

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE ELEKTRONİK
VERGİ DENETİMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat ÇAĞLAR

Balıkesir, 2011

2011

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE
ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ

BAÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat ÇAĞLAR

M.ÇAĞLAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Balıkesir, 2011

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE ELEKTRONİK
VERGİ DENETİMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat ÇAĞLAR

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ARSLAN**

Balıkesir, 2011

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün “Maliye Anabilim Dalı”nda 200912537005 numaralı Murat ÇAĞLAR'ın hazırladığı “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi” konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 21/09/2011 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

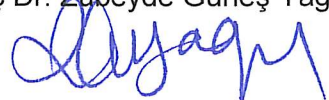
Başkan Prof. Dr. Mehmet ARSLAN İmza.....
Unvanı, Adı-Soyadı (Danışman)

Üye Prof. Dr. Cemil ERTUĞRUL İmza.....
Unvanı, Adı-Soyadı

Üye Doç. Dr. A.Niyazi ÖZKER İmza.....
Unvanı, Adı-Soyadı

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

30.09/2011
Enstitü Müdürü
Doç Dr. Zübeyde Güneş Yağcı



ÖNSÖZ

Vergi denetimi; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak, tespit etmeye çalışmak ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır. Vergi incelemesi, işletmelerin veya şahıs firmalarının vergi ile alakalı bütün işlemleri incelemek olup, yapılan işlemlerin defter, kayıt ve belgelerle uyumluluğunu denetlemektir. Ülkemizde vergi incelemesi, zaman yetersizliği, altyapı eksikliği, yeterli kalifiye personelin olmayışı ve bürokratik bazı engeller nedeniyle sınırlı yapılmakta olup, yaklaşık %2-3 civarında mükellefin incelendiği bilinmektedir. Nitekim belirtilen imkansızlıklar doğal olarak beraberinde bir çok problemi getirdiği gibi kayıtdışılıkla mücadelenin önemini de ortaya koymaktadır. Dolayısıyla kayıtdışılıkla mücadele ile ilgili yeni yöntemlerin geliştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu yöntemlerden en önemlisi son yıllarda giderek yaygınlaşan ve uygulama alanı bulmaya başlayan elektronik vergi denetimine yönelik çalışmaların olmasıdır.

Günümüzde iletişim çağının hızla gelişmesine paralel olarak bilgiler depolanabilmekte ve kolayca bu bilgilere ulaşılabilmektedir. Nitekim sistem üzerinden mükelleflerin işe başlama-bırakma bildirimlerine, beyannamelerine, ortaklık bilgilerine, irtibat bilgilerine, adres bilgilerine, hakkında yazılmış vergi inceleme raporlarına, matbaa bilgilerine, gayrimenkullerine, motorlu taşıt bilgilerine, bilançolarına, gelir tablolarına, mizanlarına, Ba-Bs formları ile birlikte yüksek tutarlı faturaların dökümüne kolayca ulaşılmakta ve sistem üzerinden belirli analizler yapılabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı da belirtilen bu verileri kullanarak riskli mükellefleri belirleyerek gerekli incelemeleri yapabilmektedir. Görüldüğü üzere çağımızda elektronik sistem geliştikçe, elektronik vergi denetimi de yeni boyutlar kazanmaktadır.

Güçlü bir ekonomik sistemin oluşturulması, yüksek refah seviyesinin yakalanması ve adil bir gelir dağılımı için kayıtdışı ekonomiyle mücadele edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda gelişen dünyada elektronik sistemin gelişmesi ile birlikte birtakım eksiklikler mevcut bulunmaktadır. Bu tezde

kayıtdışılıkla mücadelede elektronik vergi denetimi sisteminin eksikliklerine ve nasıl geliştirilmesi gerektiğine değinilecektir.

Tez, dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm genel olarak tezin amacı, yöntemi, sınırları, problemlerine, varsayımlar ve tanımlar ele alınacaktır.

İkinci bölümde, kayıtdışı ekonominin tanımı, nedenleri, sonuçları ve bu güne kadar vergi idaresince uygulanan belli başlı kayıtdışı ekonomiyle mücadele yöntemlerine değinilecektir.

Üçüncü bölümde, e-ticaret kavramı ile ilgili bilgiler verilecek ve e-denetimin değerlendirilmesi yapılacaktır.

Dördüncü bölümde, tezin ana temasını oluşturan elektronik vergi sistemi tanıtılmakta, bu konuyla ilgili Türkiye’de uygulanan yöntemlere değinilecektir. Ayrıca, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede elektronik vergi denetiminin önemi ve bu konuda ortaya çıkan sorunların teorik bilgiler, yasal düzenlemeler ve mevcut uygulamalar ışığında değerlendirilmesi ve çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

Sonuç bölümünde yapılan çalışmanın bir özeti ve genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Bu bağlamda, tez çalışmamızda benden yardımını, ilgisini ve sabrını esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Mehmet Arslan’a saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bugünlere gelmemde büyük emeği olan aileme sevgi ve şükranlarımı sunarım.

Murat ÇAĞLAR

ÖZET

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ

ÇAĞLAR, Murat
Yüksek Lisans, Maliye Anabilimdalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN
2011, 151 Sayfa

Kayıtdışı ekonomi; yasal olmayan, eksik vergilenmiş veya kayıtlarda ve belgelerde içeriği olmayan, devletin bilgisi dışında gerçekteŐen, diğer bir anlatımla gizli olarak dönen bir ekonomik sistem olarak tanımlanabilir. Tanımından da açıkça görüleceği üzere kayıtdışı faaliyetler devletlerin bilgisi ve kontrolü dışında gerçekteŐen ekonomileri ifade etmektedir. Kayıtdışılık doğal olarak devletlerin en vazgeçilmez geliri olarak bilinen vergilerin adaletsiz bir Şekilde toplanmasına ve dolayısıyla da gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu adaletsiz durumların doğal sonucu olarak da sosyal çalkantıların veya yasal olmayan düzenlerin türemesi bir anlamda meŐruluk kazanacaktır. Bu kayıtdışılık toplumun da hem ekonomik hem de sosyal refahını düşürerek toplumun geri kalmıŐlığına neden olacaktır.

İŐte belirtilen nedenlerle günümüz dünyası ekonomilerinin en önemli sorunları da kayıtdışı ekonominin nedenlerini, etkilerini ve sonuçlarını tespit etmek, alternatif çözümler önerileri sunmak ve bu çözümler önerilerini gelişmiş uygar devletlerdeki düzeye çıkarmaktır. Zira kayıtdışılık son derece zor olan bir problem olduğundan, kolayca çözümlenmesini beklemek aşırı iyimserlik anlamına gelir. Nitekim kayıtdışı ekonomi incelendiğinde iktisadi faktörler dışında mali, ekonomik, hukuki, idari, sosyal, psikolojik, siyasi ve ahlaksal boyutların tamamıyla yakından ilgili olan, teorik olarak birçok çözümler önerileri ve yolları sıralanan fakat bir türlü tamamen ortadan kaldırılamayan bir sorun olarak ortaya çıktığı görölmektedir (Kıldış, 2000:1).

Yine teknolojinin, özellikle de bilgisayar ve internetin gelişimi ile birlikte para, mal ve hizmetlerin dolaŐım akışkanlığının hızı da artmaktadır. Belirtilen durum kayıtdışı ile mücadeleyi daha zor hale getirmekle birlikte,

devletlerin sözü edilen teknolojileri kullanarak kayıtdışılığı daha kolay takip, tespit ve ortadan kaldırma yöntemleri de gelişmiştir. Zira belirtilen teknolojik gelişmelere paralel olarak, günümüzde mal hareketinin denetiminde olduğu gibi para hareketlerinin denetimi de önemli hale gelmiştir. Sözü edilen bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelere paralel olarak etkin bir vergi denetimi ve vergi geliri elde etme amacıyla vergi idaresinin kayıtdışı ekonomi ile mücadelede etkin, hızlı çalışan ve bilgisayar teknolojilerini iyi kullanan bir yapıya kavuşturulmasına ilişkin çalışmalar yapılmaktadır.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de kayıtdışı ekonomiyle mücadelede elektronik ortamların kullanılması konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bunlar arasında; Ba-Bs formlarının internet ortamında verilmesi, yine proje aşamasında olan e-fatura ve e-defter projeleri de önemli birer gelişme olacaktır. Öyle ki söz konusu teknolojiler ile mükelleflerin kayıtları ve hesaplarıyla ilgili çapraz sorgulamaları daha kolay ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilecektir. Daha önceki yıllarda elektronik vergi denetimi hayal gibi görünmüş olsa da hali hazırda uygulanan ve uygulama alanının genişletilmesi düşünülen bazı yöntemlerle (Ba-Bs formu gibi) daha hızlı bir şekilde elektronik sisteme geçilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Gelir İdaresi tarafından uygulanan ve elektronik ortamda gerçekleşen beyanname verme, Ba-Bs Formları, bankalar kanalıyla vergi ödemesi gibi işlemlerin idarenin yükünü hafiflettiği, insan kaynaklarının etkin kullanılmasına yardım ettiği, elektronik ortamdaki kontrolleri daha kolay hale getirdiği, tartışmasız bir gerçektir. Dolayısıyla gelişen teknolojilere uyum sağlamak için elektronik vergi denetiminin de hızlı bir şekilde geliştirilerek uygulama alanına sokulması ve buna paralel olarak kayıtdışılıkla mücadele yöntemlerinin artırılması gerekmektedir. Böylece elektronik vergi denetimi ile denetimler daha etkin, daha kısa ve daha verimli hale gelebilecektir.

Anahtar Kelimeler: E-Denetim, E-Ticaret, E-Devlet, E-Fatura, E-Defter, E-Belge, Bilgisayar, Teknoloji

ABSTRACT

ELECTRONIC TAX CONTROL OF PREVENTION INFORMAL ECONOMY

ÇAĞLAR, Murat
Master of Science, Finance Department,
Adviser: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN
2011, 151 pages

The informal economy, can be described as a system which is unlawful, missing records and documents or the content, took place without the knowledge of the state, in other words, secret economic system. As can be seen clearly in the definition of the informal economy refers to activities that occur outside of the states and control of information. Informality would result an unjust distribution of income and therefore in injustice because taxes are the most indispensable collection which is known as natural as the state income. This unfair conditions gain a sense of legitimacy as a result of and social unrest, or non-legal orders. Described in the face of these negative impacts on society, both economic and social well-being will result in reducing the backwardness of society.

Here are the most important issues for the reasons mentioned in today's world, the economies of the causes of the informal economy, to determine the effects and consequences, to offer alternative solutions and these solutions is to an advanced level of civilized states. A problem which is extremely difficult because of unregistered economy can easily be solved can be called as over-optimism. Indeed, the informal economy, the economic factors examined, except financial, economic, legal, administrative, social, psychological, political and moral dimensions which are closely related completely, in theory, but a kind of many solutions and paths listed appears to have emerged as an issue can not be annulled completely (Kıldış, 2000:3).

Again, the technology, especially computers and the Internet in conjunction with the development of money, goods and services is also increasing the speed of movement fluidity. Making it more difficult to fight off the record with the specified status with the states to more easily follow the

informal economy using the mentioned technologies, are also improved methods of detection and removal. Because, as stated in line with technological developments, now in control of movement of goods movements, such as control of the money has become an important. In parallel with the rapid developments in information technologies mentioned in an effective tax administration, tax auditing and tax revenue in order to effectively combat the informal economy, fast-working and a good use of computer technologies and studies are made on the structure.

In parallel with the rapid developments in information and communication technologies, the use of electronic media in the fight against the informal economy in Turkey, significant steps were taken. Among them, Ba-Bs Forms on the Internet giving, which is the phase of the project e-billing and e-book projects will be an important development. So much so that taxpayers' records and accounts related to these technologies more easily and efficiently be realized cross-questioning. In previous years, While it may appear, such as electronic tax audit imagine already in place and in some ways considered to expand the scope of application (such as Ba-Bs form) were studied to expire more quickly, the electronic system.

Applied and held in electronic form by making a declaration of Revenue Administration, Ba-Bs forms, such as tax payment transactions through the banks to relieve the burden of administration, effective use of human resources had helped, that it has made it easier to electronic controls, an indisputable fact. Therefore, to adapt to emerging technologies, electronic tax audit for the introduction of the rapidly developing area of application and methods of struggle must be increased in parallel with unregistered. Thus, more efficient electronic tax audits and inspections, is likely to become shorter and more efficient.

Keywords: E-Control, E-Commerce, E-Government, E-Billing, E-book, E-Document, Computer, Technology

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
1.1. Problem	1
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi	2
1.4. Araştırmanın Varsayımları	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	3
1.6. Tanımlar	3
İKİNCİ BÖLÜM	
GENEL OLARAK KAYITDIŞI EKONOMİ	
2.1. Ekonominin Tanımı	5
2.2. Ekonominin Sınıflandırılması	6
2.2.1. Kayıt İçi Ekonomi	7
2.2.2. Kayıtdışı Ekonomi	7
2.3. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri	11
2.3.1. Mali Nedenler	13
2.3.1.1. Vergiye Karşı Direnç ve Vergi Oranlarının Yüksekliği	14
2.3.1.2. Vergilendirme Ortamının Belirsizliği	15
2.3.1.3. Vergi Denetimlerinin Yetersizliği	16
2.3.1.4. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği	18
2.3.2. İdari Nedenler	20
2.3.3. Ekonomik Nedenler	20
2.3.4. Diğer Nedenler	22
2.4. Kayıtdışılığın Ekonomi Üzerine Etkileri	25
2.4.1. Kayıtdışı Ekonominin Olumlu Etkileri	30
2.4.1.1. İstihdam Üzerine Etkileri	30
2.4.1.2. Ekonomik İstikrar ve Büyüme Üzerine Etkileri	31
2.4.1.3. Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri	33
2.4.1.4. Sosyal Yapı Üzerindeki Etkileri	34
2.4.1.5. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	35

2.4.2. Kayıtdışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	35
2.4.2.1. Ekonomik Göstergeler Üzerine Etkileri	36
2.4.2.2. Rekabet Etkileri	37
2.4.2.3. Gelir Dağılımına Etkileri	38
2.5. Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi	39
2.6. Türkiye’de Uygulanan Belli Başlı Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Yöntemleri	46
2.7. Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Alınması Gereken Önlemler	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARET VE DENETİMİ

3.1. E-Ticaret Kavramı	52
3.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı	54
3.3. Elektronik Ticaretin Araçları	55
3.4. Elektronik Ticaret Türleri	55
3.4.1. Şirketler Arası (B2B- Business To Business) Elektronik Ticaret	55
3.4.2. Şirket-Tüketici Arası Elektronik Ticaret	56
3.4.3. Şirket-Kamu İdaresi Arası Elektronik Ticaret	56
3.4.4. Tüketici-Kamu İdaresi Arası Elektronik Ticaret	56
3.5. İnternet Üzerinden Güvenli Bilgi Alışverişi	57
3.6. Nakit Ekonomisi Sorunu	59
3.7. Türkiye’de E-Ticaret ve E-Denetim	60
3.8. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Uygulanan Vergi Denetim Teknikleri	63

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK DENETİM

4.1. Elektronik Denetim Kavramı	67
4.2. Türkiye’de Elektronik Vergi Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler	67
4.2.1. Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenlemeler	70
4.2.2. Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler Kapsamında Elektronik Belgelerin Delil Olma Durumu	82
4.3. Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı’nca Yapılan Çalışmalardaki VEDOP ve VERİA Sistemleri	96
4.3.1. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)	96
4.3.2. On-Line Sistemle Bankalardan Gelen Bilgiler - Serbest Meslek Erbabına e-Denetim İlişkisi	100
4.3.3. Veri Ambarına Atılan Bilgilerin Merkezde Analiz Edilerek Vergi Denetim Elemanlarına Sunulması	102
4.3.4. VERİA’da Toplanan Bilgiler-E-Denetim İlişkisi	109

4.3.5. VEDOP, VEDOP 2 ve VEDOP 3 (e-VDO, e-Tahsilât, e-Haciz,e-Fatura)	110
4.3.6. VEDOS, EMKAS ve GÜMB Sistemleri	113
4.3.7. Diğer Elektronik Denetim Sistemleri	120
4.3.8. Elektronik Vergi Denetiminde Yapılması Önerilen Çalışmalar	126
4.4. Mevcut Otomasyon Sisteminin Vergi Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi	129
4.5. Görüş ve Öneriler	131
4.5.1. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü Yönünden Yapılması Gerekenler	132
4.5.2. Vergi Daireleri Yönünden Yapılması Gerekenler	133
4.5.3. Vergi Denetimi Bünyesinde Yapılması Gerekenler	138
4.5.4. Otomasyon Sisteminin Geliştirilmesi Yönünden Genel Değerlendirme	138
SONUÇ	140
KAYNAKÇA	145

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisinin Amaç ve Hedefleri	40
Tablo 2. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Nominal ve Reel Artış Oranları, 2009-2010	41
Tablo 3. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	42
Tablo 4. 2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları (TL)	43
Tablo 5. 2006-2010 Yılları Türkiye Genelinde Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları	44
Tablo 6. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması	51
Tablo 7. 2006 Yılında Veri Ambarına Atılan Bilgiler	106
Tablo 8. VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları	116
Tablo 9. Merak Modeli Kapsamında Tamamlanan İnceleme Sonuçları	123

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Azalan Kayıtdışının Vergi Gelirlerine Etkisi	28
Şekil 2. Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkeler Arası Karşılaştırma	43
Şekil 3. Finans Kaynağına Göre Ar-Ge Harcamaları	50
Şekil 4. Elektronik Ticaret Taraflarının İlişkileri	57
Şekil 5. E-Ticaret İşlemleri	60

KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
A.Ş.	Anonim Şirket
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AVDB	Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
BDTM	Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı
BİT	Bilgi İşlem Teknolojisi
BM	Birleşmiş Milletler
Bşk.	Başkanlığı
EDI	Elektronik Veri Değişimi
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
EMKAS	Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSH	Gayri Safi Milli Hasıla
GV	Gelir Vergisi
IRS	İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
KDV	Katma Değer Vergisi
md.	Madde
Mua.	Muameleleri
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMİYB	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÖU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Uz.	Uzmanları
vb.	Ve Bunlar Gibi
VEDOP	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VEDOS	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERİA	Veri Ambarı
VİMSİS	Vergi İstihbarat Merkezi Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YLT	Yüksek Lisans Tezi

1. GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanın en temel unsuru vergiler olduğu genel kabul gören bir olgudur. Vergiler, devletlerin egemenlik gücüne zora dayalı olarak alınan en ucuz kamu finansman aracıdır.

Günümüzde az gelişen ülkelerin önünde duran en büyük sorun, kayıtdışı ekonomi nedeniyle kamu harcamalarının finansmanının vergilerle sağlanamamasıdır. Kayıtdışı ekonomi, kamu maliyesini doğrudan olumsuz etkilemekte ve ekonomik sosyal ve siyasi sorunlar doğurmaktadır.

Teknolojinin, özellikle de bilgisayar ve internetin gelişimi ile birlikte para, mal ve hizmet akışkanlığının hızı da artmaktadır. Buna paralel olarak, günümüzde mal hareketinin denetiminde olduğu gibi para hareketlerinin denetimi de önemli hale gelmiştir. Teknolojik gelişmeler, kötü niyetli mükelleflerin vergi kaçırmada daha farklı ve yeni teknikleri denemelerine fırsat verse de, devletin eskiye oranla kayıtdışı ekonomi ile daha kapsamlı ve etkin mücadele etmesine imkan tanımaktadır.

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak e-ticaret kavramı gelişmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak e-ticaretin vergilemesi sorunu ortaya çıkmıştır. Kayıtdışı ekonomi ile mücadele yöntemlerinden geleneksel yöntemlerin terk edilerek elektronik vergi denetiminin altyapısının yeni mevzuatla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.1. Problem

Son yıllarda teknoloji sektörünün günlük hayatta yaygınlaştığı görülmektedir. Bu doğrultuda e-ticaretin dünyada gelişmesi ile birlikte ticari faaliyetlerin boyutu da değişmeye başlamıştır.

Ticari faaliyetlerde eskiden olduğu gibi doğrudan alıcı ve satıcının karşılaşmasına gerek yoktur. Taraflar birbirini tanımadan da alışveriş yapabilmektedirler. Artan teknoloji büyüklüğüne bağlı olarak dünyanın her tarafında taraflar e-ticaret sayesinde alışveriş yapabilmektedir. Bu kapsamda araştırmamızın problemini; "büyüyen teknolojideki e-ticaret kapasitesine bağlı

olarak elektronik vergi denetimini uygulamaya yönelik yaklaşımları ortaya koymak ve farklılıkları belirlemek” oluşturmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; Dünyada ve ülkemizde büyüyen teknolojiye paralel olarak ticaretin boyutu değişim göstermiştir. Bu değişim sayesinde alışveriş olgusu da değişime girmiştir. Buna bağlı olarak da kayıtdışı farklı boyutlara karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de teknolojinin gelişmesine bağlı olarak kayıtdışı ekonomi ile mücadelede elektronik vergi denetiminin araştırılmasına yönelik katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Küreselleşen dünyada internet üzerinden yapılan alışveriş ile birlikte e-ticaretin boyutu da devamlı olarak büyümektedir. Ülkemizde son dönemlerde büyük alışveriş merkezleri, internet üzerinden satış mağazaları açmışlar ve e-ticaret yatırımlarını buna paralel olarak arttırmaktadırlar.

E-ticaret ile herhangi bir ülke sınırı da kalmamıştır. Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak e-ticaret tüm sektörler tarafından büyük önem arz etmektedir. İşletmeler iletişim teknolojilerinin sağladığı hız ve ucuzlukla birlikte daha fazla kar edebilmektedirler. Teknolojinin gelişmesine paralel olarak kayıtdışı ekonomide değişime uğramıştır. Kayıtdışı ile mücadele ederken artık geleneksel yöntemlerin terk edilip, gelişen teknolojiye bağlı olarak denetim sisteminin de geliştirilmesi gerekmektedir.

Ticaret ilişkilerinde internet ilişkilerinin kullanımının ve elektronik ortamının artmasına bağlı olarak elektronik denetiminin geliştirilip günümüz koşullarına adapte edilmesi gerekmektedir. Kayıtdışı ile mücadele ederken elektronik denetimin sınırlarını belirleyip, ona göre yeni düzenlemelerin yapılması düşünülmelidir.

1.4. Araştırmanın Varsayımları

Bu araştırmada göz önünde bulundurulmuş varsayımlar şu şekilde sıralanabilir: Araştırmanın birinci temel varsayımına göre, kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü ölçerek sektörel dağılımlarını, sebeplerini, etkilerini ve sonuçlarını tespit etmek.

Diğer bir varsayımına göre vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için gerekli tedbirleri almak ve mücadele yöntemleri geliştirmek.

Diğer bir varsayımına göre teknolojiye paralel olarak e-ticareti etkileyen faktörleri tespit etmek.

Diğer bir varsayımına göre internet üzerinden yapılan alışveriş boyutunun artmasına bağlı olarak denetim tekniklerini etkileyen faktörleri tespit etmek.

Diğer bir varsayımına göre Türkiye’de gelişen e-ticaret kapasitesine bağlı olarak, denetimi etkileyen faktörleri araştırmaktır.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışmada bazı sınırlılıklar bulunmaktadır. Araştırmada öncelikle kayıtdışı ekonomide mücadelede elektronik denetime değinilecektir.

Bununla birlikte kayıtdışı ekonomiyle mücadelede elektronik vergi denetimi boyutuyla nasıl yapılması gerektiği konusunda sınırlandırma yapılmıştır.

1.6. Tanımlar

E-ticaret: Ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi, firmaların elektronik ortamda buluşması, ödeme sürecinin yerine getirilmesi, taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi, satış sonrası bakım, destek, vb. hizmetlerin temin edilmesi olarak tanımlanabilir (OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)).

Elektronik Denetim: E-denetim kavramını elektronik veriler üzerinde, bilgisayar teknolojisinden yararlanılarak yapılan denetim süreci olarak tanımlanabilir (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2009: 2).

Elektronik Kayıt: Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir (VUK, GT, 361).

Elektronik Belge: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK, GT, 361).

Elektronik Defter: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK, GT, 361).

Veri Dönemi: Hesap dönemi başından itibaren, başka bir dönem tespit edilmediği durumda, aylık veya üçer aylık periyotlara bölünmüş kayıt dönemleridir(VUK, GT, 361).

Veri Formatı: Elektronik defter ve belge sistemlerindeki verilerin Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesinde birlik sağlanabilmesi için hazırlanan standart formattır (VUK, GT, 361).

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KAYITDIŞI EKONOMİ

2.1. Ekonominin Tanımı

Ekonomi sözcüğünün de kökeni olan Yunanca daki “oikia” ve “nomos” kelimelerine dayanmaktadır. “Oikia” ev anlamına, “nomos” ise kural anlamına gelmekte olup, ikisinin birleşimini de “ev yönetimi” denilmektedir. Türkçede ifade etmek gerekirse ekonomi yerine Arapçadan alınmış olan “İktisat” kelimesi de kullanılmaktadır. Pek çok iktisadi terim gibi, “ekonomi”nin de tanımı konusunda görüş birliği yoktur. Bu sebeple de “ekonomi” ile ilgili birçok tanımlar ortaya atılmıştır. Bu tanımlardan birkaçı aşağıda yer almaktadır (Ekodialog, 2011).

- “Ekonomi (politik ekonomi), parayla ilgili olsun veya olmasın, kişiler arasındaki değişim (mübadele) işlemlerinin değerlendirilmesidir.
- Ekonomi, kıt üretim faktörlerinin çeşitli mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılmak için nasıl seçileceğinin ve üretilen malların tüketim amacıyla toplumun bireyleri arasındaki dağıtımın incelenmesidir.
- Ekonomi, halkın günlük faaliyetlerini, gelirin kazanılmasını ve yaşamını sürdürmesini inceleyen bir bilimdir.
- Ekonomi, insanların tüketim ve üretim faaliyetlerini nasıl organize ettikleri konusunun incelenmesidir.
- Ekonomi, servetlerin incelenmesidir.
- Ekonomi, toplumların nasıl geliştiğini ve medeniyetin nasıl oluştuğunu inceleyen bir bilimdir.

Görüldüğü üzere, ekonomistler bu bilime özgü oldukça çeşitli tanımlar üzerinde dururlar. Dolayısıyla, bu tanımlardan yola çıkılarak ekonomi ile ilgili bazı ortak özellikler belirlenebilir.

Bu özellikler herkesin üzerinde hem fikir olduğu bir “ekonomi” tanımını ortaya çıkarmasa da bu bilim dalının genel niteliklerinin daha açık bir biçimde belirlenmesini ortaya çıkarabilir. Bu ortak özellikleri şu biçimde sıralayabiliriz” (Ekodialog, 2011):

- “Ekonomi, toplum halinde yaşayan insanların davranışlarını konu alan sosyal bir bilimdir.
- İnsanların sınırsız kabul edilen maddi ihtiyaçlarının karşılanması amacına yöneliktir.
- İnsanların maddi ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetler, sınırlı durumdaki üretim kaynaklarıyla üretilirler.
- Ekonomide amaç kıt kaynakların kullanılmasından dolayı en yüksek faydanın elde edilmesidir. Ancak, mevcut kaynak arzının artırılması bu kaynakların mal ve hizmet üretiminde etkinliğinin artırılması ve kaynakların mülkiyetinin toplumda çeşitli kesimler arasında dağılımında denge sağlanması bazı ortak amaçlar arasındadır.

Bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere ekonomi kavramı o kadar geniştir ki, ekonomi ile ilişkisi olmayan toplumsal bir olay yok denecek kadar azdır. Bununla birlikte kapsadığı olaylara göre ekonomi mikro, marka, uluslararası ekonomi gibi çeşitli bölümleri bulunmaktadır”(Ekodialog, 2011).

2.2. Ekonominin Sınıflandırılması

Ekonomiyi konumuz gereği iki temel başlık altında sınıflandırabiliriz;

2.2.1. Kayıt İçi Ekonomi

Kayıt içi ekonomi resmi kayıtlara giren, kanuni belgelerle belgelendirilen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınan ekonomik işlem ve faaliyetlerdir.

2.2.2. Kayıtdışı Ekonomi

Kayıtdışı ekonomi kavramı, kayıtdışı ekonominin çok boyutlu, değişik faaliyetleri kapsayan oldukça karmaşık bir olgu olması nedeniyle kayıtdışı ekonomi ile ilgili olarak göze çarpan ilk zorluk, bu kavramın tanımlanmasında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedendir ki tanımı kadar, adlandırılmasında da değişik fikirler ortaya çıkmıştır. Kayıtdışı ekonomi; kara ekonomi, nakit ekonomisi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, yasadışı ekonomi, resmi olmayan sektör, yeraltı ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi gibi farklı isimler altında yer almaktadır. Ancak kayıtdışı ekonominin adlandırılmasındaki bu çeşitlilik, kayıtdışı ekonomiyi oluşturan faaliyetlerin içeriğindeki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Kayıtdışı ekonomi kavramı içerik olarak çok geniş bir alanı kapsadığı için konuyu ele alanların görüşlerinde öncelikleri ile ilgili olarak da anlam değişmesine uğramaktadır. Kayıtdışı ekonomi tanımı içerisinde eğer mevcut faaliyetlerin gizliliği belirtilmek isteniyorsa, gölge ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, yeraltı ekonomisi, alacakaranlık ekonomisi; faaliyetin yasa dışılığı belirtilmek isteniyorsa kara ekonomi, gri ekonomi, illegal ekonomi veya yasadışı ekonomi; faaliyetin devletin bilgisi dışında tutuluyor olması belirtilmek isteniyorsa gayri resmî ekonomi, resmî olmayan ekonomi, enformel ekonomi veya kayıtdışı ekonomi ve son olarak faaliyetin önemsiz olması sebebiyle resmî GSMH kayıtlarında tutulmayışı belirtilmek isteniyorsa marjinal ekonomi, ikinci ekonomi, ikincil ekonomi gibi ifadeler kullanıldığı görülmektedir (Gürlük, 2011). Başka bir anlatımla kayıtdışı ekonomi kayıtlarda ve belge içeriği olmayan devletin bilgisi dışında gerçekleşen bir sistemdir.

Kayıtdışı ekonomi yasal olmayan, eksik vergilenmiş (karinelere dayalı vergilemeyi basit usül ve işletme defteri esasında defter tutma hadlerini sürekli genişleterek ve yahut da vergi yükünü hafifletmeyi veya kimi işlemleri yasal defter ve belgelere kaydetmeyerek yasada belirtilen istisna, muafiyet hadleri içinde kalmak koşuluyla) iktisadi faaliyetleri içermektedir (Şengül, 1997:7).

Tanımından da açıkça görüldüğü gibi kayıtdışı ekonomi faaliyetleri vergi gelirlerinin aşınmasına yol açtığı gibi suç ekonomilerinin doğmasına ve toplumsal rahatsızlıklara da yol açmaktadır.

Kayıtdışı ekonominin tam olarak boyutu ölçülememektedir. Bilinen şudur ki gelişmekte olan ülkelerdeki kayıtdışılık gelişmiş olan ülkelere göre daha fazladır. Kayıtdışılığın boyutu tam olarak ölçülemediğinden mücadele etmek çok zordur. Bunun için kayıtdışıyla mücadelede denetimin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Gelişmiş olan ülkelerde kayıtdışılık denince akla uyuşturucu, hırsızlık vb. akla gelmekte iken gelişmekte olan ülkelerde bunun içine vergiyi de eklemek gerekir.

Ülkemizde son yıllarda uluslararası sisteme entegrasyon, Avrupa Birliğine uyum ve kamu mali yapısının güçlendirilmesi çalışmaları çerçevesinde bazı düzenlemelere gidilmiştir. Buna paralel olarak, diğer uyumlaştırmaların yanında kayıtdışı ekonomi ile mücadele stratejilerinin belirlenmesi ve uygulanması konularında da düzenlemelere gidilmiştir.

Bu düzenlemeler kapsamında, daha etkili ve verimli çalışan bir kamu yönetimi için kamu mali yönetim sistemimizi uluslararası standartlara uygun bir şekilde yapılandıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemeyi öngörmüştür.

Bu doğrultuda, Gelir İdaresi Başkanlığının 2009-2013 dönemini kapsayan Stratejik Plan ve bütçe ile stratejik plan arasındaki ilişkiyi kuran 2009-2011 dönemi bütçesinin hazırlanmasına esas teşkil eden 2009-2011 dönemine ait Performans Programında hazırlanmıştır. Söz konusu Stratejik Planda; ilgili dönemdeki amaçlara, hedeflere, stratejilere ve performans göstergelerine yer verilmiştir. Temel görevi toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli gelir, adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumunun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmak olan Gelir İdaresinin stratejik planda belirlenen tüm amaç ve hedeflere ulaşabilmesinde teşkilatın yapısı, eldeki insan kaynaklarının niteliği ve niceliği, personelin teknolojiden yararlanma düzeyi, verimlilik, çalışanların işinden memnuniyeti, toplumdaki vergi bilinci gibi bir çok faktör belirleyici rol oynayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı yayınlamış olduğu, bütçe ile stratejik plan arasındaki ilişkiyi kuran ve ilgili dönem bütçesinin hazırlanmasına esas teşkil eden, 2009-2011 dönemi Performans Programında, her türlü ekonomik aktiviteyi geliştirmek, kavramak ve gözetmek amacına (Amaç 4) yönelik hedefleri ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi belirlemiştir; (GİB, Performans Programı, 2008:29)

Hedef 2.1: Kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü ölçerek sektörel dağılımlarını, sebeplerini tespit etmek,

Hedef 2.2: Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerekli tedbirleri almak ve mücadele yöntemleri geliştirmek,

Hedef 2.3: Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla etkin bir cebri tahsilat sistemi oluşturmak,

Hedef 2.4: Ekonomiyi izlemek ve analiz etmek.

Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede elektronik denetimi de kapsayan "Her türlü ekonomik aktiviteyi geliştirmek, kavramak ve gözetmek amacına" yönelik hedeflere (Hedef-1,2,3,4) ait Performans Göstergelerine ve diğer ayrıntılara Performans Programındaki İdare Performans Hedefi Tablolarında yer verilmiştir. (GİB, Performans Programı, 2008:31)

Buna göre, her türlü ekonomik aktiviteyi geliştirmek, kavramak ve gözetmek amacına (Amaç 2) yönelik belirlenen Performans Hedefleri aşağıdaki gibidir;

H1-P1-Sektörler itibariyle vergi açığıının nedenleri analiz edilerek tespit edilecek ve elde edilen sonuçlar raporlanacaktır.

H2-P1-İncelenecek mükelleflerin seçiminde kullanılan risk analizine dayalı model geliştirilecektir.

H2 P2-Denetim amaçlı kullanılan veri ambarı kapasitesi arttırılacaktır.

H2-P3-Denetim elemanı sayısı ve niteliğı arttırılacak, donanım ve yazılım sağlanması suretiyle denetim kapasitesi arttırılacaktır.

H2-P4-Vergi kayıp ve kaçığıının en aza indirilmesi amacıyla denetim kapasitesi geliştirilecek ve denetim etkinliğı arttırılacaktır.

H2-P5-Denetim performansı ve sonuçları düzenli olarak izlenecek ve değeriendirilecektir.

H2-P6-Vergi ceza sisteminin rasyonelleştirilmesi ve vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi çalışmaları sürdürülecektir.

H2-P7-İdare aleyhine açılan davalara ilişkin olarak savunmaların hazırlanması, muvafakat taleplerinin değeriendirilmesi mahkeme kararları neticesinde gerekli işlemlerin süresinde gerçekteştirilmesi sağlanacaktır.

H3-P1-Borç takip ve değeriendirme sisteminin etkinliğı arttırılacaktır.

H3-P2-Cebri tahsilat süreci hızlandırılarak etkinliğı arttırılacaktır.

H3-P3-Tahsilat birimlerinin hedefleri açık olarak belirlenecek, performansları düzenli olarak incelenecek ve değeriendirilmesine yönelik sistem kurulacaktır.

H4-P1-Ekonominin makro ve mikro boyutuyla izlenmesi ve analiz edilmesi sağlanacaktır.

Söz konusu stratejik planda belirlenen hedefler doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010) hazırlanarak yayınlanmıştır.

Diğer yandan, Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmelikle; etkin, verimli, hesap verebilir, vatandaş beyanına güvenen ve şeffaf bir kamu yönetimi oluşturmak ve kamu hizmetlerinin hızlı, kaliteli, basitleştirilmiş ve düşük maliyetli bir şekilde yerine getirilmesi amaçlanmıştır. Yönetmelikte, kamu hizmetlerinin elektronik ortamda sunulması konusunda ise, basılı ortamdaki bilgi ve belgelerin elektronik ortama taşınması ve veritabanlarının diğer idarelerle paylaşılması esas alınmıştır.

Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikteki düzenlemelerin tam olarak uygulamaya geçmesi ile hizmet kalitesinin artmasına paralel olarak kayıtdışı ekonomi ile mücadelede etkinlik sağlanacağı düşünülmektedir.

2.3. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri

Kayıtdışı ekonominin nedenleri incelendiğinde diğer ekonomik sorunlardan etkilenen ve bu sorunları etkileyen son derece karmaşık yapılı; bazen bağımlı bazen de bağımsız değişken halinde fakat daha da önemlisi içerisinde iktisadi faktörler dışında mali ve ekonomik, hukuki, idari, sosyal, psikolojik, siyasi ve ahlaksal boyutların tamamıyla yakından ilgili olan, teorik olarak bir çok çözüm önerileri ve yolları sıralanan fakat bir türlü tamamen ortadan kaldırılamayan bir sorun olarak ortaya çıktığı görülmektedir (Kıldış, 2000:1).

Kayıtdışı ekonominin oluşumunun nedenleri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılık arz etmekle beraber temelde benzerliklerde bulunmaktadır. Vergi yükünden kaçma, rekabeti artırma gibi gerekçelerle kayıtdışının oluşumunun ortak nedenlerdir. Gelişmekte olan ekonomilerde bunun yanında nüfus artışı, göç, vergi ödeme konusunda toplumsal bilinç eksikliği gibi konularda etkili olmaktadır.

Ülkemizde vergi oranlarının yüksekliği, vergi ödemeyerek rekabet avantajı yakalama isteği, vergi denetiminin etkin olmaması ve incelenme oranlarının düşüklüğü, hukuk dışı yollarla kazanç elde ederek lüks içerisinde

yaşayanların ayıplanmaması aksine övülmesi, vergi bilincinin zayıf olması, vergi mevzuatının karışık olması, vergi ve ceza yasalarının caydırıcı olmaması, işletmelerin çoğunun küçük ve orta boy aile işletmeleri olması ve kurumsallaşamamaları gibi bir çok etken kayıtdışı ekonominin oluşumuna sebep olmaktadır.

Türkiye’de kayıtdışı ekonominin ortaya çıkış nedenlerine vergisel bir pencereden baktığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaktayız (GİB, Eylem Planı, 2009:18):

- Vergi mevzuatındaki karmaşıklığın, kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırması,
- Vergi oranlarının yüksekliği, vergi oranlarının sık sık değişmesi ve ek vergiler konulması,
- Türk Vergi Mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar,
- Denetim sürecinin etkinliğini ve kalitesini önemli derecede etkileyen denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi gerekliliği,
- Denetimde koordinasyon eksikliği,
- Mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması,
- Vergi kanunlarını uygulamakta olan birimlerin bürokratik işlemlere boğulmuş olması,
- Ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi afları,
- Bilgilendirici ve yönlendirici muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği,

Kamu finansmanın kaynaklarında en önemli paya sahip olanın vergiler olduğu bilinmektedir. Vergilerin toplam gelirler içindeki payı ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında büyük farklılıklar vardır. Gelişmekte olan ülkelerin bütçe açıklarını finanse etmek için vergi gelirlerine başvurmakta, fakat vergi gelirlerinin azlığı ülkelerin emisyonla başvurmasına neden olmaktadır. Emisyona başvurulması faizlerin artmasına, enflasyonun artmasına ve paranın değerinin düşmesine

neden olmaktadır. Ekonomilerin açıklarının artmasına ve kaynakların en etkin bir şekilde kullanılmamasına neden olmaktadır.

Vergi sistemimiz yürürlükteki düzenlemeleri değerlendirdiğimizde kayıtdışı mükellefler ile kayıtlı mükellefler arasında ayırım yapmamaktadır. Çoğunlukla kayıtdışı mükellefleri daha da avantajlı hale getirirken; diğer yandan da yine bu sistem içerisinde yer alan ve esasında kayıtlı mükelleflerin yararlanması gereken bazı vergisel kolaylıklardan ve avantajlardan, kayıtdışı mükellefleri de aynı şekilde yararlandırmaktadır (Demirci, 2007:4).

Günümüzde hiçbir şekilde yok edilemeyen varlığını devamlı suretle sürdüren vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında önemli görülenleri farklı eserlerden alınan bilgilere göre şu şekilde sıralanabilir:

- Mali nedenler (Ekonomideki enflasyonist durum, gelir dağılımındaki adaletsizlik, vergi adaleti, kamu harcamalarının finansman sorunu)
- İdari nedenler (Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizmasındaki aksaklıklar)
- Ekonomik nedenler (Vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetlerin çokluğu, defter tutma hadleri, vergi ahlakının yeterince yerleşmemesi, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- Diğer nedenler (Yasaların basit, açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değişikliğe uğraması, üniter yapıdaki bozulma, Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler)

2.3.1. Mali Nedenler

Kayıtdışı ekonomiyi ortaya çıkaran en önemli nedenlerin başında vergi ile alakalı sorunlar akla gelmektedir. Bu sorunlardan ilki vergi oranlarının çok yüksek oluşu ve vergiye karşı oluşan direnme ve isteksizlik olarak belirtilebilir.

2.3.1.1. Vergiye Karşı Direnç ve Vergi Oranlarının Yüksekliği

Vergiye karşı oluşan direnç hatalı olarak nitelendirilebilecek ekonomik, mali ve siyasal nedenler olabilir. Yapılan veya düzenlenen mevzuat çerçevesinde yanlış uygulamalarla kişilerin vergiye karşı direnci artabilir.

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta bir çok çalışmayla kanıtlanmıştır, ancak bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturmaktadır. Bu teorinin anlatılan ise vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Bu teoride vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilmektedir. Vergi oranlarının optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalır ve insanlar çalışma yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar yani esasen vergi oranları artmaya başladığında ekonomik faaliyetlerde rakamlarda ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıtdışılığa geçmektedir. Dolayısıyla bu durumda da kayıtlı ekonominin boyutu küçülmektedir (Kıldış, 2000:4).

Ülke yönetimleri yüksek vergi oranlarına ve uygulamalarına karşı istisna ve muafiyet uygulaması getirmektedirler. Bununla birlikte istisna ve muafiyet uygulamasından yararlanamayanlar kendilerini sistemin dışında hissederek vergiden kaçınma veya kaçırma yollarına gidebilmektedirler. Bu uygulamalar tüm toplumu memnun edebilecek bir adalet terazisi içerisinde gerçekleştirilmelidir.

Bir diğer vergi direnci ise KDV oranlarının yüksekliğidir. KDV oranlarının yüksekliği ise vergi kaçırma teşvik etmektedir. Mükelleflerde, KDV oranlarının yüksekliği nedeniyle, KDV ödemektense yakalanırsam cezamı öderim mantığı yerleşmeye başlıyor. KDV oranlarının düşürülmesi ile birlikte vergi kaçırma olayları azalacaktır. Ayrıca, KDV oranlarının yüksekliği müşteriler ve esnaf arasında fiş pazarlığına neden olmaktadır. KDV oranları düşürüldüğü takdirde bu pazarlıklarda en asgari seviyeye inecektir.

Vergi tahsilatının artırılması için vergi mevzuatı ve diğer kanunlar yönünden yerine gerilmesi için cezaların yaptırım gücünün artırılması gerekmektedir. Bu yasalar düzenlendikten sonra sade, anlaşılır ve adil olması gerekmektedir. Adil olan vergiler ve cezalar herkes için eşit ve adaletli bir şekilde uygulanmaya çalışılmalıdır (Özçelik, 2005:36).

2.3.1.2. Vergilendirme Ortamının Belirsizliği

Vergileme ilkeleri ile ilgili olarak Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" kitabının son cildinde vergileme ile ilgili prensipler açıklanmıştır. Bu ilkelere bir tanesi de vergide belirlilik ilkesidir. Bu ilkeye göre mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmesi gerektiği esası yatmaktadır. Dolayısıyla vergilerin belirli olması için vergi kanunları geriye doğru yürümemelidir, hükümetler vergi aflarına mümkün olduğunca yer vermemeye çalışılmalıdır. Çünkü mükelleflerin gelecekte bir vergi affı olabileceği yönünde beklenti içinde olması vergi ödeme konusunda esnek davranmasına yol açacaktır, bu durumda vergi idaresi o derece iyi çalışmalıdır ki, mükellef vergi affı beklentisi içerisinde değil denetim korkusu içinde işlemlerini kanunlara uygun bir biçimde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Vergi aflarının diğer olumsuz bir etkisi de vergilendirmede adalet ilkesini etkilemektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler ise, vergisini ödemeyip cezalı duruma düşen fakat sonrada bu cezaları affedilen mükellefleri gördüklerinde gelecek vergilendirme dönemlerinde ödemeleri gereken vergiden kaçınma yollarını aramaktadırlar. Mükellefler vergiden kaçınma davranışları neticesinde, vergi gelirlerin azalmasına neden olmaktadır (Kıldış, 2000:7).

Vergilerin anlaşılır ve açık olmaması mükellefler açısından bir belirsizlik ortamının doğmasına neden olmaktadır. Bu belirsizlik ortamı vergilerin zamanında ödenmemesine neden olmaktadır. Ülke yönetimlerinin devamlı olarak vergi kanunlarında yaptığı değişiklikler ile vergi kanunlarının takibini ve anlaşılabilirliğini yitirmesine neden olmaktadır.

Ülkelerde uygulanan vergi afları mükelleflerin psikolojilerini etkileyerek vergi kaçırma neden olmaktadır. Dolayısıyla aflar, vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile zamanında ödemeyen mükellefler arasında bir eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu uygulamalar kişilerin vergi kanunları önündeki eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Aflar eğer gerekli ise tüm toplumu ilgilendirecek ve çok sık aralıklarla olmayacak şekilde çıkartılması gerekmektedir. Nitekim, afların çok sık aralıklarla çıkması toplumun psikolojisini de etkilemektedir. Bununla birlikte hükümetlerin seçim vaadi politikalarından biri olan aflar vergi kaçırma olaylarını da artırmaktadır.

Affın yanında ve karşısında olan görüşler değerlendirildiğinde, affı savunanların, olağanüstü dönemlerden sonra toplumsal barışın oluşturulabilmesi için, vergi gelirlerinin sürekli olarak artırılması, vergi tahsilatını hızlandırabilmesi, idare ve yargı organlarının iş yükünü hafifletilebilmesi gibi amaçlarla affın gerekli olduğunu ileri sürmektedirler. Bununla birlikte affın gerekli olmadığını savunanlar görüşlerde ise, affın adalet ve eşitlik ilkelerini zedelediği, mükellef üzerindeki etkisinin olumsuz olduğu, kamu yararı sağlamadığı, idare ve yargı organlarının iş yükünü hafifletmediği gibi affa karşı çıktıkları görülmektedir (Doğan, Besen, 2008:68). Dolayısıyla iki görüş birlikte değerlendirildiğinde, vergi aflarının olumsuz etkilerinin daha fazla olduğu ileri sürülebilir.

2.3.1.3. Vergi Denetimlerinin Yetersizliği

Kayıtdışı ekonominin kayda alınmasındaki en etkin yollardan biriside yasalara tam olarak uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Ekonomik faaliyetlerde ve işlevlerde bulunanlar bir gün bu faaliyetleriyle ilgili olarak hesap vereceklerini bilmeleri kişilerin yasalara uymalarını sağlayan en önemli nedenlerden birisidir. Etkin bir vergi incelemesinin ortaya çıkaracağı tablo ise vergisini zamanında ödemeyen mükellefler açısından büyük bir risk oluşturmaktadır. Bununla birlikte eğitim, vergi bilincinin yerleşmesi, kişi ve kurumları yasalara uygun davranmaya ve hareket ettirmeye yönlendirme açısından son derece önemli olup bunun vergi incelemesinin caydırıcı etkisinin ne kadar olduğunu belirleyen kriter de, bu riskin büyüklüğüne

bağlıdır. Eğer risk fazla değil ise bu olgu, kişilerin gelirlerini ve işlemlerini kayıtdışı ekonomiye çıkarmalarına zemin hazırlamaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı, (2597), 2001:15).

Vergi incelemesi, vergi kaçığının önlenmesi, kayıtdışı ekonominin asgari seviyeye indirilmesi, vergi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması suretiyle ekonomik istikrarının devamının sağlanması ve yasaların gereği yerine getirilerek devletin otoritesinin korunmasına yardımcı olmaktadır (Baykara, 2007:10).

Mükellefler vergilerini beyan ederken beyan esasına dayanarak tahakkuk fişleri ile birlikte yapmaktadır. Tahakkuk fişi esasına göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 25. Maddesine göre “*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.*

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

*Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilaniyle yapılır.”*denilmektedir.

Vergi Usul Kanununa göre tahakkuk fişi düzenlenmesinden anlaşılacağı üzere; verginin doğması mükellefin kendi beyanına dayanmaktadır. Bir verginin tahakkuk etmesi mükellefin kendi iradesine bırakıldığı için doğru olarak beyan edilmemesine neden olmaktadır. Vergi kanunlarındaki veya diğer kanunlardaki cezaların yaptırım gücünün az olması nedeniyle mükellefler vergiden kaçınmak veya kaçırmak için beyanlarındaki gerçek tutarlarını tam olarak bildirmemelerine neden olmaktadır. Mükellefin vergi beyanının da mükellefin kendi iradesinin azaltılması için elektronik sistem ağının yaygınlaştırılarak bütün işlemlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Tahakkuk fişi, mükellefin kendi iradesini yansıttığı için bu iradenin doğru olup olmadığını tespit etmek vergi denetimi ile

gerçekleşmektedir. Vergi denetiminin azlığı ve yaygın olamayışı mükellefin iradesini vergi kaçırmaya itmektedir. Dolayısıyla kendiliğinden beyan sisteminin terk edilerek gerçek beyana göre beyan edilmesi için gerekli çabaların harcanması gerekmektedir.

Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artırdığı görülmektedir. Denetlenme etkisi psikolojik olarak o ortamı da etkileyebilmektedir. Çünkü, etkin bir vergi incelemesinin ortaya çıkaracağı sonuç zamanında vergisini ödemeyenler için ciddi bir risk olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesinin caydırıcı etkisinin ne kadar olduğunu belirleyen en önemli kriter de bu riskin büyüklüğüdür. Eğer bu risk fazla ise, mükellefler, gelirlerini ve servetlerini kayıtdışına çıkarmaya pek cesaret edemezler (Aydemir (II), 1995:6).

Türkiye’de ise, mükelleflerin sayısı ile vergi denetim elemanlarının sayısı karşılaştırıldığında çok büyük farklar vardır. Vergi denetim elemanlarının sayısının azlığı inceleme oranını büyük oranda düşürmektedir.

Bununla birlikte, vergi inceleme elemanları vergi incelemesi dışında diğer başka işlerle uğraşmaları vergi denetimini etkilemektedir. Bu işler ise soruşturma, teftiş, eğitim, seminer vb. işler vergi denetimin yapılmasını önemli oranda etkilemektedir.

İnceleme elemanlarına gelen işlerin genellikle ihbar kaynaklı veya sınırlı olması belli bir plan dahilinde yapılmasını da engellemektedir. Bilgi ve iletişimdeki hızla büyümeye paralel olarak inceleme elemanları mükellef ile ilgili bilgilere ulaşmada zaman zaman yasal engellerle karşılaşabilmektedirler. Mükellef hakkındaki bilgilere zamanında ulaşılamaması denetimin etkin ve verimli yapılmasını engellemektedir.

2.3.1.4. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre 1.maddeden de anlaşılacağı üzere meslek grubunun görevleri ile ilgili olarak kanunun amacında şöyle ifade edilmektedir.

“Madde:1 Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamakla, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere,.....düzenlemektir.” denilmektedir.

Kanunun amacında da belirtildiği üzere işletmelerin faaliyetlerini sağlam ve sağlıklı bir şekilde işleyişini sağlayıp, ilgili mevzuatlar çerçevesinde denetlemeye ve bu işlemleri ilgili mercilere sunmakla görevlidirler. Ayrıca müşavirler görevlerini yaparken mükellefi mevzuat çerçevesinde en iyi şekilde bilgilendirip uyarmalıdır.

Mükelleflerin, vergisel ödev ve sorumluluklarının ve kendilerine tanınan hakların tam olarak bilmeleri veya bilmemeleri vergi sistemimizin başarısının bir ölçüsü olacaktır. Vergi sistemimizde yapılacak düzenlenmelerde her şeyden önce bilinçli ve bilgili bir mükellef profilinin oluşturulması amaç olmalıdır. Çünkü tüm mükelleflerin tüm işlemlerinin kontrolünün ve her mükellefin denetiminin aynı anda ve aynı zamanda yapılması mutlak anlamda mümkün değildir. Dolayısıyla bilinçsizce yapılacak hataların önlenmesinin mutlak yolu iyi bir altyapı oluşturulması için bilinçli ve bilgili bir mükellef yapısı olacaktır. Bu sağlandığı takdirde de sadece kötü niyetli ve kasıtlı mükelleflerin yapmış oldukları mevzuata aykırı davranışların en ağır müeyyideler ortaya konularak vergi denetiminin yapılması için en iyi şekilde vergi incelemesi söz konusu olur (Ünver, 2005:5).

Mükelleflerin vergi konusunda tam bir bilgi sahibi olmamaları nedeniyle kendileri için çalışan muhasebeci ve mali müşavirlerine büyük bir yükümlülük düşmektedir. Mali müşavirlerin kendilerini geliştirerek, mevzuatı en iyi şekilde takip edip, mükellefleri uyararak bilinçlendirmeleri gerekmektedir.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler vergi kaybının önlenmesinde ve kayıtdışının azalmasında çok önemli bir role sahiptirler. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilhassa sahte fatura temininde mal bedeli yüksek gösterilerek maliyet ve

giderlerin şişirildiği görülmektedir. Muhasebeci ve müşavirlik hizmeti yapanların bu hususta çok hassas ve dikkatli davranmalı, davranmayanlar hakkında da ağır müeyyideler getirilmelidir (Kıldış, 2000:8).

2.3.2. İdari Nedenler

Kayıtdışı ekonominin önlenmesi konusunda başlangıç noktası siyasal iradenin tüm unsurlarıyla ve kanallarıyla bu mücadelede kararlılığının devamlı olmasıdır. Tabi ki bu kararında ısrarlı davranması büyük önem taşımaktadır. Siyasal iktidarın devamlılığını sağlamaya yönelik uygulamalarla, oy yönelik olarak tüm kesimlerin tepkisini çekmemek için yanlış olduğu bilinmesine rağmen bazı aksaklıklara bilindiği halde gidilmemesi, bu mücadeleyi açık bir şekilde baltalamaktadır. Siyasal iradenin kayıtdışı ekonomi ile ciddi bir şekilde mücadele edeceğine ve önleneceğine yönelik olarak toplumun her kesimine, o kesime hitap edebilecek araç ve yollarla bu kararlılığını hissettirmeye çalışmalıdır (Arısoy, 2003:2).

Siyasal iktidarlar tarafından devamlı surette çıkarılan aflar vergi adaletsizliğine neden olmaktadır. Vergi aflarının ülkemizde çok sık aralıklarla uygulanması nedeniyle, vergilerini zamanında ve dürüstçe ödeyen mükellefleri cezalandırmaktadır. Dolayısıyla zamanında vergisini ödeyen mükellefi vergiyi ödememeye ve vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.

Bürokrasi, genellikle olumsuzlukları anımsatan sözcük olarak belleklerimizde yer alır. Özellikle sade vatandaşın, yasaların zorunlu kıldığı işlemlerini resmi dairelerde yaparken yüz yüze kaldığı güçlükler veya bürokrasiyle bütünleşen "bugün git - yarın gel" keyfiliği Türkiye'de bürokrasiye olan güveni sarsmaktadır (Kılıçdaroğlu, 1997:3).

2.3.3. Ekonomik Nedenler

Ekonomide ulaşılmayı hedeflenen temel amaçlar; kaynak dağılımında etkinlik ve verimlilik, sürdürülebilir büyüme, fiyat istikrarı, gelir dağılımında adalet ile iç ve dış ekonomik dengelerin sağlanması ve

sürdürülmesi olarak belirtilebilir. Ülkenin refah düzeyinin yanlış olarak saptanmasına neden olan kayıtdışı faaliyetler, ekonomide hedeflenen amaçlara ulaşmada büyük oranda etkili olabilmektedir. Ülkelerin refah düzeyini ölçmede en önemli unsurlardan birisi de kişi başına milli gelirin hesaplanmasıdır. Kayıtdışılığın yüksek olduğu bir ülkede üretim, gelir, yatırım ve tüketim miktarlarının doğru olarak tespit edilememesine ve kaynak dağılımının nasıl oluştuğunun bilinmemesine neden olmaktadır (Güryay, Şafaklı, 2004:37,38).

Kayıtdışılığın en önemli nedenlerinden birisi de enflasyondur. Enflasyonun etkisi ile birlikte işletmelerin mali tablolarının gerçeği yansıtmaması azalmaktadır. Özellikle enflasyon fiktif karların vergilemesine neden olmaktadır. Enflasyon, kişilerin veya kurumların reel olarak gelirleri artmasa bile nominal olarak gelirleri yükseldiği için mükelleflerin daha üst gelir dilimlerinden vergilemesine neden olmaktadır. Bu da vergilemede bir adaletsizliğe ve eşitsizliğe neden olmaktadır. Böylece mükellefler kazanmadıkları şeyin vergisini vermek istemediklerinden vergi kaçırmalarına neden olmaktadır.

Kayıtdışılığın ekonomik sebeplerinden birisi de milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve firmalar arasında adil dağılmamasıdır. Gelişme yolundaki ülkelerde özellikle orta sınıfın az olması, alt ve üst tabakaların yoğunluğu; kayıtdışı ekonominin önemli nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu durum özellikle küçük aile şirketlerinde görülmektedir. Küçük şirketler, büyük firmalarla rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına imkan buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedirler. Bu fırsatta vergi gelirlerinde bir azalışa neden olmaktadır. Bu firmalarda, denetim ve belge düzeni büyük ölçekli firmalara göre daha düşük seviyede bulunduğu için kaçakçılık eğilimi de artış göstermektedir. Bunun yanında gelir dağılımındaki bozukluk küçük yaşta çocukların kayıtsız olarak çalışmalarına yol açtığı gibi marjinal kesimi (ayakkabı boyacılığı, işportacılık v.b.) genişletmekte bu sektörde de işlemlerin kayıtdışı tutulması sebebiyle vergi kaçakları artmaktadır (Kıldış, 2000:12).

2.3.4. Diğer Nedenler

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sürecinde çok etkili olan ekonomik faktörlerin yanı sıra, psikolojik ve sosyolojik faktörlerin incelenmesi de büyük bir önem taşımaktadır. Burada kayıtdışı ekonomi ile negatif bir ilişkisi bulunduğu araştırmalarla desteklenmiş olan vergi ahlakı kavramını incelemek önemlidir. Vergi ahlakının vergiye gönüllü uyum ile olan pozitif ilişkisinin yanı sıra, toplumun ahlak kuralları ile vergilendirme arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, vergi ödemeyi bir ödev ahlakı olarak ele alan ve vergi kaçakçılığını hoş görmeyen bir toplumda kişilerin vergiye gönüllü uyumunun kendiliğinden sağlanacağı söylenebilir (Aktan, Dileyici, Saraç, 2003).

Birçok araştırmacı vergi ödemek için içsel motivasyon olarak görülen vergi ahlakını vergi ödeme isteğini açıklamaya yardımcı olacak anahtar araç olarak vurgulamaktadır. Vergi ahlakının kendi başına sırasıyla çeşitli açılardan etkilenen birçok farklı yüzü vardır. İlk olarak kültür açısı vardır. Bu milli gurur ve dindarlık kadar sosyodemografik ve sosyoekonomik faktörler toplumda vergi fiyatlarının kararlaştırılmasında bir rol oynadığını ifade eder. İkinci olarak hükümetin içinde çalıştığı kurumsal aranmandır. Burada dağıtılmış vergilendirme ve kurumsal güvenin seviyesi kadar vergi ödeyenlerin demokratik katılımın derecesi aldatıcıdır. Üçüncüsü, bir politika ve yönetim açısı vardır. Örneğin vergi yönetiminin davranışları ve vergi yükü verginin geneldeki yapısı ve bunların yanında vergi yüreklendirmesi stratejileri bireysel vergi ödeme istekliliğini etkiler (Benno, Christoph, 2005:2).

Ülkemizdeki yüksek oranlı kayıtdışılık; vergi ahlakının, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna çokta katkıda bulunmadığını göstermektedir. Aslında mükelleflerimizde vergi ahlakı için gerekli olan mili gurur ve dindarlık gibi duygular üst seviyededir. Buna rağmen vergi ahlakı konusunda mükelleflerimizin duyarlı olmamalarının sebepleri arasında; geçmişten gelen alışkanlık ve gelenek, eğitim eksikliği, vergi yasalarındaki cezaların yaptırım gücünün zayıf oluşu, verginin öneminin ve nerelere harcandığı konusunda

idarenin mükellefleri bilgilendirememesi, uygulanan aşırı liberal ekonomi politikaları gibi bir çok etken sayılabilir.

Buna göre, kayıtdışı ekonominin azaltılması konusunda yapılacak olan elektronik denetim dahil tüm çalışmaların paralelinde vergi ahlakının toplumda yerleştirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçırmanın ayıplandığı ve ahlaken kötü karşılandığı, vergi ödemenin yasal bir görev olduğu toplumda benimsendiği zaman bu konuda mesafe alınmış olacaktır.

Vergi ahlakına benzeyen zaman zaman da birbirine karıştırılan diğer bir kavram da vergi bilincidir. Vergi bilinci; verginin devlet için öneminin farkında olmaktır. Dolayısıyla, vergi bilincini; kamu harcamalarının finansmanı için vergi vermenin zaruri olduğunu ve bu vergilerin kamu hizmeti olarak vatandaşlara geri döndüğünün bilincinde olmak şeklinde tanımlayabiliriz.

Bu doğrultuda, toplumda vergi bilinci olarak öncelikle; verginin, kamu harcamalarının finansmanı için gönüllü olarak alınan bir bedel değil, devletin egemenlik gücüne ve zor alımına dayanan bir bedel olduğu yerleştirilmelidir. Sonrasında ise en az maliyetle alınan vergilerin en doğru yerlerde harcandığı konusunda güven duygusu verilmelidir.

Öte yandan, unutulmaması gereken husus, vergi bilinci ve ahlakının kayıtdışı ekonomi ile mücadelede vergiye gönüllü uyum konusunda tek başlarına yeterli olmadıklarıdır. Bu unsurların yanında vergi yasalarındaki cezaların yaptırım gücü ve denetlenme olasılığı da mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştıracaktır.

Buna paralel olarak, elektronik ortamda yapılan denetimler mükelleflere sürekli denetlendikleri hissini vererek kayıtdışılığın önlenmesinde önemli bir fonksiyon görecektir.

Aşağıda kayıtdışı ekonomi ile ilgili diğer nedenler bahsedilmiştir.

- Kayıtdışı ekonomi özellikle gelişmekte olan ülkelerde sahte fatura düzenleme ve kullanma eğilimini artırdığı görülmektedir.
- Kayıtdışılığın getirdiği imkanların kayıtlı ekonominin getirdiği imkanlardan fazla olması nedeniyle vergi kaçırmak için çeşitli yollara

başvurulmaktadır. Mükellefler rahatlıkla vergiden kaçınmakta veya kaçırılmaktadır. Mükellefler ikametgahlarını gizlemekte, çok sayıda şirket ortaklığı kurabilmekte, rahatlıkla sahte belge kullanıp, düzenleyebilmektedirler.

- Hükümetlerin vergi gelirlerini elde ederken dolaysız vergiler yerine dolaylı vergilerden temin etmesi gelir dağılımında adaletsizliği ve eşitsizliği neden olmaktadır. Çünkü dolaylı vergiler alt veya üst gelir grubu olsun herkesten aynı oranda alınmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin oranlarının yüksekliği göze çarpmaktadır. Bu adaletsiz vergi uygulaması kayıtdışılığa itmektedir.

- Yasaların açık ve anlaşılır olmaması vergilerin ödenmesinde ve vergilerin tam olarak kavranmasında zorluklara neden olmaktadır. Yasaların herkes tarafından açık ve anlaşılır olması gerekir. Herkes kolayca anlayabilsin ki vergisini ödemekte zorlanmasın. Ayrıca mevzuatta sık sık değişiklik yapılmaması gerekir. Mevzuatta devamlı suretle değişiklik yapılması mükellefler açısından vergi kanunlarına karşı anlaşılabilirliğini ve güvenilirliğini yitirmesine neden olmaktadır.

- Ağır ekonomik şartların olduğu ülkelerde mükellefler vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için rahat davranabilmektedirler.

- Vergi ahlakının özellikle gelişmekte olan ülkelerde fazla gelişmediği gözlenmektedir. Vergi ahlakı veya vergi bilinci yerleşen toplumlar bazen yasal düzenleme gerekse bile toplumlar o bilinçle vergilerini ödemeyi kendilerine bir sorumluluk atfetmektedirler.

- “Hızlı nüfus artışının neden olduğu olumsuzluklar azalmasına rağmen, istihdamın artırılması ve işsizliğin azaltılması ile eğitime ilişkin sorunlar çözülememiş ve eğitim-istihdam arasındaki ilişki yeterince kurulamamıştır” (Devlet Planlama Teşkilatı, 2006:37).

Gelişmekte olan ülkelerde istihdam oluşturma imkanlarının sınırlı olması nedeniyle, kayıtdışı ekonomiyi teşvik etmektedir. Yeterli istihdam sağlanamadığı takdirde kişiler geçimlerini sağlayabilmek için kayıtdışı sektörlerde faaliyet göstermeye başlarlar. Bu sektörlerde örnek vermek

gerekirse, evde çalışma, fason üretim, işportacılık, simitçilik, pazarcılık, su satıcılığı gibi işler örnek verilebilir. Ayrıca istihdam içinde yer alsa bile işçilerin maaşlarının düşüklüğü işçileri başka yollara sevk etmeye başlamıştır. İşçiler kendilerinin ve ailelerinin geçimlerini artırmak veya sağlamak için başka alanlarda ek iş bularak çalışmaktadırlar.

Bu gibi çalışmalar kayıtdışılığın artmasında önemli bir role sahip olmaktadır. Özellikle küçük yaşta çocukların çalışması veya çalışmak zorunda bırakılmaları kayıtdışılığın artmasına sebep vermektedir.

2.4. Kayıtdışılığın Ekonomi Üzerine Etkileri

Kayıtdışı ekonomi başta resmi istatistiklerin hatalı ve eksik hesaplanmasına neden olmaktadır. Kayıtdışı ekonomi; gelir yönünden bakıldığında, resmi olarak hesaplanan GSMH içerisinde içeriği gizli bir gelir, istihdam yönünden bakıldığında ise, aktif işgücü içerisinde görülmeyen bir işgücü olarak tanımlanabilir (Taşdelen, 2011:65).

Bununla birlikte resmi istatistiklerin kayıtdışı ekonomi nedeniyle hatalı üretilmesi neticesinde sağlıklı maliye politikası oluşturulması da zorlaşmaktadır (Taşdelen, 2011:65).

Kayıtdışı ekonomi nedeniyle piyasalar üzerinde haksız rekabet oluşmaktadır. Kayıtdışı ekonomi içerisinde faaliyette bulunan firmalar vergi ödemediklerinden aynı sektörde faaliyette bulunan diğer işletmelere göre daha avantajlı konuma gelmektedirler. Bu işletmeler, vergi maliyetlerine katlanmadıklarından ve bu nedenle maliyetlerini düşürdüklerinden, piyasaya düşük fiyatla mal ve/veya hizmet satabilmektedirler. Bu durum, gelir dağılımının bozulmasına da sebep olmaktadır (Taşdelen, 2011:66).

Kayıtdışı ekonominin oluşması için işletmelerin kendi aralarında gizli bir mutabakatın varlığına ihtiyaçları vardır. Buna göre, kayıtdışı ekonomi içerisinde faaliyette bulunma, dolayısıyla vergi kaçırma konusunda görüş birliğine varan işletmeler, vergi idaresine yakalanma korkusu ile, daha çok birbirleriyle alış veriş yapmaktadırlar. Bu durum, kayıtdışı ekonomi içerisinde faaliyette bulunma konusunda anlaşan işletmelere bir düzeye kadar avantaj

sağlamaktadır. Ancak, sürekli olarak belirli işletmelerle çalışma zorunluluğu bu işletmelerin belirli bir büyüklüğün üzerine çıkmalarına ve kurumsallaşmasına engel olduğu bilinmektedir. Bunun sonucunda bu işletmelerde uzun dönemde verimsizlik ve istikrarsızlık oluşmaktadır (Taşdelen, 2011:66).

Kayıtdışı ekonomi nedeniyle rekabetin bozulması sonucunda ülkeye doğrudan yabancı sermaye girişi olumsuz etkilenmektedir. Yabancı sermaye ise, kurumsal yapısı ile kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak isteyeceğinden ve yerel işletmelerin kayıtdışı faaliyetleri nedeniyle haksız rekabet koşullarının olacağını bildiğinden doğrudan yatırım yapma konusunda nazlanacaktır (Taşdelen, 2011:66).

Kayıtdışı ekonomi nedeniyle ekonomideki teşvikler de etkili olamamaktadır. Gelişmiş bölgelerde faaliyette bulunan kişi veya işletmelerin az gelişmiş bölgelerimize yönelik çıkartılan teşvik yasalarından faydalanmaları için, öncelikle buldukları bölgelerde kayıtdışı ekonominin vergisel avantajlarının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Kayıtdışı ekonomi nedeniyle vergisel avantaj sağlayan işletmeler, teşviklerden yararlanma konusunda çok da heves göstermemektedirler. Bu durum, bölgeler arası gelişmişlik seviyesindeki farkın azalmasının önündeki en büyük engellerden biri olduğu bilinmektedir (Taşdelen, 2011:66).

Kayıtdışı ekonomi, sadece yasal faaliyetlerin kayıtdışında tutulmasından değil yasa dışı olaylardan da oluşabilmektedir. Her iki durumda da toplum genelinde, toplumsal huzursuzluklar, çete, mafya, rüşvet gibi olumsuzluklar oluşabilmektedir (Taşdelen, 2011:66).

Kayıtdışı ekonomi en temelde, vergi gelirlerini adeta kemirmekte veya azaltmaktadır. Dolayısıyla, kayıtdışı ekonominin bir alternatif maliyeti vardır. Birçok olumsuzluk ve maliyetle birlikte vergi gelirleri azalmakta ve artan kamu açıklarının finansmanında kullanılan iç ve dış borçlar sürekli olarak artmaktadır. Toplama maliyeti dışında maliyeti olmayan ve en ucuz kamu finansman aracı olan vergilerin kayıtdışı ekonomi nedeniyle artırılmaması nedeniyle her geçen yıl maliyetler de artmaktadır (Taşdelen, 2011:66).

Deloitte Türkiye tarafından yayınlanan “Kayıtdışı ekonomi ve Türkiye serüveni” adlı makalede (Ülgen, Öztürk, 2007:16) belli varsayımlarla kayıtdışı ekonominin maliyeti hesaplanmıştır. Örneğin; AB sürecinde ülkemizin kalıcı bir büyüme performansı yakalayacağı ve AB ekonomileri ile arasındaki gelişmişlik farkını azaltacağı varsayımıyla, kayıtdışı ile mücadeleden elde edeceği kazanımları modellemek mümkündür.

Bu modelde aşağıdaki varsayımlar esas alınmıştır:

- Türk ekonomisi yılda % 6 oranında büyümektedir.
- 2005 yılında % 35 olan kayıtdışı katma değer oranı Türkiye'nin AB'ye üye olabileceği 2015 yılında OECD ülkelerinin ortalaması olan % 15'e düşecektir.
- Kayıtdışılık oranı bu hedefe ulaşmak için her sene 1.8 puan düşüş gösterecektir.
- Vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı % 25 ile sabit kalacaktır.

Bu varsayımlar temelinde kamu gelirlerindeki artışı gösteren şekilde aşağıda verilmiştir.

Gelir artışı, kayıtdışının bugünkü seviyesinde kalması ile tedricen azalması durumunda ortaya çıkan vergi gelirlerindeki farka bakılarak bulunmaktadır.

2005-2015 döneminde, kayıtdışının bugünkü seviyesinde kalması ile tedricen azaltılması arasında kamunun vergi gelirleri arasındaki fark toplamda 184 milyar TL'yi bulmaktadır.

Türkiye'nin önümüzdeki on yılda kayıtdışı ile mücadeleye öncelik vermesi ve başarılı bir mücadele programı ile kayıtdışılığı OECD ülkelerinin bugünkü ortalamasına indirmesi durumunda, yukarıdaki varsayımlar temelinde, bütçesine 184 milyar TL'lik bir ilave gelir kaydedebilecektir.

Şekil 1. Azalan Kayıtdışı Vergi Gelirlerine Etkisi



Kaynak: Deloitte, Kayıtdışı Ekonomi Türkiye Serüveni, 2007

Kayıtdışı ekonominin vergi gelirleri bakımından maliyetini hesaplayabilmek için ilk adımda temel senaryo olarak kayıtdışı ekonominin GSMH'ye oranının 2005-2015 yılları arasında sabit %34,3 kalması durumunda vergi gelirlerinin ne şekilde gelişeceğine bakılmıştır. 10 sene boyunca yaşanacak yıllık %6'lık GSMH artışı (ceteris-paribus) vergi gelirlerinin sabit fiyatlarla %79 artacağı ortaya çıkmaktadır.

İkinci adımda, kayıtdışı ekonomi her sene %1,8 oranında azaltıldığı takdirde kayıt altına alınan ekonomik büyüklük neticesinde vergi gelirleri hesaplanmaktadır.

İkinci senaryoda GSMH her sene %6 büyürse ve kayıtdışılık oranı %34,3'ten %16,3'e gerilirse vergi gelirlerinin on yıl içinde sabit fiyatlarla %111 artacağı ortaya çıkmaktadır.

Son adımda ise 2005-2015 arasında temel senaryoda her sene elde edilen vergi gelirleri ile ikinci senaryoda elde edilen vergi gelirleri arasındaki fark hesaplanarak grafiğe yansıtılmaktadır.

Deloitte tarafından ortaya konulan bu maliyet hesabında; kayıtdışı ekonomiyle etkin mücadele sonucunda rekabet ortamının iyileşmesi, yerli ve yabancı sermaye yatırımının artması, teşviklerin yerinde ve verimli kullanılması gibi elde edilecek diğer olumlu gelişmelerin yansımalarını da dikkate almaktadır. Bununla birlikte vergi gelirlerinin daha da artabileceğini, ülkeler ve bölgeler arası gelişmişlik seviyesinin azalacağını, istihdamın artacağını ve dolayısıyla refah seviyesinin artmaktadır (Taşdelen, 2011:67).

Çeşitli nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan kayıtdışı ekonomi, hacmi ve yaygınlığına bağlı olarak çeşitli etkiler çıkarmaktadır. Kayıtdışı ekonominin en önemli etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıtdışında kalması, vergilerin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olmaktadır. İşletmeler veya firmalar oluşturdukları katma değerleri gizledikleri ya da eksik gösterdikleri oranda, katma değer vergisinin yanı sıra, mükellefiyet durumlarına göre gelir ya da kurumlar vergisinin de matrahlarını eksik beyan etmiş olmaktadır. Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi, bir taraftan devletin vergi gelirlerini aşındırırken diğer taraftan bazı kişiler vergi dışı kalmış gelir elde etmiş olduklarından vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Vergi yükündeki bu dengesizlik, gelir dağılımında da adaletsizliğe neden olmaktadır. Diğer yandan kayıtdışılığın yaygın ve yoğun olması ve gerekli önlemlerin alınamaması, oluşturduğu olumsuzluklar nedeniyle vatandaş ile kamu kurumları arasındaki güven ilişkisini zedelemekte, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede toplumsal mutabakatı zayıflattığından daha fazla kayıtdışılık için altyapı oluşturmaktadır. Kayıtdışı faaliyetlerin artması toplumun ahlaki değerlerinin bozulmasına ve yasadışı olayların yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda uygulanan vergi oranlarının düşürülmesi zorlaşır, sigortasız çalışan sayısı artar, sosyal güvenlik sistemi zarar görür, devletin borçları artar, gelir adaleti bozulur, ekonominin gerçek büyüklüğü hesaplanamaz,

vergi verenlerle vermeyenler arasında haksız rekabet olur ve sonuçta devletin geliri azalmaktadır (Seviğ, 2009:2).

Kayıtdışı ekonomide, kayıtdışılığın olumlu ve olumsuz etkileri birlikte değerlendirildiğinde kayıtdışılığın arttığı gözlenmektedir. Aşağıda kayıtdışılığın olumlu ve olumsuz etkilerine değineceğiz.

2.4.1. Kayıtdışı Ekonominin Olumlu Etkileri

2.4.1.1. İstihdam Üzerine Etkileri

Kayıtdışı çalışanlar ise ekonomik hayatın içinde aktif olarak yer almalarına rağmen, hiç bir mükellefiyet kaydı olmayan, vergi idaresinin bilgisi ve denetimi dışında kalan kayıt dışı çalışan kişilerdir (Aydemir(I), 1995:4)

Sosyal politika açısından çok önemli bir işlev görmesi açısından istihdam önemlidir. İşsizliğin yoğun olduğu zamanlarda istihdam oluşturması ve işsizlikten etkilenen etkilerinin azaltması açısından son derece önemlidir. Devletin istihdam ile ilgili sorunu kayıtdışı istihdamı azalmaktan çok onu oluşturan durumları ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla, ülkede ekonomik ve sosyal yapının bozukluklarından etkilenen kısmın hayatını devam ettirmek için her türlü imkanı değerlendirmesi doğal bir sonuçtur. Kayıtdışı istihdamın daha çok emek-yoğun faaliyetlerin yürütüldüğü sektörlerde ve alanlarda görülmesi, emek piyasasından herhangi bir pay alamayan bireyler için çıkış yolu olduğu aşikardır. Toplumsal faydanın üst seviyeye çıkmasını teşvik etmektedir. Bundan dolayı en önemli olumlu etkisi işsizliği azaltarak toplumsal faydanın üst bir seviyeye çıkmasıdır (Şen, 2008:29).

Kayıtdışı ekonomi ek istihdam oluşturmak suretiyle kişileri sektörlerde istihdam etmiş olmaktadır. Ek istihdam ile birlikte toplumsal ayaklanmaların önüne geçilmektedir.

Bunlara ilave olarak gayri resmi sektörün kayıtlı sektörü disipline edici bir yönü olabileceği ve fiyatların hızlı bir şekilde artmasını önleyebildiği belirtilmektedir (Büyükkuşoğlu, Çetinkaya, 2011).

Kayıtdışı faaliyetlerin önlenmesinde kayıtlı faaliyetleri/istihdamı teşvik edici politikaların geliştirilmesine yönelik politika arayışlarının olduğu görülmektedir (Savaşan, 2011:30).

Ülke genelinde bölgesel geri kalmışlık, hızlı nüfus artışı ve iç göç nedeni gibi nedenlerden dolayı şehirlerde işsiz nüfus hızla artmaktadır. Şehirlerde işsiz nüfusun hızla artış göstermesi bireylerin işteki seçiciliğini kırarak sigortasız ve kayıtdışı çalışmalarına neden olmaktadır (Tunç, 2007:25).

Gelişmekte olan ülkelerde, yeni istihdam oluşturma imkanlarının sınırlı olması, çoğunlukla düşük eğitim seviyesine sahip ve kayıtlı sektörde istihdam edilemeyen işgücünün; piyasaya giriş ve çıkışın kolay olduğu, herhangi bir eğitim ya da uzmanlık gerektirmeyen, büyük miktarda sermayeye ihtiyaç duyulmayan, kurumsallaşmamış evde çalışma, fason üretim, işportacılık, simitçilik, pazarcılık, su satıcılığı gibi işlerin yapıldığı informal sektörde istihdamına neden olmaktadır (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001:46).

Ülkede işsizlik oranındaki artış, işsiz kalmayı göze alamayacak olan personel sayısını da arttıracığı için kayıtdışı ekonomideki işgücü potansiyeli devamlı suretle artacaktır (Özlale, 2008:5).

Kayıtdışı istihdam, emek sahipleriyle işverenlerin ortak anlaşmasıyla oluşmaktadır. Emek sahipleri işsizlik sonucu işportacılık gibi kendi imkânlarıyla serbest olarak iş yapma çabasındadırlar. Önemli bir kesime iş olanağı sağlayan kayıtdışı, çalışanlara sosyal güvenlik imkânı sağlamasa bile, istihdamın artmasına önemli oranda katkı sağlamaktadır. Diğer bir deyişle sosyal patlamalar söz konusu olacaktır. İşverenler davranışlarında ise bürokrasi, sigorta primi, fon ve vergilerden kaçınmalarına neden olmaktadır (Karatay, 2009:68).

2.4.1.2. Ekonomik İstikrar ve Büyüme Üzerine Etkileri

Ekonomik büyümenin önündeki en önemli engellerden birisi tasarruf azlığı ve yeterince olmamasıdır. Ekonominin büyüebilmesi için yatırım

yapılması, yatırım yapabilmek için de elinde tasarruf fazlası bulunması gerekmektedir. Tasarrufların bir kısmı tüketime, bir kısmı da vergilere gittiğinden, gelir elde edenlerin elindeki yatırılabılır fonlar azalmaktadır. Diğer yandan ülkedeki finansman kuruluşları da uygun koşullarla kredi vermiyorlarsa veya yüksek oranda kredi veriyorlarsa, girişimcilerin yeni yatırımlara yönelmesi mümkün olmamaktadır. Böyle bir ortamda yine de büyümeyi veya karlılığını artırmayı hedefleyen müteşebbislerin tek seçeneği kalmaktadır. Bu da tasarruflarını kayıtdışıya çıkararak daha az vergi ödemektir. Kişiler veya firmalar vergiyi oto-finansman yöntemi olarak kullanarak büyümelerini sürdürebilmektedirler (Karatay, 2009:67).

Gelişmekte olan ülkelerde kamu kesiminin kaynaklarının sınırlılığı ve verimsiz kullanılması veya etkin kullanımının olmaması özel sektörün hızlı bir şekilde büyümesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bu ülkelerde özellikle çok karmaşık ve dolaylı vergilere ağırlık verilmesi kayıtdışılığı artırarak ülkelerin vergi gelirlerinde önemli bir oranda düşmesine neden olmaktadır. Bu kayıtdışılıktan gelen fonların devlete vergi olarak ödenmesinin yerine yeni yatırımların finansmanında kullanılması durumunda yatırım miktarının artmasına ve dolaylı olarak da gayri safi milli hasılanın artmasına veya ekonomik büyümenin artmasına neden olmaktadır (Karatay, 2009:67).

Kayıtdışı ekonomi ile işletme sahiplerine, fon birikimi ve bu yolla da istihdama katkı sağladığı sürülebilir. Kayıt içi olduğu durumda vergi olarak devlete aktarılacak olan bu tasarruflar, kayıtdışılık durumunda işletmelerde yatırım olarak kullanılabilir. Böylece, işletmelerin öz sermaye durumu yükselir. Öz sermayesi artan firmalar faaliyet alanlarını ve istihdamı yükselttikçe hem kendi firmaları yararlanır, hem de dışsallık etkisi ile çevresel yarar sağlarlar ve ekonomiyi canlandırıp büyütebilirler. Fonların kamu kesimi yerine özel kesimde kullanımı ile birlikte, ekonomiyi daha yüksek bir verimlilik seviyesine taşıyorsa, kayıtdışılığın ekonomiye fayda sağladığı da ileri sürülebilmektedir (Denge İzmir Bağımsız Denetim, 2011:3).

Vergi kaçakçılığı vergiye tabi geliri azaltmak suretiyle fiili vergide düşüş oluşturur. Bu düşüş vergi kaçırانların kullanılabilir gelirini ve tasarruflarını artırır. Bu durumda ekonomide kullanılmayan yani atıl kapasite

varsa marjinal tüketim eğilimine de bağlı olarak tüketim mallarına olan talep artacak, bununla birlikte yatırım mallarına olan talep seviyesi yükselecek ve sonuçta yatırımların artmasıyla milli gelir seviyesi yükselecektir (Dinçer, 2007:50).

Ülkelerde daha yüksek bir refah düzeyi ve verimlilik artışının sağlanması için, o ülkenin sürdürülebilir ve kalıcı bir büyüme düzeyini yakalaması ile mümkündür. Bu nedenle Türkiye’de yatırımların ve üretim kapasitesinin artmasına önem verilmesi gerekmektedir (Yurdakul, 2011:220).

2.4.1.3. Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri

Kayıtdışı ekonomi kapsamında faaliyet gösteren birimler diğerlerine oranla daha az veya hiç vergi vermedikleri için rekabet üstünlüğüne sahip olmakta ve İşlerini büyütme imkanı bulmaktadırlar. Bu durum, rekabet eşitsizliğini doğurduğu bilinmektedir (Denge İzmir Bağımsız Denetim, 2011:3).

Kayıtdışılığın rekabet üzerine çok önemli etkileri olduğu bilinmektedir. Her şeyden önce kayıtdışılık çok önemli bir haksız rekabet kaynağını oluşturmaktadır. Kayıtdışı ekonomide daha az etkin çalışan kayıtdışı teşebbüslerin daha etkin çalışan kayıtlı teşebbüslere üstünlük sağlama ihtimali yüksektir. Bu nedenle kayıtdışılığın her şekli adalet ortamı ile uyumlu olmayacaktır. Bu haksız rekabet, hem aynı piyasada çalışan hem de başka piyasalarda kayıtlı faaliyet gösteren kuruluşlara zarar vermesi olasıdır. Çünkü, kayıt altındaki kuruluşlar, kayıtdışı kuruluşların yükümlülüklerini de bir ölçüde üstlenmek ve kaynak kullanımında daha dezavantajlı bir durumda faaliyet göstermek durumunda olacaklardır. Kayıtdışılığın rekabet ortamına bazı olumlu etkiler yapabilir. Bu olumlu etkiler kamu yükümlülüklerinin ve kısıtlamaların optimal ölçüleri aşması durumunda ortaya çıkmaktadır. İlk olarak kayıtdışılık, özellikle sermaye darboğazının oluşturduğu giriş engellerinin aşılmasında yardımcı olabilmektedir. Bu engel, gelişmekte olan ülkeler açısından çok önemli olabilmektedir. Diğer bir ifade ile kayıtdışına geçme, bir çeşit “ilkel sermaye birikimi” yöntemi olabilmektedir. Örneğin

Türkiye’de pek çok KOBİ, kuruluş dönemlerinde ilk sermayesini bu yolla elde edebilmiş ve daha sonra artan oranda kayıt altına girerek başarılı bir teşebbüs olabılmışlardır. Böylece kayıtdışı bir anlamda sermaye piyasasının yetersizliklerini telafi eden aktif bir rol oynamaktadır. İkinci olarak kayıtdışı ağır kamu yükümlülükleri nedeniyle gelişemeyen piyasaların derinleşmesinde olumlu etkiler oluşturmaktadır. Bu durum zaman içinde rekabetçi piyasaların oluşmasına ve gelişmesine zemin hazırlamaktadır. Nihayet kayıtdışı teşebbüsler ve firmalar, piyasadaki büyük oyuncuların hâkim güçlerini istedikleri ölçüde kullanma imkânlarını önemli ölçüde sınırlayabilmektedir. Bu durumda ikincil (ardıl) piyasalarda yaygın biçimde ortaya çıkabilmektedir (Türkkan, 2010).

2.4.1.4. Sosyal Yapı Üzerindeki Etkileri

Kayıtdışı ekonominin sosyal anlamda iki olumlu yönü olduğu düşünülmelidir. Bunlardan ilki, geçim kaynağı olmayan insanların geçinebilecek düzeyde gelir elde etme imkanının olmasıdır. İkincisi ise; yaşam standardını yükseltmek isteyen insanlara istedikleri oranda yaşama imkanı sağlayacak geliri elde etme olanağı sağlamasıdır. Eğer insanlar istedikleri geliri elde edemezlerse ve ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma düşerlerse bu toplumda sosyal patlamalara, sosyal bunalımlara ve eylemelere sebep olacaktır. Buna yaşanan ekonomik kriz sonucu Arjantin’de meydana yağmalama olaylarını v.b. örnek verebiliriz (Karatay, 2009:68).

Kayıtdışının yararları arasında sayılan bir diğer özellikte kayıtdışılığın toplumda sosyal patlamaları engelleyeceği yolundaki görüştür. Bu görüşe göre mükellefler ağır bir vergi yükü altında ezilmektedirler. Bununla birlikte hayatlarının devamı için vergi kaçırmak zorunda kalmaktadırlar, böyle bir durumda devletin vergi gelirlerinde azalma olmakta fakat sosyal patlamalar da engellenmektedir ve buna ilave olarak ta ekonomiye canlılık getirmekte resesyon ve depresyon görülmemektedir (Kıldış, 2000:20).

2.4.1.5. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Gelir dağılımı, üretim faktörleri tarafından elde edilen gelirin çeşitli kriterlere göre belirlenmiş gruplar veya fertler arasındaki dağılımını ifade etmektedir. Belli bir dönemde toplum tarafından oluşturulan gelirin büyük bir oranına az sayıdaki ferdin sahip olması durumunda ise, gelirin *adaletsiz* veya *eşit olmayan* dağılımının olduğu söz konusudur. Bunun tersine, toplum tarafından elde edilen gelirin bütün fertler arasında aynı oranda dağılması ise gelirin *adaletli* veya *eşit* dağılımı olarak ifade edilmektedir (Düzce il Gelişme Planı, 2005:1).

Kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde, hem dağılım politikalarının doğru olarak belirlenmesinde zorluklar yaşanacak hem de devletin dağılım politikalarını finanse edebilmesi için kaynağa ulaşması gerçekten zordur (Büyükdere, 2011).

Kayıtdışı ekonomi işsizliği azalttığı için gelir dağılımında önemli bir rol oynamaktadır. İşsizlik ile birlikte kayıtdışı ekonomi farklı alanlarda iş imkanı oluşturduğundan ek istihdamı artırmaktadır. Ayrıca, kayıtdışı ekonomi ile üretimin artması sağlanmaktadır. Bürokratik işlemlerden kurtulmakla birlikte serbest olarak istihdam imkanları artmaktadır. Kayıtdışı ekonomide gelir dağılımını yoksul grup lehine artırsa bile zengin gruplar lehine daha fazla artırdığı söylenebilir. Yoksulluğu kısmen önlese bile gelir dağılımında eşitliği sağladığı şüphelidir.

2.4.2. Kayıtdışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

İstatistiki anlamda kayıtdışılığın olumsuz etkileri, kaynağından eksik ve hatalı olarak gelen verilere göre hazırlanan göstergeleri temel alarak oluşturulacak politikaların ve alınacak önlemlerin uygulamada başarısız olması ve istenmeyen sonuçlara yol açması şeklinde dolaylı bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Yapılan düzenlemelere uyulmamasından kaynaklanan kayıtdışılığın etkileri ise daha çok doğrudan olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Kayıtdışılık, planlama örgütleri ve araştırma kurumları ile iktisatçıların ve diğer akademisyenlerin, ekonominin mevcut ve geçmiş

durumuna ilişkin açıklamalarını ve ileriye yönelik tahmin konusundaki saptamalarını da olumsuz etkileyebilecektir (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001:6).

Kayıtdışı ekonominin tanımında ki gibi etkilerinde de tam olarak fikir birliğine varılamamıştır. Kayıtdışı ekonominin olumlu yanlarının olduğunu savunanlarının tam tersine tüm ekonomi üzerinde olumsuz etkilerinin de varlığını savunanlar bulunmaktadır. Bu olumsuz etkileri; ekonomik göstergeler üzerindeki etkiler, rekabet ve gelir dağılımı üzerindeki etkileri olmak üzere belirleyebiliriz (Özçelik, Özcan, 2006:165,196).

2.4.2.1. Ekonomik Göstergeler Üzerine Etkileri

Kayıtdışı ekonominin varlığı istatistiki verilerin tam olarak sağlıklı olmasına neden olmaktadır. İstatistiki bilgilerin sağlıklı olması nedeniyle tedbir alınacak ekonomik önlemlerin ayarı tam olarak ayarlanamaz. Dolayısıyla ekonomik sorunların teşhis ve tedavisinde sağlıklı olarak karar vermek güçtür (Aydın, 2006).

Ülkelerde kayıtdışı ekonominin büyümesi kayıt içi ekonomiyi küçültecektir. Bu durumda devlet fonksiyonlarını yerine getirmek için ya borçlanma yoluna ya da para basma yoluna giderek finansman ihtiyacını karşılamak isteyecektir. Gerek borçlanma ve gerekse para basma, piyasada faiz oranlarını ve enflasyon oranını artıracak ve ekonomik dengeyi sarsacaktır. Artan faiz oranları, özel sektörde kayıtdışı ekonomi nedeniyle oluşan tasarrufların yatırım yerine faiz gelirlerine aktarılmasına, yatırımlardan uzaklaşmasına ve sonuç itibarıyla kısır döngüye neden olacaktır (Denge İzmir Bağımsız Denetim, 2011:3).

Kayıtdışı ekonominin en önemli etkilerinden biriside ekonominin olumsuz etkilenmesidir. Kayıtdışı ekonomi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmaktadır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıtdışında kalması, vergilerin eksik ya da hiç alınmamasına neden olmakta ve bununla birlikte devletin vergi gelirlerini de azaltmaktadır. Devletin vergi gelirlerinin azalması ile birlikte devletin doğan bütçe açıkları ya borçlanma ya da para

basma yoluyla karşılanmaktadır. Bütçe açıkları, ekonomide borçlanma yoluyla karşılandığı takdirde faiz oranları artmakta ve bununla birlikte özel sektörün yatırım maliyetlerini artırarak yatırımları azaltmaktadır. Yatırımların azalması, işsizliği arttırarak işsiz insanların kayıtdışı ekonomide istihdam bulmasına neden olmaktadır. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla karşılanması sonucu artan faiz oranları ile birlikte kamu borçlanma maliyeti ve harcaması da artmakta dolayısıyla bütçe açıkları daha da artmaktadır. Bütçe açıklarının merkez bankası aracılığıyla emisyon ile karşılanması, enflasyonun yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır (Sarılı, 2011).

Açıkların kendisi enflasyonist beklentileri artırmakta, para basma ve/veya iç ve dış borçlanma yöntemleriyle açıkların kapatılmaya çalışılması da enflasyonist baskıların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir.

Kayıtdışılık enflasyona ve yüksek enflasyondan kaynaklanan gelir dağılımında bozulmalara, istikrarsızlığın yol açacağı üretim ve yatırımlarda düşüşe ve işsizliğe, durgunluk gibi krizlere ve diğer sosyal maliyetlere yol açabilmekte, kamu kesimi açıkları, hükümetlerin ekonomiyi yönlendirmede kullanacakları para ve maliye politikalarının etkinliğini de azaltmaktadır (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001:7).

Kayıtdışı ekonominin etkilerinden diğer bir etkiside gelir azaltıcı etkide bulunmasıdır. Dolayısıyla, kayıtdışı kesim olarak bilinen sektör, aynı zamanda esas itibarıyla kayıtdışıdır. Başka bir anlatımla, kayıtdışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmasa bile vergi açısından vergi kaybı ve azalması anlamına geldiği bilinmektedir (Özdemir, 2006:207).

2.4.2.2. Rekabet Etkileri

Kayıtdışı ekonominin olumsuz etkilerinden biriside ekonomide oluşturduğu rekabet eşitsizliğidir. Kayıtdışı ekonomi ile birlikte kayıtlı sektörlerde ve firmalarda çalışanları cezalandırmaktadır. Ayrıca, kayıtdışı

ekonomideki firmaların kar oranları diğerlerine göre fazla olacağı için haksız bir rekabet ortamını oluşturmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi ile birlikte kayıtlı çalışan işletmeler yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalmakta, bu firmalar aleyhine üretim ve ticareti saptırıcı etkiler doğurmakta ve kaynakların rasyonel olarak dağılımı bozulmaktadır. Bununla birlikte özellikle küçük ve orta boy işletmeler vergi kaçakçılığı yolu ile vergiden kurtulurken, diğer taraftan kaçakçılık yapmayan bir kısım teşebbüsler üzerindeki vergi yükünün ağırlığını artmaktadır (Kazıcı, 1993).

Kayıtdışı ekonomide rekabet etkisinin olması ile birlikte mal ve hizmetler kayıtlı ekonomiye göre daha düşük maliyetler ile üretilmesine neden olmaktadır. Bununla birlikte vergi ve diğer yasal yükümlülükler olmadığından kayıtlı ekonomiye göre mal ve hizmetler piyasaya daha düşük fiyatla sunulmaktadır. Sonuç olarak kayıtdışı ekonominin etkisi ile birlikte devlet istatistik kurumunun açıkladığı enflasyonist oranlar kayıtlı ekonomiye ait olduğu için enflasyon oranları daha farklı olabilmektedir.

2.4.2.3. Gelir Dağılımına Etkileri

Gelirlerin bir kısmının veya tamamının otoritelerden gizlenmesi dolayısıyla, kayıtdışı ekonomiden en fazla kimlerin pay aldığına bağlı olarak gelir dağılımı rakamları, düşük veya yüksek gelirli kesim lehine sapmalı olarak belirlenebilecektir (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001:30).

Kayıtdışı ekonomiyle, dolaylı vergiler arasında ki ilişki birbirini etkilemektedir. Kayıtdışı ekonomi hangi oranlardaysa, dolaylı vergilerde bu seviyelerdedir. Bütçe verilerinden hareketle ekonomik göstergelere bakıldığında bu durum net bir şekilde görülmektedir. Bunun nedeni ise, ülke yöneticilerinin vergi toplama yöntemlerinde en kolay olan kayıt altına alamadıkları kısım kadar dolaylı vergilere başvurmaları ve tahsil edemedikleri vergiyi dolaylı vergilerle toplama yoluna gitmeleridir. Böyle bir ortamda ise, dolaylı vergileri azaltmak için, önce kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün azaltılması gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır. Kayıtdışı

ekonomi %70 seviyelerinde olduğu sürece, ÷lkede vergi adaletini ve vergi bilincini sağlamak son derece güçtür. Kayıtdışı ekonominin %70 seviyelerinde olduğu bir ekonomide siyasiler, kendilerine göre çözüm yolu üretmişler ve paranın bir türlü kayıt altına alınamadığı ÷lkemizde vergi verilsin ya da verilmesin piyasada likiditenin büyük oranlarda dolaştığı tüm ürün ve hizmetlere adaletsiz bir vergi türü olan KDV, Akaryakıt Vergisi, özel tüketim vergisi ve tiryakilerin bir türlü vazgeçemediğı tek el ürünlerinden dolayı vergiler olarak vergi tahsilatını garantiye almışlardır. ÷lkede siyasiler oy kaybı düşüncesi ile dolaysız vergileri almak yerine dolaylı vergilere başvurarak böyle bir şekilde vergi adaletsizliği pahasına ÷lkenin ekonomik potansiyelinin tamamını vergilendirmişlerdir (Yayman, 2010:5).

2.5. Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi

Resmi nitelikte kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla vergi tahsilatını azaltan, her türlü ekonomik faaliyeti veya işlemi, konumuz itibariyle kayıtdışı saymak gerekmektedir. Kamuoyunda kayıtdışı ekonomi deyiminden, belli bir organizasyon çerçevesinde yürütölen ve vergilendirilmeyen faaliyetler anlaşılmaktadır. ÷lkemizde vergisel açıdan kayıtdışı ekonomik faaliyetleri, yasal olarak yaptığı (kanunlarla yasaklanmış bir faaliyet olmayan) ekonomik faaliyeti gerçek şekilde kayıtlarına yansıtmayan ancak görünürde vergi mükellefi olan veya hiç mükellefiyet kaydı bulunmayan insanlar veya kurumlar yürütmektedir. Türkiye’de kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin büyük kısmı vergi idaresinde kaydı bulunan fakat defter ve belgelerinde ticari faaliyetlerinin bir kısmı yer almayan yükümlöler tarafından yapılmaktadır. Ticari faaliyette bulunduğu halde vergi idaresine bildirilmeyen ve mükellefiyet kaydı yaptırmayanların sayısı, diğer gruba göre daha azdır (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001:32).

Türkiye’de belirli bir oranda tescilsiz mükellefin var olduğunu ve bu yönde çalışma yapılması gerektiğini ayrıca, asıl problemin tescilsiz çalışanların oluşturduğu kayıtdışılıktan değil, kayıtlı çalışan mükelleflerin kayıtdışı işlemlerinden kaynaklandığını ve kayıtdışılık oranının ulusal düzeyde çok ciddi boyutlarda olduğunu göstermektedir. Diğer yandan, ulusal

inceleme verileri Türkiye sonuçları ile karşılaştırıldığında; Türkiye’de kayıtdışılık oranının ulusal düzeyin altında olduğu, dolayısıyla iller/bölgeler itibariyle kayıtdışılığın farklı boyutlarda ve oranlarda olduğu bilinmektedir. Bu nedenle, olaya ulusal ve bölgesel açıdan bakılması ve bu yönde araştırmalar yapılarak değerlendirilmesi gereği ortadadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2010 faaliyet raporuna (GİB, 2010:38) göre kayıtdışılığın amaç ve hedefleri belirtilmiştir.

Tablo 1:Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisinin Amaç ve Hedefleri

AMAÇ	HEDEF
KAYIT İÇİ FAALİYETLERİ ÖZENDİRMEK	Kayıt İçi İstihdam Yaratma Potansiyelini Güçlendirmek
	Gönüllü Uyumu Artırmak
DENETİM KAPASİTESİNİ GÜÇLENDİRMEK VE YAPTIRIMLARIN CAYDIRICILIĞINI ARTIRMAK	Denetim Kapasitesini Geliştirmek
	Veri Tabanı Paylaşımı
	Cezaların Caydırıcılığını Sağlamak
KURUMSAL VE TOPLUMSAL MUTABAKATI SAĞLAMAK VE GÜÇLENDİRMEK	Kurumsal İşbirliğini Sağlamak, Güçlendirmek ve Devam Ettirmek
	Eğitim ve Tanıtım Yoluyla Toplumsal Mutabakatı Sağlamak ve Güçlendirmek

Kaynak: www.gib.gov.tr

Vergi dışı bırakılmış ekonomik hareketlerin idarece saptanarak, kayıt altına alınması için izlenecek yöntemlerden birisi, fiziksel mal hareketinin kavranmasıdır. İkincisi ise fiziksel mal hareketine paralel nakit hareketinin kavranmasıdır. Bilgisayar teknolojisinin ve elektronik ticaretin hızla geliştiği günümüzde, ekonomik işlemleri kayıtdışında tutmak daha kolay hale gelmiş, ancak bu durum idarenin takibini daha da zorlaştırmıştır (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001:40).

Türkiye’ye bakıldığında vergi toplama yöntemlerinden en basit ve hızlı olan dolaylı vergilerin yüksekliği göz çarpmaktadır. Bu şekilde toplanan vergiler toplumda bir sosyal adaletsizliğe neden olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2010 faaliyet raporunda aşağıda belirtildiği üzere dolaylı vergilerin oranı dolaysız vergilere oranla bir hayli yüksektir.

Tablo 2: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Nominal ve Reel Artış Oranları, 2009-2010

GELİRİN ÇEŞİDİ	2009 (BİN TL.)	2010 (BİN TL.)	Nominal Artış (%)	Reel (Üfe) (%)	Reel (Tüfe) (%)
VERGİ GELİRLERİ	196.313.308	235.686.590	20,1	10,6	10,6
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	66.720.165	72.239.788	8,3	-0,2	-0,3
GELİR VERGİSİ	46.018.360	49.384.949	7,3	-1,1	-1,2
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	2.297.745	2.437.343	6,1	-2,3	-2,3
- Basit Usulde Gelir Vergisi	248.282	271.466	9,3	0,8	0,7
- Gelir Vergisi Tevkifatı	42.329.043	45.453.183	7,4	-1,0	-1,1
- Gelir Geçici Vergisi	1.143.290	1.222.957	7,0	-1,4	-1,5
KURUMLAR VERGİSİ	20.701.805	22.854.839	10,4	1,7	1,7
- Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	1.235.521	1.153.637	-6,6	-14,0	-14,0
- Kurumlar Vergisi Tevkifatı	224.047	236.588	5,6	-2,7	-2,7
- Kurumlar Geçici Vergisi	19.242.237	21.464.614	11,5	2,8	2,7
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	4.758.940	5.357.697	12,6	3,7	3,7
- Veraset ve İntikal Vergisi	173.086	229.091	32,4	22,0	21,9
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.585.854	5.128.606	11,8	3,1	3,0
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	86.456.398	105.616.488	22,2	12,6	12,5
DAHİLDE ALINAN KDV	34.034.036	39.439.048	15,9	6,8	6,7
- Beyana Dayanan Katma Değer Vergisi	33.024.950	38.150.210	15,5	6,4	6,4
- Katma Değer Vergisi Tevkifatı	1.009.086	1.288.838	27,7	17,7	17,6
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	43.708.500	58.038.318	32,8	22,4	22,3
- Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	25.582.583	31.718.620	24,0	14,3	14,2
- Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	3.363.587	6.212.904	84,7	70,2	70,1
- Alkollü İçkilere İlişkin ÖTV	2.146.665	3.382.510	57,6	45,2	45,1
- Tütün Mamullerine İlişkin ÖTV	11.546.412	14.975.856	29,7	19,5	19,5
- Kolalı Gazozlara İlişkin ÖTV	212.361	222.092	4,6	-3,6	-3,7
- Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	856.892	1.526.336	78,1	64,1	64,1
BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	4.043.296	3.577.340	-11,5	-18,5	-18,5
ŞANS OYUNLARI VERGİSİ	395.834	434.110	9,7	1,1	1,0
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	4.274.732	4.127.672	-3,4	-11,0	-11,1
ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER	28.674.228	39.562.149	38,0	27,1	27,1
- Gümrük Vergileri	2.486.462	3.269.540	31,5	21,2	21,1
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	26.135.212	36.210.397	38,6	27,7	27,6
- Diğer Dış Ticaret Gelirleri	52.554	82.212	56,4	44,2	44,1
DAMGA VERGİSİ	4.205.581	5.141.736	22,3	12,7	12,6
HARÇLAR	4.873.344	7.148.769	46,7	35,2	35,1
- Tapu Harçları	1.908.702	3.355.738	75,8	62,0	61,9
- Yargı Harçları	934.656	1.158.140	23,9	14,2	14,1
- Noter Harçları	441.945	390.329	-11,7	-18,6	-18,7
- Pasaport ve Konsolosluk Harçları	659.306	783.892	18,9	9,6	9,5
- Trafik Harçları	249.803	340.878	36,5	25,7	25,7
- Gemi Liman Harçları	10.587	11.636	9,9	1,3	1,2
- İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları	15.486	19.362	25,0	15,2	15,2
- Diğer Harçlar	652.859	1.088.794	66,8	53,7	53,6
BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER	624.652	619.963	-0,8	-8,5	-8,6
- Kaldırılan Vergiler Artıkları	31.165	5.909	-81,0	-82,5	-82,5
- Bazı Varlık, Millî Ekonomi, Kazan. Hak. Kanun Uyar. Alın. Vergi	534.343	525.132	-1,7	-9,4	-9,5
- Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	59.144	88.922	50,3	38,5	38,5

Kaynak: 2010 yılı faaliyet raporu, www.gib.gov.tr

Görüldüğü üzere dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla düşüklüğü vergilerin adaletsiz olarak toplandığına bir işarettir. Bu şekilde vergilerin toplanması toplum içinde bir eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu türde toplanan vergilerde zengin fakir ayrımı yoktur.

Dolaylı vergileri almak hükümetlerin rahatlıkla başvurduğu vergi toplama yöntemidir. Bu yöntem vergi adaletsizliği beraberinde getirdiği gibi kayıtdışılığa itmektedir.

Tablo 3: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

(Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Kurmlar Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Toplam K.D.V. (Dahilde + İthalde)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, K.D.V. Toplamı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005	119.250.807	22.817.529	19,1	11.401.985	9,6	38.280.430	32,1	72.499.944	60,8
2006	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010	235.686.590	49.384.949	21,0	22.854.839	9,7	75.649.445	32,1	147.889.233	62,7

Kaynak: 2010 yılı faaliyet raporu, www.gib.gov.tr

Türkiye’de sektör incelemelerinde, VEDOS bilgisayar ortamına yüklenen tapu bilgilerinde olduğu gibi otomasyon üzerinden alınan bilgiler ile, bankalardan ve diğer ilgili kuruluşlardan alınan bilgilerden de yararlanılmaktadır. Dolayısıyla, sektör incelemelerinde elektronik denetimden ciddi anlamda yararlanılmaktadır.

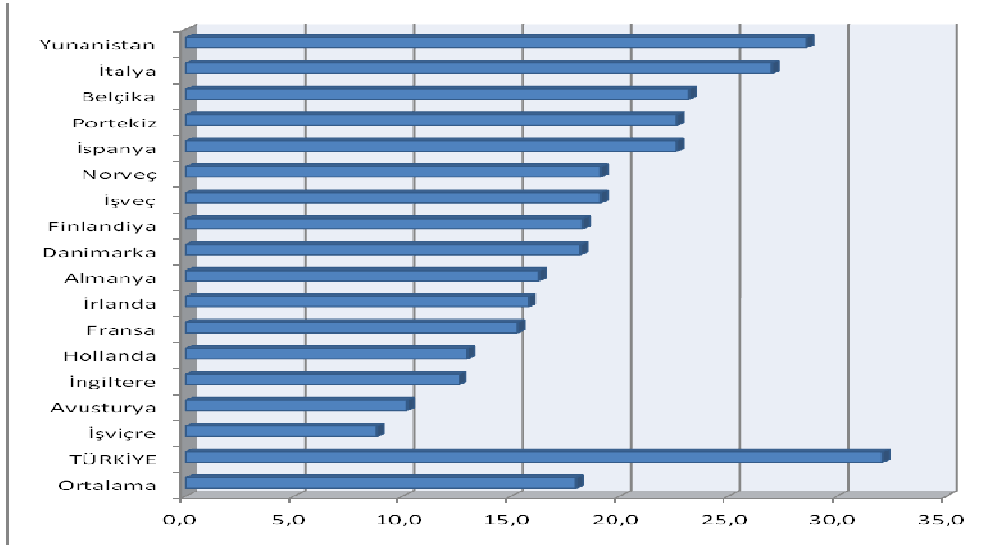
Diğer yandan, ülke genelinde Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim birimleri tarafından yapılan incelemelerin toplu sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: 2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları (TL)

DENETİM BİRİMLERİ	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	RAPOR SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI	MATRAH FARKI ÜZERİNDEN TARH EDİLEN VERGİ
Teftiş Kur. Bşk.	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uz. Kur. Bşk.	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kontr. D.B.	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Vergi Dairesi Müdürleri	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151
Toplam	47.787	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu

Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü konusunda yapılan çalışmalara Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında ve diğer bir çok çalışmada detaylı olarak yer verilmiştir.

Şekil 2: Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkeler Arası Karşılaştırma

Kaynak: Size and Measurement of the Informal Economy in 110 Countries Around the World, Friedrich Schneider, 2002, www.gib.gov.tr, Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010

Yapılan çalışmaya göre Türkiye'de kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün diğer ülkelere göre ne kadar fazla olduğu görülmektedir. Anlaşılacağı üzere, kayıtdışı ekonominin boyutlarını ölçmek için bir çok yöntem vardır. Bunlardan birisi, Vergi Dairesi Başkanlıklarının bünyesinde bulunan Denetim Koordinasyon Müdürlüklerinde yapılan yaygın ve yoğun

vergi denetimleri ile kayıtdışı mükelleflerin tespiti ve kayıt altına alınması işlemleridir. Türkiye ölçeğinde yapılan yaygın yoğun vergi denetimi bize kayıtdışılıkla ilgili saha çalışması olarak sonuç vermektedir.

Tablo 5: 2006-2010 Yılları Türkiye Genelinde Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları

Yılı	Vergi Denetmeni Sayısı	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)	Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıtdışı İşçi Sayıları
2006	219	3.939	3.778.146	100.149.000	
2007	211	6.320	4.513.740	134.235.029	12.458
2008	1.167	48.357	4.313.620	176.213.518	11.064
2009	918	47.370	3.811.489	153.171.031	4.933
2010	69*	3759*	3.753.669	150.326.505	4.391

* Aylık ortalamadır.

Kaynak: 2010 yılı faaliyet raporu, www.gib.gov.tr

Kayıtdışı ekonominin doğuşunu, gelişmesini önlemenin en önemli yöntemlerinden biriside devletin tüm kurumlarıyla tam bir kararlılık ve uyum içinde hiç ödün vermeden devlet güçlerinin kullanılmasıyla mümkündür. Devletin yasama, yürütme ve yargı erki bu konuda birbirini tamamlar ve destekler nitelikte bir çalışma ortamına girerek sıkı iletişim ve eşgüdüm içinde bu konuyu ele alabilirse o zaman çözüm yolu bulunabilir. İlk önce yasama erki bir öncü olarak konuya el atmalı, varsa kendi içinde gereken temizliği yapıp, kamuda şeffaflığı sağlamalı kendisine duyulan güveni artırmalıdır. Kayıtdışı ekonominin engellenmesi için gerekli yasaları çıkarıp devlette bu yasaların arkasında durmalıdır. Bu konuda yürütme erkinin arkasında destek olmalıdır. Yürütme erki, bürokrasinin deneyim ve becerisini de yanına alarak, etkili, tarafsız ve bağımsız kamusal denetimden yararlanarak, büyük bir kararlılıkla konuyu yargıya taşıyabilme gücüne sahip olması gerekir. Yargı hem özerklik, hem nitelik hem de nicelik açısından donatılarak, bireylerin beklediği tarafsız yargı gücünü kullanma becerisini gösterebilmelidir. Kamusal denetimlerin yerine, bağımsız denetimlerin artırılarak yaygınlaştırılmasında fayda görmekteyiz (Özel, 1998:2).

Kayıtdışılığı ortadan kaldırmak için ortaya çıkaran ya da boyutlarını genişleten etmenler ortadan kaldırılabilirliği takdirde sorun da kendiliğinden

çözülecektir. Ancak, yılların birikimi olarak var olan ve ekonomik yaşantılarda yerleşmiş bulunan alışkanlıkların alınacak önlemlerle bir anda ortadan kaldırılabilmesi mümkün değildir. Kayıtdışılığın önlenmesi için yasalarda değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bunların başında enflasyonu bertaraf edici düzenlemelerin yapılmasına, yüksek olan vergi oranları düşürülmesine, vergi yasalarına uymamanın yaptırımları iyi tanımlanmasına ve uygulanmasına, teşvik sisteminin vergi kanunları dışında tutulmasına, vergi idaresinin ve denetim birimlerinin bilgi toplayabilmesine zemin hazırlanmasına, bazı gelir türlerinin sürekli olarak vergi dışı veya muaf tutularak önlenmesine, vergi daireleri gelişen teknoloji karşısında devamlı olarak geliştirilmesine, vergi dairesinin personelinin eğitimine önem verilmesine, vergi denetiminde etkinlik kazandırılmasına ve vergi denetiminin yaygınlaştırılmasına özen gösterilmelidir (Aydemir(II), 1995:1,9).

Kayıtdışı ekonomiyle mücadele etmek ve en alt seviyeye indirmek için bazı tedbirler alınması gerekmektedir. Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede, kayıtdışı ekonomiyle mücadele Stratejisi Eylem Planının gözden geçirilip, teknolojik altyapı çalışmalarının bir an önce hızlandırılması, harcama ve tasarruflara dayalı vergileme uygulanması, vergi denetimi yaşanan sorunlar giderilmeli, kayıtdışı ekonomi ile ilgili yeterli bilincin oluşturulması, vergi yasalarının revizyonu ve mevzuatın yeniden gözden geçirilmesi, vergi ve prim oranlarının değerlendirilmesi, kurumlar arası iletişim ve işbirliğinin artırılması ve çalışanlarının özlük hakları ile ilgili sorunların bir an önce giderilmesi gerekmektedir (Acar, Aydın, 2011:19).

Günümüzde ise Türkiye’de kayıtdışı ekonomi ile birlikte vergi kayıp ve kaçığının giderek arttığı görülmektedir. Kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması yoluyla vergi gelirlerinin sürekli ve devamlı olarak artırılması, ulaşılması gereken bir hedef olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ekonomideki düzelme, alınacak diğer önlemlerin yanı sıra, vergi gelirlerinin artmasına bağlı gözükmemektedir. Özellikle Orta Vadeli Program çerçevesinde tahmin edilen gelir tahminlerinin gerçekleşmesi büyük ölçüde kayıtdışılıkla ilgili mücadeleye bağlı olmaktadır. Son dönemlerde hazırlanan tüm program ve planlarda ise kayıtdışılıkla mücadele bir politika haline gelmeye başlamıştır.

Dolayısıyla bu da kayıtdışıya azaltmaya yönelik verilen önemin büyüklüğünü göstermektedir (Kılıç, 2010:7).

2.6. Türkiye’de Uygulanan Belli Başlı Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Yöntemleri

Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede sadece Maliye Bakanlığı’nın değil, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun da görevi olup, belirtilen kurumların işbirliği bu mücadeledeki başarıyı belirleyecektir.

Son yıllarda ilgili idarelerce kayıtdışı ekonomi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar kısaca aşağıdaki gibidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008-2010 Eylem Planı: 36,37).

- Vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü ödeyen mükelleflere ayrı olarak hizmet verilmesine ve bunların izlenmesine yönelik olarak kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında faaliyete geçirilmiştir.

- Akaryakıt ürünlerinde marker uygulaması ve akaryakıt istasyonlarında belge düzeninin sağlanması, kayıtdışı ekonomiyle mücadelede önemli bir adım olan akaryakıt pompalarının ödeme kaydedici cihazlara bağlanmasına ilişkin uygulama başlatılmıştır.

- Enerji sektöründe (Elektrik, doğal gaz, petrol, LPG) faaliyette bulunmak isteyenlere lisans alma zorunluluğu getirilmiştir.

- Alkollü içkilerde ve sigaralarda bandrollü izleme sistemi kurulması ve sistemin işletilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmış ve uygulamaya geçirilmiştir.

- Kayıtdışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi kapsamında, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı bünyesinde “Kayıtdışı İstihdamla Mücadele Koordinatörlüğü” kurulmuştur.

KADİM Projesi çerçevesinde 2006 yılı Ekim – 2007 yılı Aralık ayları arasında 189.567 işyeri denetimi yapılmış, toplam 731.875 çalışan denetlenmiştir.

Yapılan denetimler sonucunda 43.806 kişinin kayıtdışı çalıştığı tespit edilmiştir. Bunların 352'si yabancı kaçak işçi statüsündedir. Proje kapsamında 400.000 adet broşür ve 50.000 adet afiş bastırılmış ve ülke geneline dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, KADİM projesi çerçevesinde eğitim faaliyetlerine devam edilmesi, projenin tanınırlığını artırmak amacıyla görsel medya araçlarına ağırlık verilmesi, kayıtdışı istihdamın yoğun olduğu inşaat, turizm ve hizmet sektörlerinde denetimlerin yoğunlaştırılması ile kayıtdışı ekonomiyle mücadelede kurumlar arası işbirliğinin daha etkin bir hale getirilmesi planlanmaktadır.

2002 yılında SSK'ya bağlı zorunlu sigortalı sayısı 5.223.283 kişi iken 2007 yılı Aralık ayında bu sayı 8.497.824 kişiye ulaşmıştır. Belirtilen dönemde sigortalı sayısındaki artış oranı %62,9 olarak gerçekleşmiştir. 2002 yılında kayıtdışı istihdam oranı %52,1 iken, en son açıklanan Kasım 2007 Hane Halkı İşgücü Anketine göre bu oran %45,4'e düşmüştür.

- Sosyal Güvenlik Kurumu olarak 2005 yılı içerisinde taşra birimlerinde görevlendirmek ve yerinden denetim yapmak üzere 258 Yoklama Memuru (şimdiki adıyla Sosyal Güvenlik Kontrol Memuru) alınmıştır.

- Yine, sosyal güvenlik kurumlarının birleştirilmesine ilişkin 2006 yılı mayıs ayında yürürlüğe giren Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununda Sosyal Güvenlik Kontrol Memurları için 3400 kadro ihdas ettirilmiş, buna istinaden 2007 yılı sonunda da 194 kişinin daha istihdamı sağlanarak denetimin yaygınlaştırılması amaçlanmıştır.

- E-devlet uygulamalarının yaygınlaştırılması ve etkinleştirilmesine yönelik olarak 2003 yılından bu yana yürütülmekte olan e-Dönüşüm Türkiye Projesi ve 2006 yılında uygulanmaya başlanan Bilgi Toplumu Stratejisi projeleri ile, kullanıcıların elektronik ortamda sunulacak kamu hizmetlerine farklı platformlardan, güvenilir şekilde ve tek noktadan erişebilecekleri, vatandaş ve iş dünyasının ihtiyaçlarına odaklanmış, birlikte işler ve bütünleşik hizmetlerin sunulacağı, katılımcı, şeffaf ve hesap verebilir bir devlet yapısının oluşturulması planlanmaktadır.

Kayıtdışılıkla mücadele kapsamında hayata geçirilen söz konusu proje ve uygulamalar dışında; aşağıdaki gibi ekonomide rekabet gücünün artırılması, iş ortamının iyileştirilmesi ve finansal sistemin geliştirilmesine yönelik alınan tedbirlerin de kayıtdışı ekonominin azaltılmasında önemli bir rol oynaması beklenmektedir.

- Kayıtdışılıkla mücadele kapsamında mali sistemin kullanımına yönelik olarak düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede, 2001 yılı Eylül ayından itibaren mali kuruluşlarca yapılacak işlemlere taraf olanların vergi kimlik numarasının ilgili belge ve kayıtlarda kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.

- 8.000 TL' yi aşan tahsilât ve ödemelerin bankalar ve PTT aracılığıyla yapılması uygulaması başlatılmıştır.

- Kayıtdışı işlemlerin tespitine yönelik olarak mali kayıtları esas alan veri ambarı uygulaması geliştirilmiştir.

Gelir İdaresi başkanlığı bünyesinde yapılmakta olan ve kayıtdışı ekonomi ile mücadele çalışmalarına olumlu katkıda bulunacak diğer bazı çalışmalar ise aşağıdaki gibidir (GİB, Performans Programı, 2008:93,95).

- Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen ve mükellef-tüketici ve mükellef-mükellef arasında kullanılan faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi ve muhafaza edilmesini sağlayacak e-fatura ile ticari faaliyetlerde büyük kolaylıklar sağlanacak, kağıt fatura basılmaması nedeniyle hem çevresel hem de ekonomik faydalar elde edilecek ve vergi kayıp ve kaçığı büyük oranda azalacaktır.

- Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması gereken yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile yolcu taşıma bileti, yolcu taşıma listesi, irsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, dip koçanlı bilet, işlem sonuç formu, sigorta poliçesi, banka dekontu ve ücret bordrosu gibi düzenlenmesi zorunlu tutulan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi ve muhafaza edilmesini sağlayacak hukuki ve teknik altyapılar oluşturulacaktır.

- VEDOP ile diğer kurum ve kuruluşların otomasyon sistemleri arasında veri alışverişini sağlayacak uyumlaştırma çalışmaları gerçekleştirilecektir.

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince Sosyal Güvenlik Kurumunca alınan aylık prim bildireleri ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu gereğince Başkanlığımızca alınan muhtasar beyannamelerde yer alan verilerin elektronik ortamda eşleştirilmesini, karşılaştırılmasını ve analizini sağlayacak yazılımlar gerçekleştirilecektir.

- Motorlu kara taşıtlarına, taşıtın plaka bilgisinin pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlara otomatik olarak kaydedilmesini sağlamak üzere birer "Taşıt Kimlik Birimi" takılması çalışması devam etmektedir. Diğer yandan, akaryakıt istasyonlarına, pompaların ve ödeme kaydedici cihazların ilgili birimlerle iletişimi sağlayacak cihazlarla teçhiz edilmesi ve kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.

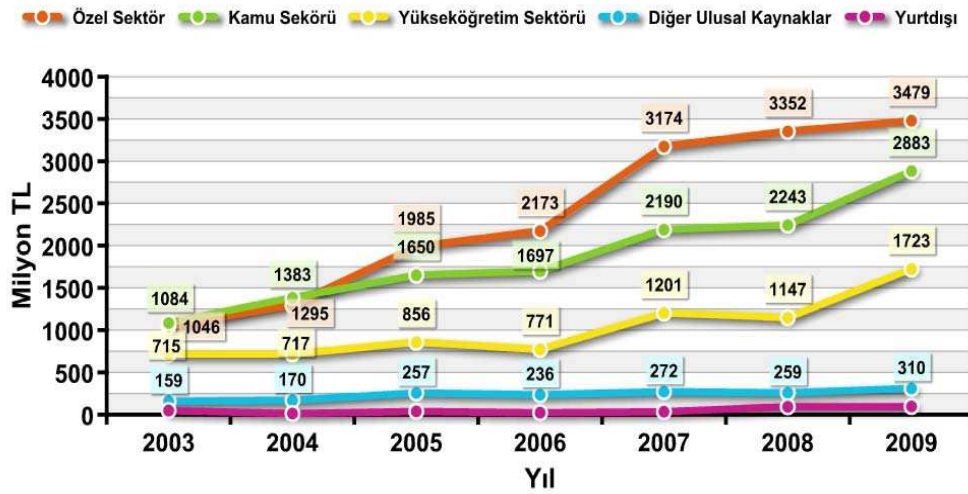
2.7. Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Alınması Gereken Önlemler

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede, günümüzde bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmeler sayesinde, ileri adımlar atılması mümkün bulunmaktadır. Bu yapılırken teknolojiye yararlanılması başarıya giden yolun kısalmasını sağlayacaktır.

Anlaşılacağı üzere, teknolojik uyum sadece yeni bir ürün veya süreç anlamına gelmemektedir. Mevcut ürünün veya sürecin yenilenmesi veya ilavelerle daha fonksiyonel hale getirilmesi de aynı anlama gelmektedir. Günümüzde denetimde özel sektörde olduğu kadar kamuda da gerekli ve zorunlu hale gelmiştir. Aslında, bu konuda kamu ile özel sektör arasında amaç ve süreç farklılığı dışında çok da keskin farklar yoktur. Özel sektörde teknolojik gelişme ile verimlilik ve kârlılık amaçlanmakta iken, kamu sektöründe ürün veya hizmetin kalitesi, verimlilik, harcamaların azaltılması, vatandaş memnuniyeti dolayısıyla hizmet kalitesinin artırılmasının amaçlanması da bunu doğrulamaktadır.

Öte yandan, elektronik gelişme konusunda yapılan istatistik çalışmaları ülkemizde kamunun özel sektörün gerisinde gitmekte olduğunu göstermektedir. Teknolojik uyum konusunda en iyi göstergelerden biri Ar-Ge harcamalarıdır. Aşağıda görülen grafikte kamunun Ar-Ge için ayırdığı kaynağın çok az olduğu görülmektedir.

Şekil 3: Finans Kaynağına Göre Ar-Ge Harcamaları*



*2010 sabit fiyatlarıyla

Kaynak: Tüik, (www.tubitak.gov.tr)

Kayıtdışı ekonomi ile mücadele yöntemleri ile ilgili olarak yer yer yeni iş süreçleri, yer yer de mevcut iş sürecinin reorganizasyonu yönünde çalışmalarda bulunulmuştur.

Yenilikçi önerilerin hayata geçirilmesi çalışmaları, yazılım, donanım, eğitim, uygulama gibi giderler nedeniyle, kısa vadede vergi toplama maliyetlerini artırsa da orta ve uzun vadede bu maliyetler azalacaktır. Çünkü, teknolojik çözümler sonucunda ürün ve hizmet maliyetleri azalacak, vergiye gönüllü uyum sağlanacak, kayıtdışı faaliyetler kayıt altına alınacak, dolayısıyla vergi gelirleri artacak ve hizmet kalitesi yükselecektir. Vergi gelirleri artarken yapılan harcamaların görüldüğünden az olduğu aşağıdaki tabloda da görülmektedir. Zaten genel bütçe vergi gelirleri ile Gelir İdaresinin

harcamaları karşılaştırıldığında vergi toplama maliyetlerinin düşük olduğu da görülmektedir.

Tablo 6: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.395	0,82

Kaynak: www.gib.gov.tr

NOT : Vergi belirleri rakamları brüt olup, Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler dahil tutarlardır. 2008-2009 Yılları Vergi Gelirleri içerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat rakamına Asgari Geçim İndirimi tutarı dahildir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARET VE DENETİMİ

3.1. E-Ticaret Kavramı

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi denetimi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etmek ve sağlamak olduğu tanımlanmıştır. Bununla birlikte daha önceki vergi incelemelerinde kullanılan teknikler kullanılamaz hale gelmiştir. Gelişen teknoloji ile birlikte vergi denetim sistemi de değişmektedir. Son yıllarda e-denetim kavramı devamlı olarak konuşulur hale gelmiştir.

İnternet temelli şirketler, diğer tür şirketler gibi aynı ulusal ve uluslararası vergi kurallarıyla vergilendiği bilinmektedir. Vergileme de, genel olarak mükellefin ikametgahı ve gelirin kaynağına bağlı olmaktadır. E-ticarette ise karşılaşılan en büyük sorunlardan birisi de kaynak ilkesine göre vergilemenin nasıl yapılacağıdır. Dolayısıyla internet üzerinden gerçekleştirilen ticarette birçok ülkenin, “gelirin kaynağının kendi ülkesinde olduğu” iddiasında bulunması durumunda, iki veya daha fazla ya da mükerrer vergileme söz konusu olabilmektedir (Akbulut, 2007:50).

Bununla birlikte bu sorunlara değinilmek amacıyla elektronik ticaretin vergilemesi ile ilgili olarak çalışmamızın bu kısmında kısaca yer verilecektir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi günümüzde uluslararası maliye dünyasını meşgul eden en önemli konulardan birisi haline gelmiştir (Bakkal, 2001:2).

Elektronik ticaret çok hızlı bir gelişim göstermesi üzerini pek çok sorunu da tartışılır hale getirmiştir. Bu sorunlarla bağlantılı olarak öncelikle

yasal düzenlemelere gereksinim duyulmaktadır. Açık ve kapalı bağlar üzerinden elektronik ortamda yapılan işlemler;

E-ticareti, mal (taşınır-taşınmaz) ve hizmet (bilgi servisleri, danışmanlık, finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma vb.) ticareti, sayısal biçime çevrilmiş yazılı metin, ses ve video görüntülerinin işlenmesi ve iletilmesi, ürün tasarımı, üretim izleme, doğrudan tüketimi pazarlama, malların sevkiyatlarını izleme, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, sözleşme yapma, banka işlemleri ve fon transferi, konşimento gönderme, gümrükleme, ortak tasarım geliştirme ve mühendislik, kamu alımları, elektronik para çıkarma, elektronik hisse alışverişi ve borsa, açık arttırma, sayısal imza, elektronik noterlik, güvenilir üçüncü taraf işlemleri, vergilendirme ve vergi toplama, fikri mülkiyet haklarının transferi, kiralınması işlemleri sayılabilir (Alptürk, 2005:6).

Bununla birlikte günümüzde e- ticaret diye bir kavram gelişmeye başlamıştır. E-Ticareti anlatabilecek tek bir tanım yoktur. Bazı görüşlere göre e-ticaret (e-commerce) her türlü malın ve hizmetin bilgisayar teknolojisi, elektronik iletişim kanalları ve alakalı teknolojiler kullanılarak satılması veya kiralınması gibi tanımlanabilir. Başka bir görüşe göre ise e-ticaret, bilgisayarlı işlemlerin yapılmasında ödeme işlemlerinin internet üzerinden yapılmasıdır. E-ticaret dijital ekonomi, elektronik ekonomi olarak da tanımlanabilir (Kuşçu, 2011).

E-ticaret konusunda en yaygın genel kabul görmüş tanım OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından 1997'de yapılan tanımı ise şöyledir; Sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir. OECD, e-ticaret sürecini ise şu şekilde tanımlamıştır;

- Ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi,
- Firmaların elektronik ortamda buluşması,
- Ödeme sürecinin yerine getirilmesi,

- Taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi, Satış sonrası bakım, destek, vb. hizmetlerin temin edilmesi.

3.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı

Elektronik ticaret, her türlü bilgisayar ağları üzerinden, ürün tasarımı, üretilmesi, tanıtımın yapılması, ticari muameleler hesapların ödenmesi ile ilgili tüm işlemleri kapsar. Elektronik ticaret elektronik olarak iş ve işlemler yapmak anlamına gelmektedir. Elektronik ticarete, yazılı metin, ses, video biçimindeki verilerin elektronik olarak işlenmesi ve iletimini içerir. Elektronik ticaret birçok etkinlikleri içerir. Bunlar arasında mal ve servislerin elektronik olarak alışverişi, sayısal içeriğin anında kaynaktan sunma, kamu alımları, doğrudan tüketiciye pazarlama ve satış sonrası servisler gibi etkinlikler olduğu söylenebilir. Elektronik ticaret, her türden mal ve hizmeti alışverişini kapsar. Elektronik ticaret alışlagelmiş etkinlikler (sağlık, eğitim) ve yeni etkinlikler (sanal alışveriş merkezleri) olmak üzere bir dizi değişik aktiviteyi kapsadığı görülmektedir (E-Ticaret Rehberi, 2011).

- Elektronik Ticaret, internet üzerinde sunulan bilgi, ürün ve hizmetlere yönelik olarak hemen hemen dünyanın her yerinden anında ve kolaylıkla erişim imkanı sağlamaktadır.
- Elektronik Ticaretin 24 saat 7 gün çalışabilen altyapısı, iletişimi ve alışverişi engelleyen zaman problemini ortadan kaldırmaktadır.
- Elektronik Ticaretin güvenilirliği istatistikle kanıtlanmış olup, gelişmekte olan yeni teknolojilerin güvenilirliği kuvvetlendirmesi beklenmektedir.
- Elektronik Ticaretin altyapısı ile tüketicilerin tercihleri, alışkanlıkları ve demografik özellikleri takip edilmesine imkan tanımaktadır. Bu veriler kullanılarak ürün veya hizmet satın alanla, satan arasında "kişiye özel" ticari ilişki kurulabilir.
- Elektronik Ticaret evrensel olup, internet ile birlikte sınırlarda kalktığı için rekabet küresel duruma gelmiştir. Bu "global" rekabet ortamında

arz edilen ürün ve hizmetlerden "kalite-maliyet-müşteri hizmeti" üçgeninde üst seviyeye yükselenler "küresel" anlamda başarılı olmaktadır. www.amazon.com bu başarının en güzel örneklerinden birini oluşturmaktadır (Elektronik Ticaret, 2011).

3.3. Elektronik Ticaretin Araçları

Bugün, e-ticaret platformunda genellikle, Web üzerinde yoğunlaşmaktadır. Önümüzdeki birkaç yıl içinde çok yönlü olarak gereksinimleri karşılamak için yeni ticaret yolları gelişmektedir. Bunlar içinde mobil web uygulamalarından bahsedebiliriz (Brian, 2010:2).

“Elektronik ticaretin araçlarını, birbirleriyle ticaret alışveriş yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran ve her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (Electronic Data Interchange-EDI), internet) olarak düşünebiliriz” (Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, 2011).

3.4. Elektronik Ticaret Türleri

Elektronik ticaret içinde bulunan taraflar itibariyle 4 ana grup aşağıda gösterildiği şekildedir (E-Ticaret Rehberi, 2011).

3.4.1. Şirketler Arası (B2B- Business To Business) Elektronik Ticaret

En yaygın olarak kullanılan elektronik ticaret şeklidir. Şirket içi veya şirketler arası yapılan bu tür ticaret 1960'lardan beri kullanılmaktadır. Bu elektronik Veri Değişimi (Elektronik Data Interchange) olarak da bilinmektedir. Şirketlerin elektronik ortamda tedarikçiye sipariş vermesi, faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesi burada değerlendirilmektedir. 1999 yılı verilerine göre; şirketler arası elektronik ticaret işlemlerine incelediğimizde, E-Ticaret cirosunun %90'nını oluşturmaktadır. İnternet araştırma şirketi Jupiter Research'e göre; ABD'de işletmeden işletmeye

(B2B) elektronik ticaret hacminin 2005'e kadar 6.3 milyar dolara ulaşacağı öngörülüyor (E-Ticaret Rehberi, 2011).

3.4.2. Şirket-Tüketici Arası Elektronik Ticaret:

Son yıllardaki web ve wap teknolojilerindeki gelişmelerle ortaya çıkmış alışveriş ortamında oluşan elektronik ticaretin en çok bilinen türüdür. İnternette sanal mağaza uygulamaları ile İnternette firmalar elektronik ortamda; bilgisayardan otomobile, kitaptan pizzaya birçok ürünün doğrudan tüketiciye satışını yapmaya başladığı görülmektedir. Yaygın GSM kullanımı ile birlikte wap teknolojisi de tıpkı web teknolojisi gibi gelişmekte ve yer, zaman gibi kısıtlar olmaksızın elektronik ticaret yapılan uygun bir ortam haline gelmeye başlamakla birlikte yeni teknolojik imkanlarla devamlı olarak kendini geliştirmektedir (E-Ticaret Rehberi, 2011).

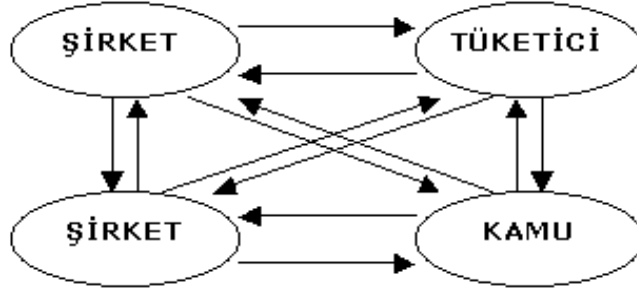
3.4.3. Şirket-Kamu İdaresi Arası Elektronik Ticaret:

Kamu ile şirketler arasındaki lokal ağlar üzerinde yapılan elektronik ticaret, haberleşme ve diğer tüm etkinlikleri bu bölümde söylenebilir. Bu bölümde devletin kamu ihalelerinin internette yayınlanması ve firmaların elektronik ortamda teklif vermeleri bunun ilk örneklerini oluşturmaktadır. Ülkemizde e-ticaretin yaygınlaşmasını desteklemek için kamunun vergi ödemeleri, gümrük işlemleri de sanal dünyaya taşınmaktadır (E-Ticaret Rehberi, 2011).

3.4.4. Tüketici-Kamu İdaresi Arası Elektronik Ticaret:

Tüketici ile kamu idaresi arasında her türlü vergi, sağlık ve hukuksal etkinliği bu alanda anlatabiliriz. Bu kategoride ehliyet, pasaport başvuruları, sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri, vb. uygulamalar ile Elektronik Devlete geçişin sağlanmasının temelleri atılmıştır. Gelecekte ise tüm okul ve kütüphanelerin internet bağlantılarının elektronik olarak sağlanması düşünülmektedir (E-Ticaret Rehberi, 2011).

Şekil 4: Elektronik Ticaret Taraflarının İlişkileri



3.5. İnternet Üzerinden Güvenli Bilgi Alışverişi

İnternette vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde en büyük sıkıntı, geleneksel ticaretin vergilendirilmesini düzenleyen yasaların ve yönetsel düzenlemelerin elektronik ticaret düzenlemeleri ve uygulamaları karşısında yetersiz kalmasıdır. Bununla birlikte, mevcut vergisel düzenlemeler büyük bir oranda yer ve kişi öğeleri üzerine kurulu bulunmakta olup elektronik ticaret işlemlerini gerçekleştirenlerin bu dar kapsam içerisindeki pozisyonlarının belirsizliği ve en azından vergiyi doğuran olayla olan irtibat eksikliği vergiye muhatap olanların belirlenmesini güçleştirmektedir (Alptürk, 2005:317).

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca çeşitli çalışmalar yapılmakla beraber kapsamının genişletilmesinde kayıtdışı ekonomi ile mücadelede yararlı olacaktır. Örneğin, Noterlerde yapılan kira sözleşmeleri ile bankalarca yapılan kira tahsilat ve ödemeleri bilgisayar üzerinden vergi idaresinin bilgisi dahiline girmelidir. Bu bilgiler kira geliri elde eden mükelleflerin kayda alınmasında yararlı olacaktır. Ayrıca, noterlerce onaylanan yasal defterlerin onay bilgilerinin, matbaacıların belge basım bilgilerinde olduğu gibi, internet üzerinden gönderilmesinin zorunlu kılınması faydalı olacaktır. Diğer yandan, vergi mükelleflerinin elektrik, su ve doğalgaz abonelik başlangıç ve bitişlerinin vergi idaresine otomatik olarak internet üzerinden bildirilmesi yerinde olacaktır. Bu şekilde diğer risk analizleri ile, ilgili kurumlardan gelen bilgilere göre mükelleflerin işyerlerinde zamanında yoklamalar yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 4. fıkrası, mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı bendi ile aynı Kanunun mükerrer 257. maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkilere istinaden elektronik fatura uygulamasının başlangıç adımı olarak "Elektronik Fatura Kayıt Sistemi"ni (EFKS) hayata geçirmiştir. Elektronik ticaretin bir unsuru da olan e-fatura uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığınca pilot uygulama şeklinde başlatılmıştır. İlk etapta belli başlı telekom firmalarından 5'i ve 1 doğalgaz dağıtım şirketi elektronik fatura kayıt sistemi kapsamına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak yapılması gereken düzenleme, e-fatura uygulamasından tam olarak faydalanılabilmesi için; güvenli elektronik imza ile imzalanmış olarak elektronik veya manyetik ortamda e-fatura düzenleyen firmaların alıcıların talep etmeleri durumunda ayrıca kağıt ortamında fatura düzenleme zorunluluklarının kaldırılmasıdır.

Buna göre, kağıt ortamında e-fatura düzenleme durumu sadece; elektronik imza ile imzalanmak suretiyle elektronik veya manyetik ortamda e-fatura göndermeye yarayan makine ve programda yaşanan arıza durumları ile 213 sayılı V.U.K.'da belirtilen mücbir sebepler halinde söz konusu olmalıdır. Ayrıca, sadece süreklilik arz eden telefon, doğalgaz, elektrik gibi harcamalara ait e-faturanın kamu kurum ve kuruluşlarınca harcama belgesi olarak kabul edilmesi yeterli olmayıp, diğer tüm harcamalara ait e-faturaların da harcama belgesi olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır. Mevcut uygulamada sadece bazı telekom firmaları ile bir doğalgaz firmasının e-fatura kapsamında olduğu dikkate alındığında bu konuda uygulamada sıkıntı çıkmayabilir. Ancak e-fatura uygulaması genişledikçe ve birçok firma süreklilik arz eden mal ve hizmet dışında teslimler yapmaya başladıkça sorunlar artacaktır. Bu durumda sorunlar çıkmadan gerekli düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

Bu uygulama ile; milyonlarca faturanın posta yoluyla gönderilmesi önlenmekte ve kağıt sarfiyatı, çevre kirliliği, ormanların azalması, emek ve zaman kaybı, işlemlerin gecikmesi gibi bir çok olumsuzluk ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, ülke kaynakları etkin kullanılmamış olmaktadır.

Nihayetinde, elektronik fatura düzenleme ve elektronik defter tutma yaygınlaştırılmalı, cirosu belirli bir tutarı aşan tüm mükelleflere elektronik fatura düzenleme ve elektronik defter tutma zorunluluğu getirilmeli ve bu konuda gerekli olan yazılım ve diğer ihtiyaçların maliyetlerinin tamamının aynı yıl amortisman gideri yazılarak itfa edilmeleri sağlanmalıdır.

Öte yandan, iletişim ve bilgi teknolojisindeki gelişmelerin sonucu olarak yeni ticaret şekilleri ve kavramları ortaya çıkmaya başlamıştır. Elektronik ticaretin gelişmesi ve ticaretin internet aracılığıyla yapılması, alım ve satımın belge düzenlenmeksizin yapılmasına, başka bir deyişle ticaretin kayıtdışına çıkmasına neden olabilmektedir. Elektronik ticarete ödemelerin de "online" sistemiyle kredi kartı ile yapılması, bu ticaretin denetimini zayıflatmakta, faaliyetlerin kayıtdışına, dolayısıyla bu ticaretten doğan kazancın vergi dışına çıkabilmektedir (DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001:41).

Bu nedenle, e-Ticaret ile ilgili olarak; mükelleflere, e-Ticaret yapmak için işe başlamadan önce vergi dairesine bildirim zorunluluğu getirilmelidir. Mükelleflerin e-Ticareti gelir idaresinin belirleyeceği zorunlu formatta ve sistemde yapmaları sağlanmalı ve yapılan tüm ticaretin gelir idaresinin bilgisine girmesi sağlanmalıdır. Gelir İdaresinin belirleyeceği usul ve esasların dışında internet üzerinden kayıtdışı ticaret yapan siteler mahkeme kararı ile kapatılmalıdır. Bu konuda yetkili yargı mercii, özel yetki ile donatılan vergi mahkemeleri olmalıdır.

Bu ve benzeri uygulamalar kayıtdışı ekonomi ile mücadelede etkin rol oynayacaktır. Bu nedenle, benzer uygulamalar çoğaltılmalıdır.

3.6. Nakit Ekonomisi Sorunu

Bazı mükelleflerin, işyerlerinde başkalarına ait pos makinesini kullanmaları veya bazı mükelleflerin pos makinelerinin terk tarihinden sonra da kullanılması ve nakit ekonomisi sorunu olarak devam etmektedir.

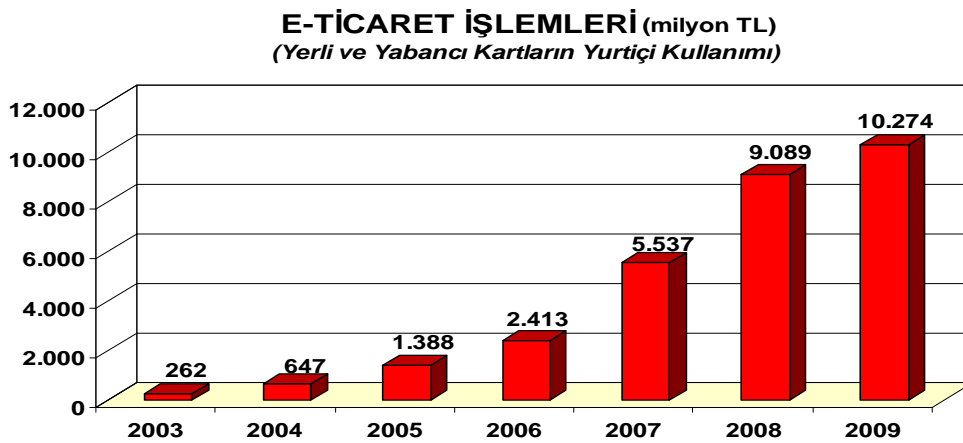
Çözüm olarak; nihai tüketicilerin kredi kartı kullanması teşvik edilmeli, mükelleflerin başkalarına ait POS cihazlarını kullanmaları engellenmeli ve işi

terlerde POS cihazının teslimi aranmalıdır. Kayıtdışı ekonomi ile mücadele kapsamında; kredi kartı/banka kartı ile yapılan tüm satışlarda pos makinesinden alınan sliplerin (Diş hekimlerinde olduğu gibi) fatura/perakende satış fişi/yazarkasa fişi yerine geçmesi ve kredi kartı/banka kartı ile yapılan satışlarda KDV oranlarının indirimli uygulanması faydalı olacaktır. Örneğin; Normalde %18 oranına KDV'ye tabi bir ürünün kredi kartı/banka kartı ile satılması durumunda %15 oranı üzerinden vergilendirilmesi gibi. İndirimli olarak uygulanacak oranlar sektörlere, bölgelere, mal ve hizmetlere göre de belirlenebilmelidir.

3.7. Türkiye'de E-Ticaret ve E-Denetim

Türkiye'de e-ticaret hızlı bir şekilde ilerlemektedir. E-ticaretin ilerlemesi ile birlikte e-ticaretin vergilemesi sorununu da ortaya çıkmıştır. Bu nedenle e-ticaretin gelişmesine paralel mevzuatında hızlı bir şekilde uyarlanması gerekmektedir. Aşağıda belirtildiği üzere günlük hayatta kullanılan kartlara bağlı olarak e-ticaret rakamlarının nasıl bir hızla ilerlediğini görebiliriz.

Şekil 5: E-Ticaret İşlemleri



Kaynak: www.sanalmimarlar.com

Ekonomik aktörlerin makro ve mikro düzeyde sahip oldukları bilgi miktarını arttırmak istemeleri, beraberinde sahip oldukları bilgileri en iyi şekilde doğru olarak sunmalarını da günümüz ekonomisi çerçevesinde zorunlu olmaktadır. Fakat sunulan ve sahip olunun bilgilerin doğruluğuna duyulan güven giderek azalmaktadır. Çünkü karmaşık olan ekonomik ilişkilerin artması bilginin doğruluğunu zedelemektedir. Dolayısıyla denetim sürecinin yeniden gözden geçirilmesi ve sürekli bir kontrol düzeyinin yapılması gerekmektedir. E-denetim kavramını elektronik veriler üzerinde, bilgisayar teknolojisinden yararlanılarak yapılan denetim süreci olarak tanımlanabilir (AVDB, 2009:2,3).

Genel olarak e-denetim tamamen uyguladığımız bir yapıda değildir. Bununla ilgili çalışmalar artarak devam etmektedir. Son yıllarda gelişen teknoloji ile birlikte klasik yöntemlerden vazgeçilmekte ve yeni sisteme geçilmeye çalışılmaktadır. Fakat bilinen bir gerçek var ki Türkiye’de vergi denetiminin de uygulanan sistem hala klasik yöntemler kullanılarak yapılmaktadır. Ancak son birkaç yıldır teknolojik anlamda bir çaba içine girildiği görülmektedir. Diğer gelişmiş olan ülkelerde teknolojiye uyum sağlamada daha hızlı adımlar atıldığı görülmektedir. Tabii ki ülkemizde e-denetim ile ilgili yeni adımlar atılmaya başlanılmıştır.

Globalleşme ile birlikte ortaya çıkan sorunların en başında elektronik ticaretin vergileme sorunu akla gelmektedir. Sermaye ve emeğin, yüksek vergilerin bulunduğu ülkelere daha düşük ülkelere kaymasının sağlanması, çok uluslu firmaların üretimlerini daha fazla ülkede parça parça gerçekleştirmeleri, internet ve elektronik ticaretin gelişmesi ile birlikte sanal firmaların ortaya çıkması, şirket ve müşterilerinin farklı ülkelerde olması vergileme sorununu da beraberinde getirmektedir. E-ticarette, vergi idaresi ve denetim konusunda iki potansiyel soruna değinmektedir. İlkine göre, internetin bilgiye erişimi kolaylaştıran ve vergi denetimini zorlaştırmakta olduğudur. İkincisi ise ticari işlemleri gerçekleştirenlerin kim veya kimler olduğunun bilinmesinin zor olduğudur (Doğaner, 2007:54).

E-denetim genel olarak vergi denetiminin bilgisayar tekniklerinin kullanılarak denetlenmesi olarak algılanabilir. Elektronik vergi denetiminin

tam olarak gerçekleştirilebilmesi için bütün işlemlerin bilgisayar ortamına aktarılması gerekmektedir. Eğer bütün işlemler bilgisayar ortamına aktarılabilirse kayıtdışılıkla mücadelede elektronik vergi denetimi daha önemli hale gelecektir. Günümüzde ise kullanılan kayıt sistemine baktığımızda yasal defterler, kullanılması zorunlu belgeler, yoklamalar, sicil bilgileri, adres bilgileri ve işletmelerin tüm mali tabloların bilgisayar sistemine aktarılması gerekmektedir. Gelişen ve gelişmekte olan bu sistem içerisinde uygulanan denetim tekniklerinin de değişmesi kaçınılmazdır. Klasik yöntemler artık terk edilmektedir.

Günümüz teknolojisi devamlı ve hızlı bir şekilde ilerlemektedir. Bilgisayar teknolojisinin devamlı olarak gelişmesine bağlı olarak e-denetim de gelişmektedir. Fakat bununla ilgili altyapıların oluşturulması teknolojinin gelişmesinin aksine biraz zaman almaktadır. Dolayısıyla altyapılardaki gelişmeler zaman aldığı için hızlı bir şekilde yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Bilgi teknolojisinin gelişmesine bağlı olarak kağıt ortamından vazgeçilmesi hem vatandaşlara hem de devlete birçok faydası olmaktadır. Bu sayede aktif işgücünün daha verimli alanlara kaydırılmasına ve farklı boyutta kullanılmasına yardımcı olabilir. Bu sistem sayesinde çok büyük kolaylıklar sağlanabilir. Bununla birlikte e-fatura sistemine geçilmesi kaçınılmaz olmaktadır. E-fatura sistemi ile birlikte KDV iadelerine büyük kolaylık sağlayabilir. Avrupa'da bu sistem yoğun olarak kullanılmaktadır.

E-denetimin farklı bir boyutu da vergi denetim elemanlarının durumudur. E-fatura, E-defter uygulamasının hayata geçmesi ile birlikte vergi inceleme elemanlarına büyük kolaylıklar sağladığı görülecektir. Binlerce evrak arasında boğulan vergi inceleme elemanlarına istedikleri bilgiye ulaşmada büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Böylece vergi denetiminde artış sağlayarak vergi denetiminin tabanının genişlemesine ve etkin denetim yapılmasına yardımcı olacaktır. Bununla birlikte vergi inceleme elemanlarına elektronik imza veya elektronik mühür verilmesi ile birlikte vergi inceleme raporlarını mükelleflere bilgisayar ortamında göndermesi büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

3.8. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Uygulanan Vergi Denetim Teknikleri

ABD’de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) sorumlu bulunmaktadır. İç Gelir İdaresi, mükelleflere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini, olması gerekeni sağlamakla da yükümlüdür. IRS (Internal Revenue Service) belirtilen bu yükümlülüklerini yerine getirmek için, yayımlar yapıp, formlar düzenleyerek mükelleflere bilgi sağlamakta, seçilmiş beyannameler üzerinden denetim yapmaktadır. Bu denetimin yanı sıra, indirim ve istisnaların hatalı olup olmadıkları incelenmekte ve hata olması durumunda ise, mükelleflere düzeltilmiş hesaplama gönderilmektedir. IRS tarafından yapılan bir başka denetim yerinde denetim bulunmaktadır. Bu denetim sisteminde ise daha çok kurum beyannameleri ve profesyonel işler yapan şahısların beyannameleri için kullanılmaktadır. Mükellef işlemlerinin daha kapsamlı olarak incelendiği yerinde denetim ise, IRS elemanı tarafından dairede veya mükellefin evi veya işyerinde yürütülmektedir. Diğer ülkelerde olduğu gibi ABD’nde de vergi incelemesi genellikle beyana dayanan vergileri kapsamaktadır. Özellikle gelir, kurumlar, sosyal güvenlik, satış ve emlak vergileri mükelleflerinin incelenmesi amaç edinilmiş olup, toplam inceleme kapasitesi içinde gelir vergilerinin payı çok yüksek olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte tabii ki söz konusu vergi mükelleflerinin tamamının vergi incelemesine tabi tutulduğunu düşünmemek gerekir (Öz, Akdemir, 2002:16).

ABD’de vergi incelemelerine konu olacak vergi beyannameleri bilgisayarlı seçim sistemi ile tespit edilmektedir. Vergi inceleme elemanı herhangi bir şekilde mükellefin defter kayıtları ve belgelerinden yararlanamıyorsa bu durumda beyan edilmeyen gelirin tespitine ilişkin olarak “Dolaylı Metot” adı verilen yöntem uygulanmaktadır. Vergi inceleme elemanı söz konusu dolaylı yöntemi uygularken istatistiksel verileri kullanmak suretiyle de mükellefin beyan etmediği geliri tespit edebilmektedir. Ancak istatistiksel verilerin kullanımı oldukça sınırlı olup, kullanılan istatistiksel veri çeşitleri ancak vergi inceleme elemanının inceleme raporunda yer almaktadır (Yetkiner, 2002:1,2).

İngiltere'de mükellef büyüklükleri itibariyle bir ayrıma gitmiş olup, büyük firmalardaki vergi kaçağı ile ilgili olaylarda incelemeleri Özel Uyum Dairesi (Special Compliance Office) yürütmektedir. İnceleme konusu olayların büyük çoğunluğu yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır, bununla birlikte gelecekte bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılacaktır. Bu konudaki örnekler aşağıda gösterildiği gibidir (Doğan, Kapusuzoğlu, 2005:6):

- Yapay olarak vergiden kaçınmaya yol açan hususlar,
- İnşaat sektöründe faaliyet gösteren taşeronlar için özel vergi indirimleri ile ilgili hileleri de içeren hilelere ilişkin olaylar,
- Ticari hesaplarla bağlantılı olan büyük ve ciddi hile olayları,
- Çeşitli nedenlerle yerel vergi daireleri tarafından incelenemeyen, vergi kaçağı açısından ciddi olarak hile kapsamına girmeyen, fakat önemli ölçüde bir vergi tutarının risk altında olmasına yol açan olaylar,
- Tekstil ticaretinden kaynaklanan vergi kaçağı ve hile olayları,
- Dürüstlüğü ve yeterliği konusunda şüpheler oluşan profesyonel mali müşavirler.

İngiltere'de e-devlet alanındaki çalışmalar dikkate alındığında, 1999'un Eylül ayında Performans ve İnovasyon Birimi'nin raporunda belirtilen öneriler hükümet bünyesinde konumlanan Elektronik Temsilcilik Dairesi'nin kurulmasıyla dinamik bir ivme kazanmıştır (Alptürk, 2008:90).

Fransa'da vergi denetimi iki türde yapılmaktadır (Kılıçdaroğlu, 1982:3).

- **Yükümlü beyanları üzerinde yapılan ön denetim:** Bu denetim türünde incelemeyi yapan kişi, yükümlünün iş yerine gitmeksizin ve defter ve belgelerine bakmadan denetimini yapmaktadır. Burada maç, mükellefin beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler

yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. Bir tür “mali iç denetim” (le contrôle fiscal interne) diyebileceğimiz bu sisteme Fransız Vergi Hukukunda “contrôle sur pièces” (beyanname üzerinde denetim) denmektedir.

- **İşyerinde denetim:** Bu denetim derinlemesine yapılan inceleme türüdür. Çünkü; işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara bakılarak yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirlerine bakılarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu şekildeki denetime “contrôle sur place” (işyerinde denetim) denmektedir.

Belçika'da ise vergi idaresinin merkez teşkilatı bir genel müdürlük makamı ve her biri kendi içinde alt bölümlere ayrılmış servislerden oluştuğu bilinmektedir. Belçika'da vergi İdaresi bünyesindeki mükellef beyannamelerinin denetimi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele işleri merkez teşkilatınca organize edilir. Merkezi idare ise, gerektiğinde uygulama birliği sağlamak amacıyla özel denetim talimatları yayınlar. Taşra teşkilatının durumu ise, coğrafi olarak çeşitli bölgelere ayrılmıştır. Bu bilgilere ilaveten, vergileme konusunda destek hizmetleri vermek üzere bir araştırma hizmetleri müdürlüğü bulunmaktadır. Bu araştırma hizmetleri müdürlüğü, merkez teşkilatının isteği üzerine vergi kaçakçılığı konusunda da araştırmalar yapar (Doğan, Kapusuzoğlu, 2005:6).

Almanya'da ise vergi incelemesinde firmalar 4 kategoride değerlendirilmektedir: Büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar olarak sıralanabilir. Son üç sıradaki firmalar genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden ve idaresinden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün veya cironun üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir, bunun dışında denetimde tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli

veya devamlı olmayan bir incelemeye konu olmaktadır. Mükelleflerin hesapların denetimi, bir işe, zirai kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilecektir. Belli başlı bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir. Denetim normalde 3 yıllık bir süreyi kapsamaktadır, fakat bazı durumlarda bu durum 4 ya da 5 yıllık bir süreye kadar uzanabilmektedir (Doğan, Kapusuzoğlu, 2005:8).

İspanya'da da vergi denetimleri, özellikle "büyük mükellefler" ayrımı esas alınmak ve bu grubadaki mükelleflerin yönetim ve denetim işlemleri ayrı bir platformda ele alınmak suretiyle yürütülmektedir (Doğan, Kapusuzoğlu, 2005:8).

Geniş bir açıdan bakıldığında ise ticari sonuçlar ile bütün faaliyetleri kapsayan elektronik ticaret, ulusal sınırları uluslararası seviyeye yükseltmiştir. Bu durum küresel çapta bir araya gelen alıcı ve satıcıların portföylerinin gelişmesini sağlamış ve bununla birlikte zaman, mekan ve personel bakımından tasarruf sağlamaktadır. Burada alıcılar düşük maliyetle araştırma yapma imkanı elde etmiş bulunmakta olup, bazı aracı kurumların ortadan kalkması ile ulaştırma giderleri azalmıştır. Şirketlerin işlem maliyetleri azalmış, tüm dünya genelinde müşteri potansiyeli işletmelere çok önemli avantajlar sağladığı görülmektedir. Küreselleşme ile yeni pazarlara ulaşabilmek mümkün olurken unutulmaması gereken bir nokta ise küresel rekabettir. Bu şartlar altında içerik, kalite, servis gibi kriterler çok önemli olacak ama başarıyı şirket kültürü ve duruşu belirleyecektir. Hatta bunlardan en önemlisi, zaman kullanımı ve zamanlama için yeni ekonomide tek bir yaklaşımın kullanılacak olmasıdır ki bu da "hemen şimdi" kavramının gelişmesidir (Taşlıyan, 2010: 425,426)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK DENETİM

4.1. Elektronik Denetim Kavramı

Elektronik denetim bilgisayarsız ve yazılımsız olmayacağı aşikardır. Elektronik belge, elektronik defter ve kayıt olmadan elektronik vergi denetimi gerçekleştirilmesi zordur. Gerçekte, elektronik vergi denetimi, elektronik ortam üzerinden yürütülen denetim faaliyetlerinin tamamını oluşturmaktadır. Söz konusu işleyişin gerçekleştirilmesi ise elektronik kayıtlar, belgeler ve defterler vasıtasıyla olmaktadır (Alptürk, 2008:75).

Elektronik denetimin delil araçları televizyon, telefon, internet, World Wide Web (WWW) ve Web Sitesi, Elektronik Posta (e-mail), Haber Ağları (Usenet-Netnews), Cep Telefonu, Çağrı Cihazı, Bilgisayar, Avuç İçi-Cep Bilgisayar (pocket pc), el terminali, barkot okuyucu, i-pod, mobil POS Cihazları, intranet, extranet, faks, ses kayıtları, hardisk, bellek, flashbellek, CD-rom, VCD, DVD olarak sayılabilir.

4.2. Türkiye'de Elektronik Vergi Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler

Türkiye'de vergi denetiminin özelliklerini ifade etmek gerekirse; vergi denetimi tarafsız bir şekilde adalet dengesinde yapılmalı, yaptırımı olmalı ve detaylı bir vergi denetimi gerçekleştirilmelidir (Tekin, Çelikkaya, 2007:46).

Gelişen teknolojiye bağlı olarak hemen hemen her alanda kendini gösteren bilgisayar ve bilişim teknolojisi hayatımızın her alanında yer almaya

başlamıştır. Türkiye’de bilgisayar teknolojisinin ne kadar yaygın olduğuna bakıldığında yaşantımızın her ayağında karşılaşmaktayız. En büyük gelişmelerden biriside işletmelerin sistemlerini bilgisayar sistemi üzerinden takip edebilmesine imkan tanımaktadır. Devlet kurumları ile olan birçok işlemleri yerimizde oturarak yapabilmekte ve takip edebilmekteyiz.

Günümüz bilişim ve bilgisayar teknolojisinin hızla gelişmesine ve tüm dünyada yaygınlaşmasına bağlı olarak ekonominin üretim, pazarlama, satış ve yönetim bölümlerinde yaşanan dönüşüm süreci devletlerin de yönetim sistemlerini bu şekilde adapte edip uyumlaştırmaları gerekmekte olup, günümüz gereklerine uygun teknolojik alt yapıyı oluşturmak gerekmektedir. Bilişim ve teknolojinin gelişmesine bağlı olarak verginin zamanında toplanabilmesi ve vergi denetimin etkinliğinin artırılması için ülkelerin gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bilgisayarın günümüzde kullanım alanının genişlemesi ile birlikte, ticaret olgusunun kapsamını uluslararası elektronik ticaret boyutuyla genişlediği görülmektedir. Bu hızlı gelişmeye paralel olarak elektronik vergilendirme ve kayıt konusunda büyük sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Gelir idareleri bu sorunların çözümüne yönelik olarak bilgisayar teknolojisinden yararlanmalı ve gelişen yenilikleri devamlı olarak takip etmesi gerekmektedir. Hem elektronik ticaretin vergilendirilmesi amacıyla e-denetim sisteminin altyapısı kurulmalı ve bilişim teknolojilerinden en üst seviyede yararlanılmalıdır. Ülkemizin durumuna bakıldığında Maliye Bakanlığı e-maliye uygulamalarını kısmen kullanmaktadır. Gelir İdaresi ise VEDOP I (1998), VEDOP II (2004), VEDOP III (2007) projelerini geliştirerek elektronik vergileme sürecine uyum sağlamaya çalışmaktadır. Bu uygulamaların başında e-beyanname gibi kullanımı birçok OECD ülkesinde yaygınlaşmış uygulamaları takip ülkemiz koşullarına uyumlaştırılmaya çalışılmaktadır (Çetin, 2010:2).

Türkiye’de yaşanan gelişmelere bakıldığında, e-beyanname, pos cihazlarının denetimi, Ba-Bs bildirimleri, mernis adres bilgilerinin ve malvarlığı sorgulamasının sisteme aktarılması sağlanmış olup, günümüz bilişim teknolojisindeki denetim sistemine uyum sağlamaya çalışmaktadır.

Türkiye'de kayıtdışı ile mücadelede beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla oluşturulan Veri Ambarı'nın, çok daha fonksiyonel hale gelmesi çalışmalarına başlanmıştır. Veri Ambarı, bankalar, emniyet (Polnet), tapu, telekom (postanet) ve nüfus idareleri otomasyon sistemleri ile on-line haberleşme ile sağlanacaktır.

Mükelleflerin vergisel durumunun yanı sıra, her türlü mal alımı ve para hareketleri de elektronik ortamda gözlenmesine imkan sağlamaktadır. Bankalar, özel finans kurumları, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, Posta ve Telgraf Teşkilatı, factoring şirketleri, tüketici finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, yetkili müesseseler (döviz büroları), ikrazatçılar, kıymetli maden aracı kuruluşları ve Takasbank'tan 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin bazı bilgiler de alınarak Veri Ambarı'na aktarılmış olmaktadır (AVDB, 2009:4,5).

VEDOP'daki mükellef hesap ve diğer bilgiler için risk analiz yöntemlerinin tespiti ve riskli mükelleflerin belirlenebilmesi için, Veri Ambarı'nda hangi bilgilerin bulunacağı, denetim ve yönetime ne tür bilgilerin verilebileceği gibi konuların tespiti için merkezi denetim birimi mensuplarından oluşan bir çalışma grubu kurulmuş ve bu grubun risk analizi çalışması yapılmıştır (AVDB, 2009:5).

Bu nedenle analiz sonucu alınacak yeni raporlar belirlenmiş ve bunlara ilişkin program yazılımları da bitirilmiştir (AVDB, 2009:5).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde teşkilat ve görevlerine ilişkin bilgi verilmekte, vergi takvimi ve istatistikleri yayınlanmakta, vergi ile ilgili mevzuat ve beyanname rehberlerine ait bilgiler verilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın iletişim bilgilerinin de yer aldığı siteden, internet vergi dairesine ulaşılabilmekte, e beyanname uygulaması ile vergi beyannameleri, tahakkuku ve ödeme işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir (DPT, 2005:78).

Gelir İdaresinin internet vergi dairesi sayfasından, herhangi bir yere gitmeden şu işlemler yapılabilmektedir; e- Beyanname, Kurumlar Vergisi Dairesi, Vergi Kimlik Numarası Sorgulama, Gecikme Faizi Hesaplama, Gelir

Vergisi Hesaplama, Motorlu Taşıtlar Vergisi Hesaplama, Motorlu Taşıtlar Sorgulaması, Kasko Değerleri, Yurtdışı Çıkış Yasağı Sorgulamaları yapılabilmektedir (Çetin, 2010:83).

4.2.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

193 sayılı Vergi Usul Kanununun 28. Maddesinde belirtildiği üzere, *“Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.*

(Ek fıkra:16/7/2004-5228/3 md.) Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

*(Ek fıkra: 16/7/2004-5228/3 md.) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunur.”*denilmektedir. Bu maddeye göre mükellef eskiden beyanlarını tahakkuk fişleri ile kendiliğinden beyan edilebilmekte iken artık beyannamelerini elektronik ortamda verilmesine imkan sağlamaktadır.

Yine aynı kanununun 107/A maddesine göre tebliğler ile ilgili olarak yeni düzenlemeler söz konusudur. Bu maddeye göre, *“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.*

*Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*denilmektedir. Bu madde ile de büyük bir kolaylık

sağlayarak tebliğlerin elektronik ortamda tebliğ yapılmasına imkan tanınmaktadır.

193 sayılı Vergi Usul Kanununun 175. Maddesinde belirtilen muhasebe usulünü seçmede serbestlik maddesine göre *“Maliye Bakanlığı, 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 yetkilidir.”*denilmektedir. Vergi Usul Kanununun bu maddesi ile maliye bakanlığına gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamına aktarılması ile ilgili olarak kurallara yetkili olduğu belirtilmektedir. Bu da ileride tamamen elektronik sisteme geçilmesi ile birlikte uygulanacağı anlamına gelmektedir.

Aynı kanunun mükerrer 227. Maddesinin 3.maddesine göre, *“Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. Maddesinin 2. Maddesine göre şöyle belirtilmektedir. *“Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer

defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.”denilmektedir. Bu kanun ile birlikte elektronik defter vergi kanunlarının içerisinde girmiş bulunmaktadır. Fakat bu kanunun tamamen uygulanması için zamana ihtiyaç vardır.

Vergi Usul Kanununun 256. Maddesine göre “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”denilmektedir.

Yine aynı kanunun mükerrer 257. Maddesine göre “1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle 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 dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tuturmaya 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,

2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,

3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine

düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, yetkilidir.”denilmektedir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda beyanname veya bildirim verme gibi zorunlulukların yetkisinin kendisinde olduğu belirtilmektedir. Böylece mükelleflerin vergi dairesine verdikleri bilgilerin doğruluğunu ve yeni teknolojiye uyum sağlamak amacıyla düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Resmi Gazete Tarihi 11.07.2006 ve Resmi Gazete Sayısı 26225 olan 361 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı’na verilen; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirme, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme ve bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisi ile birlikte, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlendiği görülmektedir (Yücelen, 2009:104).

Bu Genel Tebliğe göre vergi mevzuatımıza elektronik defter ve belge ile ilgili olarak,

Bazı terimler aşağıda belirtildiği üzere tanımlanmıştır.

Elektronik Kayıt: Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir.

Elektronik Belge: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik Defter: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Veri Dönemi: Hesap dönemi başından itibaren, başka bir dönem tespit edilmediği durumda, aylık veya üçer aylık periyotlara bölünmüş kayıt dönemleridir.

Veri Formatı: Elektronik defter ve belge sistemlerindeki verilerin Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesinde birlik sağlanabilmesi için hazırlanan standart formattır.

Bu tebliğde elektronik defter ve belge sisteminden yararlanmak için mükelleflerin bazı şartları yerine getirmeleri halinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nca izin verilebileceğinden bahsedilmektedir. Bahsedilen bu şartlar ise şöyledir.

- 1- Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.
- 2- Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge sistemi donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan uygun bulunmalıdır.

Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin izleyecekleri prosedür aşağıda belirlenmiştir.

Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini, elektronik muhasebe sistemlerini oluşturan donanım ve muhasebe programlarını, kayıtların nasıl oluşturulduğu ve saklandığını, personel ve sistem güvenliklerini içeren bir rapor hazırlamaları ve elektronik defter ve belgelerin veri formatında tutulması ve gönderilmesine ilişkin aşamalı bir planla birlikte yazı ekinde Gelir İdaresi Başkanlığına göndermeleri gerekmektedir.

Başvuru üzerine işyerinde Gelir İdaresi Başkanlığı personeline yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle Başkanlık arasında bir

protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir.

Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Gelir İdaresi Başkanlığına uzatılabilecektir. Ancak, bu dönem her halükarda 5 yıldan fazla sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler, sadece elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kağıt ortamında tutacaklardır.

Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler, yapılan protokolda belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabileceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan izin alan mükellefler alış ve gider belgelerini, veri formatındaki bilgileri içerecek şekilde elektronik kayıt ve belge haline getirecekler, ayrıca bu belgeleri orijinal haliyle de kağıt ortamında muhafaza edeceklerdir.

Mükellefler, anlaşmalı matbaalarda bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin aslını, kağıt ortamında düzenleyerek ilgili kişiye verecek, ancak bu belgelerin ikinci nüshalarını veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik belge olarak muhafaza edeceklerdir.

Vergi Usul Kanununun 361'nolu genel tebliğin 4. Bölümünde ise, elektronik defter ve belge sisteminin genel özellikleri anlatılmaktadır. Bu maddeye göre, Elektronik defter ve belge sisteminin, elektronik defter ve belgelerin değiştirilememesi, bozulmaması, silinememesi, okunamaz hale getirilememesi, erişilememesi konularında önlemler içeren kontrol mekanizmaları bulunmalıdır. Bu kontrol mekanizmaları sayesinde güvenlik düzeyinin en üst düzeye artırılması gerekmektedir. Aksi takdirde, dışarıdan müdahaleler sisteme olan güveni sarsacağı gibi vergi toplamada zorlukların yaşanmasına neden olabilir.

Elektronik defter ve belge sistemi, elektronik defter ve belgelerin çağırılması ve basılması işlemlerini de yapmalıdır. Sistem, elektronik defter ve

belgelerin eksiksiz ve kolaylıkla okunabilir kağıt baskılarını üretebilme imkanına da sahip olmalıdır. Bunun için gerekli altyapının hazırlanması ve uygulanması için büyük çaba sarf edilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, elektronik defter ve belgeleri Başkanlığın belirleyeceği dönemlerde ve bu Tebliğin 6'ncı bölümünde belirtildiği şekilde DVD-R'lara kaydedecekler ve Başkanlığa (Gelir İdaresi Başkanlığı, Yeni Ziraat Mahallesi, Etlik Caddesi, No:16, 06110 Dışkapı / ANKARA) göndereceklerdir. Bu sistem sayesinde elektronik ortamda verilerin saklanmasına imkan sağlanmaktadır. Elektronik ortamda verilen verilerin süzülmesi ve analizi daha kolay olmaktadır. Bu sistem sayesinde büyük kolaylıklar artışı gözlenmesi beklenmektedir.

Elektronik Vergi Denetimi konusuyla ilgili açıklamalara ise ilgili tebliğin beşinci bölümünde aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

Mükellefler, vergi inceleme elemanlarınca işyerinde vergi incelemesine başlanması halinde, inceleme elemanına gerekli her türlü kaynağı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım imkanları ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadırlar.

Mükellefler yazılım, donanım, dosya, personel, dokümantasyon vb.den müteşekkil elektronik defter ve belge sistemlerini, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ulaşımını ve kullanımını engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemezler. Ayrıca sistemi oluşturan öğelerin haczedilmesi halinde, en geç üç iş günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığına haber verilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, elektronik defter ve belge sistemine ilişkin bilgisayar kayıtlarındaki zarar görme veya işlem görememe ve değişiklik hallerini, Gelir İdaresi Başkanlığına 15 gün içinde bildirerek zarar gören kayıtlarını ayrıntılı olarak açıklamak ve bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadırlar. Ancak mükelleflerin, sistemde değişiklik oluşturmayan hususları bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

İlgili tebliğin 6. Maddesinde ise, bu uygulamadan yararlanan mükellefler, elektronik defter ve belgelerini istedikleri programda ve formatta tutabileceklerdir. Bu konuda bir serbestlik tanınmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığına gelen verilerde birlik sağlanabilmesi için mükelleflerin, Başkanlıktan temin edecekleri veri formatını kullanmaları zorunlu olup; elektronik defter ve belge verileri, bu formatta ve bir defa yazılabilen DVD-R'lara kaydedilerek (protokolde belirlenen esaslar çerçevesinde) Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilecektir. Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığının belirleyeceği dönemleri içeren verilerin yer aldığı DVD-R'ları, verilerin ait olduğu dönemi takip eden ayın en son günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya iadeli taahhütlü posta ile göndermek zorundadırlar.

Mükellefler tarafından gönderilen DVD-R'lar Gelir İdaresi Başkanlığınca (belirlenen formata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde) bir ön denetime tabi tutulacaktır. Ön denetim sonucunda, DVD-R'ların istenilen formata uygun olmadığına anlaşılması halinde durum mükellefe bildirilecek ve mükellefler verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yaparak yeni DVD-R'ları Gelir İdaresi Başkanlığına göndereceklerdir.

Söz konusu Tebliğin 7. bölümünde ise yine önemli bir konuya açıklanmıştır. Bu bölümde ise elektronik verilerin muhafaza ve ibraz konularına değinilmektedir. Buna göre;

Başkanlıkça ön denetime tabi tutularak, belirlenmiş olan formata uygunluğu kabul edilen veriler, vergi kanunları karşısında kağıt ortamında tutulan defter ve belgeler gibi kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter (tasdike ilişkin hükümler hariç), kayıt ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerlidir.

Mükelleflerin, verilerini Gelir İdaresi Başkanlığına göndermiş olmaları, defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır.

Diğer kurumlar tarafından elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin kağıt ortamında ibrazının istenmesi halinde, mükellefler elektronik defter ve belgeleri kağıt ortamına aktararak bu yükümlülüklerini yerine getirebileceklerdir.

Bu Tebliğde belirtilen veri formatında yer almayan ve diğer Kanun hükümlerine göre düzenlenmesi, kullanılması veya muhafazası gereken defter ve belgelerin, kağıt ortamında düzenlenmesine, kullanılmasına ve muhafaza edilmesine devam edilecektir.

Bu tebliğin 8. Bölümünde ise,

Gelir İdaresi Başkanlığı, durumlarını da dikkate alarak mükelleflerin;

1- Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin tamamı veya bir kısmını (asıl nüshayı) kağıt ortamında düzenleyerek ilgili kişilere vermelerine ve sadece bu belgelerin ikinci nüshalarını,

2- Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterleri,

3- Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin tamamı veya bir kısmını (asıl nüshayı) kağıt ortamında düzenleyerek ilgili kişilere vermelerine ve sadece bu belgelerin ikinci nüshalarını,

Vergi kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında bu defterlerin dayanağı olan belgelerden sadece alış ve gider belgesi mahiyetinde olanları veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik defter ve/veya belge olarak muhafaza etmelerine, bir veya birkaçını uygulamalarına (Tebliğin diğer bölümlerinde yer alan usul ve esaslara uyulmak şartıyla) izin vermeye ve lüzumu halinde verilen izinleri kaldırmaya yetkilidir.

Tebliğin son bölümlerinde ise, Elektronik verileri içeren DVD-R'ların normal süresinden sonra yazılı olarak istenmesine rağmen verilmemesi, Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilen ancak belirlenen formata uygun olmaması nedeniyle kabul edilmeyen verilerin, yeniden verilen süre içerisinde de verilmemesi halinde; bu Tebliğe göre verilen izin Gelir İdaresi Başkanlığınca

iptal edilebilecektir. İzinleri Başkanlıkça iptal edilen mükellefler, 5 yıl süre ile bu Tebliğ ile getirilen uygulamadan yararlanamayacaklardır.

İzni iptal edilen mükellefler, on gün içinde defter ve belgelerini tasdik ettirecek veya anlaşmalı matbaalara bastırarak ve eski usulde defter tutmaya ve belge düzenlemeye başlayacaklardır.

Mükelleflerin elektronik ortamda tuttıkları defter ve belgelere ait DVD-R'ları veya gerekmesi halinde orijinal verilerinin, yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

Bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymadıkları tespit edilenler adına, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda yazılı cezalar uygulanacaktır.

Bilindiği üzere, V.U.K'nun 135. maddesinde sayılan ve vergi incelemeye yetkili inceleme elemanlarına incelenecek defter ve belgeler V.U.K'nun 253 ve 254. maddeleri uyarınca fiziki olarak ibraz edilmekte ve vergi incelemesi yasal defter ve belgeler üzerinden incelemeler yapılmaktadır. Yapılan yeni düzenlemeler ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yasal defter, defter kayıtları ve belgelerinin elektronik ortamda tutulması uygulaması başlatılmış olmaktadır. Daha sonra ise bu düzenlemelerin basit usulde defter tutanlar, serbest meslek kazancı elde edenler...vs içinde zorunlu hale getirilmesi beklenmektedir. Bununla birlikte ücretlilerinde uzun dönemde beyanname verme uygulamasına dahil edileceği düşüncesindeyiz. Çünkü E- Mükellef projesinin sağlıklı ve verimli sonuçlar vermesini beklememeliyiz. Elektronik denetim uygulamasında elektronik defter kayıtlarının alım, satım ve giderlere ilişkin her türlü ayrıntılı bilgiyi içermelidir. Her ne kadar mükellefler Tek Düzen Muhasebe mevzuatına uygun defter tutsalar da kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programının farklılığından dolayı Maliye Bakanlığı'nın bu programlar üzerinden E-Denetim yapması veya istediği raporlamaları alması pek muhtemel gözükmemektedir. Bu nedenle söz konusu mükelleflerin kullandıkları bilgisayarlı muhasebe programlarının Maliye Bakanlığı'nın talep edeceği bilgilere uygun bir formatta hazırlanarak sunulmalıdır (Yetkiner, 2006:47).

Türk Vergi Sisteminde, bilgisayar programları aracılığıyla muhasebe kayıtlarının takip edilmesine yönelik düzenleme ise 4108 Sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci maddesine eklenen fıkra hükmünde yer almaktadır. Söz konusu fıkra hükmü ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Diğer taraftan 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 5.fıkrasında bankalara, Bankalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, aldıkları yazılarla faaliyetleri ile ilgili belgelerin asıllarını veya mümkün olmadığı hallerde sıhhatlerinden şüpheyi davet etmeyecek kopyalarını ve yazdıkları yazıların makine ile alınmış suretlerini tarih ve numara sırası ile düzenleyerek usulleri dairesinde saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin Kurulca tespit olunacak usul ve esaslar çerçevesinde mikrofilm, mikroliş şeklinde veya elektronik, manyetik veya benzeri ortamlarda saklanmaları mümkündür. Bankaların yönetim kurulu kararları ile yurtdışında kurulu bankaların Türkiye'deki şubelerinin müdürler kurulu kararları, aralarında açıklık bırakılmamak ve satır aralarında çıkıntı olmamak şartıyla, tarih ve numara sırasıyla 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun defterlerle ilgili hükümleri gereğince onaylanmış müteselsil sayfa numaralı ayrı birer deftere metnin doğruluğundan hiçbir şekilde şüpheyi davet etmeyecek şekilde günü gününe kaydedilir ve her kararın altı üyeler tarafından imza olunur. İş hacimleri büyük olan bankalarda Kurumun izni ile ve yıl sonlarında ciltlettirilmeleri kaydıyla karar defterleri yerine yapraklanan noterce tasdikli ve müteselsil sıra numaralı ayrı kalamoza kullanılabilir.

Elektronik defter ve belgelere ilişkin olarak bu gelişmeler yaşanırken 15.01.2004 tarih ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile hukuk sistemimizde ilk olarak elektronik imza kullanımı ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bununla birlikte ayrıca anılan kanunun 22'inci maddesi uyarınca Borçlar Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre "Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücünü haizdir" cümlesi eklenmiş bulunmaktadır.

Buna ilaveten anılan Kanunun 23'üncü maddesi ile 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na eklenen 295/A maddesi hükmü ise aşağıda belirtildiği gibidir.

"MADDE 295/A- Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar."

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda elektronik belgenin tanımı olmamakla birlikte bunun yanında söz konusu kanun ile elektronik imza ile gerçekleştirilen hukuki işlemlerin ve elektronik imza taşıyan belgelerin elle atılan imza taşıyan belgelerle aynı olarak ispat gücüne sahip olacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır (Yıldırım, 2006:1:3).

4.2.2. Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler Kapsamında Elektronik Belgelerin Delil Olma Durumu

Medeni Usul Hukukumuzda deliller kesin ve takdiri deliller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kesin deliller, kesin hüküm, ikrar, senet ve yemin olarak belirtilmektedir. İkincisi takdiri deliller ise, tanık, keşif, bilirkişi ve özel hüküm sebepleridir. Bu çerçevede içerisinde, elektronik kayıtların takdiri delil niteliğinin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenmiş bulunan özel hüküm sebepleri arasında, senetsiz ispatı caiz olan davalarda hâkimin gayrimenkul dışındaki şeyler üzerinde keşif yapması takdiri delillerden birisi olarak kabul edildiği görülmektedir. Buna göre, elektronik kayıtların senetsiz ispatının mümkün olduğu davalarda özel hüküm sebepleri arasında takdiri delil şeklinde nitelendirilmektedir. Elektronik kayıtların kesin delil olarak kabul edilmesi durumunda ise bu delil hâkimi bağlayacak ve takdir yetkisi bulunmayacaktır. Bilindiği üzere, belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısı olarak bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefler matrahın saptanmasında ve beyanında gelir ve giderlerini belgeye bağlayacaklardır. Bu belgelendirmede ise, mükellefler açısından ispat yükü yönünden belirleyici olmaktadır (Yücelen, 2009:110).

E-ticaret faaliyetinde, elektronik belge olarak adlandırılacak elektronik ortamda kayıtlı belgenin hukuk sistemlerinde geçerlilik kazandırılabilmesi için ilgili uluslararası birimlerde çalışmalar yapılmıştır.

Çok genel bir ifadeyle, dünyada elektronik imzalarla ilgili yasaların ikiye ayrıldığı, bazı yasaların ABD örneğinden hareketle "minimalist" yaklaşım içinde, diğerlerinin ise "Açık Anahtar Altyapısı"na dayalı elektronik imzalara hukuki netice bağlanması şeklinde bir görüş çerçevesinde hazırlandığı belirtilebilir. Çeşitli ülkelerde yürürlükte olan veya son aşamasına gelmiş yasalara geçmeden önce, ABD ve AB'de elektronik ticaretin temelini teşkil eden hukuki mevzuattan ve UNCITRAL (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu) model yasalarından kısaca bahsetmek yararlı olacaktır (Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, 2011)

A) ABD'de elektronik imzaların hukuki statüsü esas olarak üç kanunla belirlenmiştir;

a) Standart Elektronik İşlemler Yasası, model yasa, 30 kadar eyalet tarafından kabul edildi, eyalet yasalarına göre elektronik imza kullanımı için temel çerçeveyi çiziyor.

b) Ulusal ve Uluslararası Ticarete Elektronik İmza Yasası (E-İmza), ulusal çerçevede esasları belirtiyor.

c) Devlette Kırtasiyenin Azaltılması Hk. Yasa, kamu kurumlarına elektronik kayıtları ve imzaları kullanmada belirli yükümlülükler getiren federal bir yasa.

B) AB'de elektronik ticaret ve elektronik imza ile ilgili 2 esas Direktif bulunmaktadır;

a) 8 Haziran 2000 tarihli, 2000/31 AB sayılı, Elektronik Ticaret Direktifi, bilgi toplumu hizmetlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını sağlamak amacıyla hazırlanan bu direktifte elektronik sözleşmeler ve bunların hukuki neticelerine ilişkin önemli hususlar bulunmaktadır.

b) 13 Aralık 1999 tarihli, 1999/93 AB sayılı, Elektronik İmza Direktifi. AB üyesi ülkelerin 19 Temmuz 2001 tarihine kadar bu Direktife uyum sağlamak üzere gerekli yasa, düzenleme ve idari hükümleri yürürlüğe

koymaları gerekmektedir. Direktifin amacı elektronik imzanın kullanılmasını kolaylaştırmak ve hukuken tanınmalarına katkıda bulunmak şeklinde belirlenmiştir. Elektronik imza sertifikaları, sertifika hizmet sağlayıcıları, bunların gözetimi ile ilgili esaslar bu Direktifte yer almaktadır.

C) UNCITRAL tarafından ülkelere yasa hazırlamalarında örnek olmak üzere 2 model yasa hazırlanmıştır;

a) 1996 tarihli Model Elektronik Ticaret Yasası, elektronik verilerin ve sözleşmelerin hukuken tanınmasına ilişkin hükümler içermektedir.

b) 2001 tarihli Elektronik İmzalara İlişkin Standart Hükümler, elektronik imzalarla ilgili genel esasları belirlemektedir.

Elektronik kayıt ve belgeler yabancı menşeli olması halinde de iç hukukta delil ve ispat aracı kullanılabilmesine imkan tanınmıştır. Bununla birlikte 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 296 maddesine göre, Ecnebi memlekette usulüne tevfikan salahiyettar memurları tarafından tanzim veya tasdik kılınmış olan senetlerin mahallinde mer'i kanunlara mutabık olduğu mahalli Türkiye şebhenderi veya Türk siyasi memurları tarafından tasdik kılınmış ise resmi senet hüküm ve kuvvetinde addolunur. Bu suretle tasdik kılınmamış senetlerin delil teşkil edip etmeyeceği mahkemece takdir olunur. Mahkeme huzurunda ikrar olunan senetler resmi hükmünde olduğu belirtilmektedir. Türkiye'de resmi bir senet olabilmesi ve delil, ispat aracı olması ise o ülkenin Türk Konsolosu tarafından o ülkenin yürürlükteki kanunlarına uygun olması gerekmektedir.

Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından 12 Nisan 2006 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi sitesine konulan "1 Sıra No.lu Bilgisayarlı Muhasebe Programları Standartları Genel Tebliğ Taslağı" 27 Ağustos 2006 tarihinde ileri bir tarihte değerlendirilmek üzere siteden kaldırılmış ve ertelenmiştir.

Ayrıca 22.12.2010 tarihli 5488 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı ile elektronik ticarete ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin esas ve usuller ile istenmeyen elektronik postalara ilişkin hükümler düzenlenmekte ve Avrupa Birliğinin konuyla ilgili

mevzuatı ile Türk mevzuatı arasında uyum sağlanması amaçlanmaktadır. Bu kanun tasarısının gerekçesinde ise aşağıdaki hususlara değinilmiştir.

“...Elektronik ticaretin yaygınlaştırılması, tüketicilerin ya da elektronik ortamda işlem yapan kimselerin güveninin sağlanmasına bağlıdır. Bu güvenin sağlanması için, elektronik ortamda şeffaflık ve erişilebilirlik şarttır. Bu nedenle, elektronik ticaretle uğraşanlar için güvenin ve şeffaflığın sağlanması amacıyla birtakım yükümlülüklerin getirilmesi öngörülmektedir...”

Tasarıda genel itibarıyla iki alanda düzenleme yapılmaktadır. Bunlardan ilki, elektronik araçlarla yapılan sözleşmelerde bilgi verme ve hizmeti sunanlar için getirilen yükümlülüklerdir. Bu yükümlülükler incelendiğinde daha ziyade elektronik hizmetin alıcısının satın alacağı mal ya da hizmeti tanıyabilmesi, onu yanıltabilecek bilgilerin önüne geçilmesine ilişkindir. Diğer yükümlülükler ise sözleşmenin sonradan erişilebilir kılınması ve hataların sonradan düzeltilmesine imkân verilmesiyle ilgilidir.

İkinci alan ise istenmeyen elektronik postalara ilişkindir. Türkiye, maalesef istenmeyen elektronik postaların yayıldığı ülkelerin başında bulunmaktadır. Bu durum Avrupa Birliğinin konuya ilişkin raporlarında da yer almıştır. Tasarının hazırlığında, istek dışı elektronik postaların niteliği ve Dünyada yapılmış olan konuya ilişkin kanuni düzenlemeler araştırılmış ve değerlendirilmiştir.

13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Hukuku Kanununun 13. Maddesinin 3. Fıkrasına göre, Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılacağı belirtilmektedir.

Bu madde ile tacirler arasındaki ticari ilişkilerde diğer tarafı temerrüde düşürmeyi, sözleşmeyi fesih etmeyi, sözleşmeden dönmeye yönelik ihbar ve ihtarların elektronik imza ile yapılması gerektiği konusunda tartışılmaktadır. Fakat buradaki ana sorun elektronik imzanın bir haberleşme aracı olmadığına bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Yine Türk Ticaret Kanununun 18'nci maddesi şu şekildedir:

“(1) Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür.

(2) Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

(3) Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.

(4) Tacir sıfatına bağlı olan diğer hükümler saklıdır.”denilmektedir.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesinde, *“(1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.*

2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bir tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”denilmektedir.

Bu madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda tutmakla ve saklamakla ilgili hükümlere değinilmektedir.

Yine aynı kanununun 65.maddesine göre,

“(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.”denilmektedir.

Aynı kanununun 94. Maddesine göre, “Hesap devresi hakkında sözleşme veya ticari teamül yoksa, her takvim yılının son günü taraflarca hesabın kapatılması günü olarak kabul edilmiş sayılır. Saptanan artan tutarı gösteren cetveli alan taraf, aldığı tarihten itibaren bir ay içinde, noter

aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza içeren bir yazıyla itirazda bulunmamışsa, bakiyeyi kabul etmiş sayılır.”denilmektedir.

Yeni Türk Ticaret Yasanın 1525. Maddesinde, “(1) Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.

(2) Kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esaslar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından bir yönetmelikle düzenlenir. Yönetmelik bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren beş ay içinde yayımlanır.”denilmektedir.

Kanunun bir sonraki madde olan güvenli elektronik imza başlıklı 1526. maddesi ise şöyledir:

(1) Poliçe, bono, çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin kabul, aval ve ciro gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz.

(2) Konişmentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzası elle, faksimile baskı, zımba, ıstampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araçla da atılabilir. Düzenlendikleri ülke kanunlarının izin verdiği ölçüde bu senetlerde yer alacak kayıtlar el yazısı, telgraf, teleks, faks ve elektronik diğer araçlarla yazılabilir, oluşturulabilir, gönderilebilir.

(3) Ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, bu Kanunun zorunlu tuttuğu bütün işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabilir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı

usulle elektronik ortamda düzenlenebilir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hâllerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hâllerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarih esas alınır.

(4) Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabilirler. Bu durumda, kullanılacak nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılır. Bu husus tescil ve ilan edilir.

(5) Bu maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 26'ncı maddede düzenlenen tüzükte gösterilir."denilmektedir.

Ticari işlerden doğan ticari davalarda deliller ve bunların gösterilmesi TTK'nın 4/2 maddesi hükmü uyarınca HUMK'daki sisteme bağlanmıştır. Anılan maddede: "Ticari davalarda da deliller ile bunların sunulması 18/06/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tabidir." denilmektedir.

Bununla birlikte bazı ticari davalar deliller ve ispat usulü bakımından birtakım özellikler göstermektedir. HUMK'nın 303. maddesinde "Defatiri ticariyede münderiç kayıtların hüküm ve kuvvetleri Ticaret Kanunu ahkamına tabidir." hükmü uyarınca ticari defterlerin ispat gücü TTK'daki kurallara tabidir.

Bununla birlikte, HUMK'nın 293/4 maddesine göre "Halin icabına ve iki tarafın vaziyetlerine nazaran senede raptı müteamil olmayan muameleler,"ın şahitle ispat edilebileceği kuralının uygulama alanı ticari işlemlerde daha geniş yer tutmaktadır.

TTK'nın 82'nci maddesi hükmü uyarınca ticari işlerden dolayı tacirler arasında çıkan ihtilaflarda ticari defterler kesin delildir. Buna karşın üçüncü şahıslar tarafından ibraz edilen ve davada bulunan taraflarından birinin imzasını taşımayan defter ve belgeler ise sadece takdiri delil olabilir.

Elektronik kayıtların ve belgelerin kesin delil olarak kabul edilmesi için, yani senetle eşdeğer sayılması hususuna gelince; yukarıda belirtildiği üzere, vergi hukukunda yeni yapılan düzenlemeler hariç, medeni usul hukuku ve ticaret hukuku yönünden bu pek mümkün görünmemektedir. Çünkü, bilindiği üzere elektronik kayıt ve belgelerin senetlerdeki gibi maddi bir varlığı bulunmadığı gibi, elle atılmış bir imza da bulunmamaktadır. Bu kayıt ve belgelerde “elektronik imza” bulunmaktadır. Bu tür imza ise BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) „nün hazırladığı ve 5 Temmuz 2001“de yürürlüğe giren “Elektronik İmza Model Kanunu”nda düzenlenmektedir. Bu konuda ise henüz bir düzenleme yapılmış değildir. Elektronik İmza Model Kanunu”nda elektronik imza aşağıdaki şekilde şöyle tanımlanmaktadır (Başaran, 2002:4,9):

“Elektronik imza; kimliğini ve mesaj içeriğine onay verildiğini göstermek niyetiyle bir kimse tarafından veya onun namına mesaja eklenen veya mantıki olarak mesaja bağlı olan elektronik bilgidir.”

Elektronik imza, bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda bütünlüğü bozulmadan ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir gruba olarak ifade edilmektedir. Buna ifadeye göre, VUK hariç, mevcut mevzuatımızda Elektronik İmza Model Kanunu”na uygun düzenlemeler henüz yapılmadığından, BK”ndaki senet ve imza ile ilgili hükümler karşısında elektronik kayıt ve belgelerin kesin delil olma niteliği şu anda söz konusu değildir (Başaran, 2002:4,9).

Bu açıklamalar Ticaret Hukuku açısından da önemlidir. Bununla birlikte, bir ticari işletmede tutulan kayıtların en önemlisi ise ticari defterlerdir. TTK”da ve VUK”da tacirlere yönelik ticari defter tutma mükellefiyeti bulunmaktadır. Bununla birlikte tacirler, ticari işletmesiyle ilgili olarak aldığı, verdiği ve gönderdiği belgeleri TTK”nın 66/II ve VUK”nın 241 – 242”nci maddeleri uyarınca düzenli olarak saklamakla yükümlüdürler. Defter ve belgelerin TTK”ya göre 10 yıl, VUK”na göre ise 5 yıl süreyle saklanmaları zorunludur. VUK „nda yapılan son değişikliklerle defter ve belgelerin

elektronik ortamda tutulması ve saklanması mümkün olduğu halde, TTK'da bu konuda herhangi bir düzenleme yoktur (Başaran, 2002:4,9).

Mükelleflerin elektronik ortamlar aracılığıyla beyanname ve diğer vergisel dokümanları doldurmaları ve bunları güvenli bir biçimde göndermelerine ilişkin çalışmalar hızla yapılmaktadır. Beyanname ve bildirimlerin elektronik ortam vasıtasıyla ulaştırılabilmesi için elektronik beyanname doldurma ve iletişim sistemlerinin çok basit, çok ucuz ve güvenilir olması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004 yılı faaliyet raporuna göre, Elektronik beyanname uygulaması mükelleflerin tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine elden veya posta ile verdikleri beyanname ve eklerini elektronik ortamda verebilmelerine imkan sağlayan bir düzenlemedir. Elektronik beyanname düzenlemesinin amacı, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak suretiyle, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairelerinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermelerine imkan sağlamaktır (GİB, 2005:86).

Ülkemizde mükelleflerin elektronik ortamlar yoluyla beyanname ve vergisel dokümanları doldurmaları ve bunları internet üzerinden güvenli bir şekilde göndermelerine yönelik çalışmalar Gelir İdaresi tarafından hızlı olarak yapılmaktadır. Mükellefler tarafından vergi dairelerine verilen bildirimlerin elektronik olarak gönderilmesi için elektronik beyanname doldurma ve iletişim sistemlerinin basit, ucuz ve güvenilir olmalıdır (Yıldız, 2002:12).

Maliye Bakanlığı, yasada tanımlanan elektronik belge ve kayıtlarla ilgili muhasebe sistemi uygulama genel tebliğ taslağı ile yeni düzenlemeler getirmeyi öngörmüştür (Avcı, 2007).

1- Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını oluşturmaları sırasında kullanacakları bilgisayar programlarını

serbestçe seçebilmeleri öngörölmüş, ancak bu programların Tebliğde belirlenen gereksinimlerini karşılamaları gerektiği ifade edilmiştir.

2- Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin kullanacakları muhasebe programlarına ait işleyiş tarzı, kayıtların saklanmasında kullanılacak formatlar ve veritabanı konusunda tebliğde herhangi bir sınırlama yapılmamış, mükelleflerin belirlenen içerikteki kayıtları mevcut veya temin edecekleri bilgi sisteminin yapısına göre oluşturup saklayacakları ifade edilmiştir.

3- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterleri şimdiye kadar olduğu gibi tutmaya devam edecekleri, yasal süreler çerçevesinde muhafaza edecekleri ancak bu defterlere ait kayıtları tebliğde belirlenen koşulları içeren muhasebe programları aracılığı ile oluşturacakları belirtilmiştir.

4- Bu tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri için, muhasebe programları aracılığı ile oluşturulan muhasebe kayıtlarına ilişkin veritabanı, veritabanı kayıtları veya diğer saklama ortamlarını Vergi Usul Kanunu'nun yasal defter, kayıt ve belgeler için öngördüğü 5 yıllık süre içinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak muhafaza için kayıtların Maliye Bakanlığına aktarımı söz konusu olmayıp, muhafaza işlemi tamamı ile mükelleflerin kendi bünyelerinde yapılacaktır. Muhafaza edilen verilerin inceleme veya başka herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen istenmesi durumunda ise mükellefler, istenen verilerin yaygın formatlardan en az birisi ile (.xls, .txt, .csv, xml...) aktarımı konusunda gerekli imkanlara sahip olacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların, satmış oldukları mal veya sunmuş oldukları hizmet dolayısı ile düzenlemiş oldukları satış faturalarına yönelik olarak, muhasebe programları aracılığı ile yapacakları kayıtlarda asgari olarak aşağıdaki unsurlara yer verilmelidir.

- Fatura tarihi
- Fatura seri-sıra no
- Alıcının adı-soyadı/unvanı

- Alıcının ticari bir işletme olması durumunda alıcıya ait vergi kimlik numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası)
- Gerçek kişilere tüketim amacına yönelik olarak yapılan satışlarda fatura tutarının katma değer vergisi hariç TL'yi aşması durumunda alıcıya ait vergi kimlik numarası (vatandaşlık numarası)
- Satılan her bir emtia veya sunulan her bir hizmetin nevi
- Satılan her bir emtianın miktarı
- Satılan her bir emtianın veya sunulan her bir hizmetin birim fiyatı
- Satılan her bir emtianın veya sunulan her bir hizmetin toplam tutarı
- Fatura üzerinde yer alan vergisel yükümlülükler (KDV, ÖTV gibi)

Bilanço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarlar, temin etmiş oldukları mal veya hizmet dolayısı ile almış oldukları alış faturaları ile ilgili olarak, muhasebe programları aracılığı ile yapacakları kayıtlarda asgari olarak aşağıdaki unsurlara yer vereceklerdir.

- Fatura tarihi
- Fatura seri-sıra no
- Satıcının adı-soyadı/unvanı
- Satıcıya ait vergi kimlik numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası),
- Alınan her bir emtia veya hizmetin nevi
- Alınan her bir emtianın miktarı
- Alınan her bir emtia veya hizmetin birim fiyatı
- Alınan her bir emtia veya her bir hizmetin toplam tutarı,
- Fatura üzerinde yer alan vergisel yükümlülükler (KDV, ÖTV gibi)

Bilanço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların, dönem başı ve dönem sonu emtia mevcutlarına ilişkin kayıtlarını her bir emtia ile ilgili olmak üzere asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

- Emtia cinsi
- Dönem sonu ve dönem başı emtia miktarı
- Her bir emtiaya ilişkin birim maliyeti
- Her bir emtiaya ilişkin toplam tutarı

Bilanço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların, herhangi bir nedenden dolayı yapmış oldukları nakit ödemeleri ile ilgili muhasebe kayıtlarında asgari olarak aşağıda yer alan bilgilerin bulunması gerekmektedir.

- Lehine ödeme yapılanın adı, soyadı veya unvanı
- Ödeme tutarının YTL'yi aşması durumunda lehine ödeme yapılanına ait vatandaşlık numarası veya vergi kimlik numarası
- Ödeme yapılan döviz cinsi
- Ödeme tarihi
- Ödeme nedenine ilişkin açıklama
- Ödeme tutarı

Bilanço esasına göre defter tutan I. sınıf tüccarların yapmış oldukları ücret ödemelerine ilişkin kayıtlarda yer alması gereken asgari unsurlar aşağıdaki şekildedir.

- Ücret ödemesinin yapıldığı tarih
- Ücret ödemesi yapılan kişinin adı-soyadı/ünvanı,
- Ücret ödemesi yapılan kişiye ait vergi kimlik numarası (Gerçek kişiler için vatandaşlık numarası)
- Ödenen ücretin brüt tutarı
- YTL / Döviz cinsi
- Ücret ödemesi üzerinden yapılan yasal kesintiler

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından alınan çeklere ilişkin olarak yapılacak muhasebe kaydında yer alması gereken asgari unsurlar aşağıdaki şekildedir.

Çek Düzenleyen Kişiden (Keşideci) Alınmış İse

- Keşidecinin Adı-Soyadı/Unvanı
- Keşideciye ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası
- Çekin ait olduğu banka ve şube adı
- Çekin bağlı olduğu hesap numarası
- İbraz tarihi
- Çek numarası
- Döviz cinsi
- Tutar
- Açıklama

Çek Ciro Yolu İle Alınmış İse

- Çeki ciro edenin (ciranta) Adı-Soyadı / Unvanı
- Çeki ciro edene ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası
- Çeki düzenleyenin (keşideci) Adı-Soyadı / Unvanı
- Çeki düzenleyene ait Vergi Kimlik Numarası veya T.C. Kimlik Numarası
- Çekin ait olduğu banka ve şube adı
- Çekin bağlı olduğu hesap numarası
- İbraz tarihi
- Çek numarası
- Döviz cinsi
- Tutar
- Açıklama (Avcı, 2007:11)

4.3. Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığınca Yapılan Çalışmalarda VEDOP ve VERİA Sistemleri

4.3.1. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)

Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 2004 yılında yayınladığı Faaliyet Raporuna (GİB, 2005:75) göre, VEDOP, bilgisayar teknolojisinin yeni imkanlarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırması ile bölge ve merkez network yapısının kurulmasıdır. Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) 1998 yılında hayata geçirilmiştir. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmaktadır.

VEDOP uygulamaları ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemleri birbiriyle entegre şekilde bilgisayar ortamında yapılmakta ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporlar bilgisayar yardımıyla hazırlanmaktadır. Değişik kademedeki güvenlik önlemleriyle yapılan tüm işlemler izlenebilmektedir. Ayrıca vergi dairesi yöneticilerine karar destek hizmeti de verilmektedir. Görüldüğü üzere elektronik ortama geçişte ilk aşamaları oluşturmaktadır. Elektronik ortama geçiş ile birlikte denetiminde gelişmesine yardımcı olacağı kesindir.

İlgili Raporun 7.1.2. bölümünde ise, VEDOP’un 2. ayağını oluşturan VEDOP-2 sisteminin hedeflerinden bahsedilmektedir. Buna göre VEDOP-2 ile;

- 138 vergi dairesi, 111 gelir müdürlüğü ve 81 ildeki denetim birimlerinin tam otomasyonlu hale getirilmesi,
- Beyannamelerin internet üzerinden alınması (e-BEYANNAME),

- Gelirler Genel Müdürlüğünün Olağanüstü Hal Merkezi oluşturmasına dönük faaliyetlerin ilk adımı olan Vergi Kimlik Numarası Veri Tabanı sisteminin yedeklenmesi,
- Merkezi yapıda vergi dairesi uygulamaları (e-VDO),
- Kayıtdışı Ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması hedeflenmektedir.

Bu proje ile özellikle kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması için en önemli adımlardan biri atılmıştır. Merkezde kurulan sistemler ile bilgisayarlı denetim gerçekleştirilecektir. VEDOP, MOTOP ve Vergi İstihbarat Merkezi ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanları, Veri Ambarı (VERİA)'nda karşılaştırılabilecektir.

Bu faaliyet gelir idaresin başkanlığı faaliyet raporunun 7.3. bölümünde Bilgisayar Destekli Denetim Projesi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, Vergi İstihbarat Merkezi'nde bulunan denetim bilgi bankasına aktararak değerlendirilmesi, alınan çıktıların incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve denetim bilgi bankasındaki bilgilerin Ankara, İstanbul, İzmir ve Adana illerinde bulunan denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları 2004 yılında da sürdürülmüştür. Bu rapora göre elektronik vergi denetimi kapsamında Vergi İstihbarat Merkezi Çalışmaları doğrultusunda, gerek kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınması, gerekse de kayıt içi ekonomideki mükelleflerin vergi kaçırımlarını önlemeye çalışılacaktır. Bu bilgisayar teknolojisi sayesinde mükelleflerin kontrolü ve denetim birimlerine veri kolaylığı sağlamaktadır.

Bankalardan; 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarında, yıllık brüt tutarları belirli bir haddi aşan her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz geliri elde edenlerin, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden faiz geliri elde edenlerin,

tutarları ne olursa olsun hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından faiz geliri elde edenlerin, kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) faiz geliri elde eden gerçek kişilere ilişkin bilgileri alınmış, alınan bilgiler Vergi İstihbarat Merkezinde değerlendirilerek bu kişilerin mükellefiyetlerini yerine getirip getirmediğinin tespiti için alınan listeler Defterdarlıklara gönderilmiş olup sonuçları Vergi İstihbarat Merkezi'nce takip edilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin tespiti amacıyla Adana, Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri büyükşehir belediye sınırları içindeki 53 ilçe belediyesinden 01.01.2003 tarihinden önce iktisap edilen meskenler ile mesken sahipleri hakkında bilgiler istenilmiş, belediyelerden alınan bu bilgiler de Vergi İstihbarat Merkezinde değerlendirilerek iki ve üzerinde meskene sahip kişiler tespit edilerek il bazında hazırlanan listeler Defterdarlıklara gönderilmiş olup sonuçları Vergi İstihbarat Merkezi'nce takip edilmektedir.

Yine bu raporun 7.3.1. bölümünde belirtildiği üzere,

Vergi İstihbarat Sisteminde aşağıdaki bilgiler bulunmaktadır.

- Mükellef sicil bilgileri
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yıllık faaliyet bildirim (Form A),
- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim (Form B),
- Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler (Form 11),
- Yıllık gelir vergisi beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),
- Kurumlar vergisi beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),
- Gayrimenkul sermaye iradı beyanname bilgileri (istatistik nüshaları),
- Kurum ortaklarına ilişkin bilgiler,
- Gayrimenkul alım, satımı yapan kişiler hakkında bilgiler,

- Gayrimenkul ipotek işlemleri,
- Kayıtları silinen mükelleflere ilişkin vergi dairelerince re'sen terk ettirilen mükellefler,
- Vergi ile ilgili belgeleri herhangi bir şekilde kaybolan veya yok olan mükellefler,
- Kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgiler,
- T.C. Merkez Bankası'ndan alınan 50.000 ABD Doları veya eşitini aşan dövizlerin yurt dışına transfer işlemlerine ilişkin bilgiler,
- Devlet Malzeme Ofisine mal ve hizmet satanlar.

Bununla birlikte Vergi İstihbarat Merkezi'nce vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan bilgi alınacaktır.

Bilgi alınacak kurum ve kuruluşlar ise;

- Bankalar,
- Özel finans kurumları,
- Sigorta şirketleri,
- Aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşları,
- Posta ve telgraf teşkilatı,
- Factoring şirketleri,
- Tüketici finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Yetkili müesseseler (döviz büroları),
- İkrazaatçılar,
- Kıymetli maden aracı kuruluşları,
- Takas bank,
- SGK,

- T.C. Emekli Sandığı,
- Saymanlıklar.

4.3.2. On-Line Sistemle Bankalardan Gelen Bilgiler - Serbest Meslek Erbabına e-Denetim İlişkisi

Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan çalışmalar neticesinde; Vergi İstihbarat Sistemine aktarılan bilgiler sayesinde kayıtdışı ile mücadelede önemli adımlar atılmaktadır. Gelişen teknoloji ile birlikte kayıtdışılıkta farklı boyutlara ulaşmış olup, e-denetiminde kayıtdışılıkla mücadele etmesi için kendini geliştirmesi gerekmektedir. Özellikle 2004 yılında kurulan VEDOP sistemi ile önemli adımlar atılmıştır. Vergi İstihbarat Sistemine kredi kartı bilgilerinin aktarılması mükellefin hareketleri daha iyi izlenmesine imkan sağlamaktadır. Kredi kartı ile alakalı bankalardan bilgiler alınarak mükellefin ticari işlemleri hakkında kolaylıkla bilgi sahibi olabilmekteyiz. Vergi kaçırmak isteyen mükellefler hesap hareketlerini başka şahıslar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Fakat bankadan gelen bilgiler sayesinde hesap hareketleri ile ticari işlemleri arasında bir uyumsuzluğun olduğu anlaşılabilir. Bu sayede ciddi anlamda vergilendirmede matrah farklarına ulaşıldığı görülmektedir.

Kredi kartlarıyla ilişkili olarak bankalardan online biçimde Gelir İdaresi Başkanlığının merkezi bilgi bankasına aktarılan veriler mükelleflerin kendi beyanlarıyla çapraz olarak karşılaştırılmakta ve ortaya birtakım farklılıklar çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, doktor, diş hekimi ve veterinerlerin kazancını kesin olarak belirlemek için POS cihazlarından çıkan slipleri takip edecek. Vergi idaresi ise, bu meslek gruplarının kullandığı POS cihazının verdiği slipi "vergi makbuzu" sayılacaktır. Kayıtdışı ekonomiyi kavramak ve KDV gelirlerini artırmak için doktorların devamlı olarak kullandığı POS cihazlarıyla ilgili bazı yeni düzenlemeler getirilmektedir. Buna açıklamalara göre Gelir İdaresi Başkanlığı, normal POS cihazlarından çıkan slipleri "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edecek ve bunun için yeni bir tür POS cihazı kullanılması zorunluluğu getirilecektir. Bununla birlikte kredi kartı

kullanıldığında POS makinesinden serbest meslek makbuzu çıkacak, ayrı bir belge düzenlenmesi gerekmeyecektir. Ayrıca, Gelir İdaresi bu belgeleri aylık olarak KDV beyannamelerine ekletmeyi düşünüyor. Uygulamayla vergi idaresi hem KDV gelirinin artırılması, hem de doktorların kazancı tam olarak belirlenmeye çalışılacaktır. Daha sonra, doktorların ardından uygulama diğer serbest meslek erbabını da kapsayacak şekilde genişletilecektir. Bunun ilk başında ise avukatlar var. Doktorlar şimdi ise kendi muayenehanelerinde kredi kartı ile işlem yapabiliyor. Muayenelerdeki POS'lardan çıkan slipler ise serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmediği için vergi gelirini gösterecek olan yasal defterlere işlenmiyor. Dolayısıyla hem kazanç tam olarak kavranamıyor, hem de KDV gösterilmiyor. Bankalarla yapılan görüşmelerin hemen ardından şimdi doktorlara yeni POS cihazları verilecek. Yeni olan POS'lardan çıkacak belge üç bölümden oluşacak. Bu POS'ların ilk bölümde mükellefin yani doktorun adı, soyadı, unvanı, iş adresi, vergi dairesi, TC kimlik numarası yer alacak. İkinci kısımda belgenin düzenlendiği saat, tarih ve numarası yer alacak. Bu kısımda verilen hizmetin cinsi, yüzde 8 KDV dahil tutarı, KDV hariç brüt tutar üzerinden yapılan stopaj, muayene ücretinden gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar ayrı ayrı gösterilecek. Son kısımda ise ödemeyi yapan kişinin yani kart sahibinin adı, soyadı, hizmet bedeli KDV dahil olarak yer alacaktır. Bununla birlikte POS'lardan çıkan belgelerin her gün raporları alınacaktır. Bu tür verilen hizmetlerde KDV yüzde 8. mevcut sistemde POS'tan çıkan belgenin defterlere işlenmediğini belirtmekte olup yeni yöntemde KDV geliri ve Gelir Vergisi'nin de artırılmasının hedeflenmektedir. Konuya ilişkin hazırlanan yasa taslağına göre, yeni POS cihazlarından çıkacak olan belgelerin sonunda "Bu belge V.U.K. (Vergi Usul Kanunu) uyarınca serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir" ibaresi yer alacak ve VUK'a göre düzenlenmiş belge olarak sayılacaktır. Müşteri tarafından başka bir belge talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlemeyecek olup, her günün sonunda kapanış raporu alınacak ve bu raporlar gerektiğinde Maliye Bakanlığı görevlilerine ibraz edilecektir. Fakat nakit, çek, havale gibi ödemeler yoluyla tahsilat yapılırsa bunun için yine serbest meslek makbuzu düzenlemeye devam edilecektir. Yeni POS cihazlarını almayanlara özel usulsüzlük, her gün kapanış raporu

almanlara da her bir tespit için ikinci derecede usulsüzlük cezası verilmesi planlanmaktadır (Haber3.com, 2008).

“Yeni sistemin faydaları nelerdir:

- Eski sistemde POS’tan çıkan belgeler defterlere kaydedilmiyordu.
- Yeni sistemde, POS cihazlarından çıkan slipler ‘vergi makbuzu’ olarak kabul ediliyor.
- Uygulamayla hem KDV geliri artırılmakta, hem de serbest meslek erbabının kazancı tam olarak belirlenmektedir.

Uygulamanın özellikleri nelerdir:

- Uygulama 1 Haziran 2008’de başlamıştır.
- Düzenlenen belgelerdeki bilgiler tam ve açık olmakta, silik ve okunaksız belge verilmemektedir.
- 1 Haziran 2008 tarihinden itibaren yeni POS’lardan çıkan belgeler verilmekte, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlenmemektedir.
- Her günün sonunda kapanış raporu alınmakta ve bu raporlar gerektiğinde Maliye Bakanlığı görevlilerine ibraz edilmektedir.
- Eğer nakit, çek, havale gibi ödemeler yoluyla tahsilât yapılırsa bunun için yine serbest meslek makbuzu düzenlenmeye devam edilmektedir.
- Yeni POS cihazlarını almanlara özel usulsüzlük, her gün kapanış raporu almanlara da her bir tespit için ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir” (Haber3.com, 2008).

4.3.3. Veri Ambarına Atılan Bilgilerin Merkezde Analiz Edilerek Vergi Denetim Elemanlarına Sunulması:

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu 2005 yılı Faaliyet Raporu (GİB, 2006:97) Vergi Dairelerinin reorganizasyonu kapsamında

VEDOP-1, VEDOP-2 ve e-VDO projelerine yönelik olarak servisler ve otomasyon donanımı yerleşim planları hazırlanmıştır.

Bu faaliyet raporunun 7.3.1. bölümünde Veri ambarı projesi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktararak değerlendirilmesi, alınan çıktıların incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı (VERIA) oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır.

Kağıt ortamında alınan beyanname, bildirim ve bilgilerin manyetik veya elektronik ortamda alınması sağlanmıştır.

Bu faaliyet raporunda belirtildiği üzere VEDOP 2 kapsamında veri ambarı yönetimi programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır. Kağıt ortamında ve manyetik ortamda iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin bilgisayara aktarılması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları, mevcut bilgilere ilave olarak alınması gereken bilgilerin araştırılması sürdürülmektedir. Mevcut yapıda bilgiler, CD, disket, ICR standardında okunabilen formlarla ve kağıt ortamında alınmakta, izleyen dönemde, bankalar, emniyet (polnet), tapu, telekom (postanet) ve nüfus idareleri otomasyon sistemleri ile on-line haberleşme hedeflenmektedir. Tapu ve nüfus idareleri ile bağlantı günümüzde kısmen sağlanmış bulunmaktadır.

Alınması planlanan bilgilere ilave olarak, iç ve dış kaynakların araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere denetim elemanlarına bilgi sağlamak amacıyla, 15.08.2003 günlü Bakanlık Makamı

oluruna istinaden kurulan bir Baş Hesap Uzmanı, bir Maliye Başmüfettişi, bir Hesap Uzmanı ve bir Gelirler Kontrolörü'nden oluşan çalışma grubun hazırlamış olduğu 13.12.2003 günlü raporla alınması önerilen bilgiler;

- Mükellefin alış/satış fatura bilgileri,
- evre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğu İşletme Müdürlüklerinden orman ürünlerine ilişkin bilgiler,
- Milli Eğitim Bakanlığı, Özel Eğitim Kurumları Genel Müdürlüğünden alınacak özel okullar, dershaneler ve sürücü kurslarına ilişkin bilgiler,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığından müstahsil makbuzu bilgileri,
- SGK tarafından işveren/işçi bildirimleri ile ödenen primlere ilişkin bilgiler,
- Belediyelerden proje hazırlayan mühendis ve mimarlara ödenen mühendislik ücretleri ile belediyelerin vermiş oldukları ruhsatlarda yer alan/alması gereken inşaat sahibine, mimarına, mühendisine ve iskan sahibine ilişkin bilgiler,
- Toprak Mahsuller Ofisinin yapmış olduğu alış ve satışlarına ilişkin bilgiler,
- Emniyet müdürlüklerine bildirilen oteller tarafından düzenlenen günlük konaklama listeleri,
- Elektrik dağıtım şirketlerinden sınai müesseselere ilişkin olarak aylık elektrik tüketim bilgileri,
- Akaryakıt dağıtım şirketlerinden alınacak istasyon ve teslimi yapılan akaryakıt bilgileri,
- Mahkemeler ve icra dairelerinden avukatlara ve avukatlık ücretlerine ilişkin bilgiler,
- Eczaneler ve laboratuarlardan reçeteyi düzenleyen, tahlili-tanıyı isteyen doktora ilişkin bilgiler,
- SMM ve YMM Odalarından odaya kayıtlı mensupların vermiş olduğu mükellef listeleri,

- Taksiciler, minibüsçüler odalarından hatlar, plaka sahiplerine ilişkin bilgiler,
- Hastanelerin Döner Sermaye İşletmelerinden doktorlara yapılan fazla ödemelere ilişkin bilgiler.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2006 yılı Faaliyet Raporu'na (GİB, 2007:37) göre Veri Ambarı Projesi kapsamında devam eden çalışmalarla ilgili olarak;

- 19.06.2001 gün ve 24437 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Sıra Numaralı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği hükümlerine göre, Dış Kaynaklardan Alınması Planlanan Bilgilerin Uyarı projesi çerçevesinde bilgi alımlarına ilişkin format çalışmaları sürdürülmektedir.

- Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme nedeniyle haklarında form 11 bulunan ve daha sonra KDV iadesinde genel esaslara geçecek mükellefler hakkında düzenlenen Form 21 ile ilgili işlemlerin Say2000i kapsamındaki Malmüdürlükleri sisteminden de yapılma imkanı getirilmesine ilişkin 81 İl Valiliğine ve 29 Vergi Dairesi Başkanlığına genel yazı gönderilmiştir.

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 2004 yılı için Ba,Bs formlarının analiz sonuçlarına göre merkezi incelemeye sevk olacaklar tespit edilmiş ve incelemeye gönderilmiş olup, diğer riskli mükelleflerin tespitine yönelik çalışmalar ise devam etmektedir.

- Vergi inceleme raporu ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilerek Başkanlığımıza gönderilen form 11'lerin bilgi girişlerinin 15 günde bir özel esaslardan genel esaslara geçen mükellefler listesinin (listeden çıkacaklar dosya adı altında) güncellenen bilgilerinin elektronik posta ortamında 29 İl Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderilme işlemlerine 12.10.2006 tarihi itibariyle başlanılmıştır.

- Gümrük Müsteşarlığı ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden manyetik ortamda bilgi alınmasına ilişkin çalışmalar tamamlanmak üzeredir.

- Noterlerden alınacak bilgiler için format çalışmaları devam etmektedir.

- 361 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği gereğince, EMKAS projesi kapsamında Defter ve Belgelerinin Elektronik ortamda düzenlenmesini ve arşivlenmesini isteyen mükelleflerin başvurularına yönelik gerçekleştirilecek işlemlerin analiz ve tasarımı devam etmektedir.

- Defter ve belgelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi ve arşivlenmesine izin verilmesine yönelik başvuruları uygun bulunan mükelleflerin uygulama öncesi hazırlık dönemi veri aktarımı ve test çalışmaları sürdürülmektedir.

Aşağıda 2006 yılında veri ambarına atılan bilgilere ilişkin olarak bilgi tipleri ve 2006 yılı kayıt sayıları itibariyle gösterilmiştir.

Tablo 7: 2006 Yılında Veri Ambarına Atılan Bilgiler

Bilgi Tipi	2006 yılı Kayıt Sayısı
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	1.242.166
Gayrimenkul İpoteği İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	6.641
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)	672.623
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)	704.567
Merkez Bankasından Alınan 50.000 ABD Doları veya Transfer Edenlere İlişkin Bilgiler Muadili Yabancı Parayı Yurtdışına	395.097
Sahte ve Muhteviyatı İlişkin Bilgi Formu İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere	Düzenleyen: 1.713 Kullananlar: 2.197 Düz/Kul: 147 Toplam:4.057
POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri	472.471
POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Satış Bilgileri Kayıt Sayısı	134.974.294
Defter ve Belgelerinin Yandığını, Çalındığını yada Başka Nedenlerle Kaybolduğunu Bildiren Mükellef Bilgiler	21.647
Devlet Malzeme Ofisine Mal ve Hizmet Satanlara İlişkin Bilgiler	31.320
Aracı Kuruluşlar	182.879
Bankalar	21.992.925
Factoring Şirketleri	100.815
Finansal Kiralama	58.198
İkrazatçılar	4.503
Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları	10.818
Özel Finans Kurumları (Katılım Bankaları)	991.911
Portföy Yönetim Şirketleri	941
Posta ve Telgraf Teşkilatı	137.687
Sigorta Şirketleri	198.585
Tüketici Finansman Şirketleri	153.484
Yetkili Müesseseler (döviz büroları)	141.601

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2006

VERİA ile oluşturulan sistem sayesinde elektronik vergi denetimi uygulamaya geçmiş bulunmaktadır. Bu sistem sayesinde kayıtdışı ekonomi ile daha hızlı ve daha güvenilir bir şekilde mücadele edilebilecektir. VERİA'ya birçok kaynakta bilgi gelmekte ve vergi incelemesine hazır veri hazırlamaktadır. Bu sistem ile evrak bürokrasisinden ve zamandan tasarruf edilmesine imkan sağlamaktadır.

Türkiye'de vergi inceleme oranının gelişmiş ülkelere oranla düşük olduğu düşünülürse bu sistem ile birlikte vergi inceleme oranı artmasını sağlamaktadır. Bu sistem ile özellikle gayrimenkul alan satanlara ilişkin bilgilerin aktarılması ile mükelleflerin internet ortamından rahatlıkla izlenebilmektedir. Bu veriler hızlı bir şekilde alınarak vergi inceleme elemanına aktarılmaktadır.

Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ile Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) sistemin en önemli altyapısını oluşturmaktadır. Bu sistem ile mükelleflerin alış ve satışlarının karşılaştırılması yapılmaktadır. Bu karşılaştırmalarda farklılıklar çıktığı takdirde bunun nedenleri sorgulanabilmektedir. Böylece mükellefleri alan ve satan açısından karşılıklı olarak teyit etmelerine imkan tanımaktadır. Ayrıca sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı bu sistem sayesinde kolaylıkla tespit edilebilmektedir.

Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/ Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu (Form 11) bu alandaki en önemli araçlardan birisidir. Çünkü Elektronik Vergi Denetimi konusunda yapılan çalışmalar kapsamında kullanılan bu bilgi formu denetim elemanlarına önemli bir veri ağı sağlamaktadır. Burada SMİYB kullandığı ve/veya düzenlendiği tespit edilen mükellefler hakkında düzenlenen form yani Form 11 sayesinde merkezi veri ambarına oluşturulan bilgi bankasıyla bu alanda inceleme ve/veya araştırma yapacak diğer denetim elemanlarına kolaylıkla bilgi sağlanmaktadır. Örneğin, Bursa ilinde bir mükellef hakkında inceleme yapan Vergi Denetmeni bu mükellefin alış yaptığı firmaların Form 11 durumlarını bu sistem sayesinde sorgulayabilmektedir. Yapılan sorgulamalar sonucunda

eğer bu mükellefin alış yaptığı firmaların büyük çoğunluğu ya da tamamı sahte belge düzenleyici firmalardan oluşuyorsa vergi inceleme elemanının incelediği bu firmanın da büyük olasılıkla sahte belge kullanıcısı ya da sahte belge düzenleyicisi olduğu kanaatine varabilmesine imkan tanımaktadır. Vergi İnceleme elemanının yaptığı bu araştırma doğrultusunda incelediği mükellefin alış yaptığı Ankara'da yerleşik bir firmayı da VERİA bilgileri çerçevesinde sorgulayabilmekte ve yazılan raporlar neticesinde sahte belge kullanıcısı ve/veya düzenleyicisi bir firma olup olmadığını bu sistem sayesinde hızlı bir şekilde görebilmektedir (Yücelen, 2009:134).

Bununla birlikte 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 18'e göre *"II. ÖZEL ESASLAR"* kısmında; *sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin bu bölümdeki özel esaslara göre yerine getirileceğinden bahsedilmiş olup, bu bölümün devamında ise; "İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;*

- *SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,*

- *Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,... girmektedir."*denilmektedir.

İade İncelemelerinde vergi denetim elemanlarının esas olarak Form 11'lerden yararlanacağından ve bu tip mükellefler hakkında Genel Tebliğin Özel Esaslar bölümüne göre işlem yapılacağından söz edilmiştir.

4.3.4. VERİA'da Toplanan Bilgiler-E-Denetim İlişkisi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2007 yılı faaliyet raporu (GİB, 2008:34) nda Veri Ambarı (VERİA) çalışmaları kapsamında;

- Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı'nın serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamına giren mükelleflerle ilgili olarak Başkanlıkla aralarında yapılan veri değişimine ilişkin protokol gereğince verilerin elektronik ortamda karşılıklı değişiminin / paylaşımının sağlanmasına ilişkin çalışmalar tamamlanmıştır.

- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün Türkiye genelinde 238 Tapu Sicil Müdürlüğü'nden manyetik ortamda bilgi alımına başlanmıştır.

- Milli Eğitim Bakanlığı'ndan sürücü kurslarına ilişkin 2007 yılı bilgileri alınmaya başlanmıştır.

- Muhasebat Genel Müdürlüğünden kendilerine ödeme yapılan mükelleflere ilişkin bilgiler alınmaya başlanmıştır.

- Bankalar tarafından gönderilen bilgilere göre ticari faaliyete emare teşkil eden çek senet işlemleri bulunanlardan 10 işlem türü ve 100.000 TL ve üzerinde bilgisi olan mükellefler tespit edilmiştir.

- Bankalar tarafından gönderilen bilgilere göre ticari faaliyete emare teşkil eden çek senet ve havale işlemleri yapan 50 işlem türü ve 250.000 TL ve üzerinde bilgisi olan mükellefler tespit edilmiştir.

- Borcu olan mükelleflerin dış kaynak birikimlerinin incelenmesine ilişkin rapor çalışmaları tamamlanmış olup, 04.10.2007 tarihi itibariyle borçları tespit edilen 130.699 mükellefin borç ve dış kaynak birikim listeleri vergi daireleri sistemlerine yüklenmiştir.

- 10.12.2007 tarihi itibariyle VEDOP sisteminde kayıtlı vergi borcu bulunan mükelleflerden bankadaki bilgileri ile karşılaştırma yapılan ve daha önce vergi dairelerine gönderilen borçlu mükellefler dışındaki diğer borçlu olan 42.205 mükellefe ilişkin dış kaynaklı veriler vergi daireleri sistemine yüklenmiştir.

- VEDOP 2 kapsamında veri ambarı yönetimi programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

Bu sistem sayesinde gayrimenkul alıp satanlara ilişkin olarak Tapu ve Kadastro Müdürlüğünden daha fazla bilgi alınarak denetim artırıldığı gözlenmektedir. Ayrıca bankalardan alınan çek senet bilgileri ile birlikte tefecileri daha kolaylıkla tespit edilmesine imkan sağlamıştır. Bununla birlikte sürücü kurslarına alınan bilgilerde bu sisteme aktarılmaktadır. İlerleyen zamanlarda diğer sektörlerde veri aktarımı sağlanarak daha fazla bilgi sahibi olunmasına çalışılacaktır.

4.3.5. VEDOP, VEDOP 2 ve VEDOP 3 (e-VDO, e-Tahsilât, e-Haciz, e-Fatura)

Maliye Bakanlığı VEDOP-II Projesi ile bilgi ekonomisinde yaşanan gelişmelerin getirdiği küresel rekabet koşullarına ayak uydurarak, vatandaşların artan talep ve beklentilerini karşılamaya çalışmaktadır. Proje kapsamında geliştirilen e-Beyanname uygulaması ile vatandaşların vergi beyannamelerini internet üzerinden verebilmesi mümkün duruma gelmeye başlamıştır. VEDOP-II ile etkin ve sürekli vergi kontrollerinin yapılmasına yönelik olarak tüm ülke geneline yayılan Vergi Denetimi Birimleri'nin taşınabilir bilgisayarlar ile donatılarak iletişim ağına katılmasına imkan sağlanmıştır. Böylece denetim sonuçları kısa sürede etkin ve kısa sürede alınmakta ve değerlendirilmektedir. Vergi dairelerinin otomasyonu ile çalışanların faaliyetlerini daha kolay ve hızlı biçimde gerçekleştirmesi mümkün hale getirilmekte, performans ve personel memnuniyeti en üst düzeye artırmaktadır. Projenin, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı için önemli katkılarından birisi de; proje kapsamında yaklaşık 15 bin kurum personelinin bilgisayar okur-yazarlığı ve sistemin kullanımıyla ilgili eğitimi almasına imkan sağlanmıştır (Ay, 2006:69).

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi 3. Aşama Kapsamında (VEDOP-3) Gelir idaresinin daha etkin ve mükelleflere daha iyi hizmet veren bir yapıya kavuşturulması çalışmalarının devamı olarak e-VDO uygulamasının 301 vergi dairesi ile 585 malmüdürlüğünün gelir servislerine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması ve mevcut yapının bu

kapsamda güçlendirmesi hedeflenmiştir. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi 3. Aşama Kapsamında (VEDOP-3) e-VDO uygulaması ile Otomasyona Gelecek Vergi Dairelerine ve VEDOP-2 kapsamında olup ilave donanım temin edilen vergi dairelerine yönelik olarak Servisler Ve Otomasyon Donanımı Yerleşim Planlarının hazırlanması çalışmalarına başlanmıştır. Yine bu kapsamda, otomasyona gecen vergi dairelerinin taşınmaları ya da yeniden yerleşim gerektiren düzenlemelere gidilmesi durumunda Servisler ve Otomasyon Donanımı Yerleşim Planları hazırlanmıştır (GİB, 2008:27).

VEDOP-3 ile birlikte hayata geçirilecek bazı işlemler şöyle:

- Vergi daireleri online çalışacak: Mevcut sistemde işlemler yapılıyor, ancak bunlar 1 gün sonra görülüyor.
- E-Tahsilat: Vergi, ceza ve gecikme zamları, elektronik ortamda tahsil edilecek. 3 banka, buna ilişkin yazılım işlemlerini başlattı. Yazılımların tamamlanmasının ardından pilot uygulamaya geçilecek. Daha sonra diğer bankalara birer yazı gönderilerek, bankaların bu yıl içinde E-Tahsilata yönelik yazılım işlemlerini tamamlamaları istenecek. E-Tahsilat uygulaması başlamış bulunmaktadır.

Bu sistemde banka vergiyi tahsil ettiği anda vergi dairesindeki "mükellef cari hesabına" işlenecek. Bu şekilde mükellefin vergiyle ilgili durumu da ekrandan anında görülebilecek. Bu uygulama "borcu yoktur" yazısının alımı ve benzeri durumların oluşturduğu sıkıntıyı da ortadan kaldırmıştır.

- Mükellef Cari Hesabı oluşturulacak. Bu sistemde, vergi mükelleflerinin bütün vergi borç ve alacakları banka hesaplarında olduğu gibi tek kalemde gösterilecek. Borç ve alacak bir potada eritilecek ve hesapta borç ya da alacak rakamı yer alacak.

- E-Haciz: Devletin vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilecek. Bunun için bankaların yanı sıra önümüzdeki süreçte Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Trafik Tescil ile elektronik bağlantılar kurulacak. Otomasyon sistemi ve veri paylaşımı yoluyla, vergi borcunu ödemeyen mükellefin banka hesabının

durumuyla, gayrimenkul, araba ve diğ er mal varlıkları anında görülebilecek. E-Haciz sisteminde herhangi bir yazışmaya gerek olmadan elektronik ortamda bütün icra işlemleri yapılabilecek. Kamu alacaklarının süratle tahsili, takip masraflarının (posta, kırtasiye v.b.) ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılması amacıyla elektronik haciz (e-haciz) projesi geliştirilmiştir.

Proje ile vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin banka genel merkezlerine, banka bildirimlerinin vergi dairelerine ve vergi dairesi değerlendirmelerinin banka genel merkezlerine elektronik ortamda aktarımı e-imza ile sağlanmaktadır. Projenin pilot uygulaması anlaşma sağlanan 38 banka ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. ile yürütölmektedir (GİB, 2011:8).

- E-Fatura: Pilot uygulaması devam eden e-Fatura sisteminde belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi düşünölmöyor.
- Gelir İdaresi Başkanlığına bir çok firmanın talepte bulunduğu e-Fatura için "nasıl bir altyapı oluşturulacağını ve bankaların da sisteme entegre olup olmayacağını" araştırıyor. Dolayısıyla e-Fatura sistemine büyük mükelleflerden başlanarak, aşamalı şekilde geçilmesi planlanıyor.
- Defterler de elektronik sistemde tutulacak. Buna ilişkin altyapı çalışmaları da önümüzdeki dönem tamamlanması düşünölmektedir. Merkezi sistem kanalıyla, vergi denetim elemanlarının defter ve faturalara internet ortamında ulaşmaları temin edilmeye çalışacaktır.
- Otomatik Arşiv Sistemi: Bütün veriler aynı anda arşive de işlenecek olup, güncel olmayan veriler, burada depolanacak.
- İş Sürekliliği ve Olağanüstü Hal Merkezleri: Bilgilerin yedekleneceği İş Sürekliliği Merkezi Ankara'da faaliyete geçirilmiş bulunmaktadır.
- Kağıtsız yazışma: Dokümantasyon yönetimi ve iş akış sisteminin internet ortamına alınmasına yönelik bütün yazışmalar elektronik ortamda yapılacak (Teknolojide.com, 2011).

4.3.6. VEDOS, EMKAS ve GÜMB Sistemleri

Gelir İdaresi Başkanlığının 2004 yılı Faaliyet Raporu (GİB, 2005:89) nda VEDOS olarak bilinen Vergi denetmenleri otomasyon uygulaması kapsamında analiz ve tasarım işlemlerine ilişkin bir Gelirler Baş Kontrolörünün başkanlığında, Gelirler Bölge Müdürlükleri ile Defterdarlıklarda görevli on bir Vergi Denetmeninden analiz grubu oluşturulmuştur. Bu grup, yazılım firması ile birlikte otomasyon uygulamasına alınan Gelirler Bölge Müdürlükleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı olmayan diğer illerde bulunan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri için analiz çalışmaları tamamlamış, yazılım programları hazırlanmıştır.

İhaleyi alan firma, ihale kapsamına alınan Gelirler Bölge Müdürlükleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimleri, Bölge Müdürlüklerine bağlı olmayan diğer illerde bulunan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları/Birimlerinde olmak üzere 73 yerde ihale çerçevesinde, alt yapı işlemlerini tamamlamış, server konulması gereken birimlerin server sistemleri ile büro personeli için alınan masa üstü bilgisayarları ve denetmenlere ait printerler dahil tüm donanımları teslim etmiş, Vergi İstihbarat Merkezi ile on-line bağlantı testlerini yerine getirerek uygulama programlarının çalışabileceği ortamı sağlamıştır.

VEDOS Projesi kapsamında server bulunan 28 yerde buraya bağlı birimlerin sorunlarını çözmek amacıyla 58 süpervizör belirlenmiştir. Süpervizörlerin çözemediği teknik ve uygulamaya yönelik sorunları çözmek üzere Genel Müdürlüğümüzde teknik ve uygulama yardım masası oluşturulmuş, burada görevli personelin teknik konulardaki eğitimleri tamamlanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın çalışmaları neticesinde, elektronik vergi denetimi anlamında girişimlerde bulunmuş ve ilk adımı VEDOP projesi ile 2004 yılında temellerini atmıştır. Ayrıca vergi inceleme elemanlarına dizüstü bilgisayarların dağıtılması sayesinde inceleme ve denetim aşamalarının bilgisayar ortamında yapılmasına katkı sağlamıştır. Bu sistem günümüzde

devamlı olarak gelişmekte göstermekte ve gelişen teknolojiye ayak uydurulmaya çalışılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2005 yılı Faaliyet Raporunda VEDOS ile ilgili olarak düzenlenen çalışmalar şu şekildedir:

- Pilot uygulama sonrası 27 Haziran 2005 tarihinden itibaren Eskişehir ve Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlıklarında başlayarak tüm illerdeki Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarına yaygınlaştırılmıştır.

- Süpervizörlerin çözemediği teknik ve uygulamaya yönelik sorunları çözmek üzere Başkanlıkta teknik ve uygulama yardım masası oluşturulmuş, burada görevli personelin teknik ve uygulamaya yönelik eğitimleri tamamlanmıştır.

- Uygulamaya yönelik 119 eğitici Vergi Denetmenine eğitimler verilmiş olup, bu eğitici Vergi Denetmenlerince 2354 Vergi Denetmeni, 60 görevlendirme memuru ve sistem yetkilisine uygulama eğitimi verilmiştir.

- Vergi Dairesi Başkanlıkların ile Defterdarlıkların bir kısmındaki 60 idareci personele uygulamaya yönelik eğitimler verilmiştir.

- Yönetime her türlü istatistiki bilgi verilebilecek yazılımlar hazırlanmış ve geliştirilmiştir.

- Başkanlığın belirleyeceği yetkiler çerçevesinde kullanıcılar, Vergi Denetmenleri ile yönetime hizmet verecek elektronik ağ tabanlı sorgulamalara ilişkin yazılımlar tamamlanmıştır.

- Etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi imkanı sağlanması, Vergi Denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği sağlanması ve Vergi Denetmenlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması amacıyla;

- Evrak işlemleri,
- Görevlendirme işlemleri,
- Denetim işlemleri,
- İdare işlemleri,

- İstatistik işlemleri,
- Özlük işlemleri,
- Rapor Okuma işlemleri,
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) işlemleri,
- Turne işlemleri,
- Yazışma işlemleri,
- Yardımcı hesaplama işlemleri
- Gelir Vergisi Hesaplama
- Kurumlar Vergisi Hesaplama
- Gecikme Zammı/Faizi Hesaplama
- Vergi Ziyayı Hesaplama
- Amortisman Hesabı
- Adatlandırma Hesabı
- Reeskont Hesaplaması
- Maliyet Artış Fonu Hesabı
- KDV Tablosu Düzeltme
- Enflasyon Düzeltmesi,

elektronik ortamda yapılabilecek şekilde otomasyon kapsamına alınmıştır.

Bu çerçevede;

- Vergi Denetmenleri tarafından yapılan işlerde, çalışma zamanı planlaması ve performans değerlemesi uygulanması,
- Vergi Denetmenleri tarafından başlanan her iş için işin tahmini bitiş süresi sisteme girilecek, iş için sarf edilen süre ve hedeften sapmanın sistem tarafından hesaplanabilmesi,

- Her birim; Vergi Denetmenleri tarafından girilen bilgilerden hareketle, başlanan tüm işlerin tahmini bitiş süresi hakkında bilgi sahibi olabilecek ve kendi planlamasını bu verilere göre yapabilecek, Birimlerde oluşan bu bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığına sistemden intikal edecek ve Başkanlıkça da denetim planlamalarında bu verilerden yararlanma imkanı sağlanabilmesi,

- Vergi Denetmenlerinin çalışma sonuçlarına ilişkin;
 - İncelenen beyanname sayısı,
 - Yazılan rapor sayısı,
 - Bulunan matrah farkı,
 - Bitirilen toplam iş sayısı,
 - İncelemede geçen gün sayısı,
 - Karşit incelemede geçen gün sayısı,
 - Teftiş-soruşturmada geçen gün sayısı,
 - Diğer çalışmalarda geçen gün sayısı

dikkate alınarak Vergi Denetmenlerinin çalıştığı birim içinde performans derecelerinin hesaplanması mümkün olacak şekilde uygulama yazılımları gerçekleştirilmiştir.

Aşağıdaki tabloda VEDOS uygulamasına geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları gösterilmiştir.

Tablo 8: VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları

Sıra No	İLİ	VEDOS Uygulamasına Geçen Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları	Vedos Uygulamasına Başlama Tarihi
1	ANKARA	Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	14.02.2005
2	KOCAELİ	Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
3	ESKİŞEHİR	Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
4	BOLU	Bolu Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	30.06.2005
5	İSTANBUL	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
6	İZMİR	İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005

7	ADANA	Adana Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
8	ANTALYA	Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
9	SAMSUN	Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
10	İZMİR	İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	11.07.2005
11	BURSA	Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	01.08.2005
12	DÜZCE	Düzce Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	01.08.2005
13	YALOVA	Yalova Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
14	KAYSERİ	Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
15	AFYONKARAHİSAR	Afyonkarahisar Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
16	KAHRAMANMARAŞ	Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	08.08.2005
17	TRABZON	Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	15.08.2005
18	KIRŞEHİR	Kırşehir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
19	MANİSA	Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
20	EDİRNE	Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
21	MERSİN	Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	22.08.2005
22	MALATYA	Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
23	UŞAR	Uşak Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
24	SİVAS	Sivas Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
25	ERZURUM	Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
26	KONYA	Konya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	29.08.2005
27	BAYBURT	Bayburt Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
28	KIRKLARELİ	Kırklareli Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
29	AYDIN	Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
30	DENİZLİ	Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
31	BALIKESİR	Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	05.09.2005
32	GAZİANTEP	Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
33	KIRIKKALE	Kırıkkale Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
34	ŞANLIURFA	Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
35	YOZGAT	Yozgat Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
36	KÜTAHYA	Kütahya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
37	OSMANİYE	Osmaniye Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
38	RİZE	Rize Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
39	TOKAT	Tokat Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
40	ÇORUM	Çorum Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	12.09.2005
41	SAKARYA	Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	13.09.2005
42	NEVŞEHİR	Nevşehir Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
43	DİYARBAKIR	Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
44	ÇANAKKALE	Çanakkale Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
45	KARABÜK	Karabük Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
46	ZONGULDAK	Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
47	HATAY	Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
48	MUĞLA	Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005
49	TEKİRDAĞ	Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı V.Den.Büro Bşk.	19.09.2005

Kaynak, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2005

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının Bakanlığa tanıdığı yetki çerçevesinde elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına başlanmıştır. Bu kapsamda mükelleflere ait defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesini hedefleyen Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS) projesi hayata geçirilmiştir.

- Bakanlıkça belirlenen mükelleflerin defter ve belgelerine ait bilgilerin elektronik ortamda alınmasına ilişkin format yapısı belirlenmiştir. Ayrıca alınan bilgilere ilişkin analiz ve arşivleme EMKAS sistemi oluşturulmuştur.

- Gönderilecek bilgilerin hazırlanmasında mükelleflerin faydalanacağı veri kitapçığı ile bilgilerin gönderilmesinde kullanılacak XML formatı ile format içerik testi program yazılımları tamamlanmıştır.

- EMKAS sistemi çerçevesinde üretilecek raporların tespiti yapılmış, raporların üretilmesine ilişkin yazılımlar büyük ölçüde tamamlanmıştır.

- EMKAS sistemi çerçevesinde alınabilecek istatistik sonuçlarının üretilmesine ilişkin yazılımları büyük bir kısmı tamamlanmıştır.

- VEDOP2 kapsamında EMKAS programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

EMKAS belge tipleri

1. Adisyon
2. Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi
3. Ambar Tesellüm Fişi
4. Amortisman Bilgileri
5. Banka Dekontu
6. Bordro Diğer İndirim ve Muafiyetler Kartı
7. Bordro Bilgileri
8. Damga Vergisi Defteri
9. Dip Koçanlı Perakende Satış Fişi

10. Döviz Alım Belgesi
11. Döviz Satım Belgesi
12. Elektronik Yolcu Bileti
13. Fatura
14. Fatura - Çek
15. Gelir Tablosu
16. Gider Pusulası
17. Giriş Bileti
18. Günlük Müşteri Listeleri
19. Hesap Bildirim Cetveli
20. İmalat Defteri
21. İrsaliyeli Fatura
22. İşlem Sonuç Belgesi
23. Kâr Dağıtım Tablosu
24. Maliyet Muhasebesi Dağıtım Bilgileri
25. Menkul Kıymet Değerlemesi
26. Mizan
27. Muhasebe Fişi
28. Mükellef Veri Bilgisi
29. Müstahsil Makbuzu
30. Nakit Akım Tablosu
31. Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi
32. Ödünç Sözleşmesi
33. Orman Kooperatifleri Ödeme Cetveli
34. Özel Fatura
35. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

36. Perakende Satış Fişi
37. Reeskont Bilgileri
38. Satışların Maliyet Tablosu
39. Serbest Meslek Makbuzu
40. Sevk İrsaliyesi
41. Sigorta Komisyon
42. Sigorta Poliçesi
43. Taşıma İrsaliyesi
44. Uygunluk Belgesi
45. Yevmiye Defteri
46. Yolcu Listeleri
47. Yolcu Taşıma Bileti

GÜMB'te ise Gelirler Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Genel Müdürlüğü arasında yapılan protokol ile, Gümrük Çıkış Beyannamelerinin Gümrükler Genel Müdürlüğünden Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem merkezine web tabanlı uygulamalar aracılığıyla elektronik ortama aktarılması ve vergi dairelerinin bu bilgilerden bu sistem sayesinde yararlanabilmektedirler. Hazırlanan iç genelgelerle, vergi dairelerinin merkezi gümrük sorgulamalarına resmi evrak durumu kazandırılmış olup, böylece vergi daireleri ile gümrük idareleri arasında yıllık ortalama 1.000.000 yazışma ortadan kaldırılarak mükelleflerin vergi dairelerindeki geçirdikleri süreler azaltılarak işlemlere büyük bir hızlilik kazandırmaktadır (Alptürk, 2005:380).

4.3.7. Diğer Elektronik Denetim Sistemleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2010 yılı faaliyet raporuna göre teknolojik denetimin güçlendirmesine yönelik aşağıda projeler hazırlanmakta ve hayata geçirilmeye çalışılmaktadır. Bunlar;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesi doğrultusunda Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklarca mükelleflerden alınan özelge taleplerinin cevaplanmasına yönelik geliştirilmiş olan Özelge Otomasyon Sistemi, 16.01.2010 tarihinden itibaren Türkiye genelinde uygulanmaya başlanmıştır.

- 30 Vergi Dairesi Başkanlığı ile 52 Defterdarlık gelir müdürlüğünün evrak, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma işlemleri, yaygın yoğun denetim işlemleri, anlaşmalı matbaalar işlemleri, personel işlemleri gibi uygulamaları otomasyon kapsamına alınmış olup, vergi mevzuatı ve uygulamada yapılan değişiklikler doğrultusunda projenin geliştirilmesine devam edilmektedir.

Öte yandan, otomasyon uygulamaları kapsamında yapılan çalışmalar sonucu Vergi Dairesi Başkanlığı ve Defterdarlıklarda kullanılmakta olan İnsan Kaynakları Programı (İNKA) ile atama, nakil, sicil terfi, emeklilik ve benzeri özlük iş ve işlemleri otomasyon kapsamına alınarak bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanılarak etkinliğin artırılması, zamandan tasarruf edilerek daha kaliteli ve daha hızlı hizmet sunulması amaçlanmış olup, projenin geliştirilmesine devam edilmektedir.

- TAKKOM vergi dairesi takdire sevk işlemleri uygulama yazılımları ile entegre çalışacak bir şekilde hazırlanmış olup, mevcut vergi dairesi takdire sevk işlemleri uygulama yazılımlarında da yeni düzenlemeler yapılmıştır. Vergi dairesince düzenlenen takdire sevk fişleri elektronik ortamda komisyona, bunlara bağlı olarak verilen kararlar da elektronik ortamda vergi dairesine gönderilmektedir.

2010 yılı içinde 61 Daimi Takdir Komisyonu, 779 Vergi dairesi/malmüdürlüğü bünyesinde oluşturulan Geçici Takdir Komisyonunun otomasyon kapsamına alınma çalışmaları tamamlanmıştır.

- E-Beyanname uygulaması kapsamında, ÖTV 2/A Beyannamesi hariç olmak üzere 24 adet beyanname elektronik ortamda alınmaktadır. Elektronik ortamda alınan beyannameler, toplam beyannamelerin %98 ini kapsamaktadır. Elektronik ortamda alınan beyannamelerdeki vergi kimlik

numarası ulusal anlamda nüfus cüzdanı bilgileri ile kontrol edildiğinden mükerrer vergi kimlik veya T.C kimlik numarası bilgileri de düzeltilmiştir.

- Mükelleflere daha etkin ve kaliteli hizmet sunulması, iade işlemlerinde standartların belirlenerek bürokratik işlem ve süreçlerin azaltılması, bu sayede vergi dairelerinin iş yükünün hafifletilmesi, vadesi geçmiş borçların bankalar tarafından doğru olarak tahsil edilmesine imkan sağlanması, amacıyla hazırlanan projede; iade ve mahsup dilekçelerinin bilgi girişine imkan veren uygulama yazılımları ile belgelerin tamamlanmasını takiben dilekçe bilgileri esas alınarak ilgili beyanname bilgilerine göre iade edilecek tutara ilişkin mahsupların otomatik olarak yapılmasını sağlayacak uygulama yazılımları hazırlanmış olup, test çalışmaları devam etmektedir.

- Başkanlığımız tarafından iç ve dış kaynaklardan alınan veriler diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik bir sistem kurulması ve bunların kendi içlerinde çapraz kontrollerinin yapılması amacıyla VERİA Projesi hayata geçirilmiştir.

- Başkanlığımızın etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesi ve mükelleflerin bölgeler ve/veya sektörler itibariyle kapsamlara ayrılması ve bu sayede mükellefleri belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması amacıyla Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) geliştirilmiştir. 2009 yılı verileri için modele bilanço esasına göre defter tutan ve tüm mükellefler tarafından gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifalarının %90 ını oluşturan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden toplam 859.993 adet mükellef dahil edilmiştir.

İncelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesini amaçlayan bu modelde; mükelleflere ait veri ambarındaki veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilmektedir. Model öncelikli olarak mükellefleri; sektörel (NACE) ve/veya bölgesel (NUTS) bazda gruplara ayırmaktadır. Sektör ve/veya bölgeler itibariyle gruplara ayrılan mükelleflerin bilanço, gelir tablosu,

beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri baz alınarak büyüklükleri belirlenmekte ve belirlenen bu büyüklüklere göre katmanlara ayrılmaktadır. Böylece, ilgili sektör ve/veya bölgesel kombinasyonda mükellefler en büyük/büyük/orta/küçük katmanlarına göre, her biri kendi sınıfında analize tabi tutulmakta ve bütünüyle matematiksel ve istatistikî yöntemler ve hesaplamalarla her mükellefe bir risk puanı atanmaktadır.

- MERAK Pilot İnceleme Sonuçları

Modelin riskli olarak belirlediği mükelleflerin test edilmesi amacı ile 60 adet mükellef gelirler kontrolörlerine, 347 adet mükellef ise vergi denetmenlerine gönderilmiştir. Söz konusu mükelleflerden denetim planlarına göre en riskli 40 adet en büyük mükellef gelirler kontrolörleri tarafından, orta 145 adet mükellef ise vergi denetmenleri tarafından incelenmek üzere seçilmiştir. 31.12.2010 tarihi itibariyle tamamlanan inceleme sonuçları aşağıdaki tabloya çıkartılmıştır.

Tablo 9: Merak Modeli Kapsamında Tamamlanan İnceleme Sonuçları

MERAK Modeli Kapsamında Tamamlanan İnceleme Sonuçları (TL)				
	Beyan Edilen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Toplam Vergi Farkı	Kesilen Ceza Tutarı
Gelirler Kontrolörleri	1.843.140.825	809.955.775	101.143.556	102.924.263
Vergi Denetmenleri	107.373.251	12.630.436	4.993.462	5.684.315

Kaynak: www.gib.gov.tr

- 1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi (www.gib.gov.tr) uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisini oluşturmaktadır. Bu uygulama ile mükelleflerin vergi dairesine gitmesini gerektiren işlemlerin internet vergi dairesi aracılığıyla çok daha hızlı ve doğru yapılması ve bu suretle hem mükellefler hem de vergi daireleri bakımından

kaynak tasarrufu sağlanması amaçlanmıştır. Mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, şifre ve parola almak suretiyle, internet vergi dairesince sunulan aşağıdaki hizmetlerden yararlanabilmektedirler;

- Mükellefler “Borcu Yoktur Yazısı” ve “Mükellefiyet Yazısı” için talepte bulunabilmekte ve işlemlerin aşamalarını ekrandan izleyebilmektedir.

- Yeminli Mali Müşavirler sözleşme bilgilerine ait işlemleri yapabilmektedirler.

- Katma Değer Vergisi iadesi talebi sisteme girilebilmektedir.

- Vergi kimlik numarası ve belge türüne göre belge basım bilgileri görüntülenmektedir.

- Mükellefe ait motorlu taşıtların plaka listesi, bunların vergi ve trafik para cezalarının görüntülenmesi ve motorlu taşıtlar ile trafik para cezalarının kredi kartı ile ödenmesi sağlanabilmektedir.

- Hesaplamalar bölümü ile gecikme zammı ve faizi, gelir vergisi ve gayrimenkul sermaye iradı hesaplamaları yapılabilmektedir.

- Mobil imza ile de giriş yapılarak, elektronik ortamda kimlik doğrulanmakta ve işlemler daha güvenli bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

- Mükellefler tarafından yetki verilen gerçek/tüzel kişiler, yetki veren adına ve yetki çerçevesince İnternet Vergi Dairesinde işlem yapabilmektedir.

- Mükelleflere vergi kimlik numarası esas alınarak özel mesajlar gönderilebilmektedir.

E-Fatura Uygulaması; Türkiye genelinde geçerli olacak elektronik fatura altyapısını oluşturmak için yürütülen çalışmalar sonucunda e-fatura uygulaması yazılımı geliştirilerek hizmete alınmıştır. Bu kapsamda 2010 yılında gerçekleştirilen çalışmalar aşağıda sıralanmıştır:

- E-Fatura Uygulamasının kademeli bir biçimde genişletilmesi öngörüldüğünden başlangıç aşamasında anonim ve limited şirketlerin uygulamadan yararlanmasına izin verilmiştir.

- Bilgi işlem sistemi yeterli olmayan mükelleflerin uygulamadan yararlanabilmelerini sağlamak amacıyla, e-Fatura Uygulamasına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran e-Fatura Web Portalı www.efatura.gov.tr adresinden hizmet vermeye başlamıştır.

- Bilgi işlem sistemleri yeterli ve faturalaşma ihtiyacı kapsamlı olan mükelleflere, Başkanlık sistemi ile gerekli entegrasyonu sağlamaları koşulu ile e-Fatura Uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanarak fatura gönderme imkanı sağlanmıştır. Bu kapsamda 17 mükellef entegrasyon çalışması başlatmıştır.

- Bakanlığımız SGB.net Uygulaması ile entegrasyon çalışmaları tamamlanmış olup, Bakanlığımız harcama birimlerinin e-Fatura Uygulaması üzerinde tanımlamaları yapılmıştır.

- Uygulama üzerinden kamuya kesilen e-faturaların paylaşımı hususunda yapılacak çalışmalar Muhasebat Genel Müdürlüğü ile birlikte planlanmıştır.

Ayrıca 2008 yılında pilot proje olarak hizmete alınan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) kapsamında altı mükellefle protokol imzalanarak faturalarını elektronik ortamda düzenleme, faturalara ait belirli bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması koşulu ile ikinci nüsha faturaların elektronik ortamda saklanması izni verilmiştir. 2010 yılında EFKS izni verilen mükellefler tarafından düzenlenen 1.283.046.078 adet faturanın ikinci nüshaları dijital ortamda arşivlenmiştir.

- Elektronik Defter Projesi; E-Defter Uygulamasının hayata geçirilmesi için defterlerin veri standardı ve veri formatının tanımlanması ve defterlerin elektronik ortamda tutulması, aktarılması, arşivlenmesi ve onaylanmasına ilişkin teknik ve hukuki altyapının hazırlanması çalışmaları sürdürülmüştür.

Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da standart olarak yayınlanan XBRL-GL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) kullanılarak yevmiye defteri, defter-i kebir ve mizan taksonomilerinin oluşturulması çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmış ve yazılım altyapısının geliştirilmesi çalışmalarına devam edilmiştir.

- Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkilere istinaden gerekli şartları taşıyan mükelleflerin ikinci nüsha belgelerini elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edebilmelerine imkan tanımak amacıyla “Elektronik Arşiv Projesi” çalışmaları yürütülmüştür. Belgelere ait veri standart ve formatları ile konuya ilişkin teknik kriterler büyük ölçüde belirlenmiştir.

- Tahsilat yapma yetkisi verilen banka, katılım bankaları ve posta işletmesine ait yerler belirtilmektedir.

- MOTOP sistemi; Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)’nin amacı, Nakil Vasıtalarının Vergi Dairesi ile ilgili olan işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlamaktır. Bu çerçevede, otomasyonlu Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinde kullanılmakta olan uygulama programlarında mevzuattan kaynaklanan değişiklikler ile Vergi Dairesinin daha etkin ve verimli çalışması için gerekli düzenlemeler ve ilave programlar yapılmıştır (Alptürk, 2008:122).

4.3.8. Elektronik Vergi Denetiminde Yapılması Önerilen Çalışmalar

Globalleşmenin vergi idarelerinde neden olduğu sorunlar şu şekilde sıralanabilir. Mükellef ve vergi sorumluların belirlenmesindeki güçlükler, işlemlerin takibindeki güçlükler, işlemlerin mahiyetini anlamada güçlükler, işlemlerin gerçekleştirdiği yerin tespitindeki güçlükler, kazancın mahiyetini tespitteki güçlükler ve belge ve kayıt düzeni konusundaki güçlükler olarak söylenebilir (Yıldız, 2005:118).

Kayıtdışılıkla mücadelede en önemli araçlardan biri güçlü bir vergi idaresi ve etkin bir vergi denetimidir. Kuşkusuz vergi yasalarında yapılacak düzenlemeler önemli olmakla birlikte, öncelikle ele alınması gereken konunun, vergi yönetimindeki yapısal reformlar olduğu unutulmamalıdır. Bu düzenlemeler sırasında, başta vergi yasaları olmak üzere, hukuk sisteminin, idarenin yeniden yapılanmasıyla uyumlu olmasına ayrı bir özenin gösterilmesi gerektiği açıktır. Örneğin, vergi incelemeleri sırasında, nakit hareketinin izlenmesinde, banka kayıtları önemli bir araç olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Bu durumda Bankalar Kanununun vergi incelemelerini kolaylaştıracak hükümlerle donatılması gerekmektedir (DPT, 2001: vi).

Bu doğrultuda, Gelir İdaresinin, belirlenen görevlerini yerine getirirken hizmet kalitesini iyileştirmesi önem arz etmektedir. Ancak, 16.05.2005 tarihi itibariyle yeniden yapılanan Gelir İdaresi Başkanlığımız, bu idari yeniden yapılanmasını henüz istenilen şekilde tamamlayamadığından yapısal bazı sorunların çözümü, dolayısıyla hizmet kalitesinin istenilen seviyeye çıkarılması gecikmektedir.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının tüm Türkiye’de örgütlenememesi, defterdarlıkların ve mal müdürlüklerin varlığı, çalışanların aşırı yerelleşmesi, belli bölgelerde personel eksikliği veya belli bölgelerde de yığılmalar olması, çalışan devir hızı yüksekliği (özellikle denetim elemanlarının ücret ve diğer sebeplerle özel sektöre veya diğer kamu kurumlarına geçmeleri) gibi yapısal sorunlar kronikleşmiş vaziyette devam etmektedir. Zaten stratejik planda da mevcut durum analizi kapsamında gerek konu ile ilgili gerekse kurumumuzla ilgili güçlü yönler ile zayıf yönler (Stratejik Plan-Güçlü Yönler, Zayıf Yönler Bölümü) tek tek ortaya konmuştur.

İnsan kaynaklarını geliştirmek üzere insan kaynakları yönetim sistemini oluşturmanın hizmet kalitesini iyileştirme yolunda ilk hedef olması düşünüldüğünden, öncelikle yapısal sorunların çözülmesi ve sonrasında da hizmet kalitesinin artırılması için gerekli eksikliklerin tamamlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, ilk olarak aşağıda belirttiğimiz yapısal çözüm önerilerimizin hayata geçirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir (Taşdelen, 2011:116).

1- Vergi idaresi taşra teşkilatının sahip olduğu idari (politika tespiti, kaynakların tahsisi, harcama yetkisi gibi) yetkiler bakımından çok kısıtlıdır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele edilmek isteniyorsa merkezi idare yanında, taşradaki gelir idaresi de daha geniş yetkilerle çalışılmalıdır. Bugünkü haliyle gelir idaresi gerek yetkililer gerekse kaynakların tahsisinde merkezi ön planda tutan bir görüş içindedir (DPT. Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. 2001:38). Bu doğrultuda, bölge esasına göre yeniden

yapılandırılacak ve fonksiyonunu önemli ölçüde yitiren defterdarlıkların kapatılarak bu yapıya ilave edileceği, Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmalıdır.

2- Atama ve yer değiştirme yönetmeliği acilen, bazı illerdeki personel eksikliğini veya belli bölgelerdeki personel yığılmalarını önlenmeli ve ilgili personel bölge içerisinde uygun yerlerde verimli bir şekilde çalıştırılmalıdır.

3- Personel dağılımı; mükellef sayısı, iş yükü, personelin yaş ve kıdem durumu, ekonomik büyüklük, ekonominin yapısı, ihracatı, nüfus, ilin coğrafi konumu gibi kriterler de dikkate alınmalıdır. Örneğin; mükellef sayısı, iş yükü, ekonomik büyüklüğü, nüfusu Bursa ilinden daha küçük iller ile Bursa'nın denetmen, memur, hizmetli, şoför, araç sayısı gibi veriler ilgili birim ve kurumlardan alınarak (TÜİK, Vergi Dairesi Başkanlığı, Gümrük İdareleri, Nüfus İdaresi v.s.) çapraz olarak karşılaştırılmalı ve acilen bu objektif kriterlere göre personel eksikliği olan illere, yığılma olan illerden takviye yapılmalıdır.

4- Çalışma ortamlarının, çalışanın ve mükelleflerin beklentilerini karşılayacak şekilde teknolojiye adapte edilmesi, yeni teşkilat yasası gereğince il/ilçe merkezlerindeki tüm vergi dairelerinin "tek vergi dairesi" yönünde bir araya getirilmesi, gerekli yerlerde tahsilat, savunma (ihtilafli İşler) birimi gibi şubelerin kurulması ve çalışanların bu alanlarda daha da uzmanlaşmasının sağlanması yerinde olacaktır.

5- Bu yapı içerisinde, personele ciddi anlamda motive etmek amacıyla ilave özlük hakları verilerek, özlük hakları ve diğer nedenlerle başka kamu kuruluşlarına ve özel sektöre denetim elemanı geçişleri önlenmelidir.

Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasında kritik olan ve tartışılması gereken konu ise, teşkilatın yeniden düzenlenmesinde oluşturulacak herhangi bir sistem içerisinde gelir idaresi yönetiminin profesyoneller tarafından oluşmasına katkı sağlanmalıdır (Taşdelen, 2011:116).

Bu yeniden düzenleme (reform), zorlukları azaltırken gönüllü uyumu da cesaretlendiren somut prensiplerle temellenmelidir. 21. yüzyıl için etkili vergi sistemi bir vergi idaresinin, otorite ve gönüllü uyumun ödüllendirildiği

çoklu yaklaşım kullanımını hatırlatan, belirleyici özelliği olmak zorunluluğu vardır (Brand,1996:413,419).

4.4. Mevcut Otomasyon Sisteminin Vergi Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi

Elektronik ticaret her alanda geleneksel yapının değişmesine neden olmaktadır. Bu değişimin doğal bir sonucu olarak internet aracılığıyla gerçekleşen işlemlerin niteliğini ve bu işlemleri gerçekleştiren kişilerin kimliğinin belirlenmesi zorlaşmakta hatta imkansız hale gelmektedir (Alptürk, 2005:389).

Bugün için elektronik ticarete vergilendirmeye ilişkin temel sorunlar;

- Ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl değerlendirilip hangi vergilendirme rejimine tabi tutulacağı konusunda yaşanan belirsizlikler,
- Web sitesini barındıran sunucu bilgisayarın –web server- ülkeler itibariyle vergilendirme durumunda farklılık göstermesi
- Web sitelerini konuk eden firmaların (hosting) yabancı müşterilerinin konusundaki belirsizlik
- Veri iletişim altyapısının ulusal ve uluslararası rekabete alınması konusunda yaşanan belirsizlik
- Elektronik ortamda elde edilen delillerin tanınması yönünden yasalardaki değişikliklere ihtiyaç duyulması,
- Elektronik ticaretin işyerlerinin muhasebe kayıtlarında ayrı bir kalem olarak tutulmasını sağlamasına yönelik gereksinim duyulması
- Elektronik ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi olasılığı yüksek olduğundan yeni denetim yöntem ve tekniklerine gereksinim duyulmaktadır (Alptürk, 2005:381).

Elektronik ticaretin vergilemesinde yaşanan zorluklarda dikkate alınarak uluslararası düzeyde bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Gelir İdaresinin, belirlenen görevlerini yerine getirirken hizmet kalitesini iyileştirmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, 16.05.2005 tarihi itibarıyla yeniden yapılanan Gelir İdaresi Başkanlığımızın önünde duran bazı yapısal sorunların çözülmesi ve hizmet kalitesinin istenilen seviyeye çıkarılması gerekmektedir.

İnsan kaynaklarını geliştirmek üzere insan kaynakları yönetim sistemini oluşturmanın hizmet kalitesini iyileştirme yolunda birincil hedef olması gerektiği de dikkate alınarak, öncelikle yapısal sorunların çözülmesi ve sonrasında da hizmet kalitesinin artırılması için gerekli eksikliklerin tamamlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, öncelikle vergi daireleri otomasyon projesindeki eksikliklerin ve sorunların ortaya konularak, çözüm önerilerinin açıklanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Konu ile ilgili eksiklikler ve sorunlar aşağıdaki gibidir;

Uygulamada, Vergi Dairesi Müdürlerinin yaptığı incelemeler çoğunlukla; İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'ndan ve merkezden paket halinde gönderilen (POS vs.) iş emirlerinden oluşmaktadır. Diğer yandan, Vergi Dairelerine doğrudan yapılan ihbarların çoğu ilgili vergi dairelerince değerlendirilmekte bir kısmı vergi dairesi müdürünce, İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'ndan geçirilmeksizin, incelemeye alınarak incelenmektedir. Bunun dışında, vergi dairesi müdürlerinin diğer nedenlerle doğrudan incelemeye aldıkları kendi mükellefleri de olmaktadır. Buna paralel olarak, Vergi Dairesi Müdürlerince yazılan raporlara ait iş ve işlemlerin bilgisayar ortamına tam anlamıyla girişini sağlayacak program bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, Vergi Dairesi Müdürlerince incelemeye alınarak kendilerince incelenen mükelleflere ait iş emirleri, bu kapsamda yazılan raporlar ve bu raporlara ait inceleme verileri ve uzlaşmalar otomasyon kapsamında bilgisayarlara girilememekte, dolayısıyla sağlıklı istatistik alınamamakta, bazı durumlarda incelemeye alınma İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'ndan geçmediği için sorunlara açık hale gelmektedir.

Bu durumda, merkezde Gelir İdaresi Başkanlığı ile taşrada Vergi Dairesi Başkanının önünde; sağlıklı istatistik üretme ve analizi, vergi inceleme ve denetim yıllık planı hazırlanması, performans ölçülmesi, personelin eğitimi ve uzmanlaşması, rapor kalitesinin yükselmesi gibi birçok konuda, dolayısıyla hizmet kalitesinin iyileştirilmesi çalışmalarında olumsuz anlamda sorunlar oluşmaktadır. Zaten, Stratejik planda (GİB, 2008:36); merkez ve taşra teşkilatının her kademesindeki yöneticilerin kendi fonksiyonel birimlerinin faaliyet alanlarını yönetebilmeleri ve yürüttükleri işlerin sonuçlarını takip edebilmeleri, ancak ilgili verilerin elde edilmesi ve analizi ile mümkündür denilmektedir. Bu nedenle, konu ile ilgili çalışma yapılmasının çok yerinde olacağı düşünülmektedir.

Vergi idareleri bugünkü donanımlarıyla ve geleneksel denetim teknikleriyle, sayısallaştırılmış ürünlerin satışlarına ve alışlarına ilişkin kontrolleri uygulayacak kapasiteleri yoktur. İnternet ortamında, işlemin nerede ve nasıl gerçekleştiğini tespit etmek her zaman mümkün değildir. İnternette mal ve hizmet arasındaki sınırlar tam olarak açık çizilmediği için, özellikle ticari yasalar ve uluslararası ticaretin uygulanmasında aksaklıklar çıkması beklenmektedir (Alptürk, 2005:397).

4.5. Görüş ve Öneriler

Yukarıda belirttiğimiz konulardaki sorunların çözümü için birden çok yönde öneri yapmaktayız. Bunun nedeni, konunun taşrada hem Vergi Dairelerini, hem Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığını, hem de İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu sekreteryası ve koordinasyon görevi nedeniyle Denetim Koordinasyon Müdürlüğü ile alakalıdır. Ayrıca, İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'nun, bazı Vergi Dairesi Başkanlıklarında Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı bünyesinde kurulmuş olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Konu ile ilgili olarak çözüm önerimize, her bir birim dikkate alınarak, aşağıdaki gibi yer verilecektir.

4.5.1. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü Yönünden Yapılması Gerekenler

Vergi Dairesi Müdürlerince (İhbar vs. nedeniyle incelemeye alınarak kendilerince incelenmesi istenilenler veya doğrudan ihbara istinaden incelenmeksizin işlem yapılmak istenenler dahil) incelemeye alınmak istenen tüm mükelleflerle ilgili inceleme talebi ve ekleri İş Değerlendirme Komisyonuna gönderilmelidir. Ayrıca, inceleme talebinin İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'na (Takdire sevk işlemleri, İncelemeye Sevk Fişi vs.) otomasyon üzerinden gönderilmesi sağlanmalıdır.

Bu yapıda, İhbar ve İnceleme Talepleri değerlendirme Komisyonu da, bilgisayar sisteminde (E-VDO ve/veya VEDOS) ilave yazılım yapılarak, otomasyon sistemine dahil edilmelidir. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu, Vergi Dairelerindeki ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığındaki (Diğer denetim birimlerinin de dahil edilmesinde fayda olacaktır.) başlanmayan, devam eden, iade edilen ve tamamlanan tüm işleri (Vergi Dairelerindeki merkez işleri dahil) görebilmelidir. Bununla birlikte iş dağıtımını yaparken gerekli olan bu kontrolleri yaparak incelemeyi yapacak birimi belirlemelidir. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu, kararlarını otomasyon üzerinden almalı ve kararlar ilgili birime otomasyon sistemi üzerinden gönderilebilmelidir. Bu doğrultuda, yapılacak olan bilgisayar programına veriler aktarılarak, vergi dairelerindeki başlanmayan ve devam eden tüm işlerin girilmesinin sağlanması yerinde olacaktır. Diğer yandan, inceleme elemanlarının, inceleme için görevlendirildikleri, dolayısıyla kendi kendilerine harekete geçemedikleri ve iş seçemedikleri dikkate alınırca, bu tür işlerin İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'ndan geçmesi ile işlerin idarenin bilgisine girmesi de sağlanmış olacak ve olası sorunlar kaynağında çözülmüş olacaktır. Ayrıca, iş emirlerinin dağıtımında, daha önce yapılan ve halen devam eden inceleme var ise ve iş aynı birime gönderilir ise bu durum emek ve zaman israfını da önleyecektir. Bunların dışında, yapılacak olan bu çalışmada Vergi Dairesi Başkanlığımızın iş yükü de sağlıklı olarak görülebilecektir.

4.5.2. Vergi Daireleri Yönünden Yapılması Gerekenler

Mükellefler ile vergi arasındaki bağın kurulduğu en önemli yerlerden biriside vergi daireleridir. Bununla birlikte vergi daireleri, vergi idaresinin mükellefe bakan yüzü olarak da tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, mükellefin vergi idaresinin tamamı hakkındaki düşünce ve tutumlarını bağlı buldukları vergi daireleri hakkındaki düşünce ve tutumlarından etkilendiği söylenebilir. Bu nedenle mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairelerinden aldıkları hizmetten memnun kalmaları önemlidir (Tuay, Güvenç, 2007:136). Ancak, uygulamada vergi dairelerinin günümüz şartlarına göre fonksiyonlarını tam olarak icra edemedikleri görülmektedir.

Mevcut uygulamada vergi dairelerindeki masa sistemi günümüz ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Vergi dairelerinde dosya memuruna (Değerlendirme masası), bakmakla yükümlü olduğu mükellefler vergi numarası bazında verilmektedir. Bu mükelleflerin adresleri birbirinden uzak ve dağınık durumdadırlar. Yoklama işlemleri sicil yoklama servisinde yapıldığından dosya memuru mükellefinin işyeri ile adresleri ve diğer bilgilerine tam olarak hakim olamamaktadır. Ayrıca, işe başlama yoklamasından sonra mükellef işyerlerine düzenli aralıklarla gidilmemektedir. Mükelleflerle ilgili olumsuzluk durumunda aradan uzun zaman geçtikten sonra yapılan yoklamalarda da mükelleflerin gerçek durumu tam olarak kavranamamaktadır.

Üç yılda bir yapılan toplu yoklamalar ise etkinliğini kaybetmiştir. Mükelleflerin toplu yoklamalar sırasında mükelleflerin denetim yapıldığı haberini aldıklarında duruma göre pozisyon aldıkları da toplu yoklamalarda gözlenen bir durumdur.

Sonuç olarak, vergi dairelerinin iş akış süreçlerinin yeniden düzenlenmesi suretiyle, masa sistemi kaldırılarak yerine uzman memurluk sistemi getirilmelidir. Bu sistemde, her mükellefin işine uzman memur/memurlar bakmalı ve birçok işlem bir, en fazla iki imza ile en kısa sürede bitirilmelidir. Mükelleflere göre uzman memurlara dağılımında da; cadde ve sokak esas alınmalıdır. Böylece belli bir mahaldeki mükelleflere

belirli sayıda uzman memur hizmet tahsis edilmelir ve işe başlamadan itibaren tüm işlemlerini belirlenen memur yapmalıdır.

Bu sistem sayesinde; toplu yoklamanın zaafı giderilecek ve memurunun mükellefi her şeyi ile birebir tanınması sağlanacaktır. Bununla birlikte, vergi dairelerinde kullanılan bilgisayar programı olan e-VDO'nun da önerdiğimiz bu sisteme uyarlanması sağlanmalıdır.

Mevcut uygulamada adres bazında sorgulama dahi yapılamamakta ve bir işyerinde geçmişte hangi mükelleflerin hangi tarihlerde faaliyette olduğu uzun araştırma ve tespitler yapılmadan bilinmemektedir. Bu sistemin işlemesi için yasal düzenlemeye ihtiyaç olmayıp sadece işlem yönergesinin değiştirilmesi ve e-VDO programının uyarlanması yeterli olacaktır. Elektronik tahsilat, e-beyanname gibi uygulamalarla artık mükelleflerin vergi dairelerine gelmeden bir çok işlemi internet üzerinden yaptıkları ve bunun da vergi dairelerinin iş yükünü hafiflettiği, dolayısıyla vergi dairelerinde ortaya işgücü fazlası çıktığı/çıkacağı dikkate alındığı takdirde önerdiğimiz sistemin uygulanmasının mümkün olacağı düşünülmektedir.

Vergi dairelerinin yeniden yapılandırılmalarına paralel olarak ek düzenlemelerle vergi dairelerinin daha fonksiyonel çalışması sağlanmalıdır. Örneğin; mükelleflere yıllık gelir ve kurumlar vergisi e-beyannameyi ekinde ayrıntılı olarak dönem sonu envanteri verme zorunluluğu getirilmelidir. Böylece, önerdiğimiz uzman memurluk sisteminde, beyanname kabulü sırasında uzman memurunca yıl içerisinde yapılan tespitlere göre stok şişkinliği olan mükelleflere beyanlarının doğruluğunun sağlanması için gönüllü uyum yapılabilecektir. Mevcut uygulamada ise, kaydi olarak stok şişkinliğinin önlenmesi amacıyla belirli sektörlerde yıl içerisinde devamlı olarak fiili envanter çalışması yapılmalıdır. Fiili envanter çalışmaları cari dönemi ilgilendirdiğinden sonuçlandırılması kolay olmaktadır. Ayrıca, belgesiz olarak alınan ve satılan malların kayıt altına girmesine imkan vermektedir.

Gelir İdaresinde uygulanan E-VDO'da (Vergilendirme Bölümü-Sürekli Yükümlülükler Servisi-Değerlendirme Masası) sadece vergi dairelerince incelemeye alınan mükelleflerin giriş kaydının yapıldığı İncelemeye Sevk

Giriş, İncelemeye Sevk Günleme, İnceleme Sevk İptal menüleri ile Liste Raporlarda İncelemeye Sevk Fişi Sorgulama ve İncelemeye Sevk Listesi menüleri bulunmaktadır. Bu menülere kayıt ile her vergi dairesi, kendi mükellefine ait incelemeye sevk ettiği mükellefleri görebilmektedir. Fakat, bu menüleri diğer denetim birimleri görememektedir. Diğer yandan, incelemesi biten mükelleflere ilişkin olarak rapor ve denetim elemanı bilgileri de Rapor Kayıt Defterine kayıt edilebilmektedir. Bu menüyü ise diğer inceleme elemanları görebilmektedirler. Belirtilen bu menüler dışında herhangi bir menü olmaması ve mevcut menülerin de belirttiğimiz problemleri çözememesi nedeniyle daha bütüncül, daha hızlı ve entegre bir program oluşturulması gerekmektedir.

E-VDO'da, Vergi Daireleri Tarama Kontrol Bölümü için konumuzla ilgili herhangi bir menü bulunmamakta olup, Vergi Dairesi Müdürlerinin inceleme yapma yetkileri ile, Tarama Kontrol Bölümlerinin fonksiyonlarına uygun olarak (Vergi Dairesi Müdürünün kendi şifresi ile bir kısım iş ve işlemi yaptığı), bilgisayar sisteminde (E-VDO) aşağıda belirttiğimiz şekilde ilave yazılım programı geliştirilmesi faydalı olacaktır. Önerdiğimiz çözüm önerimizde, konumuzla ilgili tüm menülerin Vergi Daireleri Tarama Kontrol Bölümü çatısı altında toplanması yerinde olacaktır.

Yukarıdaki bölümde, Vergi Dairesi Müdürlerince inceleme talep edilen tüm mükelleflerle ilgili inceleme talebi ve ekleri ile ihbarların İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'na (İncelemeye Sevk Fişi vs. ile) otomasyon üzerinden gönderilmesi gerekmektedir.

İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu'nca Vergi Dairesine inceleme veya inceleme yapılmaksızın işlem yapılmak üzere gönderilen İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonu Kararının da otomasyon üzerinden Vergi Dairesine gelmesi sağlanmalı ve komisyon kararı inceleme yönünde ise iş emri olarak Vergi Dairesi Müdürünce kendi şifresi ile kayıt edilmelidir. Ayrıca, inceleme dışında işlem önerilmiş ise Vergi Dairesi Tarama Kontrol Bölümü gelen evrağına iş emri olarak kayıt edilerek gerekli işlemler yapılmalı ve işlem iş emri kapama ile sonuçlandırılmalıdır.

Bu önerdiğimiz yapıda, Vergi Dairesi Müdürlerinin iş emirleri, yazdıkları tüm raporlar (Gönüllü Uyum Raporları dahil), inceleme verileri ve istatistikleri aynen VEDOS'da olduğu gibi E-VDO'da Tarama Kontrol Bölümü altında otomasyona girmiş olacaktır. Bu sayılan inceleme ile ilgili işlemler ise müdür (ve/veya yetki verilecek müdür yardımcısı) şifresi ile yapılabilmelidir. Müdürlere açılacak bu menülerdeki iş akışı ile ilgili yazı ve rapor türleri, istatistik v.s. VEDOS'dakine benzer olmalıdır.

Öte yandan, önerdiğimiz bu sistemde, müdürlerce yazılan inceleme raporları Vergi Dairesi Başkanının atayacağı bir müdür veya Vergi Denetmenleri Bürosundaki Rapor Değerlendirme Komisyonu (R.D.K.) üyesince okumaya tabi tutulmalıdır. Bu kapsamda, müdürlerce yazılan raporlar; eğer Vergi Denetmenleri Bürosundaki Rapor Değerlendirme Komisyonunda okunacak ise R.D.K. başkanının ekranına, eğer okuma için başka bir müdür görevlendirilir ise bu kişinin bilgisayar ekranına düşmelidir. İş emri ve ekleri ise tarayıcıda taranarak raporla birlikte otomasyon sistemi üzerinden gönderilmeli ve okumalar tamamen elektronik ortamda yapılarak kağıt israfı önlenmelidir.

Uygulamada ise, müdürlerce yazılan raporlara istinaden yapılan uzlaşmaların Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu sekreteryasını genellikle Büro Başkanlıkları, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının sekreteryasını ise ilgili Vergi Daireleri yapmakta olup ⁽¹⁾, söz konusu uzlaşma işlemleri manuel olarak yapılmaktadır.

Bu nedenle, okumadan gelerek işleme konulacak müdürlerce yazılan raporlarda tarhiyat öncesi uzlaşma talebi var ise söz konusu raporlar yine otomasyon üzerinden ilgili komisyonun ekranına düşmeli ve uzlaşma işlemleri ise otomasyon üzerinden yapılmalıdır. Uzlaşma komisyonun kararı neticesinde, uzlaşma tutanakları da ilgili vergi dairelerine otomasyon üzerinden gönderilmelidir. Öte yandan, tarhiyat sonrası uzlaşmalar da otomasyon üzerinden yapılabilmelidir. Diğer yandan, inceleme dışındaki, ihbar değerlendirme, beyan düzeltilmesi vs. tarzındaki iş değerlendirme

¹ Defterdarlıklarda ise Gelir Müdürlüklerince yapılmaktadır.

komisyonundan gelen inceleme dışındaki işlerin otomasyon üzerindeki iş ve işlemleri ise Tarama Kontrol Bölümü tarafından yapılmalıdır.

Teknolojinin hızla geliştiği, bir çok iş ve işlemin bilgisayar üzerinden yapıldığı günümüzde artık Gelir İdaresinde tahsilat ve denetim ön plana çıkmaktadır. Teknolojik gelişme ile açığa çıkan/çıkacak personelin tahsilat ve denetim ile ilgili birimlere kaydırılması ve buna paralel politikalar geliştirilerek hizmet kalitesinin ve nihai hedef olan, kayıtdışılığın azaltılarak vergide adalet ve eşitlik prensipleri doğrultusunda, vergi gelirlerinin artırılması düşünülmelidir.

Bu nedenle, gerekli uzmanlaşmanın sağlanması yolunda çalışan personelin mesleğe alımı, mesleğe alım sonrası hizmet içi eğitim ve çalıştırılacak birim yönünden gerekli düzenlemelerin ve uygulamaların yapılması önemlidir.

Önerdiğimiz bu sisteme veya benzer bir sisteme geçilebilmesinin önünde, personelin bir kısmının eğitim durumunun ve donanımının uygun olmaması gibi engeller olduğu, bunları aşmak için ise insan kaynakları yönetim sisteminin güçlü olması gerekmektedir.

Tarama Kontrol Bölümlerinde görev yapan personellerin, Vergi Dairesi Müdürünün sahip olduğu inceleme yetkisini tutanak ve rapor düzenlemede yazıya dökme görevini yüklediği uzman kişiler olması ve incelemenin de vergi mevzuatının yanında iyi derecede muhasebe bilgisini gerektirmesi seçilecek personelin gerekli bilgilerle donanmış olmasını gerektirmektedir.

Bu doğrultuda, otomasyon yönünden gerekli düzenlemelerin yapılması, Tarama Kontrol Bölümlerinde ağırlıklı olarak gerekli bilgilerle uzmanlaşmış Gelir Uzmanlarının görevlendirilmesi, personel sayısının ve eğitime ayrılan sürelerin artırılması ve daha sık eğitim faaliyetlerinin yapılması uygun olacaktır.

4.5.3. Vergi Denetimi Bünyesinde Yapılması Gerekenler

Vergi Denetimi Bünyesinde yapılan çalışmalarda Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığının karşılaştığı bir takım sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Müdürlerce yazılan raporlara istinaden yapılan uzlaşmaların Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu sekretaryası genellikle Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarında yapılmakta olduğundan, yapılacak ilave yazılımda uzlaşma komisyonundan alınan istatistiklerde mutlaka Büroda Denetmenlerce yazılan raporlara ve Vergi Dairelerinden gelen müdür raporlarına istinaden yapılan uzlaşma sonuçlarının ayrı ayrı da işleme konulması sağlanmalıdır.

Vergi inceleme elemanlarınca yazılan raporların, birim içi işlemleri tamamlandıktan sonra, ilgili Vergi Dairelerine otomasyon üzerinden gönderilmesi sağlanmalıdır. Benzer bir çalışma ise diğer denetim birimlerinde yazılan raporlar için de yapılmalıdır.

Bunlara ilave olarak vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla 07.07.2011 tarihli ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile dört vergi denetim birimi vergi müfettişi ünvanı adı altında birleştirilmiştir. Bu düzenlemenin temel hedeflerden birinin vergi denetiminde etkinliği artırmak olduğu ileri sürülebilir.

4.5.4. Otomasyon Sisteminin Geliştirilmesi Yönünden Genel Değerlendirme

Vergi Dairesi Müdürlerince yazılan raporların, bu raporlara ait iş emirlerinin ve verilerinin VEDOP/E-VDO'ya girişlerinin sağlanması, Vergi Dairesi Müdürlerince yazılan raporların uzlaşma işlemlerinin otomasyon ortamından yapılabilmesi ve VEDOP/E-VDO'dan rapor sorgulaması imkanı getirilmesi emek ve zaman israfını önleyecek olup, Tarama Kontrol Bölümlerinin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacaktır.

Ayrıca, ilgili istatistiklerin otomasyon ile üretilmesi ve bu istatistiklerin bilgi işlem merkezince alınabilmesinin sağlanması, otomasyon üzerinden alınabilen istatistiklerin ilgili birimlerden istenmemesi yerinde olacaktır. Bu

doğrultuda, belirttiğimiz konularda Bilgi İşlem Merkezince gerekli çalışmaların yapılması ve uygulamasında fayda olacaktır.

Yukarıda belirttiğimiz çözüm önerilerinin uygulanması genel anlamda; etkin idare ve denetim, denetim performansı ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi, vergi inceleme ve denetim planı hazırlanması, sağlıklı istatistik üretme ve analizi, personelin eğitimi ve uzmanlaşması, rapor kalitesinin yükselmesi ve dolayısıyla hizmet kalitesinin iyileştirilmesi yönünde, faydalı olacaktır.

Stratejik Planda ve Performans Programında belirtilen hizmet kalitesini iyileştirmek amacına ulaşabilmek için, bilgi teknolojisi sistemlerini ve uygulamalarını geliştirerek Gelir İdaresinin etkinlik ve verimliliğini artırmak hedefi doğrultusunda, kayıtdışıyı engellemek için yarar olduğu düşünülmelidir.

SONUÇ

Günümüzde dünya üzerindeki birçok ekonominin temel sorunu, kamu bütçesinde oluşan açıklardır. Bu açıkların en önemli nedenlerinden biri ise kayıtdışı faaliyetlerin varlığıdır. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren yöntemler ile bu soruna çözüm aranmaktadır.

Türkiye ekonomisinin de en önemli yapısal sorunlarından biri ise bu kayıtdışılıktır. Bu konuda yapılan bazı çalışmalar, kayıtdışı faaliyetlerin, yüksek oranlarda olduğunu göstermektedir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin büyüklüğünü kesin olarak ölçmek imkan dahilinde değildir. Ancak, uygulamada kayıtdışılığın büyüklüğünü belirlemeye yönelik çeşitli yöntemlerden yararlanılmaktadır. Kullanılan bu yöntemler ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir.

Kayıtdışı faaliyetlerin temel nedenleri; ülkede uygulanan vergi sisteminden kaynaklanan yapısal sorunlar, vergi oranlarının yüksekliği, vergi bilincinin yerleşmemesi, vergi denetiminin yetersizliği, vergi tahsilatının az olması, vergi aflarının çokluğu, vergi sistemi ile teknolojik altyapıya uyumsuzluklar, kurumlar arası vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak için bilgi ve belge paylaşımındaki eksiklikler, vergi mahkemelerinin dava süreçlerinin uzunluğu gibi yapısal sorunlar olmasıdır. Kayıtdışı faaliyetler, ekonomiyi olumlu veya olumsuz yönden etkileyebilmektedir. Kayıtdışının en önemli olumsuz etkisi ekonomik ve mali dengeleri bozucu bir yapıya sahip olmasıdır. Kayıtdışılık, kamu bütçesinin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde erozyona neden olduğu gibi kayıtdışı istihdam oluşturmak suretiyle sosyal güvenlik kuruluşlarının prim gelirlerinde de kayba yol açmaktadır.

Ülkemizde belirli aralıklarla kayıtdışılığın ekonomiye etkileri ve kayıtdışılığın oranına ilişkin çeşitli kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmakta olup, bu çalışmalarda göstermektedir ki ülkemizdeki kayıtdışılığın oranı gelişmiş ülkelere göre bir hayli yüksektir. Bu kayıtdışı oranlarındaki yükseklik, Türkiye'nin küresel pazarda rekabet etmesini ve AB'ne uyum sağlamasını zora sokmaktadır.

Öte yandan, Türkiye kayıtdışılıkla etkin bir mücadelede vergi gelirlerini artırma şansına sahip bir ülke konumundadır. Türkiye'nin Avrupa

Birliğine giriş sürecinde tüm kurumlarda yaşanan, yeniden yapılanma çalışmaları ve bu kapsamda uygulama alanı bulan yeni anlayışlar etkin, şeffaf ve verimli idarelerin oluşturulması çabası, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarında da kendini hissettirmiştir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ve ardında da Gelir İdaresi ve Maliye Bakanlığına bağlı kurulların bünyesinde bulunan vergi denetiminin “vergi denetim kurulu başkanlığı” adı altında tek bir çatı altında toplanması ile kendini göstermektedir.

Kayıtdışılığın, kayıtlı işletmeler aleyhine yol açtığı haksız rekabetin ortadan kaldırılması zorunluluğu ve söz konusu kayıtdışının büyüklüğü bu alanda yapılması gerekli çalışmaların ne derece önemli olduğunu göstermektedir. Vergi idaresinin bu konuda yaptığı çalışmalar aşağıda sıralanmıştır.

1- Vergi idaresince kayıtdışı ekonomi ile mücadelede etkin, hızlı çalışan ve bilgisayar teknolojilerini iyi kullanan bir yapıya kavuşturulmasına ilişkin çalışmalar yapılmaktadır. Bu amaca yönelik olarak 5345 sayılı yasayla Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş olup, vergilendirmeye yönelik temel hizmetleri yürütecek birimler yanında ve mükellef hizmetleri, insan kaynakları, strateji daire başkanlıkları gibi birimleri oluşturulmuştur.

2- Mükellefler ile vergi idaresi arasında oluşmuş olan ihtilafların veya birikmiş vergi borçlarının tahsiline yönelik olarak yasal çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanunu ve son olarak da 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkındaki Kanunu yasalaştırılmış ve yürürlüğe girmiştir.

3- Vergi dairelerine verilen beyannamelerin tamamına yakının elektronik ortamda alınması yönünde önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda mükelleflerin alış ve satış bilgilerini elektronik ortamda bildirdiği ve idarenin çapraz olarak kontrol ettiği Ba-Bs formlarının elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilerek sahte belge kullanımının tespiti ve önlenmesine yönelik önemli adımlar atılmıştır.

4- Vergi idaresi elektronik altyapıyı oluşturmak için VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi), VEDOS (Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi), MOTOP (Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi), GÜMB (Gümrük Çıkış Beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezine Aktarılması), EFKS (Elektronik Fatura Kayıt Sistemi), EVDO (Merkezi Yapıda Vergi Dairesi Uygulamaları), MERAK Modeli (Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli) ve EMKAS (Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi) projelerini hayata geçirmiştir. Bu projelerle tüm vergi dairelerini bilgisayar altyapısına kavuşturarak kayıtdışı ile mücadele etmeye yönelik altyapı çalışmaları sağlanmıştır.

5- Gelir idaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Veri Ambarı projesi ile kamu kurumu, banka vb. kuruluşlardan alınan verilerin bilgisayar ortamında toplanması ve bu verilerinden hareketle kayıtdışı faaliyetlerin vergilemesi, verginin tabana yayılması, söz konusu bilgilerin analiz edilerek risk gruplarına göre denetlenmesi amaçlanmıştır.

6- Vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla 07.07.2011 tarihli ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile dört vergi denetim birimi vergi müfettişi ünvanı adı altında birleştirilmiştir. Bu düzenlemenin temel hedeflerden birinin vergi denetiminde etkinliği artırmak olduğu ileri sürülebilir.

Yapılan bu düzenlemeler ile kayıtdışılığın önlenmesine yönelik belirli mesafeler alınmasına rağmen bunun yeterli olduğu söylenemez. Vergi idaresinin söz konusu projelerine karşılık teknolojiye hızlı gelişime ve değişime ayak uyduramaması, altyapı eksiklikleri, kayıtdışı çalışan mükelleflerin yeni kaçış yolları aramaları, yeterli denetim elemanının istihdam edilememesi, yetişmiş denetim elemanlarının uzun vadede elde tutulamaması gibi nedenler gelir idaresinin dinamik bir yapıya kavuşamamasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmelere paralel olarak Türkiye'nin kayıtdışı ekonomiyle mücadele kararlılığını tam anlamıyla hayata geçirebilmesi için, yapılması gereken öneriler aşağıda sıralanmıştır.

1- Vergi sisteminin basit, anlaşılır ve adil bir hale getirilerek mükellefler üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi ve istihdam üzerindeki yüklerin azaltılması gerekmektedir.

2- Türkiye'nin vergi denetiminde teknolojinin kullanılması açısından dünya ülkeleri arasında ön sıralara çıkması gerekmektedir. Bu kapsamda, yetişmiş insan kaynağı, teknolojiyi en iyi şekilde kullanılabilen personel istihdamı, özel sektörün deneyimlerinden yararlanılması, sosyal devlet anlayışı ile çelişmeyecek reformların yapılması gerekmektedir.

3- Maliye Bakanlığı bünyesinde etkin bir gelir idaresi ve etkin bir vergi denetim kurulu oluşturulması konusunda yapılan yeniden yapılandırmaların biran önce sonuçlandırılıp, iş ve işlem süreçlerinin yeniden tanımlanması durumlarında yeni süreçlerin ortaya konulması ve bu konumda teknoloji den ileri düzeyde yararlanılması kayıtdışı ekonomi ile mücadelede başarının temel anahtarıdır.

4- Mevcut vergi incelemelerinde birçok hususlarda (mükellef, sektör, iş seçimi) denetimi yapan inceleme elemanlarının insiyatifinde olduğundan bu alanda oluşabilecek suiistimallerin önlenmesi için risk analizlerinin elektronik denetimde objektif kriterlere bağlı olarak yapılmak suretiyle bu konuda oluşabilecek olumsuzluklar giderilebilecektir. Öte yandan bu durum mükellef nezdinde denetimde adalet duygusunu harekete geçirmek suretiyle mükelleflerin bu konuda gösterecekleri reaksiyonları en aza indirecek olup, inceleme elemanlarının zaman ve insan kaynağı tasarrufuna yönelik olumlu yönde etki ederek vergi maliyetlerini en aza indirebilecektir.

5- Elektronik vergi denetimi ile mükelleflerin vergide gönüllü uyuma etkisi artırılarak incelemenin psikolojik düzeyde caydırıcılığından maksimum düzeyde yararlanılacaktır.

6- Elektronik denetim yönteminin kullanılması ile diğer denetim şekillerine göre daha kısa sürede sonuç alınabilecektir. Yapılan bu çalışmalarda verimlilik sağlanarak, vergi maliyetleri orta ve uzun vadede düşürülmek suretiyle vergi gelirleri artacak olup, sağlıklı bir istatistik üretimi denetim politikalarının oluşturulması denetim planının etkili bir şekilde uygulanması da sağlanmış olacaktır.

7- E-fatura ve e-defter uygulamaları ile; elektronik vergi denetimine geçiş süreci hızlandırılarak yaygınlaştırılmalı ve en kısa zamanda uygulamada denetim birimlerinin hizmetine sunulmalıdır. Bunun aynı zamanda ülke ekonomisine kağıt israfı ve zaman kaybının en aza indirilerek makro ekonomiye katkıları sağlanacaktır.

8- Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelere paralel olarak etkin bir vergi denetimi ve vergi geliri elde etme amacıyla yasal düzenlemeler yapan ülkelerin (ABD, Fransa, İngiltere ve Yeni Zelanda) almış olduğu mesafeler dikkate alınarak bu ülkelerde oluşturduğu olumlu etkilerden yararlanılarak Türkiye'deki elektronik vergi denetimi sistemine katkı sağlayacaktır.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede başarı büyük ölçüde para ve mal hareketinin kontrol altına alınması ile gerçekleşmiş olacaktır. Gerçek ve tüzel kişilere ait tüm malvarlığını ifade eden iktisadi kıymetlere (Bankalardaki para hareketleri, Tapudaki gayrimenkul bilgileri, trafikteki taşıt bilgileri v.b.) vergi idaresinin tek tuşla hızlı bir şekilde ulaşabileceği bir alt yapıyı hazırlamak gerekmektedir. Bu bilgilerin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi vatandaşlık numarası gibi tek numara ile izlenir duruma gelmesini sağlamak, bu konudaki sorunu büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır. Bu bağlamda gerekli alt yapı çalışmalarını oluşturmak, bilgiye hızlı ve güvenilir bir şekilde ulaşmak, hem mükellef açısından hem de devlet açısından zaman ve gelir kaybına uğramadan sistemin doğru işlemesini sağlayacaktır. Bu alt yapıların oluşturulması ile birlikte geçiş döneminin sağlıklı ve güvenilir olması, sermayenin ürkütülmemesi için tüm mükelleflerin yapılan çalışmalar konusunda sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmeleri ve geçmiş dönemlerle vergisel anlamda bağ kurulması son derece önemlidir. Çünkü kayıtdışı ekonominin sorunu bugünün sorunu değildir. Yılların birikimi olan bu kayıtdışı ekonomi sorunun çözümü yapıcı yaklaşımlarla çözülebilecektir. Bu süreçte sadece devletin değil, toplumsal tüm katmanların katılımı ve desteği ile ele alınacak bir mücadele stratejisi, kalıcı bir çözümün temel anahtarı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, Fatih. Aydın, Fazıl. (2011). Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2011, Sayı, 270
- Akbulut, Akın. (2007). Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret; Vergilemesi. İGEME'den bakış, 31 Ekim-06 Kasım 2007 İnternet (25.06.2011)
- Aktan, Can, Coşkun. Dileyici, Dilek. Saraç Özgür. (2003). **Vergi Zulumüne Karşı Direnişin İki Yönü: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı**, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2003.
- Alptürk, Ercan. (2008). **Elektronik Denetim Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1.baskı, İstanbul, 2008
- Alptürk, Ercan. (2005). **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirmesi**. İstanbul 2005, 1. Baskı
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2009, Temmuz). KDV E-DENETİM. Katma Değer Vergisi Beyannamelerinde Elektronik Denetim Projesi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü, Strateji Müdürlüğü
- Arısoy, Sedat, Abdullah. (2003, Haziran). Kayıtdışı Ekonominin Kavranması Kapsamında Sistem Değişikliği Önerileri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262
- Avcı, Yakup. (2007). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ Taslağı Neler Getiriyor?, Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Kasım 2007, Sayı: 52, makale no:10184 Web: <file:///C:/Users/my/Desktop/TEZ/Yeni%20klas%C3%B6r7/yakup%20avc%C4%B1.htm> (17.07.2011)
- Ay, Mümin, Hakkı. (2006, Aralık). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 11, Yıl 9, (15.06.2011)
- Aydemir, Şinasi. (1995, Ocak). Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I). **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı:161
- Aydemir, Şinasi. (1995, Şubat). Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (II). **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı:162, Şubat 1995
- Aydın, M. Bülent. (2006). Kayıtdışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı. Maliye ve Sigorta Yorumları, 01 Mart 2006, Web: <http://www.degerymm.com/yeni/icerik/RVb1esjNa94qHDPc79d5pwSfxX3ft4.pdf> (24.05.2011)
- Bakkal, Ufuk. (2001). Elektronik Ticaretin Vergilemesi II. **Yaklaşım Yayınları**, 2001, sayı:2, makale No:2443

- Başaran, Fehmi. (2002, Temmuz). Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 251
- Baykara, Bekir. (2007, Eylül). Vergi İncelemesi. **Vergi Dünyası Dergisi**. Eylül 2007 Sayı:313
- Benno, Torgler. Christoph, A. Schaltegger. (2005). Benno Torgler, Yale Center for International and Area Studies and Crema, Tax Morale And Fiscal Policy
- Brian, K. Walker. (2010, Ekim), The Forrester Wave™:B2C eCommerce Platforms Q4, 2010, 21 Ekim 2010
- Brand, Phil. (1996, Eylül). Bir 21. Yüzyıl Yaklaşımı: Uyum. National Tax Journal, Vol 49 no. 3
- Büyükdere, Köksal. Türkiye'de Gelir Dağılımı. Gümrük Dünyası Dergisi, Gümrük Kontrolleri Derneği, Sayı 51 sayfa 1 Web: <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/51/2.html> (24.05.2011)
- Büyükkuşoğlu, Burak. Çetinkaya, Murat. (2011). Kayıtdışı Sektörün Rekabet Politikasına Etkileri. Web: <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=29> (25.04.2011)
- Çetin, Güneş. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, 2010 ISSN: 1309-8020 (Online)
- Demirci, Azmi. (2007). Kayıtdışı Ekonominin Vergisel Cazibesi. **Vergi Dünyası**, Şubat 2007 (306 sayılı)
- Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik AŞ. (2011). Kayıtdışı Ekonomi. sayfa 1-4, Web: <http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Kayitdisi%20ekonomi%287%29.pdf> (24.05.2011)
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. DPT: 2597 . ÖİK: 608, Ankara, Vergi Özel ihtisas Komisyon Raporu Web: www.dpt.gov.tr (27.05.2011)
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. DPT: 2603 - ÖİK: 614, Ankara, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı, Web: www.dpt.gov.tr (27.04.2011)
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2005). E-Devlet Proje ve Uygulamaları, Bilgi Toplumu Dairesi, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara

- Devlet Planlama Teşkilatı. (2006, Temmuz). Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı. sayfa.37. (1 Temmuz 2006, Mükerrer, Resmî Gazete Sayı: 26215)
- Dinçer, Burcu. (2007). Kayıtdışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi. **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul 2007
- Doğan, Can. Kapusuzoğlu, Tuncay. (2005). Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2005, Sayı: 283
- Doğan, Zeki. Besen, Ramazan. (2008 Ağustos). Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, **Maliye ve Hukuk Yayınları**
- Doğaner, Murat. (2007). Elektronik Ticaret Türkiye'de Elektronik Ticaretin Gelişimi ve İşletmeden Tüketicieye Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Konya 2007
- Düzce İl Gelişme Planı. (2005). Gelir Dağılımı, Yoksulluk ve İstihdam
- Ekodialog. (2011). Özgün Ekonomi ve Makale Arşivi, Web: <http://www.ekodialog.com/Konular/ekonomi.html> (23.04.2011)
- E-Ticaret Rehberi. (2011). Web: http://www.elektronikticaretrehberi.com/e-ticaret_genel_bilgiler.php (08.05.2011)
- Elektronik Ticaret. (2011) Web: http://www.interguide.net/yeniinterguide/Hizmetler/e_ticaret.htm (15.06.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2005, Nisan). 2004 yılı Faaliyet Raporu, Web: www.gib.gov.tr (27.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006, Nisan). 2005 yılı Faaliyet Raporu, Web: www.gib.gov.tr (27.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007, Nisan). 2006 yılı Faaliyet Raporu, Web: www.gib.gov.tr (27.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008, Nisan). 2007 yılı Faaliyet Raporu, Web: www.gib.gov.tr (27.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011, Nisan). 2010 yılı Faaliyet Raporu, Web: www.gib.gov.tr (27.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008, Aralık), 2009-2013 Stratejik Plan. Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2008, Aralık

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008, Kasım). 2009-2011 Performans Programı. Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 73, Web: www.gib.gov.tr (07.05.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009, Nisan). Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), Nisan 2009, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı. Web: www.gib.gov.tr (07.05.2011)
- Gürlük, Şakir. (2011). Kayıtdışı Nedir. **Muhasebe Dergisi**. Web: <http://www.muhasbedergisi.com/oku.php?id=132&mak=36> (18.04.2011)
- Güryay Erdal. Şafaklı Okan. (2004). "KKTC'de Kaçak İşgücünün Ekonomiye Etkileri Üzerine Bir Çalışma", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Web: (27.06.2011)
- Haber3.com. (Ocak, 2008). Doktor'a 'POS'lu vergi takibi. Web: <http://www.haber3.com/doktora-poslu-vergi-takibi-321283h.htm> (28.05.2011)
- Karatay, Özcan. (2009, Temmuz). Kayıtdışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti. **Yüksek Lisans Tezi**, Temmuz 2009, Sivas, Cumhuriyet Üniversitesi
- Kazıcı, Sami. (1993). Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım. Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 146
- Kıldış, Yusuf. (2000). Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2. İzmir
- Kılıç, Seçkin. (2010). Türkiye'de Vergi Kayıpları Sorunu ve Orta Vadeli Program. **Vergi Raporu**, Haziran 2010, Sayı 129
- Kılıçdaroğlu, Kemal. (1982). Fransa' da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı. **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 1982, Sayı: 12
- Kılıçdaroğlu, Kemal. (1997, Haziran). Kayıtdışı Ekonomi ve Bürokrasi. **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1997, Sayı 190
- Kuşçu, Hilmi. (2011). Elektronik Ticaret Dersi. Web: http://hilmi.trakya.edu.tr/ders_notlari/e_ticaret/ETICARET.pdf (08.05.2011)
- Öz, Ersan. Akdemir, Tekin. (2002). ABD Vergi Sistemi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002 Sayı:168
- Özçelik Özer, (2005), Teorik Kavramsal Perspektiften Kayıtdışı Ekonomi Sorunu, Ölçümü Ve Çözüm Önerileri, **Yüksek Lisans Tezi**, Kütahya 2005

- Özçelik, Özer. Özcan S.Emre. (2006). **Kayıtdışı Ekonominin Sebepleri. Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği**, Turhan Kitabevi, Ankara, (2006), s.36 Web: <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34> (25.04.2011)
- Özdemir, Biltekin. (2006). Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. Kasım 2006, sayfa 207, **Maliye ve Hukuk Yayınları**
- Özel, Salih. (1998). Kayıtdışı Ekonomi Kavramı Sorunları ve Çözümleri. Yaklaşım Dergisi, 1998, Kasım ayı, Makale No. 1502 Web: <file:///C:/Users/my/Desktop/TEZ/Yeni%20klas%C3%B6r10/salih%20%C3%B6zel.htm> (26.07.2011)
- Özlale, Ümit. (2008). Türkiye'deki Kayıtdışı Ekonominin Dinamikleri. **Bütçe Dünyası**, Cilt 3 Sayı 30 Yaz 2008,
- Sarıllı, Mustafa, Ali. (2011). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları. Nedenleri, Etkileri ve Kayıtlı Hale Getirilebilmesi için Alınması Gereken Tedbirler. Bankacılar Dergisi, Sayı 41 - Haziran 2002, Web: <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=26> (13.05.2011)
- Savaşan, Fatih. (2011, Mart). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı. Seta Analiz, Sayı 35
- Seviğ, Veysi. (2009, Temmuz). Resmi Bakış Açısıyla Kayıtdışı Ekonomi. **Yaklaşım Yayınları**, Temmuz 2009, Sayı: 199
- Şen, Gülşen. (2008). AB ve Türkiye'de Kayıtdışı İstihdam ve Etkileri. **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008
- Şengül, Selami. (1997, Ekim). **Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi (Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İç Yüzü)**. Ankara, İmaj Yayınevi
- Taşdelen, Davut. (2011). Vergide Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir
- Taşlıyan, Mustafa. Bakan, İsmail. Canitez, Murat. Göksu, Nusret. İvrendi, Mehmet. Yeniceri, Harun. Demir, Emine. Bilginer, Mesut. İlker, Alaaddin. Tümer, Güçlü. (2010). **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**. Gazi Kitabevi, 7.Baskı
- Tekin, Fazıl. Çelikkaya, Ali. (2007). **Vergi Denetimi**. 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık
- Teknolojide.com. (2011). Vergide Tam Elektronik Dönem Başlıyor. Web: http://www.teknolojide.com/vergide-tam-elektronik-donem-basliyor_947.aspx (29.05.2011)
- Tunç, Mehmet. (2007). Kayıtdışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler Uygulanan Politakalar ve Gelişmiş Ülke Örnekleri. Ankara

2007, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Türkiye İş Kurum Genel Müdürlüğü

- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı. (2011). Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları, Web: <http://www.e-ticaret.gov.tr/index.cfm?sayfa=47732779-D8D3-8566-452077F7C29BEBE1> (15.09.2011)
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı. (2011). Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Elektronik Ticaret Ve Elektronik İmza Yasaları, Web: <http://www.e-ticaret.gov.tr/index.cfm?sayfa=473315CC-D8D3-8566-4520A266470F934B> (15.09.2011)
- Türkkan, Erdal. (2010). Kayıtdışı Ekonomi ve Rekabet. Web: <http://www.rekabet.gov.tr/index.php?Sayfa=sayfahtml&Id=1276&Lang=TR> (01.05.2011)
- Ülgen, Sinan. Öztürk, Ulaş. (2007). Kayıtdışı Ekonomi Türkiye Serüveni. Deloitte, CEO Serisi, 2007, Web: (16.06.2011)
- Ünver, Musa Kazım. (2005, Aralık). Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi. **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005, Sayı: 156
- Yayman, Derya. (2010). Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Gelir Dağılımında Adaleti Sağlamaya Etkisi. **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Kasım 2010, Sayı: 215, Web: <file:///C:/Users/my/Desktop/TEZ/Yeni%20klas%C3%B6r5/derya.htm> (02.06.2011)
- Yetkiner, Erkan. (2002). A.B.D Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran, 2002, sayı: 250
- Yetkiner, Erkan. (2006). E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim. **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2006, Sayı: 301
- Yıldırım, Mehmet. (2006, Eylül). Defter, Kayıt ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması ve Düzenlenmesi. **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2006, Sayı 301
- Yıldız, Habib. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, sayı: 255
- Yıldız, Habib. (2005). **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri**. Sekin Yayıncılık, Ankara
- Yurdakul, Fundal. (2011). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi: Bir Model Denemesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63-4 Web: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/936/11664.pdf> (15.05.2011)

Yücelen, İsmail, Hakkı. (2009). Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi. **Yüksek Lisans Tezi**, 2009, Bursa