’nin resmi internet sitesi www.firstgov.gov 2000 yılında kurulmuştur. Kamu kurumlarının iş ve işleri internet ortamına aktarılmış ve e-

devlet projelerinin yanı sıra elektronik vergicilik projelerinin de başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için başkana bağlı olan e-devlet kurumu kurulmuştur.

Şekil 2.3: Amerika Birleşik Devletleri Elektronik Vergilendirme İşlemleri



usa.gov en español

Busque en este sitio...

Todos los temas y servicios Acerca de Estados Unidos y su Gobierno Ayuda económica y beneficios del Gobierno **Impuestos** Inmigración y ciudadanía Viajes

Página principal > Impuestos

Impuestos

Lo más popular

- [Cómo declarar sus impuestos federales](#)
- [Revise el estatus de su reembolso de impuestos](#)
- [Cómo revisar o cambiar su retención de impuestos](#)

Aprenda sobre la declaración del impuesto federal sobre la renta. Averigüe cómo pagar sus impuestos, cómo revisar el estado de su reembolso y más.

Kaynak: Amerika Birleşik Devletleri e-Devlet Portalı, e-Vergileme Bölümü (11.05.2023 <https://www.usa.gov/es/impuestos>).

1990’lardan bu yana Amerika Gelir İdaresi (IRS) elektronik dosya (e-file) sistemini kullanmak suretiyle vergi beyannamelerinin hemen hemene %90’ı 2020 yılı itibariyle elektronik ortamda dosyalanmıştır. Mükellefiyete tabi vatandaşlar elektronik hizmetlerden faydalanabilmeleri için IRS hesaplarının bulunması gerekmektedir. Sisteme Güvenli Erişim ile kimlik doğrulama gerçekleştirilmek suretiyle kayıt olunabilmektedir. Firmaların kimlik bilgileri, tüm sorumlu, hissedar ve yetkilileri hakkında bilgiler ile muhasebe sorumluları ve yetkili avukatlarında dâhil tüm ilgililerin parmak izlerini IRS’e vermeleri gerekmektedir. Ayrıca yetkili ve sorumluların uygunluk kontrolleri, kredi ve sabıka geçmiş kontrolleri gibi yaklaşık 45 gün sürebilen güvenlik tetkikleri tamamlandıktan sonra mükelleflere EFİN (Electronic Filing Identification Number- Elektronik Dosya Numarası) numarası verilmektedir. EFİN numarası olmadan hiç bir tüzel kuruluş ya da kişi e-dosyalama işlemi yapamamakta ve çevirim içi

hizmetlerden faydalanamamaktadır. EFIN uygulaması sayesinde IRS mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere daha kaliteli ve etkili hizmetler sunacağını, her türlü vergisel başvuru ve işlemlerinin elektronik ortamda daha güvenilir ve hızlı olarak gerçekleştirebileceklerini ve özellikle iadeler nedeniyle oluşan geri ödemelerin hızlı bir şekilde yapılabilecektir bildirilmiştir (Internal Revenue Service, 2022). 1 Ocak 2010'dan itibaren vergi mükellefleri bireysel gelir vergisi beyannamelerini online ortamda alıldığı, saklandığı, işlendiği ve bilgilerin güvenlik ve gizliliği için iş standartlarının önceden belirlendiği ve yine bu standartlara uyum zorunluluğu bulunduğu bildirilmiştir (Internal Revenue Service, 2022).

ABD' de E-Fatura uygulamasına vergi mükelleflerinin uyum sağlamakta güçlük yaşadıkları gözlenmekte, piyasada yaklaşık 250 tane e-Fatura hizmet sağlayıcısı bulunmakta olup genellikle e-Fatura kullananlar büyük şirketler olmaktadır. Ancak Amerika'nın gelecek dönemde konu hakkında değişime gireceği belirtilmektedir (Deichler, 2019). Manuel ortamdan elektronik ortamda faturalandırmaya geçen ABD şirketlerinin fatura başı 4 ila 8 Doları kadar azalabileceği ve maliyetlerin yarı yarıya düşürülebileceği tahmin edilmektedir. Ancak tüm bu beklentilere rağmen Amerika da hala diğer dünya ülkeleri ile kıyaslandığında e-Faturanın uygulanmasında henüz ilk aşamalarda oldukları düşünülmektedir.

2018 mali yıl sonuna dek kâğıt ortamında olmayan fatura uygulaması sistemlere geçmesi hedeflenmekte olup Mart/2018 itibarıyla ABD'ye bağlı federal devlet kurumlarınca düzenlenen yaklaşık olarak 19 milyon faturanın sadece %40'ı elektronik olarak düzenlenmiştir (Meenakshi, 2018). E-Fatura sisteminde ABD, kurumların elektronik uygulamaları daha hızlı benimsemesi, kendilerini geliştirmeleri hizmet sağlayıcı merkezi bir sistemin kullanılması gerekliliği ifade edilmektedir. E-Fatura uygulamasındaki belirsizlikler, standardizasyon eksiklikleri, bütçe kısıtları ve Entegrasyon karmaşıklıkları da uyum sorunlarının yaşanmasında en önemli engeller arasında görülmektedir (Meenakshi, 2018). Diğer taraftan e-fatura yönetmeliğinin içeriğinde bulunan; e-fatura tanımındaki belirsizlik, uygun bir fatura formatının olmaması, uygulama başarısızlığının olmaması gibi boşluklar süreci sekteye uğratan faktörlerdendir (Meenakshi, 2018). ABD'nin eyaletleri de içeren büyük pazarı baz alınarak resmi olarak getirilen bir e-fatura zorunluluğu fatura yönetiminin dijitalleşmesine dönük ABD pazarında atılacak büyük bir adım olacaktır.

Geldiğimiz nokta da ABD ilk dönemlerde sergilediği liderliği son yıllarda devam ettirememiş olup küresel dünya da ki elektronik devlet uygulama yarışında rekabetin son yıllarda gerisinde kaldığı gözlenmiştir. Birleşmiş Milletlerin elektronik devlet endeksinde 2016 yılında 12. Sıra da bulunan ABD bu konuda diğer ülkelere kıyasla gerilerde kalmıştır. Oysaki ilk çalışmalarını ABD’de gördüğümüz elektronik devlet uygulaması geçen zamanda farklı ülkelerde daha hızlı ve fazla gelişme göstermiştir.

2.6.2. Almanya

Almanya Avrupa Birliği’nin en büyük nüfusu ve %14,88 göçmen oranı ile ABD’yi takip eden en fazla göç alan ülkedir. 16 eyaletten oluşan Almanya Federal devlet yapısına sahip olup yerel idareler, eyaletler ve federal devlet olmak üzere yönetim şekline sahiptir. Ülkede savunma, güvenlik ve yasama gibi başlıca konular için federal devlet, sosyal ve ekonomik açılardan ortaya çıkacak sorunlar için eyaletler ve son olarak ülke içinde yaşayan insanların ortak ve yerel gereksinimlerini gidermek için devletten bağımsız olan belediyeler ve ilçeler gibi yerel idareler görevlendirilmiştir (Bolahatoğlu, 2018).

Almanya Mali Kanununa göre 1919 yılından itibaren öncelikle vergi mükelleflerinin tarafsız ve yasalara uygun şekilde vergilendirilmesi, vergisel işlemleri ile ilgili bilgilendirilmesi, gerektiğinde yaşadığı problemler için başvurabilmesi veya bilgi alabilmesi sağlanmış olup mükelleflerin kişisel verilerini gizli tutma hakları yasal olarak güvence altına alınmıştır. (Bakar, 2011). Daha sonra 1990 yılında gelen Anayasa değişikliğiyle bütün Almanya Anayasası birleştirilmiştir.

Almanya’da vatandaşların vergi kültürü sürekli değişime açık olmakla birlikte iyi ve kötü arasında gidip gelmesi hükümetin bu konuda son derece katı olmasından kaynaklanmaktadır. (Gürçam ve Moç, 2019). Hükümetin mükelleflere karşı tavırları, ülkede ki vergi oranlarının yüksekliği, Cezaların caydırıcılığı gibi unsurlar vergi kültürünü etkilemektedir (Feld ve Torgler, 2007). Neticede zorlayıcı vergi uygulamaları vatandaşların vergiden kaçınma hatta vergi kaçırma gibi alternatif eylemlerine sebep olmaktadır. Bu yüzden Alman vatandaşlarının vergi kültürü orta seviyelerde seyretmektedir.

Almanya da ülkede kâğıt ortamında düzenlenen faturalara herhangi bir ek koşul uygulanmadan 2010 yılında elektronik fatura uygulamasına geçmiştir. E-

Faturanın yasal çerçevesi Satış Vergisi Yasası ve Vergi Basitleştirme Yasası ile oluşturulmuş olup kağıt fatura ile aynı hükümdedir. Almanya'da bulunan ve kullanılan aynı zamanda Avrupa standardı değerinde olan ZUGFeRD ve Xrechnung olarak isimlendirilen elektronik fatura formatı ilk sürüm hali ile kalmayıp her geçen gün güncellenmekte ve geliştirilmektedir (E-invoicing in Germany: Challenges, triumphs and everything in between, 2020). Federal Maliye Bakanlığının 2014 yılında hazırladığı muhasebe ve vergi verilerinin elektronik arşivlenmesini düzenleyen yönergeye göre elektronik ortamda alınan belgelerin yine elektronik ortamda depolanması gerekmektedir. Örneğin elektronik formatta gönderilen faturanın yine elektronik ortamda arşivi gerekmektedir (New guidance issued on electronic archiving and access to tax data, 2015).

Almanya mükellefler ve kamu kuruluşları arasında aracı olarak hareket etmekte olan ZRE (Zentrale Rechnungseingangsplattform des Bundes) adlı ulusal elektronik faturalama platformuna sahiptir. Bu merkezi platform sayesinde bütün veriler merkezileşmekte ve elektronik uygulamalara dair daha da fazla güvenlik garanti edilmeye çalışılmaktadır. Bu tedbirler ile Almanya kendi içinde ve üye devletleriyle daha homojen bir sistem oluşturulması amaçlanmaktadır. Tek göz önünde bulundurulacak sorun ise özel ve kamu kuruluşlarıyla, şirketlerin kendileri aralarındaki teknolojik farklılıklardır (altyapılarına, büyüklüklerine vb. unsurlara bağlı olarak). Çünkü bu farklılıkların yeni uygulanacak ortak standartların uygulamaya sokulmasına rağmen halen varlığını sürdüreceği tahmin edilmektedir. Öngörülere göre elektronik faturaların gerçekleşecek tüm ulusal işlemlerde, diğer Avrupa idareleri ve şirketlerinde giderek daha fazla kullanılacağı şeklindedir. Almanya'da 2020 yılına kadar bütün faturaların % 70' nin elektronik olarak değiştirileceği ve 2025 yılına kadar da bütün iş ve işlemleri kapsayacak hale geleceğini Elektronik Fatura Derneği (VeR) dile getirmiştir.

Almanya'da bulunan kamu kurumları; okullar, hastaneler, enerji şirketleri ile bölgesel ve federal belediye idareleridir. 2020'den itibaren, federal idarelere fatura düzenleyecek tüm yüklenicilerin elektronik fatura düzenlemesi gerekmektedir. Almanya'daki vergi mevzuatına göre kurum ve kuruluşlar mevcut elektronik faturalarını 10 yıl saklama zorunluluğu vardır.

Almanya'da 2005 yılından bu yana elektronik ortamda ayrıntılı veri teminini sağlayan kontrol listeleri ile mükelleflerin vergisel durumları daha hızlı ve etkili tanınmaktadır. Vergi mükellefleri tarafından doldurulan anketler, form ve bildirimler

kontrol listelerinin kaynağını oluşturmaktadır. Listeler sayesinde Vergi İdaresi veri tabanlarında çok daha kaliteli kontrol listeleri oluşturulmaktadır. Kontrol listelerinde bulunan bilgiler sayesinde riskli durumlar tespit edilebilmekte ve ilave denetimlerin yapılması için vergi dairelerine bilgi verilmektedir. Risk listesinde adı geçen ve vergi kaçırma şüphesi bulunan mükellefler hakkında hızla yargı mercileri ile irtibata geçilmektedir (European Commission, 2010).

2.6.3. İngiltere

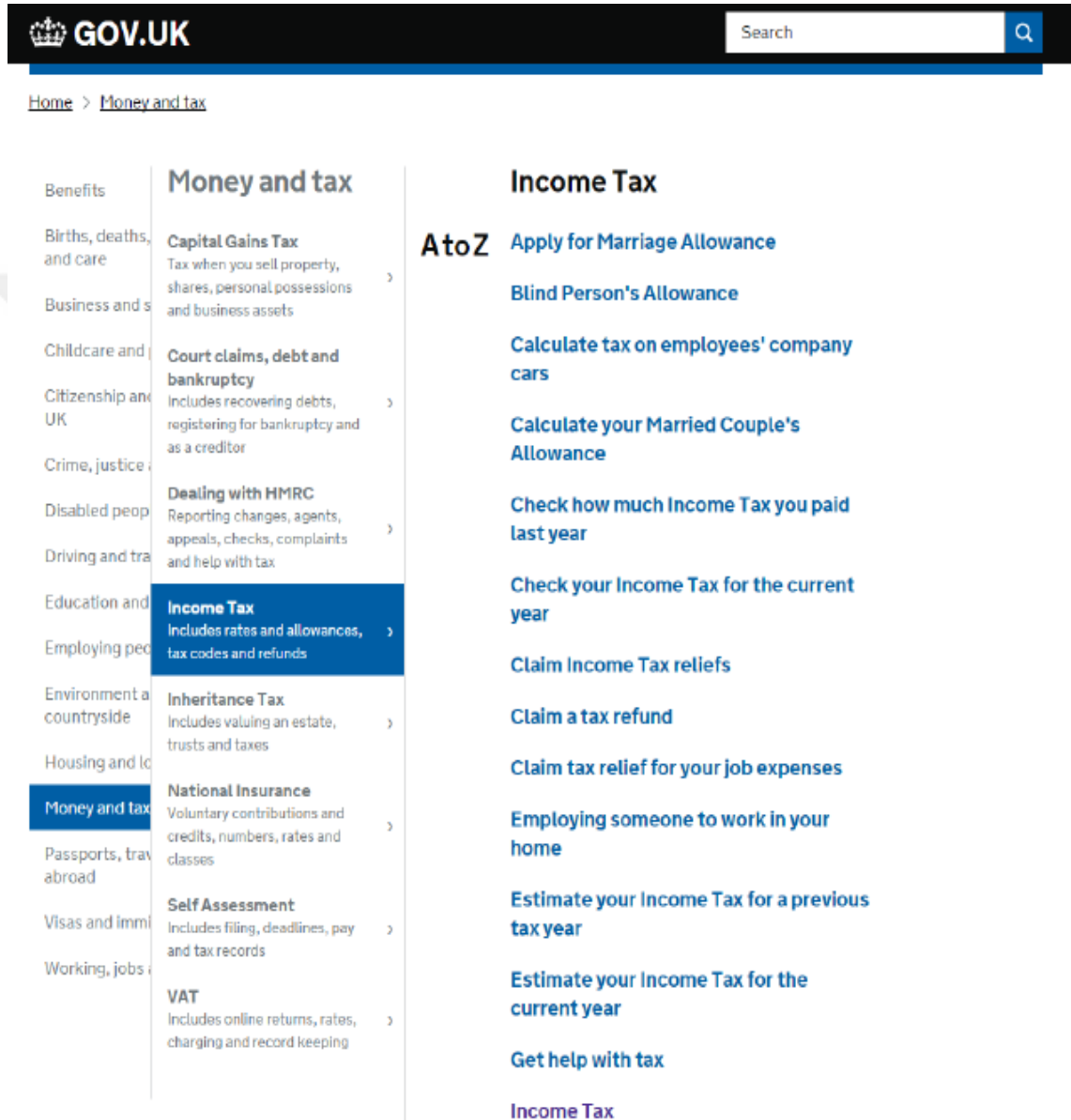
İngiltere de 1890 yılında yayınlanan İç Gelirler Kanununda Gelir İdaresi' ne bağlı İç Gelir Kurulu kurulmuştur. Kurul beş üyesi, iki yardımcısı ve bir başkanı ile sekiz kişiden oluşmaktadır. Hazinesinin kontrol işlemleri ve talimat verme yetkisi bu kanuna göre devredilen yetkiler içindedirler (Cireli, 1977). İç Gelirler İdaresi ile Gümrük ve Gider Vergileri İdaresi vergi yönetiminden görevli olmakla birlikte İç Gelirler İdaresi gelir üzerinden alınan vergileri de sorumluyken Gümrük İdaresi gümrük vergisinden sorumludur. Vergi yönetiminde İngiltere'nin Avustralya'dan etkilendiği görülmüş olup teknolojik gelişmeleri de takiben 1990'lı yıllarda mükelleflerin kişisel beyanına dayanan vergisel bir sistemi ile almaya başlamış ve vergi beyannamelerini elektronik ortamda verebilmelerini sağlayan çalışmalar yapılmıştır (James, 2015). İngiliz Gelir İdaresi 1993 yılında yeniden yapılanmaya başlamış bu çerçevede kurul olarak örgütlenmiş olup her bir kurul üyesine Vergi Komisyon Üyesi adı verilmiştir (Cesur, 2013). İdare çalışma prensibi olarak mükellef ve idare arasında mümkün olan en hızlı ve etkili ilişki anlayışı ile mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda gönüllü uyum oranını artırmak ve onları anlayarak sorunlarını çözebilmek anlayışını benimsenmiştir.

İngiltere'nin yenilenme konusunda dünya da önde gelen ülkelerden biri olduğu bilinmekte olup elektronik hizmetler konusunda ilk girişimlerinden biri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 1998 yılında "*Rekabetçi Geleceğimiz Bilgi Yönelimli Ekonomiye Kurmak*" isimli rapor hazırlanmıştır. Raporda ilerleyen dönem de İngiltere pazarının yenilik ve rekabette bilgi teknolojilerinden faydalanacağı bildirilmiştir. Elektronik devlet ve içeriğinde ki e-vergileme uygulamaları ilk aşamalarda vatandaş ve vergi mükelleflerini bilgilendirme amacıyla başlamış olup ilerleyen süreç de <http://www.ukonline.gov.uk> isimli internet sitesi ile aktif bir şekilde hizmet sunmaya başlamıştır. Daha sonra daha iyi dizayn edilmiş www.gov.uk portalı kullanıma

sunulmuş olup portalın para ve vergi ana bölümünde vergilendirme elektronik hizmetler bulunmaktadır.

İngiltere e-devlet portalının içinde e-vergilemeye dair bölümünün ekran görüntüsü aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

Şekil 2.4: İngiltere Elektronik Vergilendirme İşlemleri



Kaynak: İngiltere e-Devlet Portalı, e-Vergileme Bölümü (11.05.2023 www.gov.uk).

1999 yılında hazırlanan ve mükellef haklarını düzenleyen “*Charter For Taxpayers*” isimli metne göre İngiliz idaresi mükelleflere adil, verimli ve etkin ve kaliteli hizmet sunmayı amaçladığını bildirmiş olup mükelleflerin idareden yardım ve destek alabileceği durumlar belirlenirken şikâyetlerini ve dileklerini nasıl

yapabilecekleri hakkında bilgiler verilmiştir (Güner, 2008). Diğer taraftan aynı yıllarda yayınlanan Devletin Modernizasyonu isimli raporda modernleşmenin uzunca bir süreçte, yoğun bilgi teknolojisinin kullanımı ile hangi usul ve tekniklerle gerçekleştirilebileceği izah edilmektedir. 2002 yılında İngiliz Gelir İdaresince mükellefleri daha modern hizmet sunumu ve vergilendirme hizmetinin kalitesini arttırma amacıyla Beş Yıllık Kaliteli Hizmet Programı uygulanmaya başlanılmıştır. Program ile birlikte teknolojiye ayak uydurarak kaliteyi arttırmak hedeflenmiştir. 2008 yılında ülkedeki kamu kurum ve kuruluşlarınca vatandaşlara sunulan hizmetlerin elektronik ortamda online sunulabilmesi hedeflenmiş olup bu amaçla halihazırda kullanılan alt yapının iyileştirilmesi, işlemlerin web siteleri aracılığıyla güvenle yapılabilmesi ve dijital imza kullanımının artırılması üzere çalışmalar yapılmıştır. 2010 yılında ise vergi sistemini basitleştirme ve elektronikleşme yolunda mükellefler üzerindeki uyum maliyetlerini azaltmak amacıyla Vergi Basitleştirme Ofisi kurulmuştur.

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi mükellefler tarafından elektronik ortamda doldurulan beyanname sayılarında artış sağlama amacıyla 2006 yılında Lord Carter 2006 yılında e-beyannameyi teşvik amaçlı yaptığı çalışmada beyanname verilme zamanı olarak kağıt ortamında verilen beyannameler için 30 Eylül, elektronik ortamda verilen beyannameler için 30 Kasım olarak uygulanması önermiştir (Carter, 2006). Diğer taraftan 2015 yılında Maliye Bakanı bir konuşmasında maliyetli, karmaşık ve zaman alıcı yıllık beyannamelerin kaldırıp yerine vergi idaresinin ihtiyacı olan bilgilerin otomatik olarak güncelleneceği ve mükelleflerin hesaplarını dijital olarak yönetebileceği yeni bir uygulamanın başlayacağını duyurmuştur (Hansard, 2015). Verginin elektronikleşmesi çabası devletin her aşamasında gözlenmektedir.

Sitede sosyal devlet anlayışı gereğince vatandaşlara sunulan farklı hizmetlerin yanı sıra vergisel yükümlülüklerle dair hizmetlerde sunulmaktadır. İngiltere hükümeti bu site ile hem devlet hizmetlerinde kolaylık sağlamış hem de yerel ve devlet otoritelerinin tanımlarını vermek suretiyle hükümet duyuru ve politikaları ile vatandaşla arasında resmi bir köprü oluşturmuştur. Elektronik uygulamaların İngiltere'nin hayatına girmesiyle gerek kamu kurumlarıyla gerekse yerel yönetimlerde geleneksel anlayış terk edilerek kapsamlı bir dönüşüm içine girilmiştir. Diğer taraftan geleneksel anlayışa sahip olan İngiliz hükümetinin internet ile alakalı mevzularda ve sanal alemde resmi düzenleme yaklaşımı, sivillerin özgürlük alanlarının korunmasıyla ilgili çeşitli

problemler; e-devlet uygulamalarının vatandaş merkezli bir ekseninde, ifade, düşünce ve bilgiye ulaşım özgürlüğünün daha saygılı bir ortamda oluşmasını ve gelişimini yavaşlatmıştır (Uçkan, 2003).

İngiliz Gelir İdaresi de küreselleşmenin en canlı noktası olan teknolojiye uyum sağlamak suretiyle mükellefler ile idarenin arasında etkin ve hızlı bir iletişimi sağlayabilmek amacıyla her türlü teknik desteği telefon ve internet aracılığıyla sunmuştur (Cesur, 2013). Artık mükellefler internet üzerinden doldurdıkları vergi beyannamelerini idareye elektronik ortamda gönderebilmektedirler.

2.6.4. Finlandiya

Finlandiya internet ağına her yurttaşın sahip olabilmesini 'vatandaşlık hakkı' olarak kabul etmiş ve teknolojiyi ülke de yakından takip etmeyi çağın zorunluluklarından saymıştır. Nitekim konuyla ilgili yasayı ilk yayınlayıp, yürürlüğe koyan Finlandiya'dır. Yasa 2010 yılında yürürlüğe girmiş ve Finlandiya da ki bütün telekomünikasyon şirketlerine vatandaşlara en az 1 Mbps hızında internet bağlantı hizmeti sunmakla görevlendirilmiştir. Yasaya göre insan hakkı olarak sağlanması beklenen internet hizmeti herhangi bir mahkeme veya firma tarafından internet kullanıcılarının bağlantısını kesilmeyecek ya da kesilmesi yönünde herhangi bir karar verilemeyecektir. Finlandiya zamanla vatandaşlara sunulan 1 Mbps internet hizmetini 100 Mbps ye çıkartmak suretiyle dünya da en fazla çevrim içi olan ülkelerinden olmuştur. Bu yüzden diğer ülkelere kıyasla Finlandiya da elektronik ortama çabuk geçilmiştir.

Elektronik vergi uygulamalar ve e-fatura uygulaması Finlandiya için yeni bir uygulama olmayıp 1990' lardan beridir ülke de e-fatura kullanılmakta olup 2010 yılında zorunlu hale gelmiştir. Finlandiya yasama organınca 2019 yılında kamu kurumlarının sadece bilgi içeriği European Norm EN (Avrupa Normu) anlamsal veri modeline karşılık gelen e-faturaları kabulünü gerekli kılan yasa kabul edilmiştir. Kabul edilen mevzuat 2014/55 / EU Direktifinin sağlanabilmesi amacıyla Finlandiya'ya getirilmiştir. Gerek özel firmalar gerekse kamu kuruluşları 2014/55 / EU Avrupa Direktifi'nin getirdiği standardına uygun Finvoice ve TEAPPSXML isimli Finlandiya'nın kendine ait e-Faturalama sistemini kullanmakta olup elektronik faturalar ayrıca PEPPOL üzerinden kamu kurumlarına iletilmektedir.

Finlandiya da doğru miktarda ve doğru zamanda vergi tahsilini sağlamak üzere risk analizlerini içeren kontrol çapraz kontrol mekanizmaları uygulanmaktadır. Vergi mükelleflerinden ya da diğer üçüncü kişilerden elde edilen bilgilere dayanarak vergilerin miktarları belirlenebilmekte ve değerlendirilebilmektedir. Bu sayede vergi yükünün mükellefler üzerinde eşit ve adil dağılımı üzere hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin çıkarlarının korunması sağlanabilmektedir. Vergi risk analizi aracılığıyla mükellefler denetim için sondaj usulü seçilebilmektedir. Denetim, riskin en alakalı olduğu dönemi kapsamakla birlikte denetim esnasında meydana çıkan faktör ve risk değerlendirmelerine göre şekil almaktadır. Denetimi gerçekleştiren vergi denetçisi denetim esnasında tahsilat ile ilgili sorunlar, vergi borç yapılandırması ve ödeme kontrolü gibi vergilendirme konusu dışında konuları da inceleyebilir. Denetim sırasında denetçi elektronik ortamda verileri bulunan muhasebe ve mali kayıtları kullanırken vergi mahremiyeti gereğince Finlandiya Vergi İdaresinin veri gizliliği ve güvenliği hakkında gerekli tedbirleri almak suretiyle çalışmak zorundadırlar. Diğer taraftan Finlandiya'da denetimlerin çoğu tamamen elektronik belgeler temelinde mükelleflerin iş yerlerine fiziki bir ziyaret yapılmaksızın yürütebilmektedir (Good tax auditing practice, 2017). Neticede ülkede ki Vergi İdaresi bilgisayar destekli ve risk odaklı elektronik denetimlerin daha hızlı ve daha kolay denetimlere imkân verdiğini vurgulamaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASINDA ELEKTRONİK
VERGİ UYGULAMALARI

Bilgi çağı toplumu ve teknolojinin gelişimiyle geleneksel devlet görüşü yerini modern ve çağdaş devlet anlayışına bırakmıştır. Ülkemizin de vatandaş odaklı hizmet anlayışı ile teknolojiyi en iyi şekilde kullanması ve idarelerin altyapılarının yenilenmesi gerekmektedir (Çarıkçı, 2010). Bu gereklilik peşinde ülkemizde de kamu hizmetlerinde elektronikleşme gözlemlenmektedir. Devletin bilgi teknolojilerini kullanarak tüm kamu kurumları ile bilgi alışverişi yapması, kamu çalışanlarına, ülke vatandaşlarına, çalışanlara veya tüzel kişilere vereceği hizmetleri gerçekleştirmesine “*elektronik devlet*” denilmektedir (Çelik, 2003).

Devletin sunduğu hizmetleri arz eden olarak nitelendirildiğinde bu hizmetlerden faydalanan toplum teknolojinin gelişimi ile daha fazla talepkâr olmaktadır. Kişiler kurumlardan aldıkları hizmetlere en doğru şekilde ve en az maliyetle daha hızlı ulaşabilmeyi ve faydalanmayı beklemektedirler (İnce, 2001). Bilişim toplumunun hızlı gelişimi kamu hizmetlerinin elektronik ortamda sunulmasına da hız katmıştır.

Elektronik devlet ile internet aracılığıyla kurumlar arası bilgi alışverişi yapabilmeyi, kamunun iş ve işlemleri karşısında başvuru yapabilmeyi veya bilgi alabilmeyi sağlamak ve devlet otomatikleşmektedir (Ezz, 2007). Bu otomatikleşme ile e-devlet, e-vergilendirme vb. kavramlar hayatımızda yer bulmuştur. Kamu politikalarının yönünün belirlenmesinde elektronik devlet bizzat hayatımızın içinde var oluşu ile oldukça etkili olmuştur. Nitekim gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler sürdürülebilir kalkınma planlarını yeni gelişen teknolojilerin yönlendirdiği “*bilgi ekonomisine*” dayanmak suretiyle kurumsal yapılarını şekillendirmektedirler (Bensghir, 2000).

3.1. VERGİ İDARESİ ÇALIŞANLARININ KULLANDIĞI BİLİŞİM SİSTEMLERİ

Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik devlet uygulamalarını en fazla kullanan kamu kurumlarının başında gelmektedir. Diğer ülkelerde ki gibi ülkemizde de vergilendirme sürecinde bilişim teknolojilerinden yararlanmak amacıyla çalışmalara başlanmış ve e-devlet ile Gelir İdaresinin entegrasyonu yolunda adımlar atılmıştır (Çarıkçı, 2010).

Vergi uygulamalarının daha etkin yapılabilmesi için yeterli ve gerekli teknolojik altyapının bütüncül bir bakış açısıyla ve tüm kurumlarca entegre olarak yapılandırılması sağlanmalıdır. Çünkü değişen ve gelişen ekonomi içerisinde ödevlilerin

beklentileri ve ihtiyaç değişmekte, Uluslararası faaliyetler artış göstermekte, ölçekler giderek büyümekte ve netice de mükelleflerin piyasada ki tüm ekonomik faaliyetlerinin kavranması gün geçtikçe güçleşmektedir (Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2007). Güncel dijital iletişim yöntem ve araçlarını vergilemenin tüm süreçlerinde kullanabilen ve süreç içindeki tüm aktörlerin vergi güvenliğini sağlayabilecek hızlı ve etkin bir gelir idaresi mimarisi ile vergi dairesi sistemi oluşturulması ihtiyaç haline gelmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının hizmet kalitesini artırmak amacıyla mükelleflerin vergi ödevi şekli ve maddi yükümlülüklerini olabilecek en kolay bir şekilde yerine getirebilmeleri için elektronik vergi uygulamaları kullanılmak suretiyle sağlanmak istenmiştir (Taytak ve Vural, 2019). Başkanlık bu konuda mükelleflerin vergiye gönüllü uyum oranını artırmak, vergisel yükümlülüklerin mümkün olan en az maliyet ile daha kolay ve daha hızlı sağlamak maksadıyla gerek merkezden gerekse taşra birimlerinden sunduğu hizmetlerin neredeyse tamamını teknolojik imkanlardan faydalanmak suretiyle otomasyon altyapısını kullanmakta ve her geçen gün bilişim kapasitesini artırarak yeni elektronik hizmetler üretmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığın da vergi idaresi birimlerince kullanılan bilişim sistemleri; VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi), e-VDB'ye (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu), Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemin (KEYS), Dava Takip Projesi (DATAP), Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM) ile diğer uygulamalara yer verilmiştir.

3.1.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)

Vergilendirme sürecinin baş aktörleri; muhasebeciler, vergi memurları ve mükelleflerin karşılaştığı çeşitli problemleri ve hataları olabildiğince en aza indirmek aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak için sürecin tarhından tahsiline her aşamada tüm işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesi üzere VEDOP kullanılmaya başlanılmıştır. VEDOP projesi, *“bilgisayar teknolojisi olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması”* olarak tanımlanmıştır (Hepaksaz, 2012).

Türkiye’de uygulanan e-devlet projelerinden, hayata geçebilen en büyük projelerinden biri VEDOP’tur. VEDOP projesi VEDOP I, VEDOP II, ve VEDOP III. Olmak üzere üç aşamada tamamlanmıştır.

3.1.1.1. VEDOP- I

VEDOP'un ilk aşaması olan VEDOP I ile 1998-2004 yılları arası vergi dairesinin tahakkuk, tarhiyat, sicil, takip, düzeltme, araç tescil, iade, tahsilat, muhasebe, haciz gibi bütün işlemlerinin elektronik ortamında gerçekleştirilebilmiş ve süreçte kullanılan belge, defter ve raporlar bilgisayar kullanımı ile hazırlanabilmiştir. Proje ile mükelleflerin iş ve işlemlerinin kısa sürede tamamlanması, vergi dairesi personelinin teknolojik imkânlardan faydalanarak daha kaliteli hizmet sunabilmesi ve nihayetinde gelirlerin toplanılmasında etkinlik hedeflenmiştir.

Bu dönemde gelir idaresi "www.gelirler.gov.tr" internet sitesini kullanıma açarak kurumun çalışmalarını, faaliyetlerini, vergi istatistiklerini, mevzuat değişikliklerini ve beyanname düzenleme kılavuzlarını burada yayınlamaya başlamıştır. Bu ilk portatif internet vergi dairesi sayesinde mükellefler vergi ile ilgili konularda gelişen değişiklikleri izleyebilmekte, borç, tahsilat ve cezalarının durumları ile ilgili bilgilere erişebilmektedirler. Gelir idaresi kendi kayıtlarını ilk kez mükelleflere açmış bulunmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 1999). Dönemin koşullarınca değerlendirildiğinde vergilerin toplanılmasında daha etkin bir güç kullanılabilmekte, dönemsel veya günlük alınan mükellefiyete dair sorgulamalar daha hızlı yapılabilmekte, tahakkuk veya tahsilata yönelik raporların daha sağlıklı alınabildiği vergilendirmeye dair planlamaların daha gerçekçi yapılabildiği yepyeni bir dönem başlamıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2001).

Projenin amacı; mükellefe verilen hizmet kalitesini artırmak, vergi gelirlerin de artış sağlamak, sürekli olarak iletişim halinde olan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer kurumların daha etkin çalışabilmesini ve doğru bilgilerle denetim politikalarının planlanmasını sağlamaktır (Öz ve Bozdoğan, 2012). Bu kapsamda vergi gelirleri içerisinde payları en fazla olan İstanbul, Kocaeli, Samsun, Trabzon, Adana ve Gaziantep gibi toplam 22 il öncelikle Vergi Dairesi Otomasyon Sistemine geçirilmiş devamında diğer illere de yaygınlaştırılma çalışmaları devam etmiştir.

VEDOP projesi ile vergi idaresi diğer imkânlarının yanında,

- Vergi dairelerince mükellefiyet kayıtları re'sen terk gerçekleşen mükellef formları,
- Vergilendirme işleri ile ilgili defter ve belgeleri kayıp veya zayii formları,

- Vergi tekniği raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilen mükellef form ve bilgileri,
- Bilanço esasına göre defter tutan büyük mükellefler için mal/hizmet alım bildirimleri ile yıllık faaliyet durumları,
- Serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için defter-belge kayıtlarına esas teşkil eden belgelere ilişkin bildirim,
- Bankalardan alınan pos cihazı ve kredi kartı ile satış yapan iş yerlerinin günlük, aylık veya dönemsel satış tutarlarına ilişkin bilgileri,
- Merkez bankasından alınan, belli tutarların ve haddin üzerinde kalan dövizlerin yurt dışına transferlerine ilişkin bilgileri,
- Tapu sicil müdürlüklerinden alınan, gayrimenkul alım-satım işlemleri gerçekleştiren kişilere ve bunlara dair haciz, ipotek veya tedbir kayıtlarına ilişkin formları sayıca fazlan olan bilgileri kaydetme ve depolama imkânını elde etmiştir (Hamzaçebi, 2012).

2001 yılında Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi (EBTİS) uygulanmış ve söz konusu proje ile öncesinde elle düzenlenen Vergi Dairesi Alındıları elektronik ortamda düzenlenmeye başlanılmıştır. Bu sayede otuz dört milyon kadar banka tahsilat makbuzlarının fiziki ortamda el ile yazılması uygulaması terk edilerek hata yapma ihtimalleri oldukça düşük seviyelere indirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2001). Bilişim teknolojilerinin getirdiği dijital araçlar yalnızca tek bir kurumda ya da bölgede değil banka, tapu, gümrük gibi diğer kuruluşlar ile bilgi alışverişi sağlamış aynı zamanda mükelleflere de sistemin içinde aktif rol alabildiği bir vergilendirme süreci sağlamaktır (Cenikli ve Şahin, 2013). Diğer taraftan Vergi Dairelerinin otomasyona geçişi ile EBTİS projesinin TUSİAD tarafından ödüllendirildiği de bilinmektedir.

3.1.1.2. VEDOP- II

VEDOP'un ikinci aşaması olan VEDOP II, 2004-2006 yılları arasında artık mükellefinin vergisel anlamda karakteristik özelliklerini tanıyan, onların vergisel ödevlerini gerçekleştirme durumunu takip eden, akışta oluşan her türlü mali hareketlilikleri depolayan ve nihayetinde asıl gaye olan verginin tahsiline ilişkin engel

teşkil edebilecek durumlara hakim olmaya ve kontrol altında tutmaya çalışan bir proje olarak kendini göstermektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2003; Ay, 2006). Vergi Dairelerinin Otomasyon Sistemine geçirilme çalışmaları devam etmiştir.

E-beyanname, E-Tahsil, Veri Ambarı ve Vergi İstihbarat Merkezi olmak üzere 4 adet uygulama VEDOP II ile kullanımına başlanılmıştır. Mükellefler E-beyanname ile beyannamelerini elektronik ortamda iletebilme imkânının yanı sıra vergilerin tahsilinde bankacılık sisteminin kullanılabilmesi üzere alt yapı oluşturulmuştur. Bir bilgi bankası olarak nitelendirilen Veri Ambarı (VERİA) uygulaması ise gelecekte uygulanacak e-vergiye sağlıklı ve düzenli bilgi akışı sağlayacaktır. Proje ile 2006 yılında tüm vergi idareleri bu kapsama alınarak kendini tamamlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2006).

VEDOP II'nin VEDOP I'e göre mükellefi tanıyan, vergilendirme sürecine yön veren ve daha yenilikçi olan ilk uygulamalarına ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı yer verilecektir.

3.1.1.3. VEDOP- III

Üçüncü ve son aşama olan VEDOP III 2007 yılında başlanılmış olup uzantıları günümüzde de devam edip geliştirilen e-VDB (İnternet Tabanlı Elektronik Vergi Dairesi Otomasyon) uygulamaları ile birlikte otomasyon kapsamında henüz alınmayan mal müdürlüklerinin gelir birimleri ile vergi dairesi müdürlüklerinin tamamına yaygınlaştırılması çalışmaları tamamlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2015).

Gelir İdaresi Başkanlığının otomasyon politikaları ile etkin, verimli ve saydam gelir idaresinin doğru ve zamanında sulan bilgiyi denetim mekanizmasında hızlı kullanabilen, teknolojiyi yakından takip edebilen, kurumlar arası veri alışverişini sağlayarak mükelleflere hızlı ve güvenli hizmet verebilecek elektronik altyapı kurmak amacıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) çerçevesinde yapılandırılmıştır. Üç aşamada tamamlanmaya çalışılan proje sayesinde manuel yöntemler yerini dijital uygulamalara bırakmıştır. VEDOP tüm işlemlerin ileri teknolojilerin yardımıyla gerçekleştirilmesini sağlayan entegre bir bilgi sistemi projesidir (Bilginli, 2011).

Türkiye de Gelir İdaresi Başkanlığı vergisel işlemlerin daha hızlı ve kolay yapabilmelerini sağlamak sureti ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla

mükelleflere, yükümlülere veya sorumlulara verilen hizmetlerin neredeyse tümünün otomasyon altyapısıyla, dijital gelişmelere uygun olarak bilgi kapasitesini artırmak suretiyle her geçen gün yeni hizmetler üretmektir. Proje gelir idaresinin en önemli dönüşüm ve değişim projesi olarak göze çarpmaktadır (Onursal, 2019).

Günümüzde geliştirilmeye çalışılan sistemler yine bu manuel işlemleri dijital teknolojilerle elektronik olarak otomatik şekilde yapabilmeyi temin etmeye devam ederken kaynakların daha etkin kullanmasını sağlamak amacıyla uygulamaların daha da kolaylaştırılması, daha etkin izlenmesi ve mükelleflerle daha fazla etkileşime girilerek uygun şekilde yönlendirilebilmelerinin sağlanmasını içermektedir (Jimenez, Mac ve Kamenov, 2013). Vergilendirme sürecinde aşama aşama oldukça yoğun iş ve işlem akışı otomatikleşmek de ve mevcut kaynaklar daha etkin kullanılabilir.

VEDOP ile geleneksel bürokratik sistemde devam eden vergisel işlemler dijital teknoloji ile yepyeni bir anlayışa dönüşmüştür. Aynı zamanda otomasyon sistemi ile kurumlar arası bilgi alışverişine imkân veren etkin bir dijital sistemler bütünü elde edilmiştir. Bu nedenle gerek kurumsal gerek kurumlar arası gerekse de mükellef boyutu bulunmaktadır (Cenikli ve Şahin, 2013).

Bu projeler ile oluşan ve gelişen elektronik vergi uygulamaları vergilendirme sürecinin her aşamasında kullanılmakta olup geliştirilen yeni uygulamalar ilerleyen bölümlerde incelenecektir.

3.1.2. Vergi Dairesi Uygulama Yazılımı (e-VDB)

2015 yılında Vergi Dairesi Başkanlıklarına Tek Vergi Dairesi Projesi ile vergi dairesi adı altında yeni bir uygulama yazılımı geliştirilmiştir. 2019 yılında Gelir İdaresi Başkanlığında otomasyona dâhil edilmeyen birim kalmamıştır.

E-VDB ile web tabanlı tasarlanan sayesinde e-imza uygulaması da başlatılmıştır. Türkiye de ki tüm vergi dairelerinde anlık olarak gerçekleştirilen işlem kaydı ve kontrolü uygulanabilmiştir. Artık mükellefler vergisel yönden bağlı olmadıkları vergi dairelerine gidip bazı işlemlerini yapabilme imkânını elde etmişlerdir (Uğur ve Çütçü, 2009).

Vergi dairesi otomasyon uygulamaları ile evrak giriş kaydının yapılmasından itibaren vergi dairesinin tüm işlemleri (tarhiyat, tebliğ, tahakkuk, tahsilat.. gibi) birbiriyle eş zamanlı çalışabilecek şekilde bilgisayar ortamında yapılabilmekte ve

sürekli kullanılan program (defter, fatura, belge gibi) ve raporlar yine bilgisayar aracılığıyla hazırlanabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019).

Otomasyon projeleri genel olarak değerlendirildiğinde mükelleflerin ve kurumun yararları gözetilerek;

- İdare de şeffaflaşmasının sağlandığı,
- Vergi kayıp ve kaçaklarına imkan vermeyen bir istihbarat sisteminin oluşturulduğu,
- Bilgi alışveriş kanalları oluşturularak diğer kurumlarla (tapu müdürlükleri, gümrükler, bankalar vb.) olan ilişkinin online ortamda devam ettiği,
- Gereksiz olabilecek maliyetlerin en az orana çekilmek istenildiği,
- En nihayetinde en hızlı bir şekilde verginin hazineye intikal etmesine dönük atılan adımlar bütünü olarak değerlendirilebilir (Cenikli ve Şahin, 2013).

Bu projeler vesilesi ile vergilendirme sürecinin hemen hemen her aşamasında elektronik vergi uygulamaları kullanılmakta ve her geçen gün mevcut programlar revize edilerek yeni projelerin de geliştirildiği gözlenmektedir.

3.1.3. Dava Takip Projesi (DATAP)

Dava Takip Projesi; Gelir İdaresi Başkanlığının gerek merkez birimleri gerekse taşra birimlerinin tarafı olduğu adli, idari, icra/iflas davalarının kayıt ve takip edilmesine ilişkin işlemlerin otomasyon kapsamına alınması ve istatistiklerin bilgilerin alınması ile idarenin savunma stratejisinde etkinlik ve yeknesaklığı sağlamak, vergi ihtilaflarını asgari düzeye indirmeyi sağlamak, ihtilaflı işler servis çalışanları, hazine avukatları ve konu ile ilgili diğer personelin faydalanabileceği içtihat havuzunu oluşturmak gibi amaçlar üzere VEDOP sistemi ile entegre çalışacak şekilde tasarlanmıştır.

DATAP vergi ve idari davalarına dair sistem yazılım, analiz ve tasarım çalışmaları 30/09/2013 tarihi itibarıyla tamamlanarak 30 Vergi Dairesi Başkanlığında da hizmetine açılmış olup 52 İl defterdarlığına bağlı olan vergi dairelerinde de yaygınlaştırma ve eğitimsel faaliyetleri tamamlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

DATAP ile dava takip işlemlerinin merkezi birimlerden kontrolü, rapor ve istatistiki verilerin alınması ile ihtilafların azaltılması için geliştirilmiş olup projenin asıl

hedefi, DATAP, KEYS, UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) entegrasyonunun sağlanmasıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018). DATAP uygulaması KEYS (Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi) ve İŞ TAKİP programlarıyla entegre edilerek yenilenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Geliştirilen sistemlerde yönetimler ve yöntemler olgunlaştıkça bu teknolojilerin destek ve entegrasyon düzeyinde önemli değişikliklere, gelişmelere sebep olduğu gözlenmektedir.

Yeni DATAP ekranları ile adli ve idari davaların takibi mümkün hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği ve 30 Vergi Dairesi Başkanlığı ile Defterdarlıklara bağlı vergi dairelerinde sisteme toplam 535.457 adet dava kaydı yapılmış olup 2021 yılında ise bu rakam 118.390 adet olarak gerçekleşmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.1.4. Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM)

Takdire sevk işlemleri; Vergi kaydı bulunan tüm mükelleflerin kendileri veya sorumluları tarafın verilmeyen beyannameleri vergi daireleri işlem yönergesine göre her yıl mayıs sonu liste şeklinde sistemden alınması suretiyle veya bir tespit üzere veya inceleme elemanının rapora bağlı takdiri üzere hazineye intikal etmeyen vergi gelirinin re'sen, ikmalen, ya da idarece tarh edilmek üzere matrah takdiri için yapılmaktadır. Takdir komisyon kararları idarenin kendi iç işlemlerinden sayılmayacak olup komisyonun idare hiyerarşik teşkilatı dışında konumlanmakta ve vergi idaresince takdir komisyon kararlarını değiştirebilme yetkisi bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017).

Matrah takdiri için kanun ile yetkilendirilen takdir komisyonu illerde defterdarın ya da vergi dairesi müdürünün, ilçeler de ise malmüdürünün veya yetkilendirdikleri memurların başkanlığı ile iki tane memuru, iki seçilmiş üyeden kurulur.

Takdir komisyonları her ne kadar vergi idaresi hiyerarşisi dışında yer alsalar da neticede amme hizmetinin yerine getirilebilmesi maksadıyla kuruluş esas ve şekilleri, görev ve yetki tanımları yasayla belirlenmiş olup verecekleri kararlar doğrudan kamu düzeniyle alakalıdır ve servet, değer ve matrah takdirine dair görev tanımları da Vergi Usul Kanununda belirlenmiştir (Şin, 2016).

Takdir Komisyonu Otomasyonu ile komisyonun iş ve işlemlerinde standartlık, takip edilebilirlik, iş gücünde tasarruf ile istatistiki bilgiler üretilmesinin sağlanması amacıyla vergi dairesi otomasyon sistemine entegre olacak şekilde tasarlanmıştır. Vergi dairelerinde takdire sevk işlemleri için yeni uygulama yazılımları ile elektronik ortamda komisyona gönderilip takdir edilen kararların yine elektronik ortamda vergi dairesine iletilmesi sağlanmıştır. Bağlı kurulan takdir komisyonları ve vergi daireleri 2016 yılında KEYS uygulamasını kullanmaya başlamış, e-VDB sistemine entegrasyonun sağlanabilmesi için TAKKOM yazılımı yeniden düzenlenmiş olup güncellemeler halen devam etmektedir.

3.1.5. Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS)

Resmi yazıların elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, kaydedilmesi ve arşivlenmesi sağlayan sistemdir. EBYS 2015 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından merkez ve taşra birimlerinde kullanımına açılmış olup Bakanlık birimlerinde kullanılan uygulama yazılımlarına entegresi sağlanmıştır. Bu sayede kamu ve özel sektörde yazışmalarda (Kayıtlı Elektronik Posta, KEP) standardı sağlanarak, resmi evrakların birimler arasında elektronik ortamda alışverişini sağlamıştır. Diğer taraftan İçişleri Bakanlığının Projesi ile imza ve paraf işlemlerinin EBYS üzerinden gerçekleştirilmiştir. Uygulamada Vergi idaresinin tüm birimlerinde e-imza ve EBYS kullanılmaktadır.

3.1.6. Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS)

KEYS, kâğıt ortamında manüel takip edilen belgelerin elektronik ortamda belge üretilmesini, bu belgelerin kaydedilmesini, arşivlenmesini, yönetilmesini, teslimini, takibini ve istenildiğinde belgelere hızlı bir şekilde ulaşılmasını sağlayan elektronik yazışma sistemidir. KEYS, TSE 13298/T1 belgesine sahip bir uygulama olarak tescillenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

2013 yılından bu yana Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan merkez kadrolarınca kullanılmaya başlanmış olup 15.01.2019 tarihi itibarıyla Keys'e geçmeyen birim kalmamıştır. KEYS ile birlikte bürokratik işlemler, kâğıt ortamındaki yazışmalar azalmış ve arşiv dijital ortama taşınmıştır. Bu sayede hem çalışanlar iş ve işlemlerini daha hızlı tamamlayabilmiş hem de kâğıt tasarrufu sağlanabilmiştir. Diğer taraftan,

kurumsal elektronik belge yönetim sistemi kurumda kullanılan diğer otomasyon uygulamaları ile entegre bir biçimde çalışmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018).

3.1.7. Gelir İdaresi Başkanlığı Web Portalı (GİBİNTRANET)

Gelir İdaresi Başkanlığına ait çok sayıda elektronik ortamda depolanan veri bankası bulunmakta olup gbintranet bunlardan sadece bir tanesidir. Gibintranet uygulaması sayesinde elektronik ortamda depolanan veri bankasının yanı sıra, mükellef iş ve işlemlerinin daha hızlı ve daha kolay bir şekilde gerçekleştirilebilmesi hedeflenmektedir (Göksu ve Taşkırmaz, 2017).

Tablo 3.1: GİBİNTRANET Uygulamasının Bazı Segmentleri

YBS (Yönetim Bilgi Sistemi)	VGS (Veri Giriş Sistemi)
MBS (Mükellef Bilgi Sistemi)	TBL (Elektronik Tebligat Sistemi)
MHK (Mükellef Hesap Kartı)	TDİ (Toplu Döküm ve İcmaller),
EYS (Elektronik Yoklama Sistemi)	PBS (Performans Bilgi Sistemi)
GMBS (Gayrimenkul Bilgi Sistemi)	UVF (Uluslararası Vergi Faaliyetleri)
ÖTVBİS (ÖTV Bilgi Sistemi)	KDVİRA (KDV İadesi Risk Analiz Sistemi)
İade Takip Sistemi	ÖZES (Özel Esas Uygulama Sistemi)
GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi)	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporundaki bilgiler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığınca birlikte kullanılan Gibintranet uygulaması üzerinden, mükelleflerin her türlü beyanname, bildirim ve başvuru ile mükellef hakkında tesis edilen vergisel işlemlerle ilgili bilgilere ulaşabilmenin yanı sıra mükellef ile ilgili demografik bilgiler, sicil kaydı veya mal varlığı gibi bilgilerde sorgulanabilmektedir (Yavaşlar ve Canyaş, 2018). Bu sayede hızlı ve anlık doğru bilgi akışı sağlanabilmekte vergisel işlemlerdeki kayıtlar denetim elemanlarınca eş zamanlı sorgulanabilmekte kullanılabilmektedir. Uygulama kullanılmadan önce tüm bilgi alışverişi kağıt ortamında gerçekleşmekte, posta ve tebliğ süreçleri nedeniyle işlem süreçleri uzamaktaydı.

Diğer taraftan gerek siyasi karar alıcıların gerekse bürokrasi de yer alan yetkililerin kararları ile uygulanacak olan her yeni mevzuat mükellef olsun olmasın vergisel anlamda yeni bir durum oluşturduğunda sisteme ilaveler ve güncellemeler yapılabileceği öngörülebilir. Gibintranet uygulaması üzerinden çok çeşitli bilgilere

sorgulanabilmekle birlikte, programların gerek merkez teşkilatında taşra teşkilatın da yaygınlaştırılma çalışmaları ve sistemde yapılan güncellemeler devam etmekte olup kullanıcılara verilen eğitimlere devam edilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı, 2019).

3.2. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

Bilişim teknolojileri beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi, beyannamelerin tahakkuk ve tahsilatının bilişim teknolojileri aracılığıyla yapılabilmesi, mükelleflerin gelir, harcama ve servetlerine ilişkin verilerin elektronik ortamda toplanabilmesi ve denetim işlemlerinin bilgisayar üzerinden yapılabilmesine olanak tanımıştır (Çetin, 2010). Bu bölümde zaman ve mekân kısıtlaması olmaksızın dijital ortamda mükelleflerin işlemlerinin gerçekleştirilmesine yönelik elektronik vergilendirme uygulamalarına yer verilecektir.

Elektronik vergi; bir e-devlet uygulaması olarak vergi dairesine gidilmeyi gerektirmeyecek şekilde çevirim içi bilgisayarlar ve iletişim araçları yardımıyla verginin tahakkukunu ve tahsilini sağlayan kamu hizmetidir (Özgen, 2008). Vergilendirme sürecin tarhından tahsile kadar daha önce manuel uygulamaların artık dijital bir ortamda gerçekleştirilmesine “*e-vergi*” denilmektedir.

Vergilendirme süreci vergi beyannamesinin elektronik olarak sisteme girilmesi ile başlar vergi borcunun tahakkuku ile tahakkuk eden borç miktarının yine elektronik olarak tahsili ile son bulur (Turan ve Özgen, 2009). Türk vergi sistemi kapsamında oldukça çeşitli ve beyan ile ödeme zamanları farklı salınan vergi türleri bulunmakta olup vergilerin beyanı, idarece işlemlerinin tamamlanması ve hazineye aktarımı için tahsilatı ile ilgili işlemler her anlamda uzun zaman ve maliyetler ile gerçekleşmektedir.

Vergi daireleri otomasyon alt yapısının sunduğu imkânlar sayesinde yeni elektronik vergi uygulamaları gerek mükelleflerin gerek muhasebe elemanlarının gerekse vergi dairesi çalışanlarının görev ve yükümlülükleri için harcadıkları zamanın, iş yüklerinin azalmasına ve verimliliğin artmasına katkıda bulunmuştur. Neticede yönetsel yüklerin azaltılması yönündeki eğilimlere bağlı olarak Türkiye'de hayata geçirilen projeler gerek mükelleflerin gerekse Türk Gelir İdaresi'nin maliyetlerinin azalması yönünde katkıda bulunmuş ve bu doğrultuda yeni projelerin yapılması için de önemli bir referans teşkil etmiştir (Bulut ve Çalışkan, 2009).

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. Maddesinde ‘Yetki’ başlığında Hazine ve Maliye Bakanlığına özellikle vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi üzere günün şart ve koşullarına uyum sağlayabilecek yetkiler verilmiştir. E-Beyanname başta olmak üzere halen yeni programlar oluşturulmakta ve mevcut programlarda yine zaman zaman revize edilmektedir. Nitekim ülkemizi de etkisi altına alan Covid-19 salgını e-vergilendirmenin ve interaktif vergi dairesinin yoğun kullanımına kaynaklık etmiştir. Mükellef odaklı hizmet kavram merkezli çalışan Gelir idaresi kaliteli hizmeti kullanıcılarına sunmak üzere hali hazırda aktif kullanılan elektronik vergi uygulamalarını bu bölümde alt başlıklar halinde inceleyelim.

3.2.1. E-Beyanname

Vergi Usul Kanuna da beyannameye dayalı tarhiyata göre mükellefler kazanç ve iratlarını ritüel de kağıt ortamında düzenlenen beyanname formunu doldurup imzalamak suretiyle tahakkuk ettirmektedirler. Gelir İdaresinin mükelleflere daha iyi hizmet sunma politikasınca, gelişen bilgi teknolojilerinden yararlanmak suretiyle vergi daireleri otomasyon sistemine uyarlı e-beyanname sistemini düzenlemiştir. Sistem ile meslek mensuplarının ve mükelleflerin vergi dairelerini daha az ziyaret etmeleri söz konusu olacak bu sayede ulaşım, personel ve zaman maliyetlerinde tasarrufun sağlanmış olup aynı zaman da dairelerdeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat iş ve işlemleri azalarak kolaylaşacak neticede harcanan insan kaynağı gücü farklı alanlarda talep edicilere daha iyi hizmet sunabilme yeteneğine kavuşabilmesi tasarlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2004). Türkiye’de elektronik beyanname olarak nitelendirilen e-beyanname uygulaması Uluslararası literatürde elektronik vergi doldurma olarak adlandırılmakta olup neticede vergi borcu miktarını gösteren tahakkukun yine elektronik ortamda teslim edilmesidir.

E-beyanname uygulaması vergi beyannamelerinin elektronik ortamda doldurulması, teslimi ve ödemeleri konusunda tanınan bir imkânlar ya da yöntemler bütünüdür şeklinde tanımlanabilir (Turan ve Özgen, 2009). Bu sayede vergilendirme sürecinin vazgeçilmez tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları aynı zamanda gerçekleşmiş olur ve tahsili de yapılırsa zaman, mekân kavramı olmadan tamamlanmış olur.

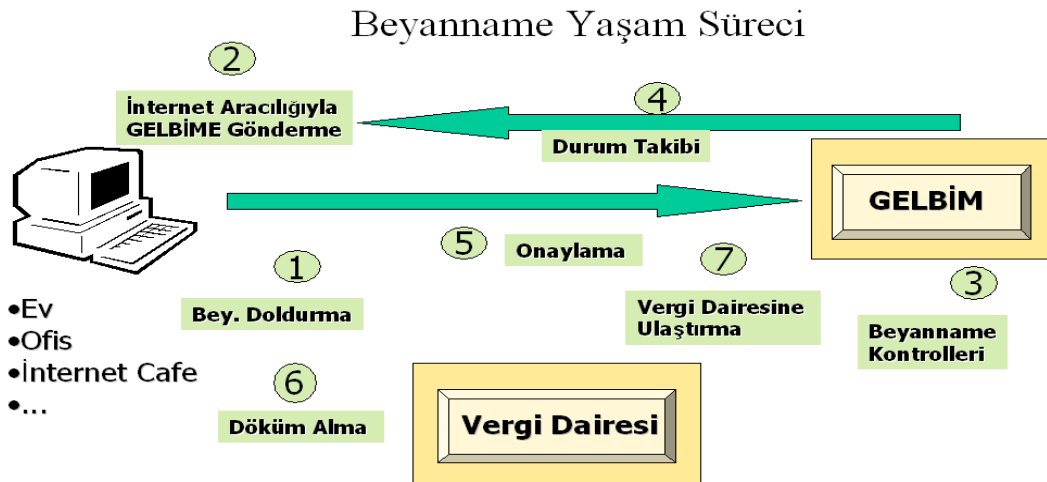
Gelir İdaresi 01.09.2004 tarihinde beyannameleri elektronik ortamda almaya başlamıştır. 2004 yılında kâğıt ortamında beyanname alınma oranı %98,75, elektronik ortamda beyanname oranı %1,25 iken; 2021 yılsonu itibarıyla kâğıt ortamında

beyanname alınma oranı %0,13 elektronik ortamda beyanname oranı %99,87 olmuştur (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

Elektronik Beyanname uygulamasında elektronik ortam aracılığıyla gönderen beyannameler önce isteğe bağlı olarak alınmış daha sonra 346 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, belirtilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Ocak/2015 tarihi itibarıyla 41 adet beyanname ve bildirim e-beyanname sisteminden alınmakta olup, vergi mevzuatındaki değişiklikler ve gelişmelere bağlı olarak bu sayı sürekli artmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019). Sistemin sağladığı faydalar esas alınacak olunursa göz önünde mükelleflere konu hakkında eğitimler düzenlenmesi, sistemin daha fazla yaygınlaştırılması sağlıklı sonuçlandırılması beklenen vergi süreci açısından çok yerinde bir hizmet olacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinden giriş sağlanabilen e-Beyanname sistemini bağlı bulundukları vergi dairelerinden şifre alan kullanıcılar; yeminli mali müşavirler, muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebeciler ve net satış hasılatları veya aktif büyüklükleri belirli bir haddin üzerinde oluşu sebebiyle beyannamelerini meslek mensubuna imzalatma zorunluluğu bulunmayan mükelleflerdir.

Şekil 3.1: e-Beyanname Yaşam Süreci



Kaynak: E-Beyanname Tanıtım Broşürü, GİB, 05.01.2023.

e-Beyanname Düzenleme Programını ve e-Beyanname web sitesini kullanmak isteyen kullanıcıların başvuru aşamasından tahsilata aşamasına kadar yapmaları gerekenler;

- Kullanıcı “386 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”ne göre EK-1 veya EK-2’yi doldurarak bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurur. Daire kullanıcıya e-Beyanname sisteminden faydalanabilmesi için şekil şartları belli olan kullanıcı kodu, şifre ve parola içeren şifre zarfı verir.
- Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinden ücretsiz olarak gerekli programları kullanıcı kendi bilgisayarına yükler.
- E-Beyanname Düzenleme Programı kullanılarak internete bağlı olunmaksızın beyanname doldurulur ve paketlenir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinden alınabilecek linkle internete bağlı olmak şartıyla, e-Beyanname sitesine kullanıcı kodu, şifre ve parola ile giriş yapılır.
- Kullanıcı kişisel bilgisayarında doldurup paketlediği beyannamelerini sisteme yükler.
- Kullanıcı paketin kontrolü sırasında bir süre bekleyebilir bu sırada isterse diğer paketlerinin durumunu takip edebilir.
- Kontroller neticesinde pakette hata yoksa beyanname onaylanır, hata tespit edilen beyannameler düzeltilip tekrar gönderilir.
- Beyannameler onaylandığı anda teslim edilmiş sayılır ve tahakkuk fişi kesilir.
- Oluşan tahakkuk fişinde ödenmesi gereken vergiler mükellef tarafından vergi dairelerine ya da bankalara ödenebilir.
- Kullanıcı talep ettiğinde beyanname dökümlerini kendilerine ait bilgisayardan alabilir, İnternet Vergi Dairesinden hesap durumlarını izleyebilir.

3.2.2. E-Defter

Öncelikle defter belge kayıtlarına ilişkin bakanlığı yetkilendiren başlıca mevzuat hükümlerine bir göz atalım. Vergi Usul Kanunun mükerrer 242. Maddesi ile Maliye Bakanlığına elektronik ortamda yapılabilecek defter, kayıt ve belgeler için

uygulamadaki defter, kayıt ve belgelerden farklı esas ve usuller belirlemeye yetkili kılınmıştır. Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasında ise *“Maliye Bakanlığının mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.”* Yine Vergi Usul Kanununun 175. maddesinin son fıkrasında ise *“Maliye Bakanlığının, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu”* hükmolunmaktadır.

Bilişim teknolojilerinin oldukça yoğun olarak kullanıldığı bir çağda çeşitli ülkelerin kullandığı elektronik defter uygulamasının Türkiye’de de faaliyete geçirilmesi ihtiyaçtan öte zorunluluk haline gelmiştir. Elektronik defter ile kâğıt ortamında tutulması gereken büyük defter ve yevmiye defterinin elektronik ortamda kaydedilmesi, saklanması, ibrazı ile birlikte açılış, kapanış ve değişikliklerle ilgili tasdik işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşebilmesi sağlanmıştır (Turan, 2015). Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu vasıtasıyla standart şekilde yayınlanan XBRL-GL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) kullanılmak üzere büyük defter, yevmiye defteri ile mizan sınıflandırmalarının oluşturulup, yazılım altyapısının geliştirilmesi neticesinde e-Defter uygulamasının usul ve esaslarını belirleyen 1 no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği 13.12.2011’de yürürlüğe girmiş olup 421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2013 yılında elektronik fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler için 2014 yılından geçerli olmak üzere e-Defter uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu 454 Sıra No.lu Genel Tebliği ve 509 no.lu Genel Tebliği ile elektronik defter uygulamasını kapsayan mükellef portföyü genişletilmiştir. Aşağıda tablo 4’de yıllar itibarıyla önce zorunluluk

getiren uygulama devamında bilişim çağı etkileri ile elektronik defter uygulaması kullanan mükellef sayıları gün geçtikçe artış gösterdiği gözlemlenmektedir.

Tablo 3.2: e-Defter Uygulamasını Yıllar İtibarıyla Kullanan Mükellef Sayıları

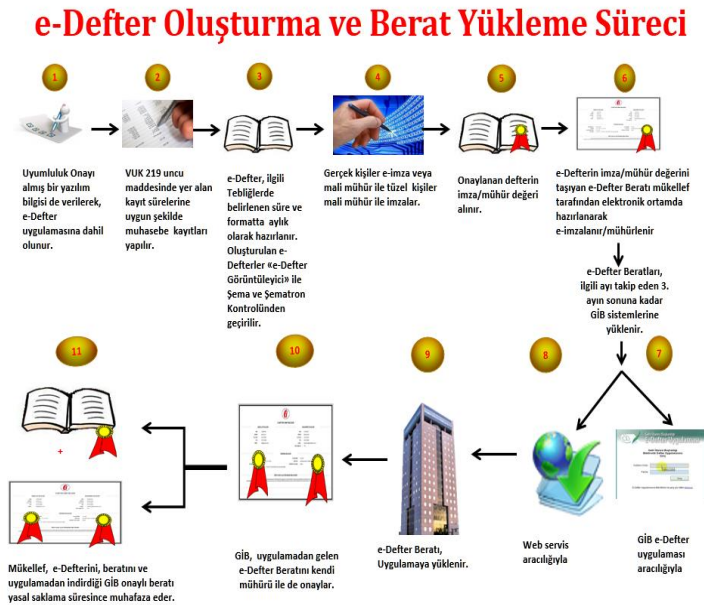
Yıl	2017	2018	2019	2020	2021
E-Defter Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı	70495	86901	122396	203410	282751

Kaynak: 2017-2021 yılları arası GİB faaliyet raporları kullanılarak hazırlanmıştır.

E-defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zaruri olan defterler ve belgelerde olması gerekli bilgileri, şekil hükümleri hariç kapsamına alan elektronik kayıtlardır (Doğan, 2014). Daha ayrıntılı izah gerekirse elektronik defter uygulaması ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kağıt ortamında tutulan zorunlu defteri kebir ve yevmiye defter kayıtlarının yerini elektronik ortamda tutulabilen, muhafaza edilen, kapanış ve açılış kayıtlarına dair tasdik işlemlerinin yine elektronik ortamda gerçekleştirilebildiği sistemdir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

Burada e-defter oluşturmada gelir idaresinin açıklayıcı ve yol gösterici şemasından yola çıkarak süreci anlamlandırmaya çalışalım.

Şekil 3.2: e- Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci



Kaynak: <http://www.edefter.gov.tr/> 07.01.2023.

Belirlenmiş olan standartlara göre hazırlanan e-defter dosyaları, mühürlenerek veya elektronik olarak imzalanarak hukuki alemde oluşan elektronik dosya, e-defter beratı adı verilen yasal kayıt hükmünü kazanır. E-defter beratı, www.edefter.gov.tr internet portalı aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına iletilir. Başkanlık ise mali bir mühür ile mühürleyerek kullanıcının indirilebileceği bir şekilde defter-belge sahibinin kullanımına açarak elektronik ortama yükler. Ödevli veya sorumlu tarafından e-defterler istendiğinde ibraz edilmek için beratları ile beraber saklanmalıdır (Doğan, 2014). E-defter beratı elektronik deftere yasallık kazandırır aksi halde e-defter kaydı hiçbir hüküm ifade etmez (Doğan, 2012 ve Elektronik genel tebliği, 2011). Diğer taraftan defterlerin değişmezliğini kanıtlayan elektronik defter beratı, defterlerin içeriğinde bulunan bilgilere ilişkin onay ifade etmez (Elektronik Defter Genel Tebliği, 2011).

Diğer taraftan elektronik defter oluşturan mükelleflerin e-defter süreci ile ilgili donanım, yazılım, dokümantasyon, dosya ve bunlara benzer unsurları, Hazine ve Maliye Bakanlığınca denetim amacıyla görevlendirileceği personelin veya denetim elemanlarının denetlemesini ya da erişimini engelleyecek herhangi bir sözleşmeye konu etmeleri mümkün değildir (Er ve Yılmaz, 2013). Zira bu durum ile kişisel verilerin korunması konusunda problem yaratabilecek çeşitli uygulamalar gündeme gelebilecektir.

3.2.3. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ve E-Fatura

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2008 yılından itibaren Türkiye de uygulanmaya başlanılan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), Vergi Usul Kanunun 229. Maddesinde kağıt ortamında düzenlenen faturalardan farkı olmaksızın ödevlilerce düzenlenen faturaların usul ve kurallarına uygun bir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı veri deposuna elektronik ortamda iletilmesi sureti ile faturaların e-imzalı üretilmesini sağlayan ayrıca faturaların ikinci nüshalarının saklanması zorunluluğundan ilgililerini kurtaran bir sistemdir.

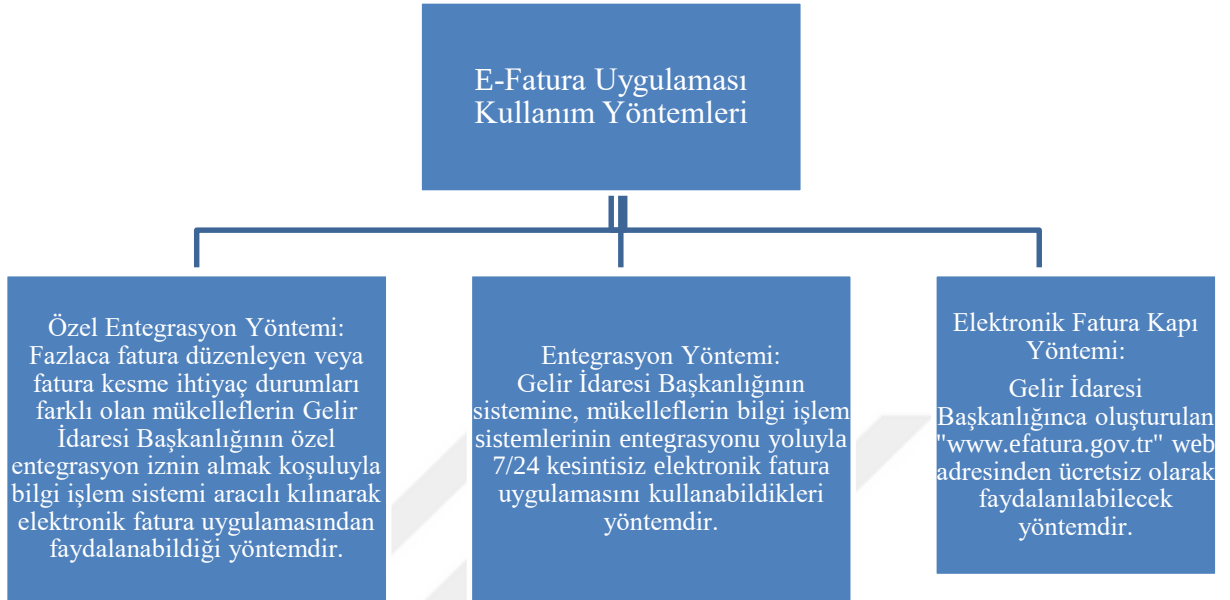
Gelir İdaresinin aldığı kanuni yetkiye dayalı 05.03.2010 tarihli 397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile e-Fatura uygulamasıyla ilgili olarak ilk düzenlemesini yapmıştır. Genel Tebliği çerçevesinde e-Fatura, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da alınması veya talep edilmesi zorunlu olan kâğıt belge vb. yerine elektronik belge şeklinde düzenlenmesi, muhafazası, muhatabına iletilmesi ve istenildiğinde ibraz edilebilmesine imkân sağlayan sistemdeki standart, veri ve formatın Gelir idaresince

belirlendiği bir uygulamadır (Tolkun, 2021). e-Fatura hukuki alemde bilinen geleneksel fatura ile aynı niteliklere sahip olup burada uygulamanın amacı, zamandan ve maliyetten tasarruf eden, güvenli aynı standart ve formatta belge düzenlenebilmesidir.

Gelir idaresi sistemin sağlıklı gelişimini sağlayabilmek için aşamalı bir şekilde kullanım izinleri vererek projeyi yaygınlaştırmıştır. Öncelikle anonim ve limited şirketlere e-Fatura uygulamasını kullanabilmeleri uygun görülmüştür. 397 sıra no.lu tebliğe göre sistemi kullanmak ihtiyari iken 416 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliđiyle gerçek kişi mükelleflerin de sistemi kullanabilmeleri sağlanmıştır. Devamında 14/12/2012 tarih ve 421 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ülkemiz ve dünya koşulları dikkate alınarak kriterleri belirlenen işletmeler sisteme zorunlu olarak dâhil edilmişlerdir. 421 sıra no.lu tebliğiyle her ne kadar zorunluluk getirilmiş olsa zorunluluğu olmayan mükelleflere yapılan satışlarda kâğıt fatura düzenleyebileceklerdir. 20.06.2015 tarih ve 454 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile kapsam daha da genişletilmiş olup 01.01.2020 ve 509 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ile son halini almıştır

Elektronik fatura uygulama sisteminden faydalanmak isteyen mükellefler için işletmelerinin özelliklerine göre kullanabilecekleri birden fazla yöntem bulunmaktadır. Ancak e-faturadan yararlanabilmek için TÜBİTAK tarafından Mali Mühür sertifikasına ve elektronik imza kullanımına yetkili olmaları gerekmektedir.

Şekil 3.3: e-Fatura Uygulaması Kullanım Yöntemleri



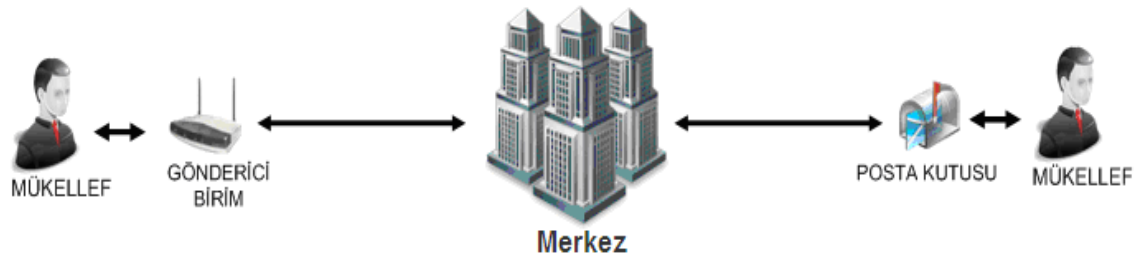
Portal (kapı) uygulaması az sayıda fatura düzenleyen küçük işletmelerin kullanabileceği, büyük işletmelerin de entegrasyon yöntemini kullanması gerektiği tavsiye edilmektedir (Bıyık, 2015).

E-Fatura Uygulamasına geçiş süreci hiç bir şekilde durumun ticaret sicil gazetesine tescil tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ayı geçmemelidir. Zorunluluk getirildiği halde uygulamaya süresinde geçemeyen mükellefler ile elektronik fatura olarak düzenlenmesi gerekli belgeleri düzenlemeyenler ve almayanlar (matbu kâğıt fatura şeklinde düzenleyenler ve alanlar dâhil) hakkında yasada öngörülen cezai yaptırımlar uygulanmaktadır (509 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu der ki mal veya hizmetin teslimi veya ifasından sonra 7 gün içinde fatura düzenlenmelidir. Farklı bir deyişle 7 günden daha önceki geçmiş tarihte elektronik fatura düzenlenmesi durumunda Vergi Usul Kanununda bulunan cezai hükümlere muhatap olunabilecektir (Gülten, 2018).

E-faturanın teknik mimarisinde mal veya hizmet sunan mükellef, merkezi birim olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve mal veya hizmeti satın alan müşteriyle birlikte toplam üç farklı taraf bulunmaktadır. Satıcı, satış işlemini yapan satıcı "Gönderici

Birim” aracılığıyla faturayı önce “*Merkez*” e gönderir, devamında alıcının e-fatura sistemine yani “*Posta Kutusu*”na faturası düşmektedir. Ticari işlem gerçekleşebilmesi için faturaya itiraz edilmemesi, yani faturanın kabul edilmesi gerekmektedir (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018).

Şekil 3.4: e-Faturanın Tarafları



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Tebligat Süreci.

Şekil 6’den anlaşılacağı üzere, e- faturayı gönderen mükelleften faturayı alan müşteriye sistemde Gelir İdaresi Başkanlığı aracılık etmektedir. Yani, merkez olmadan faturanın gönderilmesi ya da alınması söz konusu değildir (Doğan, 2015).

Tablo 3.3: e-Fatura İstatistikleri (2010-2021)

Yıl	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196
2021	532.910	534.971.392	12.232.908.151.369

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2021 yılları arasındaki faaliyet raporlarından faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda Gelir İdaresi Başkanlığında 2010 ve 2021 yılları arası elektronik fatura uygulamasının kayıtlı kullanıcı sayıları ile mükelleflerce düzenlenen e-fatura tutarları ve sayısı gösterilmiş olup her geçen yıl rakamların sürekli olarak arttığı gözlemlenmektedir.

Elektronik işlemler, yaşanan ülke şartlarında kanunen zorunlu olsun ya da olmasın elektronik faturalandırma çözümü kabul edilirken bu durumun firma maliyetlerini düşürmesi, verimliliklerine, ölçek ekonomilerine ve iş süreçlerinin geliştirilmesine fayda vermesi göz önüne alınmalı, yalnızca vergi değil vergi dışı etkenleri de sisteme alarak en verimli yazılım, yöntem ve format alternatifleri firma gereksinimleri çerçevesinde tespit edilmelidir (EY Worldwide Electronic Invoicing Survey, 2018).

Diğer taraftan efatura@gelirler.gov.tr mail adresi ve <http://forum.efatura.gov.tr> forum adresleri ile mükelleflerin sorulara cevap verilerek, problemleri çözmek konusunda mükelleflere sürekli destek verilmektedir.

3.2.4. E-Arşiv ve Diğer Elektronik Belgeler

Mükelleflerin düzenledikleri değerli mali belgelerin elektronik bir ortamda arşivlenebilmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-arşiv uygulamasına 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile başlanılmış ve Elektronik Fatura Kayıt Sistemini (EFKS) de kapsayacak şekilde oluşturulmuştur. Tebliğin yayınlanmasını takip eden 1 yıl içinde EFKS kullanan tüm mükelleflere e-arşive geçmek zorunluluğu getirilmiştir. Elektronik ortamda hazırlanmış olan defter ve faturaların e-arşiv sistemi ile elektronik ortamda saklanması amaçlanmaktadır (Elçin, Gerekan ve Usta, 2018). Diğer taraftan e-arşiv faturaya ilişkin önemli düzenlemeler 509 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bulunmakta olup yine 509 sıra no'lu tebliğ ile e-dekont, e-gider pusulası, e-döviz alım-satım belgesi, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-sigorta poliçesi gibi Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken bazı belgeler de elektronik ortama taşınmıştır.

Tablo 3.4: e-Arşiv İstatistikleri

Yıl	2017	2018	2019	2020	2021
E-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	11.306	24.030	155.050	321.700	478.384
Düzenlenen E-Fatura Sayısı (Adet)	1.236.469.920	1.709.500.104	2.341.192.585	2.873.142.411	3.572.791.951

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2017, 2018, 2019, 2020, 2021)

Tablo 3.5: Elektronik Ortamda Düzenlenebilen E-Belgeler

Belge Türü
E-Fatura
E-Arşiv Fatura
E-İrsaliye
E-Serbest Meslek Makbuzu
E-Müstahsil Makbuzu
E-Gider Pusulası
E-Bilet
E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi
E-Sigorta Poliçesi
E-Döviz Alım-Satım Belgesi
E-Dekont

Kaynak: 509 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

3.2.5. İnternet Vergi Dairesi

Türkiye’de internet vergi dairesi 1999 yılında hizmete açılmış olup 2001 yılından itibaren mükelleflerin kullanımına açılmıştır. İnternet Vergi Dairesi, E-devlet uygulamalarında ve saydam kamu idareleri konusunda Türkiye’de ilk ve önemli çalışmalarından birisini oluşturmaktadır. Güncel internet vergi dairesine web adresinden ulaşılabilir. Mükellefler internet vergi dairesinden bilgi sorgulama, belge isteme, bilgi gönderme şeklinde farklı niteliklerde hizmet almaktadırlar (Doğan, 2014). İnternet vergi dairesi sayesinde mükellefler fiziken vergi dairesine gitmeden çok daha kolay ve hızlı bir şekilde vergisel işlemlerini yapabilme imkânına kavuşmuştur. Şifreli işlemler için bağlı oldukları vergi dairelerinden 492 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre şifre edinerek, şifresiz işlemler için böyle bir işleme gerek kalmaksızın vergisel ödevlerini portal aracılığıyla yerine getirebilirler. Bu durum hem vergi daireleri

hem de mükellefler için önemli derecede kaynak ve zaman tasarrufuna vesile olan vergi dairelerinin çok eski çalışma ortamlarına kıyasla bir devri kapatan uygulamaların önemli adımlarındandır.

İnternet Vergi Dairesi ile Türkiye’de bulunan bütün vergi dairelerin tek bir vergi dairesi gibi çalıştığı net tabanlı bir uygulama olarak toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincinin meydana getirilmesi ve verginin bütün kesimlerce kabullenerek bu hususta bilinç seviyesinin artırılması ve bu şekilde vergi güvenlik müesseselerinin etkili bir şekilde kullanılabilmesi açısından global dünyanın vazgeçilmezi konumuna gelen ve giderek en etken bir iletişim aracı haline gelen sosyal medyada var olmasının gerektiğinin farkına vararak ünlü sosyal medya platformları olan Google, Youtube’da, Twitter ve Facebook da Gelir İdaresi Başkanlığına ait özel alanlar oluşturmuştur (Tolkun, 2021).

İnternet hizmeti sayesinde mükellefler ile daha kaliteli iletişim kurulması, idarece gerçekleştirilen çalışmaların araştırmacılara, mükelleflere ve diğer kullanıcılara daha iyi aktarmak, mevzuat değişikliklerini ve iş neticelerini daha hızlıca duyurmak maksadıyla düzenli gelişme gösteren “*dinamik dijital bir çalışma alanı*” biçiminde vergi güvenliğine hizmet ettiği görülmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2003). İnternet sayfası aracılığıyla kullanıcı odaklı yaklaşım esas alınmakta, kullanıcıların ihtiyaç duydukları vergisel hizmetlerden verimli ve etkili bir şekilde faydalanabilmelerini sağlamak amacıyla; uygulama, belge ve bilgilerin portal içindeki kapsamı, yeri, görünürlüğü, işlevselliği ve kullanılabilirliği güncel olarak tasarlanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Gelir İdaresi Başkanlığı yeni hizmetler sunabilmek ve mevcut hizmetlerinin kalitesini artırmak amacıyla elektronik ortamda sunduğu hizmetlerin çeşitliliğini ve erişilebilirliğini sürekli olarak Türkiye genelinde bütün vergi mükellefleri kapsayarak arttırmaya çalışmaktadır.

İnternet vergi dairesi hizmetleri, e-defter, e-fatura, e-beyanname gibi elektronik işlemler, borç ödeme ve sorgulama, vergi mevzuatı ile uygulamalarına dair oluşan güncel yenilik ve değişiklikleri bilgilendirme rehberleri ile öneri ve taleplerin bildirilebileceği Mükellef Geri Bildirim Sistemi GİB’in internet sitesinde sunulmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Geçen yıllarda mükelleflerin olumlu geri dönüşleri hatta kendileri için zorunlu tutulmayan uygulamalarda dahi elektronik ortamı tercih etmeleri çalışmaların başarısını göstermektedir.

3.2.6. İnteraktif Vergi Dairesi

28.02.2018 tarihinden itibaren mükelleflerin kullanımına açılan İnteraktif Vergi Dairesi ile vergi dairesi tarafından rutin yapılan işlemlerin yetki alanı ayırımına gidilmeksizin tek vergi dairesi mantığıyla elektronik ortamda yapılması sağlanmıştır. İnteraktif Vergi Dairesi vergisel ödevlerin mükelleflerce hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, beyanname, bildirim, rapor, tutanak, dilekçe, yazı vb. belgelerin elektronik ortamda sunulabilmesi ve belgelere ilişkin yapılan iş ve işlemlerin neticelerinin sorumlulara elektronik ortamda alabilmeleri amacıyla oluşturulmuştur. Borç ödeme, mükellefiyet ile alakalı bildirim işlemleri, mükellefiyet bilgileri sorgulama işlemleri, borcu yoktur talep girişi, beyanname verme gibi vergisel işlemler mükelleflerce hızlı ve kolaylıkla interaktif vergi dairesinden yapılabilmektedir. Güncel interaktif vergi dairesine (www.ivd.gib.gov.tr) adresinden ulaşılabilmekte olup şifreli ve şifresiz işlemler e-devlet modülüne ve şifresine uyarlı olarak kullanılabilir. İnteraktif web sitesi yüksek etkileşime sahip olan web tasarımlarını oluşturabilmek için site içeriklerinin daha anlaşılabilir ve basit olmasını sağlayan, farklı özelliklerdeki programlama dillerini kullanarak farklı seçenekleri sunabilen, kişiler tarafından kullanılabilirliği artırılarak tercih edilebilirliği sağlayan tasarımlardır.

İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla mükelleflerin vergisel işlemlerinin dijital ortamda gerçekleşmesiyle hizmet vermede mekân ve zaman çizgisi dışında hızlı, etkin, kolay ve aracı olmaksızın yapılabilmesine imkân verildiği, mükelleflerce idareye elektronik ortamda iletilebilen her türlü dilekçeye belli bir standart ve kalitede geri bildirim de bulunulabildiği, şeffaf idare anlayışıyla kişilere kendi tarh dosyalarındaki bilgilerin gösterildiği, yapılan hizmetlerin sonuçlanıncaya kadar ki süreçte aşama aşama kaydedilerek hem mükellef hem de daire açısından kolay takip edilebildiği belirtilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018).

3.2.7. E-Tebliğat

Türkiye’de elektronik tebligat uygulaması 01.04.2016 tarihinde başlamış olup 01.01.2020 tarihi itibarıyla taşra birimi olan mal müdürlükleri de kapsama alınmıştır. E-Tebliğat 213 sayılı VUK hükümlerine ve diğer ilgili vergi kanunlarına göre vergi daireleri tarafından düzenlenen her türlü belge, yazışma vb. resmi evrakların, mükelleflere ya da muhatapların elektronik adreslerine Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda, elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. fiziki ortamda

yapılan tebliğ ile elektronik tebliğ hukuki alemde aynı sonuçları doğurmaktadır. Bu yüzden e-tebligat yapıldıktan sonra tebliğe konu işlem için ayrıca fiziki yollarla tebliğ yapılmayacaktır. Muhatabını elektronik tebligat uygulamasının kullanımına yönlendiren dikkat çeken riskler; evrakın kaybolması, ilgilinin adresinde bulunamaması veya dava açmak gibi kendisine tanınan yasal haklardan zamanında yararlanamaması gibi r- durumlardır (Arslan ve Biniş, 2016).

Ticari kazanç, zirai kazanç ve mesleki kazanç yönüyle gelir vergisine tabi mükellefiyetler (gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç ile kazançları basit usulde tespit edilenler) ile kurumlar vergisine tabi mükelleflere zorunlu, zorunluluğa tabi olmayan vatandaşlardan talep edenlere ise isteğe bağlı olmak üzere e-Tebligat yapılmaktadır. Uygulamaya bağlı bulunulan vergi dairesi veya internet vergi dairesi aracılığıyla “*Elektronik Tebligat Talep Bildirim*” formu doldurulmak suretiyle başvurulabilmektedir. Mükellefler istekleri üzere elektronik ortamda kaydı bulunan bilgilerini değiştirebilirler. Ancak ister zorunlu olarak isterse de seçimlik olarak e-tebligat sistemine katılmış olan mükellefler bir daha sistemden zorunlu hukuki haller haricinde çıkamazlar. Ölüm, gaiplik, veya tüzel kişilerde kaydının ticaret sicil gazetesinden silinmesi gibi zorunluluk halleridir. Diğer taraftan e-tebligat sistemine kaydı zorunlu olup belirtilen sürelerde başvuru işlemlerini yapmayan mükelleflere resen e-tebligat gönderimi başlatılmakla birlikte haklarında Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019).

Ayrıca Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı da 511 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve yapılan düzenlemeler kapsamında e-Tebligat Sistemini kullanmaya başlanmış olup, malmüdürlükleri tarafından da uygulamaya açılabilmesine dönük çalışmalar tamamlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

Şekil 3.5: e-Tebligat Süreci



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Tebligat Süreci.

Elektronik Tebligat gönderildiğinde sistem tarafından, mükellefe ait e-mail adresine e-posta ya da telefon numarasına kısa bir bilgilendirme mesajı gönderilmektedir. Söz konusu tebligata konu belgeler, mükellefin elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5. günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018). Yukarıdaki Şekil 6’da Elektronik tebligat süreci şematik olarak gösterilmiştir.

E-tebligat sistemine kayıtlı 31/12/2021 tarihi itibarıyla 2.147.070 adet Gelir Vergisi mükellefleri (Ticari, Zirai, Serbest Meslek) ve 937.785 adet Kurumlar Vergisi mükellefleri ile 2.852.462 adet gönüllü gerçek kişi mükellefler ve 240.485 adet gönüllü tüzel kişi mükellefler olmak üzere toplam 6.177.802 adet aktif kullanıcı bulunmakta olup kendilerine toplam 76.740.465 adet e-tebligat gönderilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.2.8. E-Tahsilat

Gelir İdaresi Başkanlığı hali hazırda vezne hizmeti sunmak üzere vergi daireleri ve mal müdürlüklerinde vergi tahsilatı yapmayı sürdürmektedir. Vergi Usul Kanunu 23. Maddesine göre ‘*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir*’.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 41 inci maddesine istinaden, vergi, ceza, harç ve diğer kamu alacaklarının tahsilatı, vergi daireleri dışında protokol imzalanan anlaşmalı banka ve PTT şubeleri, alternatif dağıtım kanalları (İnternet Bankacılığı, Telefon Bankacılığı, Mobil Bankacılık, ATM vb.) aracılığıyla ve Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi üzerinden sanal POS yöntemi kullanılarak yapılmaktadır.

2009 yılından beri vergi dairelerine ilaveten PTT ve Banka şubeleri tarafından da vergi tahsilatı yapılmaktadır. Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi (EBTİS), bankalar aracılığıyla tahsil edilen vergilere ait bilgilerin elektronik ortamda Gelir İdaresine aktarılmasıdır (Yavaş, 2014).

E-tahsilat sistemine geçmeden önce tahsile yetkili bankaların kâğıt ortamında oluşturdukları alındı belgeleri vergi dairelerinde manuel olarak Vedop'a kaydedilmekteydi. Projeye veriler vergi idaresinin bilgi işlem merkezine, bankaların bilgi işlem merkezinden elektronik olarak gönderilmesi ve yine mükellef hesap kartlarına elektronik olarak işlenmesi sağlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporları, 2000-2001). Mükellef gerek bankalar üzerinden gerekse bankaların kredi kartlarını kullanarak interaktif vergi dairesi aracılığıyla kolayca ödeme yapabilmektedir.

Ayrıca; Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi üzerinden anlaşmalı bankaların, kredi kartlarıyla; gelir vergisi (gayrimenkul/menkul sermaye iradı, ücret, diğer kazanç ve iratlardan kaynaklı gelir vergisi), motorlu taşıtlar vergisi, trafik idari para cezası, Karayolları Taşıma Kanunu idari para cezası, geçiş ücreti ve idari para cezası, diğer idari para cezaları, 6183 sayılı Kanun kapsamında taksitlendirilmiş borçlar, tapu harcı, yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcı, öğrenim kredisi ve katkı kredi borçları, pasaport harcı ve değerli kâğıt bedeli, sürücü belgesi harcı ve değerli kâğıt bedeli, T.C. kimlik kartı bedeli, yurt dışına çıkış harcı, Göç İdaresi ikamet harcı, ikamet tezkeresi defter satış bedeli, tek giriş vize harcı, ecrimisil gelirleri ve veraset ve intikal vergisi ödenebilmektedir.

Vergi borcunun ödenebileceği anlaşmalı güncel bankalara www.gib.gov.tr web adresinden ayrıntılı banka ve ödeme bilgileri edinilebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı kamu gelirlerinin süresinde tahsilini sağlamak amacıyla dijital teknolojinin sağladığı imkânlardan da faydalanarak mükelleflere ödemeleri konusunda en düşük maliyetli ve uygun alternatifleri sunmaya çalışmaktadır.

Bu çalışmaların kıymeti paha biçilemez diye nitelendirmek oldukça yerinde olacaktır. Zira Gelir Uzman Yardımcılığı mesleğime başladığım neredeyse ilk günlerimde uzunca vezne kuyruğunda bulunan bir vatandaşın yine oldukça yoğun mesai harcayan çalışanlara yerde bulduğu çöp kutusunu fırlatmasına şahit oluşum elektronik uygulamaların ne kadar kıymetli olduğunu ifade etmemde belki yeterli olabilecektir. Öte yandan ödenmeyen ya da ödenemeyen vergi borçlarının ivedilikle takibinin sağlanması üzere bilişim teknolojilerine dayalı olarak kurulan takip ve haciz sistemi vergi idaresine geniş yetkiler sunmakta olup sistem kurumlar arası entegrasyon sayesinde vergi borcu bulunan herkesin bütün mal varlığına dair bilgilerin elektronik ortamda sorgulanabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Performans Programı, 2019).

3.2.9. E-Haciz

Gelir İdaresi Başkanlığınca 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan elektronik haciz uygulaması, usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen amme alacaklarının takibine ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerince kağıt ortamında düzenlenen haciz bildirilerinin elektronik ortamda alacaklı olan vergi daireleri adına gönderilmesi işlemidir. Öncesinde fiziki ortamda gerçekleştirilen haciz işlemleri bu proje ile hız kazanarak kamu alacaklarının takip masrafları, kurumların iş yüklerinin azaltılması, etkin ve verimli iş gücü ve amme alacaklarının tahsilinde zaman tasarrufu gibi gözle görülür kolaylıklar sağlamıştır. Elektronik Haciz projesinin amacı kayıt dışı ekonomiyi azaltmak, toplumsal faydayı maksimize etmek, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, vergi gelirlerini arttırmak ve haciz bildirilerini elektronik ortamda uygulayarak amme alacaklarının tahsilatını hızlandırmaktır (Aksümer, 2014).

6183 sayılı AATUHK'nın 55. maddesine istinaden borcunu vadesinde ödemeyen mükellefe ödeme emri tebliğ edilerek kendisine verilen 15 günlük süre içinde vergi borcunu ödenmesi veya aksi halde mal bildiriminde bulunması tebliğ edilir. Ödeme emrindeki şartların yerine getirilmemesi halinde borçlu hakkında AATUHK'nın 60. ve 62. Maddeleri gereğince amme alacağına yetecek miktarı kadar mallarının haczedilerek, 84. Madde ve devamında belirtildiği üzere haczedilen mallar paraya çevrilip kamu alacağının tahsili gerçekleştirilir. Borçlunun mal bildiriminde bulunup bulunmadığının kamu alacağının takibi için esasen bir önemi yoktur. Mükelleflerin

ödenmeyen vergi borçları nedeniyle vergi dairelerince bankalar ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde ki hak ve alacaklara düzenlenen haciz bildirileri alacaklı vergi daireleri adına Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik haciz uygulaması ve elektronik tebliğ ile bankalara tebliğ edilmekte ve bankalardan alınan elektronik cevaplara istinaden haczedilen her türlü hak ve alacakların görevlendirilen memurlar vesilesiyle bizzat banka şubesinden nakden veya bankadan yazıyla talep edilmek suretiyle EFT/havale yoluyla ortak para birimi cinsine dönüştürülerek vergi dairesi hesaplarına aktarılması mümkün olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, gayrimenkul ve menkul malların satış işlemlerinin sadeleştirmek, maliyet ve zaman tasarrufu ile toplumsal faydayı artırmak ve kayıt dışı ekonomiye imkân vermeden vergi gelirlerini artırmak amacıyla e-haciz sürecini yürütmektedir (Buran, 2013).

E-haciz banka haciz projesinin yanı sıra;

- Taşıtların haczi için Emniyet Genel Müdürlüğü Araç Haciz Projesi (2012),
- Gayrimenkul haczi için Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü (2015),
- Hava araçlarının haczi için Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (2015),
- Deniz ve iç sular da gezinen araçların (gemi) haczi için Deniz ve İç sular Düzenleme Genel Müdürlüğü (2015) ile program ve protokol yazılım çalışmaları başlattığı görülmektedir (Tolkun, 2021).

Vergi dairelerinde icra bölümünce takip edilen ve tahsili vadesinde gerçekleştirilemeyen vergi alacaklarının cebren tahsilinde kullanılabilen elektronik hacizler, hazineye hızlı kaynak aktarımının günümüz en etkili aktörleri olmaya devam etmektedirler.

3.2.10. E-Yoklama

2015 yılında 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 132/A maddesi ile fiziki ortamda tutulan yoklama fişi ile elektronik yoklama fişinin aynı hükümleri içeren kanuni dayanak oluşturulmuştur.

Elektronik yoklama, yetki alanı bölgesinde aktif şekilde görev yapan yoklama memurlarının iş yeri açılış/değişiklik/kapanış, re'sen terk, KDV iadesi gibi veya vergi dairesi iş ve işlemlerine yönelik serbest konularda tablet üzerinden tutulan elektronik yoklama fişlerinin veya denetim sonuçlarının vergi dairesine elektronik olarak aktardığı

sistemdir (Doğan, 2015). Yoklamaya yetkili vergi dairesi memurlarınca yoklamanın çıkış amacı ve yoklamadan beklenen durum ve içeriği karşılayacak mahiyette elektronik yoklama fişi düzenlenir. Bu işlemin geleneksel yöntemlerden farkı mobil cihazlar ile yoklama ve denetim işlemlerinin gerçekleştirilmesidir. İlave katkısı ise e-yoklama fişi ile tespitlere resim gibi görsellerin eklenerek sonuçlandırıldığı halde gıbintranet üzerinden anında görüntüleniyor olmasıdır. Söz konusu yoklama fişi ve eklerine vergi denetim kurulunda yetkilendirilen denetim elemanları da anlık ulaşabilecektir. Yoklama fişi hakkında yoklama tutulan mükellefin imzası ile yoklama elamanının onay kaydı ile tamamlanmaktadır. Hakkında yoklama fişi düzenlenen kişi imzadan imtina ederse fiş yoklama memurunca tek taraflı olarak onay verilir (Vergi Usul Kanunu 453 No.lu Genel Tebliği).

Diğer taraftan birincil kaynaklara ilk elden ulaşılması ve uyuşmazlıkların hemen tespit edilmesi vergi denetiminde etkinliği sağlayacaktır. Elektronik yoklama ile gerek rutin tespit işlemlerinin hız kazanması gerekse kayıt dışı ekonominin engellenmesi sağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili yoklama ve denetim elemanlarınca 2021 yılında 2,2 milyon adet e-yoklama işlemi gerçekleştirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.2.11. KDV İadelerine İlişkin Uygulamalar

3.2.11.1. KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre, mükellefler, vergiyle alakalı yaptıkları her türlü hizmet ve mal satışları üzerinden hesapladıkları katma değer vergilerinden, faaliyet konuları ile ilgili satın aldıkları her türlü hizmet ve mallar için satıcılara ödenen katma değer vergilerini indirebileceklerdir. Mahsup edilemeyen vergi, Maliye Bakanlığınca mal/hizmet grupları, belirlenen sektörler ve dönemler bazında yılı içinde mükellefin Kanun'da öngörülen diğer borçlarına mahsuben veya nakden red ve iade edilebilir. İlgili dönem içinde Kdv'sine mahsuben düşülemeyen vergi, izleyen yıl içinde yazılı şekil şartlarda talep edilmesi üzere mükellefin borçlarına mahsuben veya nakden iade edilebilir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre iade talepleri standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılabilecektir. Ayrıca İnternet Vergi Dairesi üzerinden Nakden ya da mahsuben iade taleplerinin elektronik ortamda yapılabileceği belirtilmektedir.

KDV İadesi Risk Analizi Projesi ile 3065 sayılı KDV kanunun ilgili maddeleri uyarınca iade-indirim mekanizması sınırlarında mahsuben veya nakden KDV iadesini talep eden mükellefler hakkında otomasyon üzerinden elle gerçekleşen kontrol işlemlerinin bilgisayar programı vasıtasıyla elektronik olarak gerçekleştirilmesi, riskli görülen iade taleplerinin incelemeye sevk, bu vesileyle haksız yere yapılabilecek iadelerin engellenmesi, takip kontrol ve denetiminin kolaylaştırılması, iade işlemlerinde tüm vergi dairelerinde uygulanabilecek asgari standartların getirilmesi amaçlanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2009-2010). Proje ile iade süreci hız kazanmış, iş gücü ve zaman tasarrufu ile Türkiye genelinde Kdv iade işlem sürecinde uygulama birliği sağlanmıştır. KDVİRA, haksız olarak yapılabilecek Kdv iadelerine imkan verilmemesi ve vergi incelemelerinin daha sağlıklı olacak şekilde gerçekleşmesini sağlayabilen bir uygulama olması hasebiyle büyük oranda vergi dairesi çalışanlarının işlerini kolaylaştırmaktadır (Uz, 2019).

Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi ile iade hakkı doğuran işlemlerin mükelleflerce mahsup-iade talepleri ekindeki listelerin İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla gönderilmesini ve bu listelere göre vergi dairelerince analiz ve kontrollerinin otomatik olarak gerçekleştiği, sonucun yetkili vergi dairesine rapor edilmesini sağlayan bir sistemdir (Bakar ve Gerçek, 2016). Sistem içerisine riski ölçen kontroller ve diğer programlarla entegre çalışan veriler sayesinde KDVİRA sistemi, uygulamaya geçildiğinden beri şartlara uygun gelişme göstermektedir (Calayoğlu, 2019).

Diğer taraftan mükelleflerin yüklendikleri Katma Değer Vergilerini indirim yoluyla gideremedikleri takdirde KDV iadesi talep edebilmekte akabinde vergi dairesince Katma Değer Vergisi Kanunun ilgili maddelerince iadeleri gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı mükellefler iadelerinin tamamlanmasını takiben ilgili dönemlere dair düzeltme beyannamesi vererek iade rakamlarını azalttıkları maalesef tespit edilmiş olup haksız yere iade alan bu mükelleflere 2021 yılı için beyanname ile 74.826.800,52 TL vergi tahakkuk ettirilmiş, 90.252.601,08 TL vergi tarh edilmiş ve 163.470.069,10 TL ceza kesilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.2.11.2. KDV İadesi Makro Analiz Raporu

Makro Analiz Raporları (MAR), Temmuz/2011 dönemi itibarıyla KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılması beklenen analiz ve kontrollerin dışında ülke

genelindeki mükelleflerin faaliyette bulundukları sektör ve il bazında ayrıntılı analizler uygulanmak suretiyle veri ambarına yine mükelleflerin bilgileri kullanılarak yapılan çapraz kontrol sonuçlarının vergi daireleri kullanımına hazır sunulduğu analiz raporudur. MAR, KDV iade raporlarına ek olarak raporlanır. Mükelleflerin önceden belirlenmiş olan kriterlerden sapmaları halinde iadeci mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine durum rapor edilmekte olup iadenin hem daha sağlıklı hem de daha hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasına imkânı sağlamaktadır.

3.2.11.3. KDV İade Takip Sistemi

Türkiye’de 15.05.2014 yılından itibaren uygulama sayesinde mükelleflerin elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin alınmasından iadenin sonuçlanmasına kadar geçen süreçte mevcut aşamaların gerek mükellefler gerek vergi dairesi gerekse merkezi birimler tarafından yine elektronik ortamda anında takibine imkân tanıyan sistemdir.

Sistem sayesinde iade dosyasının ne aşamada olduğu, iade işlerinde görevlendirilen memurun dosya ile ilgili yaptığı işlemleri, eksiklik yazılarının muhahataba gönderim ve tebliğ tarihi, muhatabın eksikliklere resmi olarak cevap verme tarihi, vergi dairesinde iade dosyasının kaç gün beklediği ve ne kadar süreçte sonuçlandığı gibi çeşitli sorular cevap bulmaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015). İlave olarak iade sürecinde önceden fiziki ortamda mükellef ve vergi dairesi arasında yazışma yapılmak suretiyle giderilmeye çalışılan eksiklikler ve hatalar artık eksiklik yazılarının tebliği ile mükellefin eksikliklere dair izahlarının zamanının görülebileceği bir sistem oluşturulmuştur. Ayrıca Kdv iade takip sistemi ile iade işleminin sonuçlanma süreleri, iade talep türleri, dönemler arası işlemlerin azalış- artış analizleri ve benzeri istatistiki çalışmalar da yapılabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2021).

3.2.11.4. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)

Bir ülkenin Vergileme sisteminde en önemli problemlerden biri de mükelleflerden sahte fatura düzenleme fiilini işleyenlerin tespiti için riskli illerin, sektörlerin veya mükelleflerin belirlenmesidir. Bu amaçla Mart/2010 yılında geliştirilen Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) olarak adlandırılan programı Vergi İdaresinin veri ambarındaki tecrübe ve bilgilerinden faydalanarak oluşturulmuş olan riskleri ölçüp, analiz eden bir bilgisayar programıdır. Sahte Belge Risk Analiz Programı

mükelleflerden sahte fatura düzenleyenlerin risk derecelerini verisel tabanda sayısal olarak hesaplayan bir programdır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

SARP; mükellef, sektör, vergi dairesi, ilçe, il, bölge, ülke bazında risk analizi yapabildiği gibi alım-satım tutarı büyüklüğü, matrah büyüklüğü, bilanço aktif büyüklüğü gibi veriler kullanılarak veya tüm bu sayısal büyüklüklerin farklı algoritmik karışımı ile analizler yapabilmektedir. Sisteme önceden tanımlanmış olan ödeme performansı, matrah sıçramaları, şirket ortaklarının analizi, beyanname verme durum analizi, Form Ba ve Bs üzerinden çapraz kontrol analizi gibi 70 tane risk kriteri uygulanmaktadır (Doğan, 2014). Türkiye’de faal bütün KDV mükellefleri için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski yönüyle haklarında risk puanı hesaplanmaktadır. SARP ile risk puanı yüksek çıkan mükellefler risk odaklı denetim anlayışınca yetkili uzmanlarca incelendikten sonra mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılması üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına sevk edilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014).

3.2.11.5. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)

Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP); KDV iadelerinin doğruluğuna ilişkin vergi dairesi, mükellef, talebin türü, şekli ve tutarı ile diğer çeşitli kriterleri içeren, sayısal olarak riski ölçebilen, Veri ambarında ki bilgilerin en etkin kullanılmasıyla henüz işlemleri devam eden veya sonuçlandırılmış olan Kdv iade taleplerinin anlık raporlanmasına ve izlenmesine imkân tanıyan, aynı zamanda kullanıcının belirleyeceği kriterlere göre analiz yapılmasına fırsat veren bir risk analiz ve denetim uygulaması olarak geliştirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Risk odaklı denetim anlayışına göre geliştirilen yeni sistemde program aracılığıyla tespit edilen yüksek riskli iade talepleri yetkili uzmanlarca değerlendirildikten sonra gerekli görülen iade talepleri vergi incelemesine sevk edilmek için mükelleflerin bağlı oldukları il vergi dairesi başkanlığına/deftardarlığa gönderilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018).

3.2.12. Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS Projesi)

Gelir İdaresi Başkanlığı KDV iadelerinde olduğu gibi ÖTV iadelerinin de otomasyona uygun ve risk analizi yapılabilen işlemlere dair tüm süreçlerin elektronik ortama taşınması ile ÖTV iadelerine ilişkin işlemlerin asgari de olsa belirli bir standart

da, hızlı ve etkin bir şekilde yerine sonuçlandırılması sağlanarak, hata payının en aza indirilebildiği bir sistem tasarlanmaktadır. Veri ambarı kullanılarak sektör veya ürün bazında analiz ve raporlama sisteminin oluşturulması, hataların tespiti ile önlenmesi ÖTVBİS'in amaçlarındandır.

3.2.12.1. ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi Projesi (ÖTVİRA)

ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA), Özel Tüketim Vergi Kanununa ekli (I) Sayılı Liste kapsamındaki ÖTV iade taleplerinin risk analizi ve otomasyon aracılığıyla elektronik ortamda analiz sonuçlarının vergi dairelerine rapor şeklinde sunulmasını sağlayan bir otomasyon uygulamasıdır. 01/01/2019 tarihinden itibaren sistem vergi dairelerinin kullanımına açılmış. 04/2021 tarihinde iade takip sistemine entegre edilmiş olup içerisinde altı farklı iade rapor türü bulunmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Halihazırda 01/11/2011 tarihi itibarıyla 22 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine göre 2A no.lu ÖTV beyannamesi elektronik ortamda alımına başlanılmış olup elektronik takip sistemi ile birlikte takip edilebilen iade süreci her beyan döneminde verilen beyannamelerin çapraz tutarlılığıyla kontrol edilmektedir. Uygulama ile ÖTV iadelerinin, otomasyon yazılımları ve risk analizleri aracılığıyla, elektronik ortama aşama aşama taşınması ve nihayetinde ÖTV iadelerine dair iade ve kontrol işlemlerinin daha hızlı ve daha etkin şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanmasıyla, ÖTV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi hedeflenmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Elektronik ortamda ÖTV iadelerinin yapılması sürece her aşamada hız katacak ve etkili bir kamu hizmeti sunumu sağlayacaktır.

Diğer taraftan 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yer alan otobiodizel ile harmanlanmış motorin teslimlerinden kaynaklanan iade talepleri ile ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracat teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerine ilişkin rapor oluşturma ve segmentlerin yazılım çalışmaları tamamlanmış olup, söz konusu iade raporları 01/02/2021 tarihi itibarıyla vergi dairelerinin kullanımına açılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.2.12.2. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi)

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan malların takibi, veri ambarındaki bilgilerin etkin kullanılması, mevzuatta ki değişikliklere hızla uyum

sağlanması ile sektör, ürün ve mükellef bazında daha etkin analiz ve raporlama sisteminin oluşturulması, iade işlemlerinde hem mükellef hem de idare yönüyle daha kolay işleyecek aşamaların geliştirilmesi, uygulama hafızası ile oluşabilecek hataların önlenilmesine dönük sistemin geliştirilmesi çalışmalarına devam edilmektedir. Bu amaçla Gelir İdaresi Başkanlığı, EPDK ile “*veri paylaşım protokolü*” imzalamıştır. Protokol ile elektronik ortamda temin edilen EPDK lisans bilgileri sistemin içine aktarılmış olup alınan lisans bilgilerinin hem vergi daireleri bazında hem de vergi kimlik numaraları bazında sorgulanabilmesi sağlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021). Ayrıca 509 No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile 1/7/2020 tarihinden itibaren, EPDK bayi lisans sahipleri ve lisanslı akaryakıt dağıtım şirketlerinin e-irsaliye uygulamasını kullanım zorunluluğu getirilmiş olup, bu zorunluluk sayesinde dışarıya satılacak olan malın fiilen sevki tarih itibarıyla e-irsaliyenin elektronik ortamda düzenlenmesiyle Başkanlığa bildirilmesi sağlanmıştır.

3.2.12.3. ÖTV’si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulaması

Deniz araçlarını 2003/5868 sayılı Kararname kapsamında ÖTV’si sıfırlanmış deniz yakıtı ile kullananların coğrafi konumlarını belirlemek üzere “*Tekne Takip Modülü*” uygulaması Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı yetkisinde olup Gelir İdaresi Başkanlığı erişimine açılmıştır. Söz konusu GPS konumlarına erişim yetkisi GİBİNTRANET uygulaması üzerinden vergi daireleri kullanımına açılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

Öte yandan ÖTV’si sıfırlanmış deniz yakıtı teslimlerini gerçekleştiren dağıtım İzin Belgesi sahibi dağıtıcıları teslimlerine ilişkin olarak rafineri mahsup talep dilekçelerinde yer alan fatura bilgileri ile teminat çözüm talep dilekçelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden gönderebilmekte olup Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı bünyesinde bulunan ÖTVBS sistemi üzerinden yapılan çapraz kontrolleri neticesinde “*Deniz Yakıtları Kontrol Listesi*” raporu oluşturulmuş ve ilgili vergi dairelerinin kullanımına açılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.2.12.4. Özel Teminat Sertifikası Raporları (ÖTS)

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 7 Seri No.lu Tebliğ ile imalatçı mükelleflerin ÖTV teminatlarından kaynaklanan finansman yükünün hafifletilmesi amacıyla, ithalat esnasında gümrük

idarelerine verilmesi gereken teminatların vergi daireleri tarafından çözülmesi ve bahsi geçen Tebliğde türü belirli olan nakdi iade taleplerinin gerçekleştirilmesinde, mükelleflerin büyüklükleri ve diğer koşullar dâhilin de risk içermeyen ve vergiye uyumlu mükellefler açısından belirlenmiş gruplara sertifika verilmek suretiyle, vergi incelemesinin sonucu beklenilmeksizin ithalatta verilen teminatların sertifika türüne göre belirlenen kısmının hızlı çözümü ile nakden iade taleplerinin yerine getirilmesinde indirimli teminat verilebilmesine imkân sağlanmış bulunmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. Maddesi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde, yıllık beyannamede beyan edilen kazanç ve iratlardan kesilen vergiler yine beyannamede beyan edilen hesaplanan gelir vergisine mahsup edilebilir. Mahsup edilen tutar beyan edilen gelir veya kurumlar vergisinden fazla olursa, aradaki tutar farkı mükellefin talebi üzerine vergi dairesince ve ret ve iade edilir. Aradaki tutar farkı geçici vergiler üzerinden kaynaklanabileceği gibi stopaj kesintilerinden de kaynaklanabilmektedir. Bu kapsamda mahsup ve iadeye ilişkin ayrıntılı düzenlemelere 252 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kapsamda ki taleplerinin gerçekleştirilmesinde uygulama birliğinin sağlanabilmesi için asgari standartlar getirilerek iade işlemlerinin, elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapıldığı iade talep eden mükelleflere ve iadeyi yapacak birimlere raporların gönderildiği bir sistemdir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2015). Sistem tüm ülke çapında 01-12/2015 vergilendirme döneminden başlamak üzere 2016/Mart ayında kullanıma açılmış, 2018 yılında iade takip sistemine entegre edilmiştir. 22.01.2016 tarihli ve 99 seri nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde yerini bulan uygulama kurumlar ve gelir vergisi iade taleplerinin; elektronik ortamda gönderilip mükelleflerin veri ambarındaki bilgi ve belgeleri kullanılarak oluşturulan GEKSİS raporların olumlu sonuçlanması ile yetkili vergi dairesince gerçekleştirilebilecektir. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Geçici Vergi iadelerinin daha sağlıklı ve standardizasyonun olduğu bir ortamda gerçekleştirilebilmeleri, GEKSİS'in daha verimli daha etkin çalışması amaçlarıyla GEKSİS Kontrol Raporlarında bulunan kontrol segmentleri günün şartlarına göre geliştirilmekte ve yeni kontrol segmentleri

üzerinde yapılan çalışmalar devam etmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018).

GEKSİS uygulaması ile hataların önlenmesi, veri ambarının daha etkin kullanımı, işlemlerde uygulama hafızasının oluşturulması ve iç/dış denetimlerde hesap verilebilirliğin sağlanması hedeflenmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019).

3.2.14. Özelge Otomasyon Sistemi (e- Özelge)

VUK'nun 413. Maddesinde yer alan "*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez*" ifadesi ile özelge otomasyon sistemi vergi uygulamalarına girmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı veya başkanlığın yetkili kıldığı makamlardan, mükellefler vergisel işlemleri açısından tereddüt gördükleri konular hakkında yazılı başvurmak izahat isteyebilirler. Başkanlık talep edilen izahatı özelge şeklinde cevaplandırabileceği konu hakkında sirküler de yayımlayabilir. 16.01.2010 tarihinden itibaren Özelge Otomasyon Sistemi Türkiye genelinde uygulanmaya başlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2010).

E-Özelge sisteminden önce verilen özeldeler de birbirine benzer sorunların uygulama alanlarının farklı şekillerde olabildiği görülmüştür. E-Özelge sistemi ile konu hakkında sorunlara istikrarlı çözüm getirilebilmesi ve karmaşık vergi mevzuatının anlaşılabilirliği için vergi uygulamalarında eşitlik ve adaletin sağlanabilmesine ışığında vergilendirme sürecinde yapılması gerekenler veya ele alınması gereken durumların incelenebilmesi imkânı doğmuştur.

3.2.15. Vergi İletişim Merkezi (VİMER)

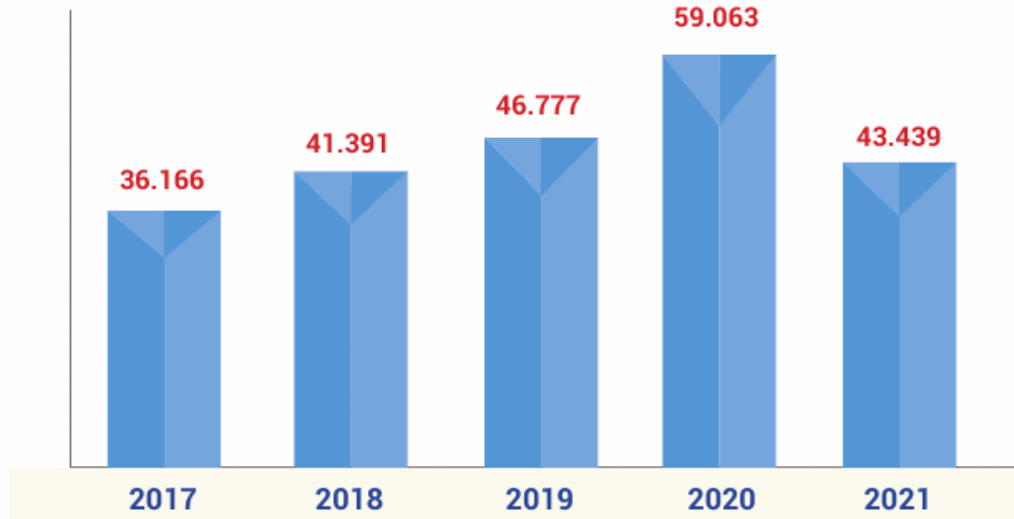
VİMER, mükellef odaklı hizmet anlayışınca vergilendirme iş ve işlemleri ile ilgili güncel ve doğru bilgileri telefon aracılığıyla hızlı bir şekilde talep eden ödevliye iletilmesini sağlamaktadır.

25 Aralık 2007 yılından itibaren Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığına bağlı hizmet veren VİMER, danışmanlık hizmetinin yanında farklı hizmetlerde gerçekleştirilmektedir. Bunlar (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019);

- Borç sorgulama ve bildirim hizmeti
- İnternet ve Telefonla yoluyla ihbar bildirimlerinin alınması
- Mükellef geri bildirim sistemi ve İngilizce e-posta cevap sistemi
- Motorlu taşıtlar vergisi, plaka tescil tarihi sorgulama
- E-beyanname teknik destek hizmeti
- Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesine ilişkin randevu taleplerini alma.

Diğer taraftan VİMER aracılığıyla İhbarların tek bir merkezden alınması ve takibine ilişkin yapılan çalışmalar devam etmektedir. VİMER’den alınan ihbar sayıları son beş yıl içinde aşağıdaki şekilde sunulmuştur (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

Şekil 3.6: VİMER İhbar Sayıları



Kaynak: 2021 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu.

Türkiye’de kamuda profesyonel manada geliştirilen ilk kapsamlı uygulama VİMER’dir. Mükellefin ilk arama aradığında problemi neticelendirme oranı 2020 yılı hedefi %97 olarak belirlenmiştir ve yıl sonunda hedef aşılıarak bu oran %97,48 olarak gerçekleşmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020). 2021 yılında ise VİMER ile 817.442 adet çağrı cevaplanmış olup 31 Aralık 2021 itibarıyla toplam rakam

8.842.547 adet çağrı sayısına ulaşılmıştır. Mükellefin ilk araması ile doğrudan cevaplanan ve çözümlenen çağrı ortalaması 2021 yılı için % 97,37 olarak gerçekleşmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021).

3.3. TÜRKİYE'DE SEÇİLMİŞ VERGİ TÜRLERİ ÖZELİNDE ELEKTRONİKLEŞME

3.3.1. Katma Değer Vergisi

Ülkemizde herhangi bir mal ya da hizmetin matrahına %1 ila %18 oranında değişiklik gösteren oranın uygulanması neticesinde elde edilen tutarlar o mal ya da hizmete ait Katma Değer Vergisidir. Ayrıca Katma Değer Vergisi ithalat işlemleri üzerinden de alınmaktadır (Değer, 2011). Ülkemizde çok fazla vergi türü bulunmakla birlikte, Katma Değer Vergisi kamu gelirlerinin içinde büyük bir paya sahiptir. Katma Değer Vergisinin dolaylı yollarla alınan bir vergi olması ve mükelleflerden tahsilinde mali anestezi etkisi ile hissedilmemesi nedeniyle vergi gelirleri içinde büyük paya sahip olduğu söylenilebilir. Diğer taraftan Katma Değer Vergisinde, Yayılı muamele vergilerinde ortaya çıkan ve malın vergilendirilmiş kısmının üst üste bir kaç kez vergilendirilmesi neticesinde oluşan aşırı vergileme durumu, yani vergi piramitleşmesinin olmaması, alıcı ve satıcılar arasında tüketim ve üretim zincirinde hazine yanlı neticelenen çıkar çatışmasına neden olmaması, KDV'yi üstün kılan özelliklerinden biridir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017).

Katma Değer Vergisi piyasadaki aktörlerin sermaye, teçhizat, makine ve iş güçleri ile gerçekleştirdikleri girişim ile diğer girişimcilerden temin ettikleri mamül ya da hizmetlere ilave katkıda bulunarak her bir değer üzerinden toplanabilen çok aşamalı safi bir harcama vergisidir. Satışa konu olan hizmetin veya malın üretiminden tüketimine dek geçirdiği tüm aşamalarda ilave edilen katma değer vergilendirilmesine imkan sağlayan, şahsi olmayan genel bir satış vergisidir. Satış ve alış fiyatı arasındaki fark ile ortaya çıkan katma değer üzerinden vergi alınmakta olup söz konusu değer katma değer vergisinin matrahını oluşturur (Özbalcı, 2007).

Türkiye'de 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi kanunu 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Güncel yaşamın içerisinde Katma Değer Vergisinde gelişen sayısız düzenlemeler ve uygulamalar, zaman içinde meydana gelen olgular neticesinde doğan ihtiyaç ve isteklerin karşılanması için yapıla gelmektedir (İnaltong, 2017). Nitekim

26.04.2014 ve 28983 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği başta olmak üzere diğer mevzuat değişiklikleri yasaya yön vermektedir. Zira vergi gelirlerinden etkin bir şekilde faydalanabilmesi için zamanın ekonomik koşullarına uygun değişikliklerin yapılması küreselleşen dünyanın bir gereğidir (Tosuner ve Arıkan, 2017)

Ekonomik hayatın her alanında gerçekleşen teslim ve hizmetler üzerinden salınan Katma Değer Vergisi birçok faaliyet konusu içermektedir. Bu kapsamda Katma Değer Vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde olmak koşuluyla *“ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler”* oluşturmaktadır (KDVK, md. 1).

Katma Değer Vergisinin konusun iştigal eden iş ve işlemleri gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler ise KDV mükellefidir (Seyhan, 2020). KDV’de olarak fiili ve kanuni mükellef olmak üzere iki tür mükellef bulunmaktadır. Kanunun 8. maddesinde adı geçen mükellefler kanuni mükelleftir. Bu mükellefler söz konusu vergiyi son tüketiciden tahsil edip bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Fiili mükellef ise satın aldıkları mal veya hizmet bedeliyle birlikte kanuni mükelleflere ödeyen nihai tüketicilerdir. Her ne kadar fiili mükellefler vergiye katlansalar da vergilendirmeye ilişkin sorumlulukların yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı asıl muhatap olan kanuni mükelleflerdir (Odabaşı, 2018).

Bir mal ya da hizmetin en son tüketicisine varıncaya kadar uzanan tüm aşamalarda ilave edilen katma değer vergilendirilmesi ile ilgilenen Katma Değer Vergisi yayılı muamele vergisi olarak ifade edilebilir. Bu süreç her aşama da hesabı yapılan vergiden gider ve maliyetler için ödenen KDV’nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.

Katma değer vergisi vergi yükü açısından üretimden tüketime kadar her aşamada alınsa dahi verginin indirim mekanizması sayesinde mükelleflerine ilave maliyet yüklemeyiz. Aşamaların sayısının da artma ya da azalma durumu son kullanıcı olan tüketiciden tahsil edilecek vergi miktarına etki etmez. Yani genel, çok aşamalı ve yayılı bir satış vergisi olan Katma Değer Vergisinde hedef nihai tüketimdir (Vergi Dosyası, 2018). Vergi yükü her aşamada net olarak bilinebilmektedir. Bu yüzden Katma Değer Vergisi şeffaf özellikte bir vergidir. İndirim mekanizması ile mükellefler sattığı veya ürettiği mal ve hizmetler için ödediği katma değer vergisini yüklenmemektedir. Fakat

nihai tüketici indirim mekanizmasından faydalanamamakta ve Katma Değer Vergisinin son yüklenicisi olmaktadırlar (Akmaz, 2013). Diğer taraftan vergi indiriminden yararlanılabilmesi için bunun belgelendirilmesi gerekmekte olup, bu da sistem içindeki vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir otokontrol sistemi sağlamaktadır.

Nihai tüketiciden tahsil edilen Katma Değer Vergisinde indirim uygulamasından yalnızca katma değer vergisi mükellefleri yararlanabilmekte olup indirilecek KDV ile hesaplanan KDV arasında doğan fark kadar oluşan ödenecek KDV mükellefler tarafından bağlı bulundukları vergi dairesine ödenmektedir. Yani vergi dairesi ile son tüketici değil KDV mükellefi muhatap olacak ve nihayetinde verginin takip ve tahsili kolaylaşacaktır (Akmaz, 2013).

Geldiğimiz nokta da elektronikleşen vergi uygulamasında Katma Değer Vergisi de bu akıma birinci derece de eşlik etmekte olduğu gözlenmektedir. 2. Bölümde ayrıntılarına yer verdiğimiz e-beyanname, e-defter, e-fatura, e-tahsilat mükellefler tarafından ya da onların sorumlu muhasebe elemanlarınca aktif olarak kullanılmaktadır. E-yoklama, e-tebligat ve e-haciz uygulamaları ise vergi dairelerinin ziyadesinde aktif olarak kullandıkları diğer taraftan yoklamaların tutulma süresinde azalma ile elektronik yoklama sayesinde verilere kolay ulaşım imkanı ve e-tebligat ile vergi dairesi-mükellef arası çapraz bilgi akışının yasal süreçlerle daha ivedi bilgi aktarımına vesile olmasıyla mükelleflerinde iş ve işlemlerinin hem hızlandığı hem de kolaylaştığı net olarak ifade edilebilir. Yine 2. Bölümde bahsettiğimiz KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi, haksız olarak yapılabilecek KDV iadelerine imkân verilmemesi ve vergi incelemelerinin daha sağlıklı olacak şekilde gerçekleşmesini sağlayabilen bir uygulama olması hasebiyle büyük oranda vergi dairesi çalışanlarının işlerini kolaylaştırmaktadır (Uz, 2019). Kolaylaşan iade işlemleri daha hızlı güvenli sonuçlanması sebebiyle alacaklarını daha hızlı alabilen mükellefler için büyük avantajlar sağlamaktadır. KDV Vergi iadelerine ek olarak raporlanan ve vergi daireleri kullanımına sunulan çapraz kontrol sonuçlarını içeren Makro Analiz Raporları (MAR) ile iadeler daha sağlıklı yapılabilmektedir. Önce yazışmalarla giderilen eksiklikler ve iletişim kanalıyla dosya akışından haberdar olabilme durumu KDV İade Takip Sistemi ile artık sistem içerisinde tüm aşamaların takip edilebildiği ve eksiklerin elektronik ortamda giderilebildiği bir yeniliğe kavuşmuştur. Türkiye’de faal tüm KDV mükellefleri için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski yönüyle haklarında risk puanı

hesaplayan Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) ve KDV iadelerinin doğruluğuna ilişkin vergi dairesi, mükellef, talebin türü, şekli ve tutarı ile diğer çeşitli kriterleri içeren, sayısal olarak riski ölçebilen, Veri ambarında ki bilgilerin en etkin kullanılmasıyla işlemleri henüz devam eden veya sonuçlandırılmış olan KDV iade taleplerinin, anlık olarak raporlanmasına ve izlenmesine imkân tanıyan, aynı zamanda kullanıcının belirleyeceği kriterlere göre analize tabi tutulmasına imkân tanıyan risk analizi ve denetim uygulaması olarak geliştirilen Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) sayesinde yüksek riskli mükelleflerin iadelerinin yetkililerce gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

3.3.2. Özel Tüketim Vergisi

Ülkemizde Özel Tüketim Vergisi yalnızca kanunda geçen mallar üzerinden alınan, dar kapsamlı, tek aşamalı özel nitelikli bir harcama vergisi türüdür. Özel Tüketim Vergisi, sadece bir kez harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olup özel işlem vergisi olarak da ifade edilmektedir (Özaslan, 2016). Özel Tüketim Vergisinin kapsamının sınırlı ve mükellef sayısının az oluşuna kıyasla vergi gelirleri içinde devlete sağladığı oran yüksek seviyelerdedir.

Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli olan dört adet listede bulunan mallar üzerinden alınmaktadır. ÖTV kapsamında olan mallar 4760 S. Kanunda ekli bulunan I, II, III ve IV sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde ki Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numaraları esas alınmak suretiyle tespit edilmiştir.

Buna göre;

- I sayılı liste; akaryakıt, petrol ürünleri ve petrole türevlerine,
- II sayılı liste; her türlü hava, deniz ve kara araçlarına,
- III sayılı liste; kolalı ve alkollü içecekler ile tütün mamullerine,
- IV sayılı liste ise dayanıklı ürünler ile lüks tüketim mallarına ayrılmıştır (ÖTVK, m.1).

Özel Tüketim Vergisinin konusu, kanunda bulunan ilgili cetvellerde ki malların ilk iktisabı, teslimi ya da ithalinden oluşmaktadır. Teslim, ilk iktisap ve ithalat durumlarına göre ve eğer listelerde bulunan malların müzayede yoluyla satışı söz

konusu ise bu işlem vergiyi doğuran olay olarak sayılır. (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020)

Söz konusu malların daha sonra el değiştirmesi ÖTV yönünden vergi doğurmaz. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanunu madde 9'da ÖTV'ye tabi malların bulunduğu listede farklı bir malın üretiminde kullanılmış olması daha önce ödenmiş ÖTV'nin henüz ödenecek ÖTV'den indirilebileceği hükmü bulunmaktadır. Bu sayede verginin piramitleşmesi engellenmekte olup ÖTV kapsamındaki mal bir kez vergilendirilecektir. Vergi kapsamındaki mallar vergilendirildikten sonra el değıştirseler dahi tekrar verginin konusuna girmeyeceklerdir (Ay, 2004).

Özel Tüketim Vergisine göre mükellef:

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi tutulanlar için; motorlu araçların ticaretini yapanlar, kullanım amaçlı olarak ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını ifa edenler ve
- (II) sayılı listede bulunan mallardan kayıt ve tescile tabi tutulmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile müzayede yolu ile bu malların satışını gerçekleştirenlerdir (Ateş, 2011).

Özel Tüketim Vergisinde mükellef sayısının az oluşu vergi kaçakçılığının engellenmesi konusunda vergi idaresine büyük avantajlar sağlamaktadır (Karakoç, 2003).

Özel Tüketim Vergisi matrahı vergiye konu olan malların fizikî ve teknik tutarlarının matrah olarak kabul edildiği spesifik (miktar esas) vergiler ve vergiye konu olan malların satış değerlerinin kabul edildiği advalorem (değer esas) vergiler olmak üzere iki tür matrah hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanuna göre ekli II, III ve IV sayılı listelerde ki mallar genel olarak değer esasına göre vergiye tabi tutulmakta olup I sayılı listede ki mallar miktar esasına göre vergilendirilmektedir. Diğer taraftan advalorem ve spesifik vergilerden kıyasla en yüksek olan verginin uygulanması da söz konusu olabilmektedir (Türker, 2019).

Özel Tüketim Vergisi mükelleflerin yazılı beyanı ile tarh edilmekte olup ilke olarak birer aylık dönemlerde vergilendirilmektedir. Vergiye tabi malın beyanname ve ödeme dönemleri ekli bulunduğu listelere göre farklılık gösterebilmektedir. ÖTV mükelleflerinin herhangi bir vergilendirme döneminde gerçekleştirdikleri vergiye tabi işlemleri olmasa da bu dönemlerde de beyanname vermek zorundadırlar.

Genel bir bakış açısıyla;

- (I) sayılı listedeki mallar için (petrol ürünleri) 15 günlük süreyle bir ayda iki kez vergilendirme dönemi belirlenmiş,
- (II) sayılı listede ki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerde bulunan malların tesliminde faaliyette bulundukları takvim yılının birer aylık dönemleri vergilendirme dönemi olarak belirlenmiş olup
- (II) sayılı listede bulunan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisap ile ilgili işlemlerini tamamlanmadan önce verilmesi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir.

Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığınca otomasyona uygun, tüm süreçlerin elektronik ortamda gerçekleşebildiği, daha hızlı ve daha etkin bir şekilde iadelerin sonuçlandırılması ve hata payının en aza indirilebildiği bir sistem tasarlanmaktadır. ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA) ile (I) Sayılı Liste uygulamaları kapsamında gerçekleşen ÖTV iade taleplerinin, risk analizi ve otomasyon yazılımları yoluyla elektronik ortamda analize tabi tutularak sonuçlarının vergi dairelerine raporlanmasını sağlamaktadır. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi) ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan malların takibi, veri ambarındaki bilgilerin etkin kullanılması, kolay işleyecek iade süreçlerin geliştirilmesi uygulama hafızası ile oluşabilecek hataların önlenilmesine yönelik sistemin geliştirilmesi çalışmalarına devam edilmektedir. ÖTV'si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulaması ve Özel Teminat Sertifikası Raporları (ÖTS) projeleri ise yine ÖTV iade iş ve işlemlerinde süreci hızlandırıcı rapor ve kullanıcı ekranları vergi dairesi çalışanlarına gibirtranet ekranları altında açılmıştır.

3.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi, kişinin vefat etmesi ile mülkünde bulunan her çeşit menkul veya gayrimenkul tüm mal varlıklarının ve ivazsız (karşılıksız, örneğin bağış, piyango, ikramiye gibi) bir şekilde yasal mirasçılara intikal etmesini vergilendirmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020). 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi kanunun 5. maddesinde verginin mükellefi, “*Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır.*” Şeklinde tanımlamıştır. Veraset aracılığıyla intikaller, kişinin yaşamının son bulması ile birlikte miras hukukuna göre yasal mirasçılara ya da ölüme bağlı olarak söz konusu

mirasçılarının terekenin cüzi ya da külli bir şekilde intikali ile gerçekleşir. Bu manada bedelsiz bir şekilde verasetten veya farklı ivazsız yollarla kendisine mal düşen kişiler genellikle hiç emek harcamadan elde edecekleri servetin vergilendirilmesi konusunda direncin diğer servet vergilerine oranla daha az olacağı söylenebilir (Aydın, 2009). Fakat Veraset ve İntikal Vergisinin Türkiye'de gelir anlamında çok düşük bir paya sahip olduğu söylenebilir.

Veraset ve İntikal Vergisinde vergiyi doğuran olaylar sadece ölüm yolu ve veraset ile gerçekleşen intikaller olmayıp, gaiplik ya da sağlar arası ivazsız intikaller şeklinde de oluşabilir. Ölüm sebebiyle intikal eden mallarda, ölüm vuku bulduğu an da, kişiliğin gaiplik nedeniyle son bulunduğu hallerde ise mahkeme tarafından kişinin gaipliğine karar verildiği an vergiyi doğuran olayın tam olarak gerçekleştiği zamandır (Yereli ve Uçar, 2014). Mirasçılar kendilerine tereddüt eden mirası 3 ay içinde reddetme hakkına haizdirler. Ancak verginin mükellefi olabilmenin öncelikli şartı şahsına mal intikalinin gerçekleşmesi olup mirasın reddi halinde terekeden herhangi bir menkul veya gayrimenkul intikali olamayacağından dolayı kişi veraset ve intikal vergisi mükellefi olamayacaktır (Şenyüz, 2005). Sağlar arası malların ivazsız intikalinde ise vergiyi doğuran olay intikale konu olan malın; menkul mallarda fiziken teslimi, tescile tabi ise ilgili sicile tescili ile gerçekleşmektedir (Yereli ve Uçar, 2014). Sağlar arasında gerçekleşen menkul ve gayrimenkul intikallerinde ise sağlar herhangi bir karşılık beklenilmeksizin intikale konu malların el değiştirmesi şeklinde gerçekleşir (Karakoç, 1990). Yani Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna intikale konu olan malların hem sağlar arası gerçekleşen bir tasarruf ile hem de ölüme bağlı olarak gerçekleşen ivazsız intikaller girmektedir (Öner, 2014).

Veraset ve İntikal Vergisinde matrah, advalorem olup Kanunun 12. maddesinde bulunan masraf ve borçların düşülmesinden sonra kalan safı tutardır. Eğer istisnaya tabi ise mükellef matrahtan söz konusu istisnanın da düşülmesi gerekir. İki ayrı aşamalı matrah uygulanmakta olup bunlardan biri mükellefin beyanı ile alınan matrah, diğeri daha sonra idarece tespit edilen matrahtır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020). İlk aşamada beyan üzerine alınan tarhiyat da, mükellef veya vergi sorumlusu vergi dairesine vereceği beyanname üzerine tarhiyat işlemi yapılmakta olup esasen benimsenen tarhiyat beyana istinaden yapılan tarhiyattır. Fakat denetimler neticesinde hatalı, eksik veya hileli beyannameler nedeniyle vergilendirilmemiş olan malların bulunmuş olup vergi idaresince ikinci tarhiyat yapılabilmektedir (Bilici, 2016). Bahsi

geçen matrah çeşitlerinden birincisine ön tarhiyat, sonuncusuna ise kesin tarhiyat da denilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020).

Veraset ve İntikal Vergi Kanunun 6. maddesine göre beyanname; Veraset yolu ile intikallerde ölen kimsenin ikametgâhının bağlı bulunduğu, diğer intikallerde tasarrufu gerçekleştiren kişinin ikametgâhının bağlı bulunduğu, vefat eden ya da tasarrufu gerçekleştiren kişinin yerleşim yeri yabancı bir ülkede ise Türkiye kaydı bulunan son ikametgâhının bağlı bulunduğu, tasarrufu yapan tüzel kişi ve kuruluşlarda merkezin bağlı bulunduğu, söz konusu kişilerin Türkiye de hiç ikamet etmemiş veya en son yerleşim yeri tespit edilemiyorsa Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan yer vergi dairesine verilir. Yani aslında burada mal sahibinin uyruğu tek başına belirleyici olmadığı gibi malın kime intikal edeceği veya nerede olduğunun da tek başına bir ehemmiyeti yoktur. Mühim olan bu farklı durumların ilişkileridir. Ölüm tarihinde mükellef Türkiye’de bulunuyorsa ölüm tarihini takiben 4 ay içinde, Türkiye dışındaki farklı bir ülkede bulunuyorsa 6 ay içinde beyannameyi vergi dairesine vermek zorundadır. Bu süreler vefat eden ve mirasçıların farklı ülkelerde bulunması hallerinde 6 ay olarak, mükellefler ölenin bulunduğu memleketin dışında farklı bir yabancı memlekette bulunuyorlarsa ölüm tarihini izleyen 8 ay olarak uygulanacaktır. Gaiplik halinde ise gaiplik kararının ölüm siciline işlendiği tarihi takip eden 1 ay içinde beyannamenin verilmesi gerekir.

2023 tarihinden itibaren uygulanacak Veraset Ve İntikal Vergisi Oranlarına ilişkin tarife aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 3.6: 2023 yılı Veraset ve İntikal Vergisi Oranları

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 1.100.000 TL için	1	10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	3	15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	7	25
Matrahın 20.100.000 TL’yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: 30/12/2022 Tarih ve 32059 (2. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete

İdare, VİV kanuna göre mükellef tarafından beyan edilen vergiyi, beyannamenin verilme tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde tarh ettirmekle yükümlü olup vergiye konu malların Vergi Usul Kanununa göre hesaplanacak değerleri ile idarece tamamlanır. Birinci ve ikinci tarhiyat arasında fark oluşması halinde idare fark

kadar vergi ve vergi ziyaı cezasının yarısı ile birlikte vergiyi tahsil eder. Fakat idarece uyarılmadan kendi rızası ile mükellef eksik kalan malları beyan eder ya da idarece yazılı olarak yapılan beyana çağrı üzerine ikinci 15 günlük ek süre sonuna dek eksikliklerini tamamlarsa adına vergi ziyaı cezası kesilmeyecektir. Lakin ek süre de beyanname verilmesi nedeniyle Vergi Usul Kanununun 352. Maddesine göre sadece usulsüzlük cezası kesilebilecektir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020). Diğer taraftan gayrimenkuller için fark tespit edilmesi durumunda ceza uygulanmazken gemiler ve menkul mallar için tespit edilen fark %50'yi aşmaması halinde ceza uygulanmayacaktır.

3.3.3.1. Veraset ve İntikal Vergisi Nasıl Verilir?

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi yukarıda açıklamaya çalıştığımız mevzuat çerçevesinde sulh hukuk mahkemesinden veya noterlerden alınabilen Veraset ilamı (mirasçılık belgesi) alındıktan sonra tabi olunan vergi dairesine iki yöntem ile verilebilmektedir.

Bunlardan ilki kâğıt ortamında doldurulup mirasçılar tarafından veya mirasçıların vekilleri tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine elden veya posta yoluyla, eklerini de tamamlamış olmak şartıyla verilebilir. Bu seçeneği çok eski yıllardan beridir uygulanan geleneksel ilişik kesme yöntemi olarak nitelendirebiliriz.

İkincisi ise 3 Ağustos 2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı 100 Günlük İcraat Programı çerçevesinde “*Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi elektronik ortamda alınmaya başlanarak vatandaşın vergi dairesine gitmeden işlemlerini tamamlamasının sağlanması*” kararı alınmış, Kasım/2018 yılından itibaren Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi elektronik ortamda intreraktif vergi dairesi üzerinden alınmaya başlanılmış olup söz konusu beyannameler KEYS üzerinden yetkili vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlüklerine gereği yapılmak üzere iletilmektedir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 2021 Mayıs ayı dönemine ilişkin 391 yayın numaralı interaktif yayın broşürü ile Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin elektronik ortamda gönderilebileceği bilgisi yayınlanmıştır. Mükellefler İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla sayfa da yer alan “*Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname İşlemleri*” bölümünden elektronik ortamda hiç vergi dairesine gitmeden verilebilmektedirler.

Faydalı olması adına Beyannamenin İnteraktif Vergi Dairesi Üzerinden Gönderilmesine birlikte bir göz atalım:

- Öncelikle İnteraktif Vergi Dairesi (ivd.gib.gov.tr) sayfasına İnteraktif Vergi Dairesi şifresi ile (şifreniz yoksa vergi dairesinden veya e-Devlet ile Kayıt Ol ekranından anında şifre alabilir) ya da yine sayfa üzerinden e-Devlet şifresi ile giriş yapmalıyız. “Veraset İşlemleri” bölümünden vefat eden kişinin T.C. kimlik numarası girilerek işlemlere Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi işlemlere başlanılabilir.
- Birinci adımda “Toplam Miras Paydası” bölümüne veraset ilamı üzerinde yer alan mirasın toplam kaç paya bölündüğü bilgisi yazılmalıdır.
- İkinci adımda birlikte beyanname vermek isteyen mirasçıların bilgileri girilmelidir. Burada tüm mirasçılar beyannameyi onaylamalıdır.
- Üçüncü, dördüncü ve beşinci adımda vefat edene ait tüm gayrimenkuller, bu gayrimenkuller üzerinde tesis edilmiş haklar; telif, telif, rüçhan, patent hakkı gibi haklar; otomobil, ticari sermaye, sigorta, mevduat, silah, yabancı para, kiralık kasa vb. servet unsurları beyan edilmelidir.
- Altıncı adımda vefat eden kişiye ait belgelere dayanmak ve beyannameye eklenmek suretiyle borçlar ve masraflar yazılabilir.
- Yedinci ve son adımda kağıt ortamında da ibrazı gerekli olan beyannameye eklenmesi gereken belgeler eklenerek Veraset giriş işlemleri tamamlanır.

Veraset ve İntikal Vergi Beyannamesine Eklenmesi gerekli belgeler ise şunlardır;

- Veraset İlamı,
- Emlak vergi değerini gösterir belediye veya ilgililerden alınacak belge,
- Tapu belgesi,
- Bankadaki paralar için ölüm tarihindeki faizli bakiyeyi gösterir bankadan alınacak belge,
- Silah ve başka malların ruhsatı,
- Hisse senetlerine ait belge,
- İndirilmesi talep edilen borç ve masraflara ait belgeler,
- Şehitlik durumu varsa “Şehadet Belgesi”,
- Şirket veya ortaklık varsa:
 - a. Ölüm günü itibariyle veya ölüm tarihinden önceki son çıkarılan bilançonun kullanılmak istenmesi durumunda bilanço

- b. Gelir Tablosu
- c. Kooperatif üyeliği bulunuyorsa buna ilişkin yazı
- d. Şirket varsa, ticaret sicil gazetesi
- e. Ortaklık varsa ortaklıkla ilgili belge

Ayrıca eksik kalan ekler yine interaktif vergi dairesi portalı içerisinde bulunan genel amaçlı dilekçe ekinde gönderilebilir.

Kaydedilen beyanname taslağı “*Veraset ve İntikal Beyannamelerim*” bölümünde onaya açılmış bir şekilde hazır beklemektedir. Beyannamenin “*Mirasçılara İlişkin Bilgiler*” bölümünde tek mirasçı yer alıyorsa, beyannameyi kişi tarafından onay verilmesi ile beyanname vefat eden kişini kayıtlarda bulunan son yerleşim yerinin bulunduğu yerde ki vergi dairesine gönderilir.

“*Mirasçılara İlişkin Bilgiler*” bölümünde birden fazla mirasçı bulunuyorsa, beyannameyi ilk düzenleyen mükellefin onayını takiben diğer mirasçılara onay ekranı açılır. Bu aşamada diğer mirasçılara beyannameyi onaylamak için 10 günlük süre verilir ve tüm mirasçıların beyannameyi onaylamasıyla mirasçılar adına beyanname vefat eden kişini kayıtlarda bulunan son yerleşim yerinin bulunduğu yer vergi dairesine gönderilir. Eğer 10 günlük süre dolduğu halde halen beyannameye onay vermeyen mirasçı varsa, onay vermeyen mirasçılar beyannameden çıkarılmış sayılmak suretiyle beyanname 11. Günde sadece onay veren mirasçılar adına, vefat eden kişini kayıtlarda bulunan son yerleşim yerinin bulunduğu yerde bulunan vergi dairesine gönderilir. Hali hazır da beyannameye dâhil edilmeyen mirasçılar ise isterlerse daha sonra kendileri ayrıca beyanname verebileceklerdir.

Diğer mirasçıların onayı beklenilmeksizin, beyannameyi düzenleyen mirasçı tarafından “*Beyannameyi Vergi Dairesine Gönder*” ekranı kullanılarak sadece beyannameye onay veren mirasçılar adına, vefat eden kişini kayıtlarda bulunan son yerleşim yerinin bulunduğu yer vergi dairesine gönderilir. Ayrıca diğer mirasçılar beyannameyi uygun bulmazlar ise bu beyannameyi iptal ederek, “*Veraset ve İntikal Beyannamesi Başvurusu*” bölümünden yeniden bir beyanname ile veraset ve intikal beyanname başvurusu yapabilirler. Vefat eden kişinin Türkiye sınırları içerisinde en son yerleşim yerinin bulunmaması halinde beyannameyi ilk kez düzenleyen mirasçının ikamet adresinin kayıtlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

İlk tarhiyatta beyannamenin ve eklerinin vergi dairesine gönderilmesi üzere beyannamede veya eklerde herhangi bir eksiklik bulunmaması halinde 15 gün içinde vergi dairesi tarafından tahakkuk fişi düzenlenecektir. Tahakkuk tarihinden itibaren ise 3 yılda, her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere toplam 6 eşit taksitte verginin ödenmesi gerekir.

Son olarak Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi verilmesi üzere doğan vergi borcu ilgili vergi dairesine ödemesi yapıldıktan sonra bağlı olunan vergi dairesinden ilişik kesme yazısı alınabilecektir.



SONUÇ

Çalışmanın konusu olan Türkiye'de Vergi Kanunlarının Uygulanmasında Gelir İdaresi Başkanlığının Rol Ve Görevlerinin Değerlendirilmesi üç bölümde anlatılmaya çalışılmıştır. Birinci bölümde Vergi Kavramı, Verginin Amaçları ve Vergilendirme Sürecinin Kavramsal Çerçevesi açıklanmış; İkinci bölümde Vergi İdaresi Yapılanması, Vergi İdaresi Bilişim Altyapısı, Türkiye'de Elektronik Vergi Uygulamaları ve Türkiye'de Seçilmiş Vergi Türleri Özelinde Elektronikleşme açıklanarak e-uygulamaların vergisel sürece katkıları incelenmiş olup üçüncü bölümde ise Seçilmiş Dünya Örnekleri başlığı altında Elektronik Vergilendirmenin Dünya'da gelişimi Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere ve Finlandiya özelinde incelenmiştir. Sonuç bölümünde ise Gelir İdaresi Başkanlığının vergilendirme sürecine misyon ve vizyonu çizgisinde katkıları üzerinde durulmuştur.

Maliye bilimi, iktisadi ihtiyaçları sınırsız olan toplumun kıt kaynaklar içinde ihtiyaçlarını tespit ederek, söz konusu ihtiyaçların devlet tarafından ne ölçüde, nasıl ve hangi yollarla temininin mümkün olduğuna çözüm bulan bilim dalıdır. Devlet sınırsız ihtiyaçları karşılayabilmesi için kaynağa ihtiyaç duyar. İşte bu noktada kamu gelirlerinin en başında vergiler bu ihtiyaca kaynaklık ederler. Dünyada tüm ülkelerin kamu hizmetlerini sürdürebilmeleri için sürekli bir kaynağa ihtiyaç duyarlar. İşte söz konusu kaynak yine tüm dünya ülkelerinde vergi gelirleri olarak karşımıza çıkmaktadır. İhtiyaç duyulan kaynakların benzer oluşu karşısında; farklı etnik, dini, siyasi ve toplumsal yapılara sahip olan ülkelerde vergi kültürü de uç noktalarda değişkenlik göstermektedir. Ancak vergilerin adil, eşit, şeffaf ve belirli bir süreç içinde toplanıp hazineye aktarımı ile arka planda sürdürülebilir, sürekli ve etkin bir vergilendirme sisteminin varlığı gereklidir. Oluşturulan vergisel sistem siyasi, kültürel, ekonomik ya da sosyal birden fazla etken ile tarihsel birden fazla aşamadan geçerek gelişime ve değişime uğramaktadır. Diğer taraftan küresel anlamda dünyayı etkisi altına alan Covit 19 gibi bir salgın hastalık nedeniyle öngörülemeyen bir takım koşullar vergi sistemlerindeki dijital dönüşüme hız kazandıran farklı bir faktördür.

Bulunduğumuz dönemde bilişim ve iletişim teknolojilerinde ki hızlı değişimi kamuda da değişimi ve yenilenmeyi zorunlu kılmıştır. Bu değişim ile daha etkin ve daha verimli uygulamalarla vergilendirme sürecinin elektronik ortama ayak uydurabilmesi ihtiyaç haline gelmiştir. Özünde vergilemenin esası değişmeyecek,

sadece vergisel işlemlerin yapılış şekli değişikliğe uğrayacak ve idari yapılanma bu değişiklikten normal şartlar altında etkilenmeyecektir.

Türkiye'de de vergilendirme süreci ile ilgili işlemlerin güvenilir ve hızlı bir şekilde gerçekleşebilmesi üzere elektronik uygulamaların oluşturulduğu görülmektedir. Verginin tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar dijital sistemlerinde vergilendirme sürecine dahil olduğundan daha etkin, verimli, düşük maliyetli ve güvenilir uygulamaların da tasarlanması beklenilmektedir. Çalışmamızın odak noktasında bulunan elektronik vergi uygulamaları, otomasyon projeleri, internet ve interaktif vergi daireleri uygulamaları, elektronik yazışma sistemi ile küresel dünya da hayata geçen internet tabanlı güvenli vergicilik sisteminin vergi idaresince altyapısının kurulup geliştirildiği gözlenmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının bu konuda diğer kamu kurumlarında liderlik etmesi dikkat çekmektedir. Uygulamalar önce ki zamanlarda bilgilendirme görevi görmüş, fakat gün geçtikçe mükellefle birlikte aktif bir dönem başlatılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik değişimi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amacıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlamış olup e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-beyanname, -e-tebliğ, e-tahsil, e-haciz, e-yoklama ve benzeri elektronik uygulamaların devamı ile vergilendirme sürecinin hızla dijitalleştiği görülmektedir. Ayrıca KDV İadelerine İlişkin Uygulamalar; KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu, KDV İade Takip Sistemi, Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) ve Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) ile Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS Projesi); ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi Projesi (ÖTVİRA), Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi), ÖTV'si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulaması ve Özel Teminat Sertifikası Raporları (ÖTS) ile KDV ve ÖTV iade işlemleri hem daha hızlı hem de daha sağlıklı gerçekleşebilme imkânına kavuşmuşlardır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) projesi ile Gelir ve Kurumlar Vergisi iade işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesi sağlanmıştır. Özelge Otomasyon Sistemi sayesinde vergisel işlemlerde tereddüp hasıl olan benzer konularda talep edilen özelgelere istikrarlı çözüm getirilebilmesi ve karmaşık vergi mevzuatının anlaşılabilirliği için vergi uygulamalarında eşitlik ve adaletin sağlanabilmesi ışığında vergilendirme sürecinde yapılması gerekenler veya ele alınması gereken durumların incelenebilmesi imkânı doğmuştur. Vergi İletişim Merkezi (VİMER) ile ise vergilendirme iş ve işlemleri ile

ilgili güncel ve doğru bilgileri telefon aracılığıyla hızlı bir şekilde talep eden vergi ödevlisine iletilmesini sağlamaktadır. Vergilendirme sürecinin ve yürürlükte ki vergi mevzuatın yükünde oldukça karmaşık süreç ve işlemleri taşımasının da büyük etkisi neticesinde bu dijitalleşme ile kurumdan beklenen en mühim konu karmaşık vergilendirme sürecinin tarh aşamasında tahsil aşamasına kadar en iyi şekilde yürütülmesidir.

Bir malın üretimi veya bir hizmetin sunulması üzeri alınan vergilere harcama vergileri denilmektedir. Yüklenicinin şahsi özellikleri ya da ödeme gücü dikkate alınmamakta olup vergi yapılan harcamaya göre değişiklik göstermektedir. Harcama vergileri içinde en modern, gelişmiş ve önemli olan Katma Değer Vergisidir. Bir malın üretiminden tüketimine kadar geçen süre de üzerine ilave her bir katma değerın esas alınarak hesaplanan ve matrahtan indirilmesine imkân sağlayan dolaylı bir vergidir. Katma Değer Vergisi, üretim-tüketim zincirinin devam eden her aşamasında alınması onu çok aşamalı safi bir harcama vergisi niteliğine sokmaktadır. Maliyeti düşük, konusu oldukça geniş olan KDV'nin hasılat oranı yüksektir. Nihai tüketiciye yansıyan vergi yükü, oluşan katma değer nispetinde üretim, hizmet ve dağıtım sektörü arasında dağıtılmaktadır. Alım gücü ve vergi adaletini gözetmesi nedeniyle üstünlük teşkil etmektedir.

Mükellefler mal veya hizmet alışlarına ilişkin ödedikleri Katma Değer Vergilerini, mal veya hizmet satışlarına ilişkin hesaplanan Katma Değer Vergilerini KDV indirim mekanizması sayesinde mahsup ederek indirebilirler aradaki kalan farkı vergi dairelerine ödeyebilirler. KDV indirim uygulaması ile mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi ve mükelleflerin işlemleri üzerinde bir kontrol mekanizması uygulama niyeti ile amaçlanmıştır. Ancak mükellefler vergi idarelerine hiç vergi ödememek veya daha az vergi ödemek amaçlarıyla sahte faturalarla giderlerini fazla gösterecek muhasebe hilelerine başvurmaktadırlar. Kayıt dışı ekonominin oluşmasına neden olan bu eylemler aynı zamanda haksız yere alınabilecek vergi iadeleri ve bunların devamında da gelebilecek ekonomik olumsuz sonuçlara sebebiyet verecektir. Vergi gelirlerinin artması için sahte belge kullanımının azalması gerekmektedir. Ancak KDV iade konusunda Türkiye de ki uygulamalar “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*” (SMİYB) kullanımı, kayıt dışı ekonomi, hayali ihracat ve mevzuat eksikliği gibi sebeplerle dolayı yeterli düzeyde etkinliğe ulaşamamıştır. Son dönemlerde otomasyonlu vergi dairesi uygulamaları, elektronik vergi dairesi uygulamaları ve sadece Kdv iade

işlemleri yetkilendirilerek kurulan vergi daireleri ile yaşanan problemlere dönük çözümler aranmıştır. VEDOP projeleri ile başlayan süreç defter, kayıt ve belge düzeninde elektronik vergi uygulamalarının geliştirilmesiyle günümüze kadar gelmiştir. Vergi idaresinin teknolojik gelişmelere ayak uydurması ve bilişim teknolojilerinden yararlanmasının sağladığı faydalar göz ardı edilemeyecek düzeyde önemlidir.

Dijitalleşmenin her alanda kendini daha fazla gösterdiği çağımızda KDV uygulamalarından beklenen piyasada ki üç ana paydaşın (vatandaş, iş dünyayı ve hükümet) beklentileri yönünde yüksek oranda uyumun ve etkinliğin sağlandığı bir sistemdir. Vatandaş enflasyonist baskı altında ezilmeden adil bir vergilemenin karşılığını görebilmeyi arzularken, iş dünyası en asgari vergi yükü ile karlılığını artırma arzusu içindedir. Hükümet ise kayıt dışı ekonominin minimum seviyede, vergi tahsilat oranının en yüksek düzeyde gerçekleşmesini beklemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tüm bu dengeleri gözetmek suretiyle ikinci bölümde bahsettiğimiz daha hızlı KDV iade süreci, risk analizi temelli çapraz kontrol listeleri vb. eldeki veriler ile en iyi elektronik programları tasarlamakta ve her geçen gün daha iyisi için çalışmaktadır. KDV İade sürecinin aşamaları ve hızı aslında mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eylemleri nedeni ile daha fazla kontrol ve işlem gerektirdiği göz önünde bulundurulursa bilinçli mükellef olmanın bu konuda dijitalleşme kadar önemli olduğu yorumlanabilir.

Türkiye'nin 1996 yılında Gümrük Birliğine girmesi ile birlikte ülkemiz ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkilerde yepyeni bir dönem başlamıştır. Avrupa Birliği vergi sistemi ile uyum sağlayabilmek üzere 2002 yılında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. AB üye ülkeleri arasında ki vergi sisteminin bütünsel bir yapıda olması amacıyla kabul edilen kanuna karşın tüm ülkelere kabul edilebilecek ortak bir vergi sisteminden bahsedilemeyecektir. Çünkü her ülke farklı ekonomik ve toplumsal yapılara sahiptir. Ancak ülkeler birbirlerinin vergi sistemlerini inceleyerek daha standart ve daha iyi bir vergi sistemi oluşturmaya çalışmaktadırlar. İşte bu doğrultuda AB'ne uyum çerçevesinde ülkemizde Özel Tüketim Vergisi Kanununu yürürlüğe konulmuştur.

Özel tüketim vergisinin kapsamı her ülkede değişkenlik gösterebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde yaşam standardını yükselten talep esnekliği fazla olan lüks mallar ÖTV'nin konusunu oluştururken gelişmekte olan veya daha az gelişmiş ülkelerde talep esnekliği düşük olan zorunlu mal niteliğindeki harcamalar vergiye konu olabilmektedir. Enerji tasarrufu, çevrenin korunması ve toplum sağlığı gibi amaçlar gelişmiş ülkelerde

ön plandayken, gelişmekte olan veya daha az gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerini arttırma amacı ön plandadır. Ülkemizde ise Özel Tüketim Vergisi kapsamında hem zorunlu mallar hem de lüks mallar vergilendirilmektedir. Bu kapsamda vergilendirilebilir kanunla belirlenen malların çokluğu ve çeşitliliği, bütçe gelirleri içerisinde ki Özel Tüketim Vergisini tahsilat oranını arttırmıştır. Bu durum ülkemizde Özel Tüketim Vergisini vazgeçilmez bir gelir kaynağı kılmıştır. Oysaki AB’ de ki uygulamalar gereğince özel tüketim vergileri, ekonomik, mali, siyasal ve sosyal amaçlar için kullanılması esas olandır.

Özel Tüketim Vergisi kanununda yüksek oranlı vergi kalemlerinin bulunması mükellefler üzerinde artan vergi yükü ile birlikte vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eylemlerinin artmasına neden olmaktadır. Tek aşamada alınan Özel Tüketim Vergisinin yasal yollarla yansıtılması mümkün olmamakla beraber verginin fiilen yansıtılabildiği görülmektedir. Fiili yansıma sonucunda artan piyasa fiyatları ikinci el piyasasında dahi fiyatın içinde uygulanan Özel Tüketim Vergisi sınırsız yansıyarak devam etmektedir. Netice de verginin gerçek anlamda kimin üzerine yerleştiğinin tespit edilememesi nedeniyle ekonomi telafisi zor olumsuz sonuçlara sürüklenmektedir.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8. ve 12. Maddeleri kapsamında üretici üzerindeki vergi yükünü azaltılması, girişimcilerin üretkenliklerine katkı sağlanması amacıyla indirimli ÖTV düzenlemesi getirilmiş olup işletmelere vergi iadesi imkânı tanınmıştır. Bu kapsamda işletmelerin iade talepleri vergi dairelerince uygunluk denetimi faaliyetleri neticesine göre sonuçlandırılmaktadır. İşte bu nokta da otomasyona uygun, tüm süreçlerin elektronik ortamda gerçekleşebildiği, hızlı ve etkin bir şekilde iadelerin sonuçlandırılması ile hata payının en aza indirilebildiği bir sistem tasarlamaktadır. (I) Sayılı Liste uygulamaları kapsamında yapılan ÖTV iade talepleri, risk analizi ve otomasyon yazılımları aracılığıyla elektronik ortamda gerçekleşen analiz sonuçlarının vergi dairelerine raporlanması; ekli listelerde yer alan malların takibi, kolay işleyecek iade süreçlerin geliştirilmesi sağlamış ve ÖTV iade iş ve işlemlerinde süreci hızlandırıcı rapor ve kullanıcı ekranları aktif olarak sürece dahil edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının Özel Tüketim Vergisi konusunda dijitalleşme çabası dışında Özel Tüketim Vergisinin gerek sosyal gerek ekonomik gerekse piyasada ki konumu bazında özel olarak incelenmesi gerekmektedir.

1926 yılından beri ülkemizde uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisi insan hayatında belki de bir kez vukuu bulabilen, kişiyi birden zenginleştirmek suretiyle mükellef kılan, ülke topraklarında bulunulması hasebiyle mükellefine yüklenilen beyan esaslı bir vergidir. Veraset ve İntikal Vergisi harcamalar ve gelir üzerinden alınamayan vergisel konularda üstlendiği görev ile aynı zamanda tamamlayıcı role sahiptir. Bu kapsamda vergi oranlarının yüksek oluşu mükellefler arasında olumsuz etkiler yaratsa da hiçbir emek sarf etmeden sebepsiz zenginleşen bireyler servetlerin transferleri nedeniyle diğer vergilere oranla daha gönüllü olabilmektedirler. Nihayetinde ülkemiz de Veraset ve İntikal Vergisi, terekenin tamamı üstünden değil, sadece mükelleflerin hisselerine düşen miras payları oranında hesap edilmiştir. Türkiye de toplam vergi gelirleri içinde Veraset ve İntikal Vergisinin payı oldukça düşük olup devletin gelir açısından kaynak sağlama amacı ikinci planda kaldığı, sosyal devlet anlayışınca servet ve gelir dağılımında adalet sağlama amacını daha ön planda tuttuğu söylenilebilir. Veraset ve İntikal Vergisinin tahsil amacının mali olmaması onun idarece daha az revize edilmesine ve gelişen çağın gereklerinden daha az faydalanılmasına sebep olmuştur. Yine de Veraset ve İntikal Vergisi için Gelir İdaresi Başkanlığınca tasarlanıp mükelleflerin kullanıma sunulan elektronik uygulamalar, elektronik çağı yakalama yönünde değerli çalışmalardır. Ancak alışkanlıkları gereği vatandaşlar halen geleneksel yöntemlerle vergilendirme işlemlerini tercih etmektedirler. Veraset ve İntikal Vergisinde Elektronik Uygulama ve yazılımların yeterince kullanılmaması elektronikleşmenin önündeki büyük engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu zorlukların aşılması ise verginin her anlamda rehabilite edilmesi ile mümkündür.

Dünyanın birçok ülkesinde vergi uygulamaları ve mükelleflere tanınan haklar birbirine benzemektedir. Geliştirilen ortak vergi sistemi sayesinde mükelleflerin vergiye uyumu oranı artacaktır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi uygulamalarında kullanılan araç ve yöntemlerin, teknolojik elemanların yardımıyla gelişen çağa entegre edilmek suretiyle değişim gösterdiği gözlenmiştir. Günümüzde mükellefler ya da onların temsilcileri aracılığıyla vergilendirme iş ve işlemlerinin büyük bir kısmı bilgisayar ve internet ağı kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Amerika Birleşik Devletlerinde halkın karar alma sürecinde etkili oluşu, ülkede doğrudan demokrasi tecrübesinin fazla oluşu ve halkın ciddi mana da vatandaş muamelesi görmesi nedeniyle yüksek vergi kültürü mükellefiyete tabi olmanın da

ülkemize kıyasla daha ağır sorumluluklar altında mümkün olduğu söylenilebilir. Zira parmak izlerini vermek suretiyle IRS hesabına sahip olabilen mükellefler adayları 45 güne kadar sürebilen yetkili ve sorumluların uygunluk kontrolleri, kredi ve sabıka geçmiş kontrolleri gibi sürebilen güvenlik tetkikleri tamamlandıktan sonra EFIN (Electronic Filing Identification Number- Elektronik Dosya Numarası) numarası alabilmektedirler. Diğer taraftan ABD’ de E-Fatura uygulamasına vergi mükelleflerinin uyum sağlamakta güçlük yaşadıkları gözlenmekte olup diğer dünya ülkeleri ile kıyaslandığında ülkede e-Faturanın uygulanmasında henüz ilk aşamalarda olduğu düşünülmektedir.

Almanya’nın çok fazla göç alışı nedeniyle değişiklik gösterebilen vergi kültürü düzeyi zorlayıcı vergi uygulamaları nedeniyle vatandaşların vergiden kaçınma hatta vergi kaçırma gibi alternatif eylemlerine sebep olmaktadır. Bu yüzden Alman vatandaşlarının vergi kültürü genelde orta seviyelerde seyretmektedir. Almanya’da bulunan ve kullanılan aynı zamanda Avrupa standardı değerinde olan ZUGFeRD ve Xrechnung olarak isimlendirilen elektronik fatura formatı ilk sürüm hali ile kalmayıp her geçen gün güncellenmekte ve aşama aşama tüm kullanıcılar zaruri uygulamalar ile e-fatura kullanımına yönlendirilmektedirler. Elektronik Fatura Derneği (VeR), Almanya'daki tüm faturaların % 70' nin 2020 yılına kadar elektronik olarak değiştirileceğini ve 2025 yılına kadar tüm işlemleri kapsayacak hale getirileceğini dile getirmiştir (E-invoicing in Germany: Challenges, triumphs and everything in between, 2020).

1993 yılında kurulan İngiliz Gelir İdaresi çalışma prensibi olarak mükellef ve idare arasında mümkün olan en hızlı ve etkili ilişki anlayışı ile mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda gönüllü uyum oranını artırmak ve onları anlayarak sorunlarını çözebilmek anlayışını benimsenmiştir. İngiltere’nin e-vergileme uygulamaları ilk aşamalarda vatandaş ve vergi mükelleflerini bilgilendirme amacıyla başlamış olup ilerleyen süreçlerde daha iyi dizayn edilmiş portal içerisinde daha aktif bir şekilde hizmet sunmaya başlamıştır. İngiltere’nin yenilenme konusunda dünya da önde gelen ülkelerden biri olduğu bilinmektedir. İngiliz idaresi mükelleflere adil, verimli, etkin ve kaliteli hizmet sunmayı amaçlamış olup Devletin Modernizasyonu isimli raporda modernleşmenin uzunca bir süreçte, yoğun bilgi teknolojisinin kullanımı ile hangi usul ve tekniklerle gerçekleştirilebileceği vatandaşa izah etmiştir. Geçmiş yıllarda e-beyannameyi teşvik amaçlı yaptığı çalışmada beyanname verilme zamanı

olarak kağıt ortamında verilen beyannameler için 30 Eylül, elektronik ortamda verilen beyannameler için 30 Kasım olarak uygulanması önermiştir. Devletin dijitalleşme çabası her çalışmada gözlenmiştir. Diğer taraftan geleneksel anlayışa sahip olan İngiliz hükümetinin sanal alem de ve internetle alakalı mevzularda yasal düzenleme getirme yaklaşımı, sivil özgürlüklerin korunmasıyla ilgili bir takım sorunlar, e-devlet uygulamalarının yurttaş odaklı bir eksende, ifade, düşünce ve bilgiye erişim özgürlüğüne saygılı bir ortamda gelişmesini yavaşlatmıştır (Uçkan, 2003).

Finlandiya 2010 yılında yayınladığı yasa ile internet ağına her yurttaşın sahip olabilmesini 'vatandaşlık hakkı' olarak kabul etmiş ve ki bütün telekomünikasyon şirketlerine vatandaşlara en az 1 Mbps hızında internet bağlantı hizmeti sunmakla görevlendirilmiştir. Bu yasal hamlesi ile ülke çevirim içi uygulamalarla diğer ülkelere kıyasla daha erken tanıştığı söylenilebilir. Elektronik vergi uygulamaları ve e-fatura uygulaması Finlandiya için yeni bir uygulama olmayıp 1990' lardan beridir ülke de e-fatura kullanılmakta olup 2010 yılında zorunlu hale gelmiştir. Ülkede gerek özel firmalar gerekse kamu kuruluşları 2014/55 / EU Avrupa Direktifi'nin getirdiği standardına uygun Finvoice ve TEAPPSXML isimli Finlandiya'nın kendine ait e-Faturalama sistemini kullanmaktadırlar. Finlandiya da vergi yükünün mükellefler üzerinde eşit ve adil dağılımı üzere hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin çıkarlarının korunması sağlayabilmek amacıyla doğru miktarda ve doğru zamanda vergi tahsilini sağlamak üzere risk analizlerini içeren kontrol çapraz kontrol mekanizmaları uygulanmaktadır. Risk içeren mükellefler iş yerlerine fiziki bir ziyaret yapılmaksızın, tamamen elektronik belgeler temelinde, muhasebe ve mali kayıtları incelenmekte olup Vergi İdaresince bilgisayar destekli ve risk odaklı elektronik denetimlerin daha hızlı ve daha kolay denetimlere imkân verdiğini vurgulamaktadır.

Dünya ülkelerinin küresel anlamda girdiği yepyeni bir dönemle bilişim teknolojilerinin toplumda yarattığı hızlı değişim, her alan da görülmekle kamuda da değişim ve yenilenmeyi gerekli kılmıştır. Kamu alanında ki yenilenme de temel amaç toplumsal ihtiyaçların daha hızlı, daha verimli ve daha etkili bir şekilde karşılanmasını sağlamak olduğu söylenilebilir. Bu sayede ülkemizin de diğer gelişmiş dünya ülkeleri ortalamalarına ulaşması mümkün olabilecektir. Tüm bunlar için tamamlayıcı unsur olarak nitelendirebileceğimiz toplum tarafından bilgisayar yada teknolojik aletlerin kullanım oranlarının artması ve internet erişimine tüm kesimlerce erişilebilir olması da oldukça önem arz etmektedir. Diğer taraftan covid-19 gibi olağanüstü gelişen durumlar

nedeniyle gerek vergilendirme sisteminin dijitalleşmesi hız kazanmış gerekse bu konu da ülkeler arasında bu konuda küresel bir uyumlaşma sürecine doğru gidildiği gözlenmektedir. Ülkemiz de bu elektronik dönüşümün içinde en güncel uygulamaların hayata geçirilmesi beklenmektedir.

Elektronik vergilendirme sürecine dair daha önce yapılan çalışmalarda ki bir takım eleştiriler yorumlanacak olursa;

- Elektronikleşmenin vergi idaresi taşra teşkilatının küçülmesine ve güç kaybına uğrayacağı, işlemlerin merkezden sistemler aracılığıyla yapılabilecek oluşunun taşradaki idari yapılanmayı etkileyebileceği yorumunun pratikte gerçekçi olmadığı düşünülebilir. Zira kamu gelirlerinin toplanmasında; ülkemiz de düşük olan vergi bilinci ve vergisel sürecin karmaşık olduğu gerçeği penceresinde gerek taşra da gerekse merkezde uzman personelin yetki devirleriyle elektronikleşmenin olumlu katkıları ile çok daha iyi hizmet sunabilecektir. Uzmanların çözüm noktasında sıkıntı yaşadıkları teknik durumlarda kurum içi çağrı destek programı veya yardım iletişim masaları; mevzuatsal durumlarında görüş sorma veya yine yardım iletişim masalarına ulaşım düşünüldüğünden daha kolaydır.
- Yasal sürelerin özellikle son günlerinde ki sistemsel aksaklıkların çözümü için alternatif finansman yatırım çözümleri de dikkate alınarak Gelir İdaresi Başkanlığının, yaşanan teknik sorunların en aza indirilmesi üzere elektronik altyapısının güçlendirilmesi önerileri haklı ve yerinde bir eleştiri olduğunu düşünmekteyim.
- e-Vergilendirme sürecinin hesap verebilirlik ve saydamlığa katkı sağlayacağı elektronikleşme ile vergi idaresini daha çok hesap soran kurum haline gelebileceği kaygıları ise vergi kayıp ve kaçaklarının ya da vergi boşluklarından faydalanılma durumlarının önüne geçmesi etik olarak kaygı değil güven verici bir durumdur.
- E-Tahsilat ile mükelleflerin vergisel ödemelerinin hem vergisel uyum sağladığı hem de zaman ve katlanma maliyetini azalttığı ancak tüm ödeme kanalları ve finans kurumlarının sürece dâhil edilmesinin projenin olumlu katkılarının artırılmasını sağlayacağı bir gerçektir.

- Elektronik uygulamalar ile kullanılan sitemin diğer kurumlarla entegre bir şekilde çalışabilir şekilde kullanılabilmesi risk odaklı etkin ve verimli denetim sağlayarak kayıp ve kaçakların önüne geçilebileceği görüşü desteklenmelidir.

Sonuç olarak vergi idaresinin görev tanımında bulunan işlemler artık ödevli tarafından internet üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu vesile ile etkin, şeffaf, standart ve yeni bir kamu yönetimi oluşturulması sağlamıştır. Elektronik vergicilik sayesinde mükellefler de vergi ödevlerini daha kolay ve daha hızlı bir şekilde gerçekleştirebilecektir. Geleneksel devlet uygulamaları e-vergilendirme ile terk edilerek modern maliyecilik sisteminin avantajları mükelleflerin hizmetine sunulmuş olup kullanıcılar üzerinde pozitif etkileri gözlenmiştir. Uygulamalar da ki ulaşım kolaylığı, erişim hızlılığı; verginin uyumu ve maliyetine katkısı ile vergi dairelerinde hizmet kalitesi artırmıştır. e-Vergilendirmenin sağladığı hızlı ve doğru bilgi kontrolü ve etkili denetim ile vergisel hataların kolay tespitine katkı sunmasıyla verimli, etkin ve çözüm odaklı bir vergi idaresi sürecin tüm taraflarını mutlu edecektir. Çalışmamızda e-vergilendirmenin vergi idaresinde yaratacağı etkinlik ve verimlilik artışı tarihsel süreçte çok güçlü vurgu yapılan bürokrasiye yüklenilen verimsizlik eleştirilerine verilen bir yanıt olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2016). *Kamu maliyesi* (17. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akmaz, K. (2013). *Yargı kararları ve özelgeler ışığında kdv’de İndirim* (1. Baskı). İzmir: Endülüs Basımevi.
- Aksümer, E. (2014). e-Haciz sisteminin değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 177, (32-42).
- Aktan, C. C. (2002). *Vergi, zulüm ve isyan* (1. Baskı). Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Aktan, C. C. (2009). Arz – yönlü iktisat teorisi ve Haldun – Laffer etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1(2), 41-54.
- Akurgal, A. (2003). *Dünyada e-devlet uygulamaları, sağlanan yararlar ve Türkiye* (1. Baskı). İstanbul: Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Elektronik Devlet Paneli Kitabı.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the united states and in europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.
- Arslan, M. ve Biniş M. (2016). Türk vergi sisteminde tebligat ve elektronik tebligat. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(1), 300-317.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). Amerika Birleşik Devletleri’nde mahalli idarelerin mali yapısı ve merkezi idare ilişkileri. *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 149-173.
- Ataç, B. (2002). *Maliye politikası* (6. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.
- Ateş, O. S. (2011). *Vergi hukuku* (6. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ay, H. M. (2004). *Adil gelir dağılımının sağlanmasında özel tüketim vergisinin yeri ve bunun Türkiye’de uygulanabilirliği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Bursa.
- Ay, H. M. (2006). Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyi önlemede bilgi ekonomisinin etkinliği ve gelir idaresinin rolü. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi*, 2, 57-82.

- Aydemir, C. ve Güneş, H. H. (2006). Merkantilizmin ortaya çıkışı. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(15), 1-23.
- Aydın, F. (2009). *Tüm yönleriyle veraset ve intikal vergisi* (9. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Aydın, M. B. (2006). *Türkiye'deki kayıt dışı ekonomide vergi denetiminin önemi* (1. Baskı). İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.
- Ayyıldırım, K. (2019). *Türk vergi hukukunda tebligat* (1. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bakar, F. (2011). *Mükellef hakları ve Türkiye'de mükellef haklarının korunmasına yönelik öneriler* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: Bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 168-193.
- Barbak, A. (2010, 1 Nisan). *Gelir idaresinde yeniden yapılanma ve özerklik tartışmaları (1980-2010)*. Erişim Adresi: https://www.academia.edu/33301523/T%C3%BCrkiyede_Gelir_%C4%B0daresinde_Yeniden_Yap%C4%B1lanma_ve_%C3%96zerklik_Tart%C4%B1%C5%9Fmalar%C4%B1
- Bensghir, T. K. (2000). Bilgi toplumu bakanlığı kuruluşu üzerine: Mekanik bir örgüt mü? *Ammem İdaresi Dergisi*, 33(3).
- Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye alanında e-teknolojiler ve etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 13-23.
- Bıyık, R. (2015). *E-faturaya / e-defterle ilgili bilmemiz gerekenler*. Dünya Gazetesi. Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/e-fatura-e-defter039le-ilgili-bilmemiz-gerekenler/26184>
- Bilgin, H. K. (2018). Laffer eğrisi için uygulamalı bir analiz: Türkiye örneği. *Academic Review of Humanities and Social Sciences (ARHUSS) Dergisi*, 1(2), 84-99.
- Bilginli, N. K. (2011, 1 Temmuz). *Vergi dairesi otomasyon projesi (VEDOP)*. Erişim Adresi: <https://docplayer.biz.tr/1622191-Vergi-dairesi-otomasyon-projesi-vedop.html>

- Bilici, N ve Bilici, A. (2017). *Kamu maliyesi* (8. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. (2016). *Vergi hukuku* (37. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bolahatoğlu, M. (2018). *Emlak vergisi ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi: sorunlar ve çözüm önerileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Hukuk Bilim Dalı, Bursa.
- Bulut, M. ve Çalışkan M. S. (2009). Yönetimsel yükler bağlamında gelir idaresinde otomasyon ve elektronik uygulamalar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 336, 12-25.
- Buran, B. (2013). *Türk vergi hukukunda haciz ve elektronik haciz uygulaması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa.
- Buyrukoğlu, S. (2011). AB ülkelerinde ve ABD’de vergileme yetkisinin kullanımına izin veren hükümlerin Türk anayasasında yer alan hükümlerle karşılaştırılması. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 142-154.
- Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik vergi denetimindeki teknolojik gelişmeler ve tam denetime geçiş adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 143-162.
- Candan, N. (2007). İbni Haldun’un gözüyle kamu maliye yaklaşımı. *Yönetim ve Ekonomik Dergisi*, 14(2), 235-245.
- Carter, L. (2006, 13 Aralık). *Review of HMRC online service*. Retrieved from: https://www-accountingweb-co-uk.translate.google.com/translate/tax/business-tax/lord-carter-of-coles-review-of-hmrc-online-services-report-march-2006?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=tr&_x_tr_hl=tr&_x_tr_pto=sc
- Cenikli, E. ve Şahin, D. (2013). Türk gelir idaresinde otomasyon projeler. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), 37-52.
- Cesur, A. (2013). *Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının vergi Kültürü açısından değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Cireli, E. (1977). *İngiliz gelirler idaresi* (182. Baskı). Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını.

- Çarıkçı, O. (2010). Türkiye’de e-devlet uygulamaları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 12.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vergi denetimi uygulamalarının karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 127-140.
- Çelik, K. (2003). *E-Devlet ve yeniden yapılanma* (149. Baskı). Ankara: İçişleri Bakanlığı.
- Çetin, G. (2010). Bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin vergilemede kayıt düzeni ve denetim uygulamalarına etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 79-86.
- Değer, N. (2011). *Açıklamalı ve uygulamalı katma değer vergisi kanunu* (1. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Deichler, A. (2019, 13 May). *E-Invoicing hasn’t broken through U.S., but It should*. Retrieved from: <https://www.afponline.org/ideas-inspiration/topics/articles/Details/e-invoicing-hasn-t-brokenthrough-in-the-u.s.-but-it-should>
- Devlet Planlama Teşkilatı (2007). *Vergi özel ihtisas komisyonu raporu*, Yayın No: DPT:2734. ÖİK:685. Ankara.
- Doğan, U. (2012). 100 Soruda E-Defter. *Vergi Sorunları Dergisi*, 280, 1-71.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik vergisel uygulamalar* (1. Baskı). Ankara: Türmob Yayınları.
- Doğan, U. (2015). Vergi Teknolojileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 9-40.
- E-defter Genel Tebliği. (2011, 13 Aralık). *T.C. Resmi Gazete*. (Sayı: 28141).
- Edizdoğan, N., Çetinkaya Ö. ve Gümüş E. (2019). *Kamu maliyesi* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- E-invoicing in Germany: Challenges, triumphs and everything in between (2020, 1 January). Retrieved from: <https://www.pagero.com/blog/e-invoicing-in-germany/>
- Ekinci, T. A. (2018). Türkiye’nin e-devlet görünümüne uluslararası göstergelerden bir bakış. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, 333-351.

- Elçin, R., Gerekan, B. ve Usta M. (2018). E-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına geçiş sürecinde yaşanan sorunlar: serbest mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 28(143), 13-42.
- Elektronik Defter Genel Tebliği (1 No'lu). (2011, 13 Aralık). *T.C. Resmi Gazete*. (Sayı: 28141).
- Er, M. P. ve Yılmaz, O. (2013). E-Defter uygulaması ve uygulamada ortaya çıkabilecek sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 385, 62-66.
- Erginay, A. (1990). *Kamu maliyesi* (13. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- European Commission. (2010, 1 Ocak). *Compliance risk management guide for tax administrations. fiscalis risk management platform, (Financial Code: FPG32/GRP4). European commission directorate-general taxation and customs union indirect taxation and tax administration administrative cooperation and fight against fiscal fraud*. Retrieved from: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-01/Compliance%20risk%20management%20guide%20for%20tax%20administrations.pdf>.
- EY Worldwide Electronic Invoicing Survey. (2018, 1 January). *Worldwide electronic invoicing survey, ernst & young global limite*. EYG no. 01898-183GBL. Retrieved from: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Worldwide-electronic-invoicingsurvey-2018/%24File/ey-Worldwide-electronic-invoicing-survey-2018.pdf>
- Ezz, I. E. (2007, 1 January). *E-Government Emerging Trends: Organizational Challenges*. In *Global E-Government: Theory, Applications and Benchmarking*. Retrieved from: http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/E-GOVERNMENT%20Global%20e-government%20%20theory,%20applications%20and%20benchmarking.pdf
- Feld, L. P., & Torgler, B. (2007). Tax morale after the reunification of Germany: Results from a quasi-natural experiment. *SSRN Electronic Journal ER 1921*, 1-36.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). *2006 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GİB Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). *2015 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GİB Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *2018 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GİB Yayınları.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *2018 Yılı kurumsal mali durum ve beklentiler raporu*. Ankara: GİB Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). *2019 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GİB Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019, 1 Ocak). *Gelir İdaresi Başkanlığı, e-tebligat şeması*. Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). *2020 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GİB Yayınları.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (1999). *1999 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GGM Yayınları.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2000). *2000 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GGM Yayınları.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2001). *2001 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GGM Yayınları.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2003). *2003 Yılı faaliyet raporu*. Ankara: GGM Yayınları.
- Gerçek, A. (2003, 20 Şubat). *Çağdaş eğilimler çerçevesinde Türkiye’de vergi idaresi ve denetiminin yeniden yapılandırılması*. Erişim adresi: <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>
- Good tax auditing practice. (2017, 2 Ocak). Retrieved from: https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/49204/good_tax_auditing_practic/
- Göker, C. (2011). *Yönlendirici vergilendirme* (1. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Göksu, N. ve Taşkırmaz, M. (2017). Türk gelir idaresinde çalışanların örgütsel bağlılıkları ve örgütsel performansları arasındaki ilişkide elektronikleşmenin moderatör etkisi: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında EYDS hizmeti. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 443-457.
- Gülten, S. (2018, 20 Ocak). *Güncel elektronik muhasebe/maliye uygulamaları*. Erişim Adresi: http://www.esmmmo.org/storage/file/4a050d7f42d34418b4851ac_006872115.pdf
- Güner, Ü. (2008). *Türkiye’de vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşmasında gelir idaresinin rolü* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Gürçam, Ö. S. ve Moç, T. (2019). Vergi bilincinin vergi ahlakı üzerindeki etkisi: Iğdır üniversitesi iktisat ve ilahiyat bölümü öğrencileri üzerine bir araştırma. *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(4), 1405-1426.

- Hamzaçebi, M. A. (2012) Gelirler Genel Müdürlüğü bilgi işlem projeleri. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mali Çözüm Dergisi*, 12(58), 1-6
- Hansard, D. (2015, 18 March). House of commons. Retrieved from: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201415/cmhansrd/cm150318/debtext/150318-0001.htm#15031841000002>
- Hepaksaz, E. (2012, 24 Mayıs). *Türkiye’de vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasında muhtemel fayda ve maliyetleriyle vedop projesi ve e-maliye uygulamaları* [Sözlü bildiri]. 27. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Internal Revenue Service. (2022, 25 Eylül). *Become an authorized e-file provider*. Retrieved from: <https://www.irs.gov/e-file-providers/become-an-authorized-e-file-provider>
- Internal Revenue Service. (2022, 25 May). *E-file for tax professionals*. Retrieved from: <https://www.irs.gov/e-file-providers/efile-for-tax-professionals>
- Internal Revenue Service. (2022, 26 May). *Faqs about electronic filing identification numbers (EFIN)*. Retrieved from: <https://www.irs.gov/e-file-providers/faqs-about-electronic-filing-identification-numbers-efin>
- Internal Revenue Service. (2023, 10 May). Retrieved from: *Pre-Contact responsibilities*. https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-002r
- İnaltong, C. (2017). *Katma değer vergisi uygulamaları, sorunlar ve çözüm önerileri*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnce, M. İ. (2001, 1 Mayıs). *Elektronik devlet kamu hizmetlerinin sunulmasında yeni imkanlar*. Erişim Adresi: https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Elektronik_devlet_Kamu_hizmetlerinin_sunulmasinda_yeni_imkanlar.pdf.
- James, S. (2015, 6 March). *Self-assessment and the UK tax system, Australian tax forum*. Retrieved from: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/ITD-publication-decade-sharing-experiences.pdf>
- Jeze, G. (1956). *Maliye ilmi ve Fransız mali mevzuatı hakkında başlangıç dersleri* (Ertuğruloğlu M., Çev.). Ankara: Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları.

- Jimenez, G., Mac, N., & Kamenov, A. (2013, 1 February). *Information technology for tax administration, usaid leadership in public financial management (LPFM)*. Retrieved from: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnaea485.pdf
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku* (1. Baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Karakoç, G. (2003). Özel tüketim vergisinin vergi sistemimizdeki yeri ve önemi. *Vergi Raporu Dergisi*, 64, 114-116.
- Karakoç, Y. (1990). *Türk miras hukuku açısından veraset ve intikal vergisi* (1. Baskı). Ankara: D.E.Ü Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel vergi hukuku* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Meenakshi N. (2018, 5 March). E-Invoicing mandate – where does the us market stand. Retrieved from: <https://www.zycus.com/blog/e-invoicing/e-invoicing-mandate-in-the-us-market.html>.
- New guidance issued on electronic archiving and access to tax data. (2015, 13 January). Retrieved from: <https://www.taxathand.com/article/1323/Germany/2015/>.
- Odabaşı, C. (2018). *İndirimli orana tabi işlemlerde kdv iade sistemi, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Örnek bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan N. (2017). *Vergi hukuku* (26. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öner, E. (2005). Amerika Birleşik Devletleri federal vergi idaresi: IRS (Internal Revenue Service) kuruluşu, görevleri ve yeniden yapılanması. *Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayınları*, 366, 138.
- Öner, E. (2014). *Türk vergi sistemi* (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk vergi sisteminde e-maliye uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17,(2), 67-22.
- Özaslan, S. (2016). Özel tüketim vergisi (II) sayılı listesinde yapılan değişikliklerin genel anlamda değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26, 165-178.
- Özbalcı, Y. (2007). *Katma değer vergisi kanunu yorum ve açıklamaları* (2. Baskı). Ankara: Oluş Yayıncılık.

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002, 12 Haziran). *T.C. Resmi Gazete*. (Sayı: 24783).
- Özgen, F. B. (2008). İnternet-bilgisayar teknolojilerinin önemi ve Türkiye’de e-vergilendirme sistemi. *Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 45-60.
- Sakınç, S. ve Cura, S. (2012). Mali sosyalleşme ve kültür ilişkisi. A. K. Çelebi (ed.). içinde *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler* (s. 33-59). Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını.
- Seyhan, M. (2020). *Katma değer vergisinde matrah* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Seyidoğlu, H. (2002). *Ekonomik terimler ansiklopedik sözlük* (3. Baskı). İstanbul: Güzem Can Yayınları.
- Söylemez, U. (2019, 23 Temmuz). Tütün, alkol vergisi ve Laffer eğrisi. Erişim Adresi: <https://www.aydinlik.com.tr/koseyazisi/tutun-alkol-vergisi-ve-laffer-egrisi-130864>.
- Susam, N. (2016). *Kamu maliyesi temel kavram ve esaslar* (2. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (1997). *Vergi usul hukukunda tebligat* (2. Baskı). Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D. (2005). *Türk vergi sistemi* (12 Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Erdem, M. ve Tatlıoğlu, İ. (2021). *Kamu maliyesi* (16. Baskı). Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015). *Vergi hukuku* (6. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Türk vergi sistemi* (17. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şin, S. (2016). *Vergi hukuku* (1. Baskı). Bursa: Dora Basım Yayın.
- Şişman, G. (2009). Demokratik ülkelerin anayasalarında yasallık, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.

- Taytak, M. ve Vural, K. (2019). Bilişim sistemlerindeki gelişmelerin Türkiye’de e-vergi uygulamaları üzerine yansımaları ve değerlendirilmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 56(647), 65-100.
- TC. Cumhurbaşkanlığı. (2018, 3 Ağustos). *100 Günlük İcraat Programı*. Erişim adresi: https://www.tccb.gov.tr/assets/dosya/100_gunluk_icraat_programi.pdf.
- Tolkun, S. (2021) *Türk vergi sisteminde dijital dönüşüm ve vergi güvenliğinin etkinliği üzerindeki rolü: Ampirik bir araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2017). *Türk vergi sistemi* (22. Baskı). İzmir.
- Turan, A. H. ve Özgen, F. B. (2009). Türkiye’de e-beyanname sisteminin benimsenmesi: geliştirilmiş teknoloji kabul modeli ile ampirik bir çalışma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10(1), 134-147.
- Turan, İ. (2015). Rehber E-Uygulamalar, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası. *E-kitap*, 78, 8-20.
- Türker, C. (2019). *Türkiye’de özel tüketim vergisi ile gelir dağılımı arasındaki ilişki*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Uçkan, Ö. (2003). *E-Devlet, e-demokrasi ve Türkiye, kamu yönetiminin yeniden yapılanması için strateji ve politikalar-I* (1. Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Uğur, A. A. ve Çütcü, İ. (2009). E-Devlet ve tasarruf etkisi kapsamında vedop projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-20.
- Uluatam, Ö. ve Methibay M. (2001). *Vergi hukuku* (5. Baskı). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uz, F. (2019). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesindeki sorunlar ve çözüm önerileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Balıkesir.
- Vergi Dosyası. (2018, 10 Eylül). *Katma değer vergisinin özellikleri*. Erişim Adresi: <https://vergidosyasi.com/2018/09/10/katma-deger-vergisinin-ozellikleri/>
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2020). *Türk Vergi Kanunları* (1. Baskı). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2015, 27 Ağustos). *T.C. Resmi Gazete*. (Sayı: 29458).
- Yavaş, A. A. (2014, 1 Ocak). *Vergi dairesi otomasyon projesi'nin (vedop) bilgi güvenliği yönetim sistemi*. Erişim Adresi: https://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf.
- Yavaşlar, B., Canyaş, F. ve Canyaş, O. (2018). Türkiye’de vergi şeffaflığı. *Vergi Dünyası*, 37(443), 6-24
- Yereli, A. B. ve Uçar, O. (2014, 1 Şubat). *Türk vergi sisteminde veraset ve intikal vergisi uygulaması*. Erişim Adresi: <http://ahmetburcinyereli.com/VJ2014.pdf>
- Yılmaz, G. A. (2009). *Kamu maliyesi*. (3. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yırcalı, R. (2000). *İktisadi düşünce tarihi* (3. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

DİZİN

-B-

Bilgi çağı, 49

Bilişim, v, 1, 28, 38, 49, 52, 59, 63, 99

-E-

Elektronik Belge, xi, xii, 50, 56, 57, 69

Elektronik Vergi, iv, v, vi, 39, 44, 53,
99

Elektronik Vergi Uygulamaları, iv, v,
vi, 99

Elektronik Vergilendirme, 39, 44, 99

-G-

Gelir İdaresi Başkanlığı, iv, v, vi, xi, 1,
2, 26, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 49,
50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59,
61, 62, 64, 65, 67, 68, 69, 70, 71, 72,
73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82,
83, 84, 85, 86, 92, 95, 99, 100, 102,
103, 104, 107

-V-

Vergi, iv, v, vi, x, xi, xii, 1, 4, 5, 8, 10,
11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20,
22, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 33, 34,
35, 42, 43, 45, 47, 49, 50, 51, 52, 53,
54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63,
64, 65, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74,
75, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85,
88, 89, 91, 94, 95, 96, 97, 99, 100,
101, 106

Vergi Dairesi, v, xi, xii, 16, 30, 31, 33,
34, 35, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 62,
70, 71, 72, 78, 79, 83, 95, 96, 97, 100

Vergi İdaresi, vi, xi, 22, 24, 28, 29, 43,
47, 80, 99, 106

Vergilendirme Süreci, 99

Veri Ambarı, 53