

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİLENDİRME  
SÜRECİNE ETKİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**PROF. DR. KADİR KARTALCI**

**HAZIRLAYAN**  
**BURCU ALPASLAN**

**MALATYA-2022**

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

# **ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİLENDİRME SÜRECİNE ETKİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Burcu ALPASLAN**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Kadir KARTALCI**

**MALATYA-2022**

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Kadir KARTALCI' nın danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergilendirme Sürecine Etkileri” adlı çalışmam; bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün kaynakları hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve bunu onurum ile tasdik ederim.

Burcu ALPASLAN



## ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, 1998 yılından günümüze kadar uzanan elektronik vergicilik anlayışının verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilinden oluşan vergilendirme süreci üzerindeki etkisi Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu faaliyet raporları doğrultusunda incelenmiştir.

Tez çalışmamın her aşamasında bana yol gösteren, bilgi, birikim ve tecrübelerini aktaran değerli tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Kadir KARTALCI' ya teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi her zaman yanımda olan dedelerim Nihat ALPASLAN' a ve Şevki KÖŞGER' e, hedeflerime ulaşabilmem için beni destekleyen ve inanan anneme, babama ve kardeşlerime teşekkürü borç bilirim ve çalışmamı aileme ithaf ederim.

## ÖZET

Verginin sahip olduğu fonksiyonel yapı verginin önemini artırmaktadır. Çünkü vergiler sayesinde birden fazla alana müdahale etme imkânı doğabilmektedir. Bu nedenle hem geçmişte hem de günümüzde iyi bir vergi yönetimi ile verginin eksiksiz bir şekilde tahsil edilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Geleneksel yöntemlerin kullanıldığı vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlar, örneğin; bürokrasi, artan maliyetler, devlet-vatandaş ilişkisinin zayıflığı, vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmemesi gibi durumlar teknolojinin sunmuş olduğu avantajları kullanmaya yöneltmiştir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığının, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ile başlattığı elektronik vergicilik anlayışı, vergilendirme sürecinin işleyişini değiştirmiştir.

Mükellefler bildirim yapma, bilgi öğrenme veya vergi ödeme gibi çoğu işlemi bir bilgisayar veya mobil cihaz sayesinde gerçekleştirebilme imkânı elde etmiştir. Bilgi ve belgelerin elektronik ortamda depolanması, verginin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için yapılan re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlarda oluşabilecek hata payını en aza indirmektedir. Yapılan her işlemin mükellefe elektronik ortamda iletilmesi ise hem mükellefin hak arama hakkını korumakta hem de idarenin iş yükünü hafifletmektedir. Ancak e-haciz uygulaması mükelleflerin ticari yaşamlarını zedelemektedir.

Bu çalışmanın amacı, mükellef ile alacaklı vergi dairesi arasında kullanılan elektronik vergi uygulamalarının işleyişini ortaya koymak, bu uygulamaların tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçleri üzerindeki olumlu ve olumsuz yönlerini tespit etmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Elektronik Vergi, Elektronik Beyanname, Elektronik Tebliğ, Elektronik Tahsil, Elektronik Haciz

## ABSTRACT

The multi-functional structure of the tax increases the importance of the tax. Because, thanks to taxes, it is possible to intervene in more than one area. Therefore, a good tax management and tax collection are both needed in the past and in the present. Problems experienced in the taxation process where traditional methods are used, for example; Situations such as bureaucracy, increasing costs, the weakness of the state-citizen relationship, and the failure to detect tax losses and evasion have led to the use of the advantages offered by technology. For this reason, the electronic taxation approach initiated by the Directorate of Revenue Administration with the Tax Office Automation Project has changed the functioning of the taxation process.

Taxpayers have been able to perform most transactions, such as reporting, learning information, or paying taxes, through a computer or mobile device. Electronic storage of information and documents minimizes the share of errors that may occur in formal, submanent, and administrative activities to uncover the true nature of the tax. The electronic transmission of each transaction to taxpayer protects both the right to claim taxpayer and reduces the burden of administration. However, the application of electronic foreclosure damages the commercial lives of taxpayers.

The purpose of this study is to establish the functioning of electronic tax practices used between the taxpayer and the payee tax office, to identify the positive and negative aspects of these practices on tarh, notification, accruals and collection processes.

**Key Words:** Electronic Tax, Electronic Declaration, Electronic Notification, Electronic Collectible, Electronic Lien

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ .....	ii
ÖNSÖZ .....	iii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xi
KISALTMALAR .....	xii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

1.1. VERGİ KAVRAMI.....	3
1.2. VERGİNİN AMAÇLARI .....	4
1.2.1. Verginin Mali Amacı.....	5
1.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları.....	5
1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ .....	6
1.3.1. VERGİNİN TARHI.....	6
1.3.1.1. Beyanname Usulüne Dayanan Tarhiyat .....	7
1.3.1.2. İkmalen Vergi Tarhı .....	8
1.3.1.3. Re' sen Vergi Tarhı .....	9
1.3.1.4. İdarece Tarh .....	10
1.3.2. TARHA HAZIRLIK İŞLEMLERİ.....	11
2.1.1.1. Yoklama .....	11
2.1.1.2. Vergi İncelemesi .....	12
2.1.1.3. Aramalı İnceleme .....	13
2.1.1.4. Bilgi Toplama .....	13
1.3.3. VERGİNİN TEBLİĞİ .....	14
1.3.3.1. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri .....	15

1.3.3.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler.....	15
1.3.3.3. Tebliğ Usulleri .....	16
1.3.3.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ .....	16
1.3.3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğ.....	17
1.3.3.3.3. Memur Aracılığıyla Tebliğ .....	18
1.3.3.3.4. Elektronik Ortamda Tebliğ .....	18
<b>1.3.4. VERGİNİN TAHAKKUKU VE KESİNLEŞMESİ .....</b>	<b>18</b>
<b>1.3.5. VERGİNİN TAHSİLİ .....</b>	<b>19</b>
1.3.5.1. Tahsil ve Ödeme Kavramları.....	19
1.3.5.2. Verginin Ödeme Yeri, Zamanı ve Şekli .....	20
1.3.5.3. Vergi Alacağının Tahsilinin Önemi .....	20
1.3.5.4. Vergi Alacağının Tahsilinde Temel İlkeler .....	21
1.3.5.4.1. Tahsilatta İktisadilik İlkesi.....	21
1.3.5.4.2. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi.....	21
1.3.5.4.3. Mükelleflere Kolaylık Sağlanması İlkesi (Uygunluk İlkesi) .....	22
1.3.5.4.4. Vergi Alacağının Para Olarak Ödenmesi İlkesi .....	22
1.3.5.5. Vergi Alacağının Cebren Tahsil Yöntemlerinden Haciz .....	22

## İKİNCİ BÖLÜM

### ELEKTRONİK DEVLET ANLAYIŞI

<b>2.1. ELEKTRONİK DEVLET .....</b>	<b>26</b>
2.1.1. Elektronik Devlet Kavramı (E-Devlet).....	26
2.1.2. Elektronik Devlet Modelinin Gelişim Evreleri .....	27
2.1.3. Elektronik Devletin Amaçları ve Beklenen Faydaları.....	28
2.1.3.1. Maliyetleri ve Bürokrasiyi Azaltarak Tasarruf Sağlanması .....	28
2.1.3.2. Şeffaf Kamu Yönetimi Sağlanması ve Hizmet Sunumunun İyileştirilmesi.....	29
2.1.3.3. Vatandaş-Devlet Etkileşiminin Sağlanması .....	30



2.1.4. Elektronik Devletin Dünya’da Gelişimi .....	30
2.1.5. Elektronik Devletin Türkiye’de Gelişimi .....	32
<b>2.2. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ELEKTRONİK DÖNÜŞÜMÜ .....</b>	<b>37</b>
2.2.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) .....	37
2.2.1.1 VEDOP- I .....	38
2.2.1.2 VEDOP II .....	40
2.2.1.3. VEDOP III.....	41

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİLENDİRME SÜRECİNE ETKİLERİ

<b>3.1. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI .....</b>	<b>43</b>
3.1.1. Elektronik Defter (E-Defter) .....	44
3.1.2. Elektronik Fatura (E-Fatura).....	47
3.1.3. Elektronik Beyanname (E-Beyanname) .....	50
3.1.4. Elektronik Yoklama (E-Yoklama) .....	52
3.1.5. Vergi İletişim Merkezi (VİMER).....	53
3.1.6. Veri Ambarı (VERİA) .....	55
3.1.7. Risk Odaklı Vergi Denetim Uygulamaları .....	57
3.1.7.1. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) .....	60
3.1.7.2. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP) .....	61
3.1.7.3. Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi (KDVİST) .....	62
3.1.7.4. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVRİA) .....	62
3.1.8 İnteraktif Vergi Dairesi.....	64
3.1.9. Elektronik Tebligat (E-Tebligat).....	65
3.1.10. Elektronik Tahsilat (E-Tahsilat).....	67
3.1.11. Elektronik Haciz (E-Haciz).....	68
<b>3.2. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TARH SÜRECİNE ETKİSİ .....</b>	<b>69</b>
<b>3.3. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TEBLİĞ VE TAHAKKUK SÜRECİNE ETKİSİ .....</b>	<b>76</b>

<b>3.4. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TAHSİL SÜRECİNE ETKİSİ.....</b>	<b>80</b>
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>84</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>92</b>



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1. İlanen Tebligat Uygulamasının Şekil Şartları .....</b>	<b>17</b>
<b>Tablo 2. Geleneksel Devlet/ E-Devlet Karşılaştırılması .....</b>	<b>27</b>
<b>Tablo 3. Geçmişten Günümüze BM e-Devlet Gelişmişlik Endeksleri .....</b>	<b>32</b>
<b>Tablo 4. BM E-Devlet Gelişmişlik Endeksine Göre Türkiye'nin Yıllar İtibariyle Sıralaması .....</b>	<b>36</b>
<b>Tablo 5. Elektronik Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısının Yıllar İtibariyle Gösterimi .....</b>	<b>47</b>
<b>Tablo 6. Kâğıt ve Elektronik Ortamda Beyanname Alınma Oranları .....</b>	<b>51</b>
<b>Tablo 7. 2016 Yılında VİMER' e Yapılan İhbarlara İlişkin Sayısal Veriler ..</b>	<b>54</b>
<b>Tablo 8. Risk Analiz Sistemi Kaynaklı Vergi İncelemelerinin Toplam Vergi İncelemeleri İçerisindeki Yeri .....</b>	<b>59</b>
<b>Tablo 9. VEGAS'ın Alt Uygulamaları ve İçeriklerine İlişkin Bilgiler .....</b>	<b>61</b>
<b>Tablo 10. KDV İadelerine İlişkin Sayısal Veriler .....</b>	<b>63</b>
<b>Tablo 11. Yıllar İtibariyle Kullanılan E-Tebligat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf Miktarı .....</b>	<b>66</b>
<b>Tablo 12. 2016 ve 2020 Yılları Arasında E-tebligat Kullanan Gönüllü Gerçek ve Tüzel Kişilerin Sayısı .....</b>	<b>67</b>
<b>Tablo 13. Yıllar İtibariyle Tahsilat İşlem Sayısı .....</b>	<b>68</b>
<b>Tablo 14. Elektronik Vergi Uygulamalarının Tarh Sürecine Etkisi .....</b>	<b>76</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1. VEDOP-I Kapsamında Otomasyon Sistemine Dâhil Edilen Vergi Daireleri</b> .....	39
<b>Şekil 2. E-Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci</b> .....	45
<b>Şekil 3. E-Defter Beratı Örneği</b> .....	46
<b>Şekil 4. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi</b> .....	48
<b>Şekil 5. E-Fatura Kullanımına İlişkin Sayısal Veriler</b> .....	49
<b>Şekil 6. Veri Ambarı Sisteminde Bulunan Bilgiler</b> .....	56
<b>Şekil 7. Risk Odaklı Vergi Denetimi</b> .....	58
<b>Şekil 8. Örnek Büyük Defter</b> .....	71

## KISALTMALAR

**AATUHK:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

**ABD:** Amerika Birleşik Devleti

**ADSL:** Asimetrik Sayısal Abone Hattı

**ARPANET:** Gelişmiş Araştırma Projeleri Dairesi Ağı

**BA Formu:** Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin Bildirim Formu

**BM:** Birleşmiş Milletler

**BS Formu:** Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu

**CİMER:** Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi

**DPT:** Devlet Planlama Teşkilatı

**E-Beyanname:** Elektronik Beyanname

**E-Bildirge:** Elektronik Bildirge

**E-Çevre:** Elektronik Çevre

**E-Defter:** Elektronik Defter

**E-Devlet:** Elektronik Devlet

**E-Dönüşüm:** Elektronik Dönüşüm

**E-Eğitim:** Elektronik Eğitim

**E-Fatura:** Elektronik Fatura

**EFT:** Elektronik Fon Transferi

**E-Haciz:** Elektronik Haciz

**E-Posta:** Elektronik Posta

**E-Sağlık:** Elektronik Sağlık

**E-Tahsilat:** Elektronik Tahsilat

**E-Tebliğat:** Elektronik Tebliğat

**E-Ticaret:** Elektronik Ticaret

**E-VDO:** Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu  
**E-Vergi:** Elektronik Vergi  
**E-Yoklama:** Elektronik Yoklama  
**GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı  
**GMSİ:** Gayrimenkul Sermaye İradı  
**KDEP:** Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı  
**KDV:** Katma Değer Vergisi  
**KDVİST:** Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi  
**KDVRİA:** Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi  
**KPS:** Kimlik Paylaşım Sistemi  
**MEB:** Milli Eğitim Bakanlığı  
**MEBSİS:** Milli Eğitim Bakanlığı Bilişim Sistemleri  
**MERAK:** Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli  
**MERNİS:** Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi  
**MOBESE:** Mobil Elektronik Sistem Entegrasyonu  
**ODTÜ:** Orta Doğu Teknik Üniversitesi  
**POLNET:** Polis Bilgi Sistemi  
**SARP:** Sahte Belge Risk Analiz Sistemi  
**SAY2000:** Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Saymanlık Projesi  
**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu  
**SMS:** Kısa Mesaj Hizmeti  
**SOYBİS:** Sosyal Yardım Bilgi Sistemi  
**TAKBİS:** Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi  
**TL:** Türk Lirası  
**TUBİTAK:** Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

**TUENA:** Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı

**UYAP:** Ulusal Yargı Ağı Projesi

**UYAP:** Ulusal Yargı Ağı Projesi

**VDK:** Vergi Denetim Kurulu

**VEDOP:** Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

**VEGAS:** Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi

**VERIA:** Veri Ambarı

**VIMER:** Vergi İletişim Merkezi

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

**XBLR:** eXtensible Business Reporting Language

## GİRİŞ

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke devletin iş süreçlerini, kâğıda dayalı olmayan internet teknolojisinin kullanıldığı elektronik ortama geçirmiştir. Türkiye 1993 yılında tanıştığı internet sayesinde hazırlanmış olduğu plan ve projeler ile bilgi devleti olarak ifade edilen “elektronik devlet” anlayışına geçiş yapmıştır. Bu bağlamda küreselleşme olgusunun içinde en çok etkilenen kurumlardan birisi Gelir İdaresi Başkanlığı olmuştur. 1998 yılında başlatmış olduğu Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile “elektronik vergicilik” anlayışını başlatmıştır.

Vergi, hem geçmişte hem de günümüzde kamu harcamalarının karşılanması için kullanılan önemli bir finansman kaynağıdır. Bu nedenle bir devletten beklenen verginin, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilini sağlayarak sorunsuz bir şekilde hazinenin kasasına intikal ettirmesidir. Dolayısıyla bu gereklilik, teknolojinin sağlamış olduğu imkânlardan faydalanmaya yöneltmiştir.

Vergilendirme süreci sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere toplam dört unsurdan meydana gelmektedir. Her bir unsur neden-sonuç ilişkisi içerisinde birbirine bağlıdır. Herhangi birinde yaşanacak bir sorun diğer bir unsuru dolaylı veya doğrudan etkileyebilmektedir. Bu nedenle vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlar verginin hazinenin kasasına intikal etmesini geciktirebilir veya imkânsız hale getirebilir.

Beyanname usulünün geçerli olduğu bir vergi sisteminde mükellef davranışları vergilendirme sürecine yön vermektedir. Mükellefler vergi mevzuatında yer alan ödevlerini eksiksiz ve zamanında gerçekleştirdiği takdirde yani vergi uyumunun varlığı halinde vergi sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilecektir. Ancak bu durumun aksine mükellefler çeşitli sebepler ile verginin gerçek mahiyetini saklamakta ve verginin tahsilini sakat hale getirebilmektedir. Vergi sistemimizin temel sorunlardan birisi, vergi kayıp ve kaçaklarının varlığıdır. Dolayısıyla etkin ve sağlıklı bir şekilde işleyen bir vergi denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Ayrıca idarenin verginin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için yapmış olduğu her işlem, mükellefe tebliğ edilmelidir. Ancak kâğıda dayalı geleneksel yöntemlerin kullanıldığı bir tebliğ işleminde gelir idaresi çok fazla şekil şartı ile karşılaşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı verginin tarhını gerçekleştirmeye yönelik; e-defter, e-fatura, e-beyanname, e-yoklama, veri ambarı ve risk odaklı vergi denetim uygulamaları;



verginin tebliğini ve aynı zamanda tahakkukunu sağlayan e-tebliğ; verginin tahsilini gerçekleştiren e-tahsil ve e-haciz uygulamaların kullanılmaktadır. İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden alınan şifre ile mükellefler vergilendirmeye dair görevlerini yapabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, vergilendirme sürecinin dört unsuru olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının vergi sistemi açısından önemini açıklayarak her bir aşamada yaşanan temel sorunları tespit etmek ve elde edilen veriler doğrultusunda elektronik vergi uygulamalarının vergilendirme süreci üzerindeki etkisini incelemektir. Araştırmanın sınırlılıkları kapsamında vergilendirme sürecinde kullanılan temel elektronik vergi uygulamaları tercih edilmiştir. Dolayısıyla çalışmanın vergilendirme sürecini bir bütün olarak değerlendirmesine imkân tanınması nedeniyle faydalı olması beklenmektedir.

Bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, verginin tanımı ve amaçları açıklanmış ve verginin tarhından tahsiline kadar olan her bir unsurun Vergi Hukukunda nasıl karşılık bulduğu, her bir sürecin önemi ve yaşanan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, elektronik devlet anlayışının tanımı, gelişim evreleri, amaçları ve beklenen faydaları ele alınmıştır. Daha sonra elektronik devlet kavramının hem dünyada hem de ülkemizde nasıl karşılık bulduğu, elektronik devlet anlayışının uzantısı olan ve elektronik vergicilik anlayışı çerçevesinde yürütülen Vergi Dairesi Otomasyon Projesinin (VEDOP) gelişim evreleri incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Gelir İdaresi Başkanlığının kullanmış olduğu elektronik vergi uygulamalarının yıllar itibariyle gelişimi, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı, vergilendirme süreci üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri faaliyet raporları referans alınarak incelenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

#### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi; Türkçe bir kavram olup hediye anlamı taşıyan ve karşılıksız verilen bir değeri ifade etmektedir (Sayar, 1975: 77). Eski çağlarda meydana gelen savaşlar sonucunda galip devletler mağlup devletlerin gelir ve servetlerini “haraç” adı altında almaktaydı. Orta çağ zamanlarına gelindiğinde ise bireylerin “hediye” veya “yardım” olarak devlete vermiş olduğu değerler, şeklinde devam etmiştir (Akdoğan, 1994: 106-107).

Toplu halde yaşamaya başlayan insanlar kolektif nitelikteki ihtiyaçlarını sağlamak için toplumu vergiler aracılığıyla sorumlu tutmanın yollarını aramışlardır (Schmölders, 1976: 3). Kraliyet ailesinin veya kralın ordusunun ihtiyaçlarını karşılamak, kıtlık zamanlarında insanların geçim kaynaklarını temin etmek ve yaşamlarını korumak gibi amaçlarla alınarak kendini göstermiştir (Du Preez, 2015: 89). Vergi anlayışı tarih boyunca her toplumda farkı şekillerde algılanarak kötü yönetimlerde haksız yere alınan değerler olduğu, iyi yönetimler de ise eşitliğin ve adaletin sağlanabilmesi veya hizmet alabilmenin ön koşulu olarak görülmüştür (Altay, 2019: 154, 156).

İhtiyari veya gönüllülük esasına bağlı olarak alınan vergi, zaman içerisinde zorunlu bir ödeme halini almıştır (Neumark, 1959’ dan aktaran Turan, 1982: 2). Buradaki zorunluluk, devletin insan üzerindeki egemenliğini değil vergiden kaçınılamayacağını ifade eder (Smith ve Ostik, 2018: 612). Tley (1978: 3), vergiyi yasama organı tarafından dayatılan kamuya yönelik ihtiyaçların karşılanabilmesi için zorunluluk esasına dayanan ödemeler olarak tanımlar.

İnsanlar verginin niçin alındığına dair farklı görüşler ortaya koymuştur. Klasik maliyeciler, verginin sadece kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla toplanması gerektiğini savunmuşlardır çünkü devletin piyasaya müdahale etmesini istememişlerdir (Bilici, N., ve A., Bilici, 2017: 204). Modern maliyeciler ise verginin kamusal ihtiyaçları karşılamasının yanında devletin mali ve sosyal alanlarda kamuya müdahalesini sağlamak üzere zorunlu ve karşılıksız olarak alınması gerektiğini savunmuşlardır (Türk, 2002: 131).

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Ekonomide meydana gelebilecek para şişkinliği sağlıklı bir kamu gelirini ifade eder ve uzun vadede devam edemez. Nitekim insanların gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler üzerinden vergi alarak kamuya yararlandırılmak istenmiştir. Çünkü vergi, kamu harcamalarının karşılığını bulabilmesi için en demokratik finansman yöntemidir (Türk, 2002: 112).

Anayasanın 73. Maddesi vergi ödevi başlığı adı altında vergiyi şu şekilde tanımlar:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklikler yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Genel olarak verginin özellikleri (Çakır, 2018: 116);

- Vergi yükümlüsü ödediği vergi karşısında bir hizmet veya bir malın verilmesini talep edemez çünkü vergi karşılıksız olarak ödenir.
- Cebirsel güce dayanarak toplanır.
- Vergi yükümlüsü ödemiş olduğu verginin tekrardan kendisine ödenmesi için herhangi bir talepte bulunamaz. Vergi kesindir.
- Vergi gerçek veya tüzel kişilerden alınmaktadır.
- Anayasada belirtilen usuller doğrultusunda vergiler, kanunla toplanır, değiştirilir veya kaldırılır. Keyfi uygulamalar yapılamaz.
- Herhangi bir mal veya hizmet karşılığında ödenemezler. Vergi sadece para olarak ödenir.

## 1.2. VERGİNİN AMAÇLARI

Tarih boyunca verginin en önemli amacı, kamu harcamaları sonucu oluşan giderleri karşılamak olmuştur. Ancak 1929 dünya ekonomik krizinin baş göstermesiyle bu amaç, değişikliğe uğrayarak artık mali olmayan amaçlara da hizmet etmeye başlamıştır. Dolayısıyla verginin amaçları iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar mali (fiskal) ve mali olmayan (ekstra fiskal) amaçlar şeklindedir.

### **1.2.1. Verginin Mali Amacı**

Verginin mali amacı, devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını vergi gelirlerinden sağlamasıdır (Kalenderoğlu, 2017: 130). Klasik İktisatçılara göre vergi, devletin varlığını devam ettirebileceği ölçüde alınmalı yani temel kamu hizmetleri olan adalet, savunma, sağlık gibi hizmetleri karşılayacak düzeyde tahsil edilmelidir. Ayrıca devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini savunmuşlardır (Karaoğulları, 2016: 2017). Klasik iktisatçılar belirtmiş oldukları bu görüşleriyle verginin sadece mali amacına odaklanmışlardır.

Verginin mali amacına ulaşabilmesi için iyi organize edilmiş etkin bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Vergiler hazineye yeterli ölçüde bol kaynak sağlamalıdır (Karabacak, 2009:7). Kaynak sağlanırken de vergi toplama maliyetinin ve vergi dolayısıyla katlanılan sübjektif fedakârlığın, minimum seviyede tutulması gerekmektedir (Biçer, 2006: 31-32). Ayrıca vergiler, yatırımları olumsuz etkileyerek milli hasılanın azalmasına sebep olmamalıdır (Binokay, 2010: 4).

Verginin mali amacı, tarihsel süreç içerisinde sürekli var olmuştur. Ülkenin sosyal, ekonomik ve mali olaylardan etkilenmesi sonucu verginin ekstra fiskal yani mali olmayan amaçları olduğu da anlaşılmıştır (Akdoğan, 2020: 124).

### **1.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları**

1929 Dünya Ekonomik Krizinin, ekonominin olağan düzenini bozması ve Keynesyen görüşün hâkim olmasıyla birlikte maliye politikası araçları kullanılarak devletin ekonomiye müdahalesinin gerekli olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca gelişmiş birçok ülkede vergiden elde edilen gelir ve devletin yapacağı harcamalardan daha çok vergide meydana gelen değişiklik ve oynamaların ekonomik ve sosyal hayat üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri üzerinde durulmaya başlanmıştır (Işık, 2014: 100-157).

Verginin klasik amacı olan kamu harcamalarını finanse etmenin yanında devletin iç ve dış ekonomik dengelerinin oluşturulması ve sosyal adaletin sağlanmasında vergi, önemli bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi çok fonksiyonlu işlevlere sahiptir (Altay, 2019: 153, 163). Genel olarak bu işlevler, şu şekilde sıralanabilir (Turhan, 1982: 45, 46, 51; Türk, 2002: 131).

- Gelirin yeniden dağıtılarak gelir ve servet arasındaki farklılıkların giderilmesi,
- Vergi artışı veya indirim yöntemleriyle ekonomiye müdahale edilmesi,
- Konjonktürel istikrarın sağlanması,
- Devletin halk sağlığını düşünerek, insanları zararlı maddelerden uzak tutmak için yüksek vergiler tahsis etmesi,
- Nüfus politikasına yönelik uygulamalar.

### **1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ**

Mükellef tarafından beyan edilen bir verginin, vergi idaresi tarafından ödenebilecek aşamaya getirilebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen usul ve esasların vergi matrahına uygulaması, mükellefe bildirilmesi ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre tahsil edilebilmesi gerekmektedir. Bu aşamalar, vergilendirme sürecini ifade etmektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef borçlu, vergi idaresi de alacaklı konuma gelmekte ve iki önemli tarafı olan vergilendirme süreci başlamaktadır. Vergilendirme süreci, birbirini izleyen ve belirli bir amacı gerçekleştirmeyi hedefleyen, her işlemin kendinden bir önceki işlemin sebebini oluşturan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan bir bütündür. (Öner, 2016: 47; Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 175).

Çalışmanın bu bölümünde, vergilendirme sürecinin temel unsuru olan ve 4T şeklinde de ifade edilen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin teorik çerçevesi açıklanacak, daha sonra vergi tarhına hazırlık işlemi olan ve vergi denetimi aşamasında da karşımıza çıkan vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama yöntemleri incelenecektir. Verginin tarhı, vergi alacağının ilgili kanunlarda belirtilen oranların vergi idaresi tarafından dikkate alınması sonucu hesaplanan ve mükellefin ödemesi gereken vergiyi tespit eden idari bir işlemdir.

#### **1.3.1. VERGİNİN TARHI**

Verginin tarhı, vergi alacağının ilgili kanunlarda belirtilen matrah ve oranların vergi idaresi tarafından dikkate alınması sonucu hesaplanan ve mükellefin ödemesi gereken vergiyi tespit eden idari bir işlemdir (VUK m. 20). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere tarh

işlemi, idari bir işlem olmasından dolayı sebep, yetki, konu, şekil ve amaç yönünden hukuka uygun olmalıdır (Şin, 2016: 150).

Hukuki anlamda verginin tarhı önemli bir kavramdır. Çünkü verginin, vergi idaresinin kasasına girebilmesi için miktar olarak belirlenmesi gerekir. Miktarı belli olmayan bir verginin tahsil edilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla tarh işlemi, hukukun vergi idaresine vermiş olduğu yetki çerçevesinde yapılması esastır (Oruç, F., ve H., Ünsal, 2019: 107).

Verginin hesaplanmasını ifade eden vergi tarhında tarhiyat işlemi sonrası mükellef ve vergi dairesi arasında alacaklı-borçlu ilişkisi kurulmaktadır. Dolayısıyla tarh işlemi yeni bir borç meydana getirmez sadece olan borcu saptayarak somutlaştırır (Gündoğdu, 2008: 34).

Verginin tarhı esasen mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır. Ancak beyan usulünün aksadığı ya da uygulanması mümkün olmadığı hallerde re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat usulleri devreye girmektedir (Pehlivan, 2013: 69).

#### **1.3.1.1. Beyanname Usulüne Dayanan Tarhiyat**

Türk Vergi Sisteminin temeli, beyanname esasına dayanmaktadır. Borçlu durumunda olan mükellef, harcamalarını veya kazançlarını ilgili vergi dairesine bildirmekte ve vergi idaresi de bu bilgiler ışığında tarh ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirmektedir. Beyannameler, vergi alacağının miktarını tespit etmeye ve mükellefi denetlemeye yarayan ayrıca makro ve mikro düzeyde ekonomik analizlerin yapılmasında yararlanan çizelgeler olarak ifade edilebilir (Şin, 2019: 69).

VUK' un 25. maddesine göre beyan üzerinden alınan vergiler, "Tahakkuk Fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi dairesi beyanname karşılığında mükellefe tahakkuk fişi tanzim eder ve bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Mükellefe verilen tahakkuk fişi makbuz yerine geçer. Mükellefin tahakkuk fişini almaması verginin tahakkukuna engel oluşturmaz. Böyle bir durumda tahakkuk fişi mükellefin adresine posta yolu ile gönderilir (VUK m.27). Ayrıca Vergi Usul Kanununun 28. maddesinde elektronik beyanname gönderme yetkisi verilmiştir. Bu durumda tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellefe elektronik ortamda iletilir. E-beyanname ile mükelleflerin vergilendirmeye dair işlemlerini kısa sürede ve hata payının az olduğu bir sistem içerisinde

gerçekleştirilmesi ve vergi dairesinin kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin meydana getirdiği iş yükünün azaltılması hedeflenmiştir (Yetkiner, 2006: 43).

Ülkemizde ve dünyada birçok modern ülkede beyanname yöntemi kullanılmaktadır. Mükellefler, ödeyecekleri vergiyi kendisi beyan etmektedir. Ancak, verginin cebren ve karşılıksız alınıyor olması mükellefleri vergi suçu işlemelerine itebilmektedir. Nitekim vergi kanunlarının karmaşık oluşu veya yeterli bilgi seviyesine sahip olunamaması hali de beyannamelerin yanlış veya eksik ibraz edilmesine neden olabilmektedir. Bu durumda beyanname esasının geçerli olduğu bir ülkede vergi denetimi ile vergi matrahlarının doğruluğunun tespit edilmesi gerekmektedir (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 47-49).

Beyan edilen gelirin doğruluğunun tespitinin sağlanmasına yönelik; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere çeşitli uygulamalar kullanılmaktadır. (Karaboyacı, 2014: 213). Nitekim geçmişte vergi inceleme kapasitesinin yeterli olmaması tüm mükelleflerin incelemesine olanak tanımamıştır bu yüzden sadece vergi kaçağı olan alanlara incelemeler gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda vergi denetimi noktasında dikkat edilmesi gereken en önemli unsurlardan birisi vergi denetim araçlarıyla birlikte doğru mükellef seçimini gerçekleştirmektir (Merter, 2016: 55). Çünkü vergi denetimi, beyan dışı bırakılan gelirleri tespit etmenin yanında caydırıcılık mekanizmasına da sahiptir. Denetlenecek mükellef sayısının genişletilmesi, mükellefleri vergilendirmeye dair ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesine neden olacaktır. Bu durumda mükelleflerin gelir yaratan faaliyetlerini yani para akışının izlenebildiği bir sistemin varlığına gereksinim duyulmuştur. Vergi Denetim Kurulu ise çeşitli zamanlarda hayata geçirmiş olduğu yazılımlar ile denetimi daha kapsayıcı, hata ve riskleri ölçen bir mekanizma ile etkin kılmak istemiştir (Calayoğlu, 2019: 157). Mükellef seçimi konusunda bu yazılımlar sayesinde mükellefler belli gruplara ayrılarak mukayeseler yapılmaktadır ve elektronik ortamda verilen beyanname ve bildirimler bu sistemin içerisinde aktif rol oynamaktadır (Arslan ve Biniş, 2014: 384; Merter, 2016: 60).

### **1.3.1.2. İkmalen Vergi Tarhı**

İkmalen vergi tarhı, tamamlayıcı nitelikte olan ve verginin güvenliğini sağlayan bir işlemdir (Yeniçeri, 2005: 47). “Vergi ile ilgili olarak gerçekleştirilmiş bir uygulamanın eksikliklerinin giderilmesi, tamamlanması anlamında algılanabilir.” (Akdoğan, 2019:

71). Mükellefin beyanı üzerine tarh olan bir verginin, daha sonra idare tarafından tespit edilen matrah farkı için ikinci bir tarh işlemi yapılmasıdır (Öner, 2016: 123). Dolayısıyla beyan sisteminin işleyişine olumlu yönde katkı sağlayan bir işlemdir (Akdoğan, 2019: 71). Vergi Usul Kanununda ikmalen vergi tarhı şöyle tanımlanmıştır:

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Tanımdan da anlaşıldığı üzere, ikmalen vergi tarhından söz edebilmek için bulunan matrah farkı defter, kayıt veya belgeler ile ispat edilebilmelidir. Aksi takdirde re'sen vergi tarhı söz konusu olmaktadır (Bilici, 2015: 63). Örneğin, bir mükellefin yıl içerisinde yapmış olduğu mal satışı 20.000 TL iken kayıtlara 10.000 TL olarak düşük tutarda kayıt altına alınmış olduğu tespit edilmiştir. Defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilen bu fark neticesinde ikmalen vergi tarhiyatı gerçekleştirilecektir. Burada, bu farkın tespit edilmesinde idarenin gerçekleştireceği vergi denetimi için gerekli bilgilere kısa sürede ulaşması önem taşımaktadır. Çünkü vergiler, mümkün olduğunca en hızlı biçimde hazinenin kasasına intikal etmelidir. Buradan hareketle teknolojide meydana gelen e-dönüşüm sayesinde e-fatura ve e-defter uygulamasına geçilmiştir.

### **1.3.1.3. Re'sen Vergi Tarhı**

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tespit edilemediği durumlarda kullanılan bir tarh çeşididir. Tarh işlemi mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır. Dolayısıyla mükellefe duyulan güven sonsuz olmayacaktır. Çünkü vergi mükellefleri, beyannamelerini eksik, yanlış veya hiç vermeyebilirler bu davranışları neticesinde vergi kayıpları meydana gelebilmektedir. Vergi kayıplarının en aza indirilmesi amacıyla vergi inceleme elemanları veya takdir komisyonları tarafından re'sen vergi tarhiyatı yapılmaktadır (Gündoğdu, 2008: 182; Tülü, 2006: 9). Vergi Usul Kanununun 30. Maddesine göre resen vergi tarhı, şöyle tanımlanmıştır:

Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

İdarenin resen vergi tarhını gerçekleştirebilmesi için Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde belirtilen durumların meydana gelmesi gerekmektedir:



1. Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi veya kanuni süresinde verilmesi halinde vergi matrahına ait bilgilerin gösterilmemesi,

2. Tutulması zorunlu olan defterlerin tümünün ya da bir kısmının tutulmaması, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere ibraz edilmemesi,

3. Vergilendirmeye dair vesikaların, vergi matrahının kesin ve doğru olarak saptanmasına izin vermeyecek şekilde eksik, usulsüz veya karmaşık olması ayrıca bu durumun ispat edecek delillerin varlığının bulunması,

4. Beyanname ve eklerinin meslek mensuplarına imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan yeminli mali müşavir tasdik raporunun vaktinde ibraz edilmemesi durumunda resen vergi tarhi, idare tarafından gerçekleştirilir.

Re'sen tarhiyatın asıl amacı takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanlarınca belirlenecek olan matrahın, gerçeğe en yakın olacak şekilde ve objektif ölçütler esas alınarak belirlenmelidir. Örneğin; Resmi belgelerin incelenmesi, mükellefin alım satım yaptığı diğer kişiler nezdinde karşı inceleme yapılması veya emsal değer araştırması yapmak gibi yollar kullanılmaktadır. Bu uygulamalar vergilendirme sürecinin kalitesini artıracaktır (Oruç, Ünsal, 2019: 114; Bahçeci, 2013: 547-564).

Danıştay resen vergilendirme neticesinde takdir edilen matrahın somut veri ve tespitlere dayandırılması gerektiğini, aksi takdirde tahmin üzerine takdir edilen matrahın hukuka aykırı olduğunu ifade etmiştir (Tülü, 2006: 110). Genel olarak bakıldığında kanun koyucunun resen tarhiyatı uygulamasındaki amacı, “beyan esasını” güvence altına alıp, mükellefler arası vergi adaletini sağlayacak bir sigorta sistemi oluşturmaktır. Bu nedenle kanunen elde edilen somut veriler önem arz etmektedir (Sarıaslan, 2017: 220).

#### **1.3.1.4. İdarece Tarh**

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre re'sen ve ikmalen tarh usulleri dışında kalan hallerde, mükellefin yerine getirmesi gereken vergi ödevlerini gerçekleştirmediği durumda kanunda belirlenen matrahlar üzerinden verginin, idare tarafından tarh edilmesidir. Beyan esasının uygulanmadığı durumlarda başvuru bir tarh yöntemidir. Mükellef, üzerine düşen vergisel sorumluluklarını yerine getirmemektedir. Mükellefin sorumluluklarını yerine getirip getirmediği vergi denetim türü olan “yoklama” ile tespit edilir. “İdarece vergi tarhında, vergi hesaplaması, mükellef

nezdinde gerçekleştirilen yoklama sonucunda ilgili memurlar tarafından düzenlenen yoklama fişine dayanılarak yapılır.” Yoklama neticesinde elde edilen veriler, idareye tarhiyatın gerçekleştirilmesi noktasında fayda sağlamaktadır (Taşkan, 2018: 197).

### **1.3.2. TARHA HAZIRLIK İŞLEMLERİ**

Beyanname usulüne dayanan Türk vergi sisteminde, mükellefin idareye bildirmiş olduğu bilgiler üzerinden tarhiyat işlemi yapılır. Nitekim mükellefe duyulan güven sonsuz değildir. Çünkü mükellef vergi idaresinin çizmiş olduğu yasal sınırlar içinde kalmayarak verginin tahsilini sakat hale getirebilir (Yoruldu ve Yoruldu, 58: 2016). Böyle bir durum söz konusu olduğunda vergi matrahı, idare tarafından tarh edilir. Vergi Hukukunda, vergileme süreci içerisinde yer alan mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının vergileme ile ilgili yapmış oldukları tüm işlemlerin asıl mahiyetleri ortaya çıkarılarak gerçek ve doğru matraha ulaşılması esastır (Çakar, Saraçoğlu, 2014: 421; Yücelen, 2009: 30).

İdare tarafından yapılacak olan tarhiyatlarda (re’sen, ikmalen vb.) gerçek mahiyetin bulunabilmesi için sonuca etki edecek bilgi ve belgelerin araştırılması, toplanması ve yeni bilgilere ulaşılabilmesi amacıyla birtakım “bilgi işlem süreci” gerçekleştirilmektedir (Güneş, 2018: 209). Bu sürecin içerisinde vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama bulunmaktadır. Nitekim asıl işlem olan tarhın gerçekleştirilmesine yardımcı nitelikte olan ve idarenin bilgi edinebilmesini sağlayan bir ön hazırlık niteliğindedir (Şenyüz vd., 2018: 185). Ayrıca vergi denetim yöntemi olarak da adlandırılan bu işlemler, vergi idaresinin alacağı eksiksiz ve zamanında tahsil edilebilmesi açısından önemi giderek artmaktadır (Arslan, 2016: 268).

#### **2.1.1.1. Yoklama**

Vergi Usul Kanununun 127. maddesine göre yoklama mükelleflerin ticari yaşamlarında gerçekleştirmiş olduğu maddi olayları ve tutmuş olduğu vesikaları araştırarak ve tespit eden bir işlemdir. Üst düzey bir araştırma niteliği taşımaz burada amaç, mükellefin kâğıt üstünde belirttiği faaliyetlerinin yasalara uyguladığını kontrol etmek, vergilendirilmeyen kaynakları ortaya çıkarmak ve vergi gelirlerinin artırılmasına katkıda bulunan, bir vergi denetim şeklidir (Akdoğan, 2009: 98; Ergen, Kılınçkaya, 2014: 284). Örneğin; Yoklama ile mükellefin belirtmiş olduğu adresinde bulunup bulunmadığı, ödeme kaydedici cihaz kullanma durumu veya tutulması zorunlu defterlerin usulüne

uygun tutulup tutulmadığı tespit edilmektedir (VUK m.127). Düzenli bir yoklama sonucunda elde edilen veriler, vergi inceleme elemanına kolaylık sağlayarak takdir edilecek matrahların daha gerçekçi olmasını sağlayacaktır (Arslan, 2016: 269).

Yoklama, genellikle mükellefin işyerinde yapılmaktadır ve yapılacağı gün ve saati mükellefe bildirilmez. Çünkü mükellefin tarha dayanak oluşturacak gerçek bilgileri, saklama ihtimali söz konusudur (Tekin, F. ve A., Çelikkaya, 2018: 138-139). Günümüzde karşılaşılan en önemli vergisel sorunlardan birisi, sahte belge düzenleyebilmek için gerçek olmayan yetersiz iş yeri koşullarında mükellefiyet tesis edilmesi, gerekli teçhizat veya işgücüne sahip olunmaması halidir. Bu durumda yoklama vasıtası ile mükellefin genel eğilimi hakkında bilgi edinilebilmektedir (Karaboyacı, 2014: 219). Vergilendirmeye dair aykırılıkların önüne geçilebilmesi adına e-yoklama müessesesi, vergi idaresine kazandırılmıştır. E-yoklama ile mükelleflerin etkin bir şekilde izlenmesi ve elde edilecek veriler ile vergi idaresi kendi büyük veri tabanını oluşturmayı amaçlamaktadır ([www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com) 11.10.2021). 1 Eylül 2015 yılında gerekli altyapı inşa edilerek uygulanmaya başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 76).

#### **2.1.1.2. Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK m.134). Mükellefin beyanı doğrultusunda verilen yazılı bilgilerin detaylı bir şekilde incelemesi esasına dayanır (Ergür, 2020: 1-6). Vergi denetiminin en önemli unsurunu oluşturan vergi incelemesinin yapılabilmesi için defter ve belgelerin mutlaka olması gereklidir. İnceleme neticesinde tespit edilen her bir hata, tek tek incelemeye konu olmaktadır. Bu nedenle etkili ve kapsamlı bir denetim şeklidir (Biyar, 2018: 229-230).

Vergi incelemesinin esas amacı tarh edilen verginin miktarını, vergilendirilebilir gelir ölçeğinde saptamaktır (Özker, 2002: 176). Saptama işlemi vergi incelemesinin araştırma fonksiyonunu ifade eder. Nitekim vergi incelemeleri araştırma fonksiyonunun yanında önleme fonksiyonuna da sahiptir. Çünkü vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılması için yapılan incelemeler de mükellef her an denetlenebilirim düşüncesiyle doğru beyanda bulunmaya bir nevi zorlanmış olmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214). Ödenmeyen verginin tahsilatının gerçekleştirilmesi, eksik beyanda bulunanları cezalandırılması, vergi bilincinin oluşturulması, vergiye gönüllü uyumu artırmak veya

mükellefleri gerektiği yerde eğitmek gibi farklı amaçları da bulunmaktadır (Yücelen, 2009: 31; Çağlar, 2019: 238).

Vergi incelemesi yapanların, vergiyi tarh etme yetkisi bulunmamaktır. İnceleme sonucu düzenlenen rapor vergi idaresine gönderilir vergi idaresi de bu raporlara dayanarak ikmalen ya da re'sen vergi tarhı, vergi cezası veya gecikme zammı gibi işlemleri gerçekleştirir (Taşkan, 2019: 186; Şin, 2016: 142). Sonuç olarak bakıldığında vergi inceleme raporları, tek başına iptal davasına konu olamazlar. Çünkü bu rapor tarhiyata hazırlık niteliğinde olan bir ön işlemdir (Nas, 2012: 1312).

### **2.1.1.3. Aramalı İnceleme**

İncelemeler ya da yapılan ihbarlar üzerine eğer bir mükellefin vergisini kaçırdığına dair emareler varsa vergi idaresinin ilgili memurları, hem mükellef nezdinde de hem de diğer üçüncü kişiler üzerinde aramalı inceleme yapmaktadır. (VUK m. 142). Mükellefin vergisel sorumluluklarını yerine getirmemesi sonucu alınan duyum ve tespitlerin, verginin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına imkân veren bir denetim müessesidir (Akdoğan, 2019:124). Arama mükellefin işyerinde veya evinde yapılmaktadır elde edilen belgelere el konulmaktadır. Verginin tahsilinin gerçekleştirilebilmesi için bir güvenlik aracı niteliğindedir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 61). Aramalı incelemenin gerçekleşebilmesi için önemli iki şarta bağlanmaktadır. İlki vergi incelemesine yetkili olanların aramalı incelemeye yapmayı gerekli bulması ve bunu sulh yargıcından istemesi diğer ise yargıcın gerekli görülen yerde arama iznine karar vermesidir (VUK m.142).

Vergi dışı bırakılan izlerin varlığı halinde bildirimler muhbirler tarafından yazılı veya sözlü olarak VİMER (Vergi İletişim Merkezi) aracılığıyla yapılabilmektedir. Vergi İdaresi de bu ihbarlar neticesinde harekete geçerek gerekli araştırma işlemine başlamaktadır. Bu nedenle aramalı inceleme ile vergi ihbar mekanizması arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır (Sandalcı, 2019: 302). Vergi İletişim Merkezi uygulaması, konunun önemi gereği detaylı olarak üçüncü bölümde incelenecektir

### **2.1.1.4. Bilgi Toplama**

Vergi idaresi tarha dayanak teşkil edecek ya da vergi denetimini sağlayabilmek amacıyla yapacağı her bir işlem için bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle bağlantısı olan üçüncü şahıslar Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin talep ettikleri

bilgileri vermek zorundadır (VUK m. 148). Yazılı veya sözlü olarak istenen bilgilerin vergi idaresine bildirilmesi genel ve olağan bir süreci ifade etmektedir (Ayrancı, 2012: 78).

Bilgi toplama müessesesi vergi kayıp ve kaçaklarının saptanmasına ve mükellefi doğru beyanda bulunmaya teşvik etmesi nedeniyle ülkemizde önemli bir yeri bulunmaktadır. Toplanan bilgilerin vergi mevzuatına uygun bir şekilde işlenebilmesi ve vergilendirme sürecinin etkin ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için günümüz teknoloji imkânlarından yararlanılmaktadır (İlhan, 2007: 4; Akdoğan, 2007: 105, 107). Vergi inceleme elemanları, mükelleflerin bankalar ile yaptığı işlemleri veya farklı kamu kuruluşlarından elde ettiği bilgileri toplamakta, mükelleflerin ilgili vesikalarıyla karşılaştırarak beyan dışı bırakılmış gelirleri tespit etmektedir. Bu bağlamda gelir idaresi, risk odaklı denetim anlayışı ile hareket ederek ihtiyaç duyduğu veri tabanını oluşturmak için başvurduğu kaynaklardan birisi de bilgi toplamadır. Detaylı bir biçimde hazırlanan formların, elektronik ortamda ibraz edilmesinin istenmesi ve bu yöntemle elde edilen bilgiler vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için çapraz kontrole tabi tutulmaktadır. Diğer denetim araçlarına sağladığı bilgi ile vergi denetiminin başarısını etkilemektedir (Karaboyacı, 2014: 235-239).

### **1.3.3. VERGİNİN TEBLİĞİ**

Vergi Usul Kanununun 21. Maddesine göre idarenin mükellef üzerinde vergilendirmeye dair yapmış olduğu ve hüküm ifade eden iş ve işlemlerin ilgili muhatabına yazı ile bildirilmesidir. Tahakkuk fişi hariç takdir komisyonu kararları, ceza ihbarnameleri, ödeme emirleri gibi önemli evrakların mükellefe tebliğ edilerek duyurulması gerekmektedir (Alpaslan ve Sakal 2016: 10). Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak mükellefler hakkında yapılan ve hukuki sonuç doğuran işlemlerden mükellefin haberdar edilmesi esastır. Aksi takdirde mükellefe bildirilmeyen işlemlerin hukuki bir sonuç doğurması beklenemez (Varol, Baştürk, 2015: 264; Arslan, Biniş, 2016: 302).

Vergi Hukuku açısından önemli bir yere sahip olan tebligat müessesesi idare ve mükellefin haklarını korumaktadır. Tarh edilen verginin mükellefe ulaşmasıyla birlikte mükellefe haber verilip dolayısıyla bir nevi kontrol sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü tebligat ile mükellefin yargıya başvurma süresi ortaya çıkmakta ve vergi ödevine ilişkin

süreler de işlemeye başlar (Akdoğan, 2009: 68; Öner, 2016: 126). Usulüne uygun olarak yapılan bilgilendirme neticesinde tebliğ evrakı bir ispat aracı olarak kullanılıp gerekli kanun yollarına başvuruların yapılması için başlayacak olan tarihleri belgelendirme imkânı sunar. (Atlı vd., 2020: 19). Nitekim vergilendirme sürecinin tamamlayıcı unsuru olarak ifade edilebilir. Çünkü tebliğ aşaması tamamlanmadan verginin tahakkuku ve tahsili gerçekleştirilemez (Şenyüz vd., 2018: 195).

### **1.3.3.1. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri**

Beyanname usulüne göre yapılan tarhiyatlarda, mükellefe tebligat işlemi gerçekleştirilmez. Çünkü beyanname usulünde mükellefin kendi beyanının içeriğini bildiği ve bu beyana karşı itiraz edip dava konusu yapılmayacağı bilinir. Dolayısıyla beyanname usulünde sadece “tahakkuk fişi” düzenlenir. Eğer mükellefler beyanlarını bildirirken “ihtirazi kayıtlı beyan” hükmü düşülmüşse dava konusu yapılabilir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 195; Dinçer, 2009: 171). İkmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlar da ise bulunan eksik vergiler veya uygulanması gereken vergi cezaları vergi mükellefine “vergi ihbarnamesi” ile tebliğ edilir. Mükellef ise tebliğe karşılık itiraz yoluna giderek dava konusu yapabilir. Dava sonucuna göre vergi tahakkuk eder. Nitekim tebliğin hüküm ifade edebilmesi için usulüne uygun bir tebliğ süreci gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle tebligat, verginin tahakkuku için belirleyici bir özelliğe sahiptir (Şin, 2016: 162).

### **1.3.3.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler**

Vergi Usul Kanununun 94, 95, 96 ve 97. maddelerinde tebliğ yapılacak kişiler şöyle tanımlanmıştır:

- Tebliğ, mükelleflere veya mükelleflerin yasal temsilcilerine, vekillerine yapılır.
- Tüzel kişilere yapılacak tebliğlerde, bunların başkan veya yasal temsilcilerine, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.
- Tebliğ yapılacak kimsenin olmaması halinde, ikametgâh adresinde bulunanlara veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Tebliğ yapılacak kişinin 18 yaşından büyük ve tam ehliyetli olması gerekmektedir)

- Mükellef yerine geçen vasi, veli veya kayyumlara tebliğ yapılabilir.
- Kuvvet komutanlıklarının erlerine yapılacak tebliğler kıta komutanı gibi en yakın üst aracılığıyla yapılır.
- Yabancı ülkedee bulunanlara o ülkenin kanunları imkân verdiği takdire Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla tebliğ yapılır.
- Yabancı ülkede görev nedeniyle bulunan memurlara Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla askeri şahıslara ise Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla tebliğ edilir.
- Kamu idarelerine yapılacak tebliğlerde, bu idarelerin en büyük amirlerine, muavinlerine veya amirin yetkili kıldığı memurlara yapılır.

### **1.3.3.3. Tebliğ Usulleri**

Vergi Usul Kanununda, posta yoluyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ ve elektronik tebliğ olmak üzere dört tebliğ yöntemi bulunmaktadır.

#### **1.3.3.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ**

Tahakkuk fişi hariç, vergilendirmeyi ilgilendiren tüm belgeler esas olarak posta yoluyla tebliğ edilmektedir (Öner, 2016: 126). Tebliğ edilecek evraklar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş özel zarflar içerisinde kapalı bir şekilde postaya verilir (VUK m. 99). Tebligatı alan muhatabın elindeki “ilmühabere” tarih konulmak suretiyle imzalatırılır. Bu imza, tebligatın alındığı tarihin ispat edilmesi ve gerekli yasal sürelerin başlaması açısından önemlidir (Taş, 2014: 12).

Muhatap tebliğ evrakını almak istemezse tebliğ şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte tebliğ yapılmış sayılır. İşyerine çıkarılan tebliğlerde ise muhatabın bu adreste olmaması durumunda Vergi Usul Kanununun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre tüzel kişilerin başkan, müdür veya yasal temsilcilerinden birinin adres kayıt sisteminde olan yerleşim yeri adresine tebliğ işlemi yapılır (VUK m. 101, 102). Bu işlemler neticesinde tebliğ muhatabına ulaşamazsa ikinci defa tebliğ çıkarılır ve yine aynı sebeplerden muhatabına iletilmeyerek iade olursa ilan yolu tebliğ usulüne geçilir (Şin, 2016: 158).

### 1.3.3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğ

Verginin tebliği, olağan şartlar içerisinde posta yoluyla yapılmaktadır. Ancak tebliğ edilen belgelerin çeşitli sebeplerden dolayı mükellefe ulaşamadığı durumlarda ilan yoluna başvurulmaktadır. Hangi durumlarda ilan tebliğ yoluna başvurulması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 103. Maddesinde ifade edilmiştir. Bunlar;

- Mükellefin bilinen bir adresi yok ise,
- Mükellefin bilinen adresine ulaşılamazsa,
- Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkanların elverişli olmaması halinde ilan tebliğ usulüne başvurulur.

**Tablo 1. İlan Tebligat Uygulamasının Şekil Şartları**

İlanın Konusu	3.600 TL'den az	3.600-360.0000 TL arası	360.000 TL'den fazla
Vergi dairesine fiilen asılma	Var	Var	Var
Muhtarlığa gönderme	Var	Var	Var
Gazetede yayımlama	Yok	Yerel gazetede ilan	Ulusal gazetede ilan
İlan tarihi	Askı tarihini takip eden 15. gün	Askı tarihinin takip eden 15. gün	Askı tarihini takip eden 15. gündür. Ancak gazetede ilan, asılmayı takip eden 15. günden sonra yayımlanması halinde son gazetede ilan edildiği tarih.
Tebliğ tarihi	İlan tarihini takip eden bir ay		

**Kaynak:** Şenyüz vd., 2018: 202.

Vergi Usul Kanunu'nun 104. maddesi gereği, ilan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için bazı sınırlamalar ve şekil şartları getirilmiştir. İlgili madde hükmü gereğince tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 3.600 TL'den az vergi veya vergi cezasına denk geldiği takdirde gazetede ilan yayınlanmaz ilanı çıkaran idarenin panosuna asılır. Ayrıca mükellefin bağlı bulunduğu muhtarlığa bir nüshası gönderilir. Tebliğin konusu 3.600-360.000 TL arasında ise diğer yöntemlere ek olarak belediye sınırları içinde bulunan yerel bir gazetede ilan edilir. Eğer tebliğin konusu 360.000 TL' den fazla ise



Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca ilan yapılır. Tüm bu işlemler sonucunda vergi idaresine müracaat edenlere, yerinde adres bildirenlere ise posta yoluyla tebliğ edilir. Aksi takdirde bir ay içinde hiçbir şekilde vergi idaresine müracaat etmemiş veya adresini beyan etmemiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır (VUK m. 106).

#### **1.3.3.3.3. Memur Aracılığıyla Tebliğ**

Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde tebliğlerin memurlar aracılığıyla da yapılabileceği belirtilmiştir (Pehlivan, 2013: 73). Özellikle zamanaşımının son günlerinde veya önemli durumların varlığı halinde idarenin takdirine bağlı olarak kullanılan bir tebliğ yöntemidir (Öner, 2016: 128).

#### **1.3.3.3.4. Elektronik Ortamda Tebliğ**

Elektronik tebliğ, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre tebliği edilmesi gerek görülen vesikaların muhatapların elektronik adreslerine (e- posta) iletilmesidir. (456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Vergilendirmeye esas teşkil eden belgelerin, örneğin; Yoklama makbuzları, vergi bildirimleri, takdir komisyonu kararları veya vergi mahkemesince verilen hükümlerden mükellef veya sorumluların haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergilendirme sürecinin eksiksiz bir şekilde tamamlanabilmesi amacıyla geleneksel tebliğ usullerinin yanı sıra 2015 yılında Resmi Gazetede ilan edilen 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile elektronik tebligat uygulamasının yasal altyapısı inşa edilmiştir (Yurtsever, 2016: 452; Biniş ve Arslan, 2016: 303). Söz konusu tebliğ hükümlerine göre: Elektronik imzalı vesikaların elektronik tebligat sistemi üzerinden ilgilinin elektronik postasına tebliğ edilebilecektir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlara (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) elektronik tebliğ uygulamasını kullanma zorunluluğu getirilmiştir. İnternet vergi dairesi üzerinden tebligatlara erişilecektir. Tüzel kişiler almış oldukları şifreler ile gerçek kişiler ise kimlik doğrulamasıyla sisteme giriş yapacaklardır. Tebliğ evrakı muhataba ulaşmasını izleyen beşinci günün sonunun tebliğ edilmiş sayılacaktır.

#### **1.3.4. VERGİNİN TAHAKKUKU VE KESİNLEŞMESİ**

Tarh ve tebliğ işlemi gerçekleştirilen bir verginin ödenebilecek duruma gelmesine verginin tahakkuku denir. Verginin tahakkuk etmiş olması onun hemen tahsil edilebilir

olduğunu göstermez ayrıca kesinleşmiş olması da gerekir (Dinçer, 2009: 169) Şöyle ki tahakkuk eden vergiye karşı mükellef isterse bunu dava konusu yapabilir ve vergi mahkemesine gidebilir bu durumda mahkemenin vereceği karara göre kesinleşme işlemi gerçekleşir. Dolayısıyla tahakkuk ve kesinleşme arasında ince bir çizgi bulunmaktadır (Taş, 2014: 14).

Tarhiyatın çeşidine göre verginin tahakkuk ve kesinleşme durumları farklılık göstermektedir. Beyanname usulünde mükellefin kendi beyanına karşı itiraz etmesi olası bir durum değildir. Sadece “ihtirazi kayıtlı” beyan edilen beyannamelere karşı itiraz yolu açıktır. Sonuç olarak bakıldığında beyanname usulüne göre yapılan tarhiyatlarda, mükellefe verilen “tahakkuk fişi” ile vergi tahakkuk ederek kesinleşme işlemi gerçekleşir (Bilici, 2001: 41).

İkmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda ise tahakkuk ve kesinleşme süreleri uzayabilir. Çünkü mükellef kendisine tebliğ edilen vergi ihbarnamelerine karşı dava hakkını kullanarak itiraz edebilir. Dolayısıyla bir vergi alacağının kesinleşebilmesi için hukuk düzeninde ihtilafı olmaması yani geçerli tüm kanun yollarının tüketilerek şüpheye mahal verecek durumların olmaması esastır. Eğer mükellef davayı kazanırsa vergi idaresi ödenen vergiyi iade etmek zorundadır (Öner, 2016: 130; Bilici, 2001: 41). Beyana bağlı vergilendirmede tahakkuk, icrai-nihai idari bir işlem niteliğindedir resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda dava açılıp açılmamasına göre kendinden önceki tarhiyat işlemi teyit etmektedir (Taşdelen, 2007: 280).

### **1.3.5. VERGİNİN TAHSİLİ**

Tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna göre tahsil işlemi ise 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanuna göre düzenlenmiştir.

#### **1.3.5.1. Tahsil ve Ödeme Kavramları**

Vergiye doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci tarh, tebliğ ve tahakkuk ettikten sonra tahsil aşamasıyla son bulmaktadır (Taşkan, 2019: 236). Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesine göre verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. Vergi borcunun sona ermesini ifade eden önemli iki kavram mali literatürde kullanılmaktadır. Bunlardan ilki, vergi ödevinin zamanında ve tam bir şekilde yerine getirilmesi, mükellef açısından “ödeme” olarak nitelendirilirken buna karşın verginin zora dayalı ve yargı kararları üzerine alınması ise vergi idaresi tarafından “tahsil” olarak

nitelendirilmektedir (Ortaç F. R., ve H., Ünsal, 2019: 129). Aslında mükellefçe yapılan ödeme, idare açısından tahsil niteliğindedir (Çitil, 2019: 50).

### **1.3.5.2. Verginin Ödeme Yeri, Zamanı ve Şekli**

Vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir (VUK m.110). Ancak bağlı olunan vergi dairesine ödenmesi gerektiren bir zorunluluk hali bulunmamaktadır. Türkiye'nin herhangi bir yerindeki vergi dairelerinden birine de ödeme yapabilir (Erol, 2018: 114). Bu durumda hangi vergi dairesine ödeme yapıldığının bildirilmesi zorunludur (VUK m.110).

Vergi Usul Kanununda genellikle ödeme zamanları bir gün olarak değil, süre şeklinde ifade edilmektedir (Arslan, 2016: 113-114). Nitekim VUK' un 111. maddesinde verginin belirtilen süreler içinde ödenmesi gerektiği ve ödeme süresinin son gününün verginin vade tarihi olduğu ifade edilmiştir. VUK' un 112. maddesinde re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerin veya ölüm gibi mücbir sebeplerin varlığı halinde verginin özel ödeme süreleri içinde ödenmesi gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Vergi, para ile ödenmektedir ve Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş olan yetki çerçevesinde mükellefin, vergisini öderken kolaylık sağlaması açısından farklı ödeme kanallarının kullanılmasına imkân tanınmıştır. Örneğin; Verginin, mükellefin hesabından ödenmesi, kredi kartıyla ödenmesi veya anlaşmalı bankalar aracılığıyla elektronik tahsilat işlemleri gerçekleştirilmesidir (Başaran, 2017: 61).

### **1.3.5.3. Vergi Alacağının Tahsilinin Önemi**

Vergilendirme sürecinin içerisinde yer alan her bir işlem, birbiri ile bağlantılı yani sebep-sonuç ilişkisi içerisinde var olmaktadır. “Tahsil işleminde amaç, kendisinden önce yapılan işlemlerle kamu alacağının tahsilini sağlamaktır” (Söylemez, 2003: 11-13). Nitekim her bir işlem vergi yönetimi açısından bakıldığında kendi içinde önem arz etmektedir. Ancak verginin tahsili diğer süreçlerden farklılık göstermektedir. Çünkü tahakkuk eden bir vergi, tahsil edilmediği takdirde sosyal-ekonomik hayatı olumsuz etkileyen durumlar meydana getirebilir. Dolayısıyla devletin vergiyi tahsil edebilme gücünü göstermesi gerekmektedir (Erol. 2018: 257).

Verginin tahsil edilebiliyor olması tüm toplumu ilgilendiren önemli bir olgudur. Çünkü devletin kamu harcamalarını gerçekleştirebilmesi, devlet politikalarına veya

ekonomiye yön verebilmesi için verginin sağlamış olduğu finansmana ihtiyaç duyar. Bu yüzden hukuk âleminde doğmuş olan vergi mutlaka tahsil edilmelidir. Aksi takdirde tahsil edilemeyen alacaklar sonucunda ekonomide dengesizlikler olabilir, bütçe açık verebilir ve bu açığı kapatmak için borçlanma yoluna gidilebilir veya vergi konusu çeşitlendirilmek suretiyle mükellef nezdinde vergi yükünün artması söz konusu olabilir (Özdoğru, 2020: 51, 54, 56). Genel olarak bakıldığında kamu alacağının tahsilinin eksiksiz ve zamanında tahsil edilebiliyor olması tahsilat işleminde etkinliğe ulaşabilmek adına önemlidir.

#### **1.3.5.4. Vergi Alacağının Tahsilinde Temel İlkeler**

Devlet açısından önemli finansman kaynağı olan verginin, tahsil edilmesi sırasında uyulması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. “Toplumsal çıkarların özel çıkarlardan üstün tutulması” normundan hareket ederek bu ilkelerde esas amaç, hem vergi mükellefini korumak hem de vergi idaresinin çıkarlarını zedelemekten vergi tahsilatını gerçekleştirmektir (Şenyüz vd., 2018: 324).

##### **1.3.5.4.1. Tahsilatta İktisadilik İlkesi**

Tahsilatta iktisadilik ilkesi, vergi idaresinin vergi toplamak için katlanmış olduğu tarh ve tahsil maliyetlerinin, minimum düzeyde tutulmasıdır. (Cansız, 2014: 37; Turhan, 1982: 297). Adam Smith’in ideal vergi sistemi içerisinde yer alan bu ilkeye göre; vergi yükümlüsü tarafından yapılan işlem maliyeti ve harcamaların (mali müşavir ya da muhasebeciye ödenen paralar) ve vergi idaresinin vergi yönetimi için gerçekleştirmiş olduğu, bürokrasi ve kırtasiyecilik maliyetlerinin asgari düzeyde olması gerektiği, iktisadilik ilkesi ile açıklanır (Aktan, 2018: 15, 20). Vergi toplama maliyetinin toplanan vergiden az olması (Çimen, 2017: 95) aynı zamanda vergi alacağının sürüncemede bırakılmaması için cebren tahsil işlemlerinin hızlı bir şekilde yürütülmesi yani vergi alacağının süratle tahsil edilip devlet hazinesine intikal etmesi iktisadi açıdan önem taşımaktadır (Şenyüz vd., 2018: 326).

##### **1.3.5.4.2. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması İlkesi**

Kamu alacakları içerisinde yer alan verginin takip ve tahsili, özel alacaklardan farklı olarak yapılmaktadır. Nitekim bu ayrıcalık kapsamında vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi, vergi alacağının tehlikeye girmesi durumunda mükellefin vergi borcundan kurtulma yollarını kapatarak vergilerin hızlı ve kolay bir şekilde cebren tahsil

edilmesini açıklayan bir ilkedir (Ay, Baran, 2014: 62; Karadağ, Karabuğa, 2019: 383). 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda güvenlik önlemlerine yer verilmiştir. Bunlar genel olarak teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk veya haciz uygulamalarıdır (Karadağ, 2012: 239).

#### **1.3.5.4.3. Mükelleflere Kolaylık Sağlanması İlkesi (Uygunluk İlkesi)**

Bu ilke, vergi ödeme zamanını, yerini, tutarını ve ödeme kanallarının açıkça belli edilerek mükellefe ödemeler konusunda kolaylık sağlamaktır (Dirican, 2020: 40). Mükellefe kolaylık sağlama ilkesi, Adam Smith tarafından “her vergi, mükelleften en uygun zamanda ve en elverişli koşullar altında tahsil edilmeli” şeklinde belirtilmiştir (Şenyüz vd., 2018: 325). Bu ilkeye uyum sağlandığı takdirde, mükellef ve idare arasındaki ilişki de pozitif yönde etkilenecektir (Bakkal, 2003: 107). Vergi uyumunun sağlanarak vergi ödemeye teşvik edilmesi ve neticesinde vergi kaçırma davranışlarını azaltması itibarıyla vergi hasılatında verimliliğin sağlanacağı söylenebilir (Demirli vd., 2015: 183).

#### **1.3.5.4.4. Vergi Alacağının Para Olarak Ödenmesi İlkesi**

“Para ile tatmin ilkesi” veya “paraya çevirme ilkesi” olarak da nitelendirilen bu ilkeye göre, “borçlunun mal varlığına el konulması ve bu varlıkların satılıp paraya çevrilmesiyle alacaklının alacağının para olarak tatmin edilmesidir.” (Ak, 2015: 33). Teminat veya haciz yoluyla el konulan ve mükellefin tasarruf yetkisinden çıkarılan menkul ve gayrimenkullerin olduğu gibi alacaklı idareye geçmesi mümkün değildir alacaklı daire tarafından satış işleminin gerçekleştirilip mutlaka paraya çevrilmesi gerekir (Karadağ ve Karabuğa, 2019: 385).

#### **1.3.5.5. Vergi Alacağının Cebren Tahsil Yöntemlerinden Haciz**

Alacaklı tahsil dairesi, verginin tahsili aşamasında iki durumla karşılaşabilir. Bu durumlardan ilki vergi mükellefinin vergi borcunu kendiliğinden vadesinde ya da vadesinden sonra rızaen ödemesidir. Diğeri ise borcun vadesinin geçmesine rağmen mükellefin borcunu ödememekte ısrar etmesidir (Öner, 2020: 138). Böyle bir durumun varlığı halinde, zorla alım süreci başlayarak cebren tahsilat uygulaması ile VUK hükümleri biter AATUHK hükümleri işlemeye başlar (Biyani, 2018: 166). Bu bağlamda 6183 sayılı AATUHK’ un 54. maddesine göre ödeme süresi içinde ödemesi gerçekleşmeyen amme alacaklarının tahsilini tahsil dairesi tahsil eder. Tahsil dairesi

teminatların paraya çevrilmesi, kefilin izlenmesi, borçlunun borcuna yetecek mallarının paraya çevrilmesi veya borçlunun iflasının istenmesi yöntemleri ile cebren tahsil yoluna başvurabilecektir. Nitekim konunun önemine ve araştırmanın sınırlarına istinaden sadece haciz uygulamasına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Haciz, borçlunun menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacaklarına alacaklı kamu idaresi tarafından hukuken veya fiilen el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline imkân sağlayan bir cebri tahsilat yoludur. Cebren tahsilat içerisinde en çok başvurulan genel takip yoludur ve kamu alacağının takibini kamu idaresi kendisi yürütmektedir (Öner, 2020: 218). Çünkü kamu alacağının cebren tahsil sürecinde, idareye özel “tahsil yetkisi” tanınmıştır. Bu yetki çerçevesinde herhangi bir yargı kararına veya icra ve iflas dairelerinin yardımını olmaksızın tek başına cebren tahsil sürecini yönetmektedir (Çitil, 2019: 939).

Tahsil işlemi, idari bir işlem niteliğindedir. Dolayısıyla idari işlemler yetki, şekil, sebep ve konu unsur bakımından kanuna uygun olarak yapılmalıdır (Biyar, 2018: 168). Tahsil yetkisi kullanılırken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini zedelemeyecek şekilde amme idaresi ile kamu borçlusu arasındaki menfaatler karşılıklı olarak dengelenmelidir (Taşkan, 2019: 130; Hayrulloğlu, 2019: 268-270). Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 62. maddesinin son fıkrasında “tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir” hükmü ile tahsil yetkisinde gözetilmesi gereken bu önemli husus açıkça belirtilmiştir. Mükellefin kendi arzusu ile ödenmeyen vergiler için cebri icra yoluna gidilebilmesi için ilk olarak ödeme emri düzenlenip mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir (Dilek, 2006. 15). Ödeme emri, borca ilişkin bilgileri içeren yani borcun miktarını, ödenmesi gereken yeri, ödenmediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde uygulanacak cezayı ifade eden bir vesikadır. Ödeme emri, kamu alacağının tahsil edilebilmesi için yapılan hem bir uyarı hem de son bir çağrı niteliğindedir. Mükellef bu uyarılara rağmen harekete geçmezse haciz işlemlerine başlanır. Eğer mükellef bu çağrıya karşılık mal bildiriminde bulunup ancak bu mal kamu alacağının aslını ve ferilerinin karşılama yetersiz olduğu takdirde ise tahsil dairesinin yapacağı re’ sen araştırma sonucunda bulunan mallar üzerinden hızlı ve eksiksiz bir şekilde haciz işlemi gerçekleştirilir (Koyuncu, 2019: 46-49).

Haciz işleminin yapılması belli bir sıraya ve düzene göre işlemektedir. Önce ödeme emri gönderilir sırasıyla mal bildiriminde bulunulması, haczin uygulanması ve paraya çevirme işlemleri yapılır ve süreç sona erdirilir. Tüm bu süreç içerisinde dikkat edilmesi gereken önemli husus, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, insan onurunu ve kişiliğini zedelemeyecek ve geçimi için gerekli olan eşyalar üzerinde haciz işlemleri yapılmamasıdır. Aksi takdirde yapılan hukuka aykırılıklar gelir kaynağının kurummasına, vergi gelirlerinin azalmasına veya yaşanan uyuşmazlığın yargıya taşınması neticesinde verginin hazineye intikalinin gecikmesi gibi birtakım olumsuz sonuçlara sebep olabilir (Çitil, 2019: 949-954). Bu bağlamda borçlunun temel haklarını korumak ve haklarını güvence altına almak amacıyla, AATUHK'nun 70 ve 71. maddelerinde haczedilemeyecek mallar ve kısmen haczedilebilecek mallar ifade edilmiştir. Kanun koyucu "haczedilemezlik" kuralını; kamu düzeninin korunması, temel haklardan olan 'yaşama hakkı' , 'aile bütünlüğünün korunması hakkı' , meslek ve sanatını yapabilme hakkı gibi temel hakları dikkate alarak düzenlemiştir (Coşkun, 2021: 878).

## İKİNCİ BÖLÜM

### ELEKTRONİK DEVLET ANLAYIŞI

Son yıllarda hem dünyada hem de ülkemizde günlük dilde ve literatürde kavramların başına “elektronik” kelimesinin başındaki “e” harfi gelmeye başlamıştır (Aydın, 2021: 178). Bu durumun meydana gelmesindeki ana etken, bilgi çağının getirmiş olduğu teknolojik değişimin yaşamın neredeyse her anını etkilemesidir. Etkilenen alanlardan birisi de devletin iş süreçlerinin yönetimidir. Bu bağlamda, elektronikleşme, devletin hizmet sunumunda hantal bir yapıda olduğunu, geleneksel yöntemlerin terk edilmesi gerektiğini ve bunun yerine modern araçların, devletin hizmet sunumunda kullanılmasının gerekli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla vatandaşların zaman ve mekân kısıtlaması olmadan devlete kolay bir şekilde ulaşabilen “elektronik devlet” modeli oluşmuştur. E-devlet, değişen ve gelişen dünyanın getirmiş olduğu yeni gereksinimler neticesinde oluşan, bilgi teknolojileri ile varlığına devam eden yeni devlet anlayışının bir sonucudur (Delibaş ve Akgül, 2016: 287).

E-devlet anlayışının en önemli özelliği, bir bilgi devleti olmasıdır. E-devlet, elde etmiş olduğu veriyi depolayan, kendi bünyesinde kullanan ve ihtiyaç halinde diğer kurumlara da sunumunun gerçekleştirildiği bir mekanizmaya sahiptir. Devlet, artık vatandaştan bilgi talep etmemekte ve gerekli bilgileri kurum ve kuruluşlara dağıtmaktadır. Geçmişte vatandaşlar ikametgâh, sağlık, gelir durumu veya nüfus bilgisine ulaşabilmek için kapı kapı gezmekteyken, yeni devlet anlayışı sayesinde pek çok bilgi elektronik ortamda iletilmektedir (Sarı, 2019: 56).

Türkiye’de bulunan çoğu kamu kurumu vatandaşlara sunacağı hizmetleri elektronik yollarla gerçekleştirmeye başlamıştır. İçişleri Bakanlığınca yürütülen Merkezi Nüfus İdare Sistemi (MERNİS), Sosyal Güvenlik Kurumunca uygulanan E-SGK uygulaması, Adalet Bakanlığının bünyesinde oluşturulan Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) veya çalışmanın ana unsuru olan Hazine ve Maliye Bakanlığının yürüttüğü Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) projesi örnek olarak gösterilebilir.



## 2.1. ELEKTRONİK DEVLET

### 2.1.1. Elektronik Devlet Kavramı (E-Devlet)

Elektronik devlet kavramının çeşitli şekillerde kullanımı mevcuttur. Dünyada “electronic goverment”, “dijital goverment”, “wired goverment”; Ülkemizde ise “elektronik devlet”, “e-devlet” veya “dijital devlet” kavramları kullanılmaktadır (Karagülmez, 2010: 455).

Devletin vatandaşlara, çalışanlara veya tüzel kişilere sunacağı hizmetleri veya diğer kamu kurumları ile yapacağı bilgi ve hizmet alışverişini bilgi teknolojileri aracılığıyla yapması “elektronik devlet” olarak ifade edilmektedir (Çelik, 2003: 152). E-devlet kavramı, devlet ile vatandaşın birbirlerine karşı olan sorumluluklarını kesintisiz ve sürekli olarak elektronik ortamda yerine getirmesidir (Atmaca, 2009: 34). Bütünleşmiş strateji, süreç, organizasyon, plan ve teknolojiyi belirten geniş çaplı bir kavramdır (Çukurçayır ve Ekşi, 2001: 103).

Birleşmiş Milletler ve Amerikan Kamu Yönetimi Topluluğu e-devleti, “kamunun gündelik işleyişini hızlandırmak için kullanılan faks makineleri başta olmak üzere kablosuz araçlara kadar tüm bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanmak” olarak değerlendirmektedir (Çakır, 2015: 38). Elektronik devletin varlığı, devletin eylemleri karşısında bilgi almayı, başvuruda bulunmayı veya web sitesi aracılığıyla kurumlar arasında bilgi paylaşımı sağlayarak devleti otomatikleştirmektedir (Ezz, 2007: 192).

Genel olarak bakıldığında elektronik devletin yaşamın içinde var oluşu kamu politikalarının yönünün belirlenmesine neden olmuştur. Nitekim gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler sürdürülebilir kalkınma stratejilerini yeni teknolojilerin yön verdiği “bilgi ekonomisine” dayandırarak kurumsal yapılarını oluşturmaktadırlar (Bensghir, 2000: 34). Bu nedenle geleneksel devlet anlayışı yerini çağdaş ve modern bir devlet anlayışına bırakmıştır.

**Tablo 2. Geleneksel Devlet/ E-Devlet Karşılaştırılması**

<b>Geleneksel Devlet</b>	<b>Elektronik Devlet</b>
Pasif Yurttaş	Aktif Müşteri-Yurttaş
Kâğıt Temelli İletişim	Elektronik İletişim
Dikey Hiyerarşik Yapılanma	Yatay Koordineli Ağ Yapılanması
Yönetimin Veri Yüklemesi	Yurttaşın Veri Yüklemesi
Eleman Yanıtı	Otomatik Sesli Posta, Çağrı Merkezi vb.
Eleman Yardımı	Kendi Kendine Yardım Uzman Yardımı
Eleman Temelli Denetim Mekanizması	Otomatik Veri Güncellemesiyle Denetim
Nakit Akışı Çek	Elektronik Fon Transfer (EFT)
Tek Tip Hizmet	Kişiselleştirilmiş Farklılaştırılmış Hizmet
Bölümlenmiş Kesintili Hizmet	Bütünsel Sürekli Tek- Duraklı Hizmet
Yüksek İşlem Maliyetleri	Düşük İşlem Maliyetleri
Verimsiz Büyüme	Verimlilik Yönetimi
Tek Yönlü İletişim	Etkileşim
<b>Kapalı Devlet</b>	<b>Açık Devlet</b>

**Kaynak:** Acar, 2017: 75.

### 2.1.2. Elektronik Devlet Modelinin Gelişim Evreleri

Elektronik devlet modeli, kendiliğinden ortaya çıkan bir kavram değildir. Çünkü elektronik devlet bilgi, etkileşim, hareket ve dönüşüm olarak adlandırılan evrelerin içinde gelişerek günümüzdeki konumuna gelebilmiştir.

- 1. Bilgi Aşaması:** “Billboard” aşaması olarak da nitelendirilen bilgi aşamasında, kurumlar web siteleri aracılığıyla bilgiler sunmaktadır. Vatandaş ile memur arasında karşılık bir iletişim bulunmamaktadır (West, 2005’ den aktaran Atmaca, 2009: 35).
- 2. Etkileşim Aşaması:** Bu aşamada işlemler karşılıklı etkileşim halinde yapılmaktadır. Kullanıcılar karşı tarafa e-posta gönderebilirler veya site içindeki arama motoruyla vergi borcunu, nüfus kaydı gibi kişisel bilgileri sorgulayabilmektedir (Uçkan, 2003: 49).
- 3. Hareket (İşlem) Aşaması:** Bir önceki aşamanın daha gelişmiş halidir. Daha önceleri sadece sorgulama yapılabilirken bu aşamada kullanıcılar hizmet

bedellerini örneğin, vergi borçlarını artık internet aracılığıyla ödeyebilmektedir.

4. **Dönüşüm Aşaması:** Tüm kamu yönetimi birimlerinin veya vatandaşların, bir “portal” üzerinden yani tüm hizmetlerin olduğu donanımlı bir internet sitesi aracılığıyla kesintisiz hizmet gerçekleştirilmektedir (Uçkan, 2003: 49).

### **2.1.3. Elektronik Devletin Amaçları ve Beklenen Faydaları**

E-devlet, düşünüldüğü gibi sadece internet ortamında varlık gösteren bir devlet değildir. Temel amacı, devletin yapısında meydana gelebilecek aksaklıkları önlemek, tamir etmek ve devletin faaliyetlerini etkin, verimli ve şeffaf bir devlet anlayışı ile sunmaktır (Sarı, 2019: 59). Bireyler, gelişen teknoloji sayesinde devlete karşı daha talepkâr olmaktadır. Medya araçları, bilginin erişimini ve paylaşılmasını sınır tanımaz hale getirmiştir. Bu durumda bireyler, hizmet aldıkları kurumların daha aktif, hızlı, doğru ve az maliyetle çalışılmasının beklentisi içerisinde (İnce, 2001: 12).

#### **2.1.3.1. Maliyetleri ve Bürokrasiyi Azaltarak Tasarruf Sağlanması**

Tüm devletlerin e-devlet sistemine geçmesinin en temel nedeni, maliyetleri kısarak tasarruf sağlamaktır. Çünkü kamu hizmetlerinin sunumu sırasında karşılaşılan maliyetler (bürokrasi, kırtasiye, personel vb.) bütçe üzerinde yük oluşturmaktadır (Uğur ve Çütücü, 2009: 6). Bu bağlamda elektronik uygulamalar vasıtasıyla hem mali anlamda hem de zamansal olarak tasarruf sağlanmaya çalışılmak istenmiştir. Amerika Birleşik Devletlerinde eyalet hizmetlerinin çevrimiçi olarak yapılması maliyetlerde %70 oranında tasarruf elde etmiştir. Arizona eyaletinde ruhsat, ehliyet vb. işlemlerin maliyeti 7 dolar iken elektronik uygulamaların kullanılması ile bu maliyet 2 dolara düşmüştür. ABD’deki bazı veriler Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın %2 oranında tasarruf elde ettiğini söylemektedir (Ulusoy ve Karakurt, 2002: 137).

Ülkemizde de bürokrasiden kaynaklanan israfın ve aşırı kaynak kullanımının azaltılması hedeflenmektedir. Bu çerçevede yapılabilecek en iyi şey kâğıt kullanımının azaltılması olacaktır. Kurumların aralarında olan yazışmaları, kamu veya özel kurumlarla yaptığı yazışmalarda kâğıt yerine elektronik araçların kullanılması önemli ölçüde tasarruf sağlayacaktır (Bozkurt, 2017: 103). Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının 2004 yılında hazırladığı e-bildirge projesi ile uzun kuyrukların ve iş kayıplarının giderilmesiyle

en fazla tasarruf getiren proje olmuştur (Uğur ve Çütücü, 2009: 7). Kalkınma Bakanlığına bağlı Bilgi Toplumu Dairesinin, 2011 yılında yayınlamış olduğu raporda; 2000 yılında başlatılan Ulusal Yargı Ağı Projesinden (UYAP) yaklaşık olarak 1,6 milyar TL tasarruf edildiği, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü tarafından uygulanan Sosyal Yardım Bilgi Sistemi (SOYBİS) sayesinde kırtasiye ve ulaşım giderlerinden 11,8 milyon tasarruf edildiği belirtilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2011: 89). Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tapuda yapılan haciz, ipotek, satış gibi birçok işlemlerin e-devlete aktarılması sonucu 3.5 milyon işlemin e-devletten yapılarak 7 milyon lira tasarruf edildiğini açıklamıştır (www. csb.gov.tr - 10.06.2021). Gelir İdaresi Başkanlığının gerçekleştirmiş olduğu VEDOP I Projesi ile yılda 500 bin sayfa dokümandan tasarruf edildiği, VEDOP II ile 6 bin ton kâğıt tasarrufu ile 3 milyon dolar tasarruf edildiği VEDOP III ile makbuzların elle girilmesi önlenerek yıllık 2 bin adam/ay işgücü tasarrufu sağlandığı belirtilmiştir (Uğur ve Çütücü, 2009: 14).

### **2.1.3.2. Şeffaf Kamu Yönetimi Sağlanması ve Hizmet Sunumunun İyileştirilmesi**

Devletin topladığı verginin nelere harcandığı veya hangi politikaların oluşturulduğu daima merak edilen konular arasındadır. Bu soruların cevaplanması, şeffaf ve hesap verebilen bir devlet anlayışında mümkün olmaktadır. Şeffaf bir devletin varlığında gerçekler daha net anlaşılır, söylentiler veya iddialar devleti ve kurumları yıpratmaz (Uğur ve Çütücü, 2009: 9). Şeffaf ve hesap verilebilir bir devletin sağlanması için kamu kurumlarının iş süreçlerini bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanarak yeniden yapılandırılmalı, kurumlar arası işbirliğinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Yeşilbaş, 2011: 5).

Cumhurbaşkanlığına bağlı Dijital Dönüşüm Ofisi, AçıkVeri Projesini başlatmıştır. Kamu verilerinin mahremiyet ilkeleri doğrultusunda, şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanarak veriden değer üretilmesi amaçlanmıştır. AçıkVeri, kişiler ile kurumların bir arada çalışabilmesini sağlayacak etkileşimli bir ekosistem oluşturmaktadır (<https://cbddo.gov.tr/> 11.06.2021). Birbirine bağlı hizmetlerin entegrasyonlarının sağlanması etkin ve kullanıcı odaklı hizmet sunumu açısından önemlidir. Elektronik devlet, kamu yönetiminin, şeffaf ve hesap verilebilirlik yapısının güçlenmesine ve ekonomik değer yaratılarak kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik bakımından

iyileştirilmesine olanak sağlamaktadır (Ulusal E-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı, 2016: 46, 50).

### **2.1.3.3. Vatandaş-Devlet Etkileşiminin Sağlanması**

Geleneksel devlet anlayışında, devletin hantal yapısı vatandaş ve devlet arasındaki etkileşimin tek yönlü olmasına neden olmuştur. Elektronik uygulamalar ile bu tek yönlü iletişim geride bırakılarak vatandaşın her türlü isteğine istediği zaman ulaşabilmesi, öneri istek ve beklentilerini iletebilmesi ve hizmetin kişiselleştirilmesi ile yönetime katılmanın aktif hale getirilmesi amaçlanmıştır. Vatandaş ve devlet etkileşiminin sağlanmasına örnek olarak verilebilecek en önemli uygulamalardan birisi Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) uygulamasıdır.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, vatandaşlara kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi alma hakkı tanımıştır. Kamu kuruluşları da bu görevi etkin ve doğru bir şekilde yerine getirmekle yükümlüdür. CİMER uygulaması ise bu kapsamda vatandaşlara sunulan online bir hizmettir. Vatandaşlar dilek, istek ve şikâyetleri bu uygulama vasıtası ile devlete bildirmektedir. İletişim Başkanlığı 2019 yılında CİMER'e 3 milyon 138 bin 233 başvuru yapıldığını açıklamıştır. Devlet ile vatandaş arasında bir köprü niteliğinde olduğu vurgulanan bu uygulama sayesinde vatandaşların isteklerine ortalama cevap verme süresinin 14 gün olduğunu ifade etmiştir (<https://www.iletisim.gov.tr/> 11.06.2021). 2020 yılında ise 6 milyona yakın başvuru yapılarak bir önceki döneme göre %90 oranında bir artış mevcuttur (<https://www.cnnturk.com/> 11.06.2021). Bu veriler vatandaş ile devlet arasındaki ilişkinin çift yönlü olduğunu ve koordineli bir elektronik iletişim ile hizmetlerin daha etkin ve sağlıklı bir şekilde gerçekleşeceğini göstermektedir.

### **2.1.4. Elektronik Devletin Dünya’da Gelişimi**

Dünya, internet ile ilk defa 1950’li yıllarda tanışmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Savunma Bakanlığı tarafından desteklenen ilk internet ağı, “ARPANET” tir. İlk mesaj Los Angeles’taki Kaliforniya Üniversitesinden Stanford Araştırma Enstitüsünde bulunan bir bilgisayara gönderilmiştir. 1970’li yılların sonuna gelindiğinde ise NPL NETWORK, MERİT NETWORK, TYMNET gibi birden fazla internet ağı geliştirilerek ileride yapılacak birçok teknolojik yeniliğin altyapısı kurulmuştur (wikipedia.org- 18.10.2021). Bu bağlamda küreselleşmenin meydana getirmiş olduğu yenilikler, devlet ve vatandaş

arasındaki iletişimin elektronik ortama taşınmasına neden olmuştur. Bu durumda pek çok ülke kamu hizmetlerinin sunumunu, 7 gün 24 saat kesintisiz olarak online bir şekilde sunmaya başlamıştır ve kamu politikalarını da bu yeniliklere ayak durarak yeniden yapılandırmıştır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde elektronik devletleşme, ilk olarak yerel olarak sunulan hizmetlerde ortaya çıkarak önem kazanmıştır. Gelişmekte olan ülkeler, politikalarını daha çok usulsüzlüklerin azaltılması, yolsuzluğun önlenmesi gibi reform niteliğinde çalışmalar yapmıştır. Gelişmiş ülkeler ise devletler ile girdiği rekabet ortamında öne çıkarak yüksek teknolojiye sahip olma görüntüsü vermektedir (Demirel, 2006: 101). İnternet kullanım oranı yüksek olan ülkelerde elektronik devlet uygulamalarının benimsenmesi ve gelişimi internet kullanım oranı düşük olan gelişmemiş ülkelere göre daha kolay ve ön sıralarda olacaktır. Ülkelerin genel olarak kamu hizmetlerini yerine getirmek için tasarladıkları web sayfaları bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle 'portal' olarak adlandırılan bu siteler üzerinden hizmet verilmektedir. (Yavuz ve Çarıkçı, 2009: 7,8).

E-devlet olgusu zaman içerisinde devletlerin gündeminde olan bir konudur. Her ülke elektronik devlet olma yolunda kendi bünyesinde belirlediği plan ve stratejiler üzerinden çalışmalarını yapmaktadır. Ancak evrensel bir e-devlet stratejisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, dünya genelinde bir standart sağlanması, gelişmelerin takip edilmesi ve bu konuda kendini ilerletmek isteyen ülkelere tavsiye niteliğinde olabilecek birçok kuruluş tarafından endeksler belirlenmektedir. Bunlardan birisi de Birleşmiş Milletlerin yapmış olduğu E-devlet Gelişmişlik Endeksidir (Ekinci, 2018: 337).

Birleşmiş Milletler, 2003 yılından itibaren belli aralıklarla üye devletlerin e-Devlet gelişmişlik endeksini belirlemek için çalışmalar yapmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde bu veriler, geline nokta sistemati bir şekilde göstermektedir. Ölçümleme puanı hesaplanırken üç önemli kıstas dikkate alınmaktadır; Çevrimiçi Hizmet Endeksi, Telekomünikasyon Altyapı Endeksi ve İnsan Kaynağı Endeksinin eşit ağırlıklı 1/3 oranından ortalaması alınmaktadır (<https://cbddo.gov.tr/> 13.06.2021).

**Tablo 3. Geçmişten Günümüze BM e-Devlet Gelişmişlik Endeksleri**

Sıralama	2003	2005	2010	2016	2020
1	ABD	ABD	Güney Kore	İngiltere	Danimarka
2	İsveç	Danimarka	ABD	Avusturalya	Kore Cumhuriyeti
3	Avusturalya	İsveç	Kanada	Güney Kore	Estonya
4	Danimarka	İngiltere	İngiltere	Singapur	Finlandiya
5	İngiltere	Güney Kore	Hollanda	Finlandiya	Avusturalya
6	Kanada	Avusturalya	Norveç	İsveç	İsveç
7	Norveç	Singapur	Danimarka	Hollanda	Birleşik Krallık
8	İsviçre	Kanada	Avusturalya	Yeni Zellanda	Yeni Zellanda
9	Almanya	Finlandiya	İspanya	Danimarka	ABD
10	Finlandiya	Norveç	Fransa	Fransa	Hollanda
11	Hollanda	Almanya	Singapur	Japonya	Singapur
12	Singapur	Hollanda	İsveç	ABD	İzlanda
13	Güney Kore	Yeni Zellanda	Bahreyn	Estonya	Norveç
14	Yeni Zellanda	Japonya	Yeni Zellanda	Kanada	Japonya
15	İzlanda	İzlanda	Almanya	Almanya	Avusturya

**Kaynak:** <https://dijitalakademi.bilgem.tubitak.gov.tr>, <https://publicadministration.un.org> (13.06.2021).

2003 ve 2005 yılında Amerika Birleşik Devletleri, 1. sırada yer alırken, 2020 yılında 9. sıraya gerilemiştir. ABD aslında e-devlet olma yolunda öncü bir ülkedir. Ancak yıllar itibariyle bakıldığında başka ülkelerinde bu alanda zirveye yerleştiği görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'nin de bu değişimin içerisinde yer alması gerekmektedir.

### 2.1.5. Elektronik Devletin Türkiye'de Gelişimi

Küreselleşmenin, devletin hizmet sunumunu değiştirmesi ve geleneksel yöntemlerin yerini modern yönetim şekillerinin alması ile rekabet olgusu ortaya çıkmıştır. Ülkemizin de bu rekabet içinde yer alıp bu hızlı değişimin bir parçası olması gerekmektedir. Aksi takdirde ülkeler arasındaki gelişmişlik farkı giderek artacak ve bu

durum refah seviyesini de etkileyecektir. Dolayısıyla, ülkemizin teknolojiyi en iyi seviyede kullanması, vatandaş odaklı hizmeti esas alan bir yenileşmeye gitmesi gerekmektedir (Çarıkçı, 2010: 101, 102).

Türkiye'nin 1993 yılında ilk defa internet ile tanışmasıyla birlikte, elektronik devlet olma süreci başlamıştır. ODTÜ'den Ankara – Washington arasında kurulan bir hat ile internet bağlantısı gerçekleştirilmiştir. Aynı yıl gerçekleşen Dünya Bankasının desteği ile de 'Türkiye Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon Projesi' yayınlanmıştır (Çarıkçı, 2010: 102).

E-Devlet sürecinde Başbakanlık Bilgi Sisteminin oluşturulmasında bahsedilmiştir. Üretilen verinin kamu kurumlarınca kullanılması, bilgisayar ağ projelerinin koordine edilmesi ve birden çok bilgisayar ağı yerine tek bir ağın varlığından söz edilerek 1998 yılında "T.C. Başbakanlık Kamu-Net Üst Kurulu" oluşturulmuştur (Hepaksaz ve Hayrullahoğlu, 2011: 112). 1999 yılında enformasyon teknolojilerinin geliştirilmesi ve kamu güvenliğinin sağlanması amacıyla Ulaştırma Bakanlığı öncülüğünde sekreterlik hizmetlerini TUBİTAK Başkanlığı'nın düzenlediği Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı (TUENA) hayata geçirilmiştir (Yurtay vd. 2015: 2, 3 ). 2000 yılında Lizbon'da yapılan Avrupa Konseyi'nde "Avrupa'nın on yıl içinde dünyanın en rekabetçi ve dinamik bilgi tabanlı ekonomisi haline gelmesi" şeklinde hedef belirlenerek "eAvrupa Eylem Planı" kabul edilmiştir. Üye ülkeler de bu değişimin içinde kendi planlarını hazırlayarak "eAvrupa + Girişimi" hareketini başlatmışlardır. Şubat 2001' de aday ülkelere katılmaları için davette bulunulmuştur (<http://www.canaktan.org/> 24.06.2021). Türkiye'de 2001 yılında E-Avrupa projesine imza atarak bilgi toplumunun temelini atmıştır (Akçakaya, 2017: 18).

AB'nin uygulamış olduğu eAvrupa Planın' da aday ülkelere, bilgi toplumuna giden yolda yardımcı olmak, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki makası azaltmak ve ülkelerin yapmış olduğu çalışmalar ile deneyimlerini paylaşması için birtakım hedefler belirleyerek tavsiyeler sunmaktadır. Bunların içinde dört önemli kıstas bulunmaktadır; Bilgi toplumu için gerekenlerin temini sağlanmalı, ucuz, hızlı ve güvenli internet altyapısı, insanların yeni teknolojiler konusunda eğitilerek gerekli yatırımların yapılması ve internet kullanımının teşvik edilmesi (Alır, 2008: 48, 49).



2002 yılında ‘E-Türkiye Girişim Eylem Planı Taslağı’ yayımlanmıştır. Bu planın bilgi toplumunun oluşması için taban oluşturması ve yol göstermesi beklenmektedir. E- eğitim, e-devlet, e-ticaret, e-sağlık, e-çevre gibi konulara odaklanılmıştır. Hukuki alt yapının oluşturulması için ilgili kanunlarda mevzuat çalışmaları yapılması gerektiği öngörülmüştür. Bilgi toplumunda meydana gelen dönüşümün devletlerin ve firmaların geleceğini etkilemesi ve teknolojik gelişmeler sayesinde geniş kitlelere ulaşıyor olması bu eylem planının gerekçesi olarak belirtilmiştir (<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/> 25.06.2021). 2003 yılı öncesinde uygulanan projeler beklenen katkıyı sunmamıştır. Dolayısıyla teknolojiye dayalı çalışmaların yönetimi Devlet Planlama Teşkilatına verilmiştir ve Bilgi Toplumu Dairesi kurulmuştur. E-Dönüşüm Türkiye Projesi adı altında ‘2003-2004 E-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı (KDPE)’ hazırlanmış ve hayata geçirilmiştir (Ulusal E-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı, 2016: 2). Kamu kurumlarının, çevrimiçi olarak gerçekleştirdikleri hizmetlerini etkin bir şekilde sunabilmesine ve güvenli bilgi sistemlerinin inşa edilmesine yönelik faaliyetlere yer verilmiştir. Teknik altyapı ve bilgi güvenliğinin oluşabilmesi amacıyla Ulaştırma Bakanlığı tarafından “internet altyapısının ve kullanımının yaygınlaştırılması”, “internet veri merkezi eylemleri” ve üçüncü nesil mobil sistemlere ilişkin hazırlık çalışmaları” yapılmıştır. Nitelikli insan gücüne duyulan gereksinimin sağlanması için okullarda öğretmenler ve öğrencilere yönelik eğitimlerle bilgi toplumunun gerektirdiği insan kaynağı oluşturulmaya çalışılmıştır. 2004 yılında MEB’e bağlı 12.300 eğitim kurumuna ADSL internet erişimi sağlanmıştır. Elektronik ortamda gerçekleşen devletten devlete, devletten vatandaşa veya iş âleminde vatandaşa yönelik yapılan bilgi alışverişleri, alım satımlar veya para transferlerinin hukuk âleminde bir sonuç doğurabilmesi “yetkinliğin” kazandırılması ile mümkündür. İnsan unsurunun olduğu her yerde hak ihlallerinin olması olası bir durumdur. Nitekim hukukun teknolojiyi geriden takip etmemesi oluşabilecek hak ihlallerinin önüne geçemeyecek ve kargaşaya yol açabilecektir. Bu durumda, ‘Elektronik İmza Kanunu’ ve ‘Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’ ile ilgili eylemler gerçekleştirilmiştir (DPT, 2015: 12-16). 2005 yılında ise KDPE ‘nin tamamlayıcısı olarak nitelendirilebilecek ‘2005 E-Dönüşüm Türkiye Projesi’ hayata geçirilmiştir. KDPE ile bilgi toplumunun oluşturulmasına yönelik eylemler üzerinde çalışılırken 2005 Eylem Planında ise uygulamaya yönelik daha somut adımlar atılmıştır (DPT, 2015: 39). Günümüze kadar çeşitli tarihlerde bilgi toplumu olma yolunda stratejiler uygulanmakta

ve çoğu merkezi yönetim biriminin, kendi bünyesinde oluşturduğu e-devlet projeleri bulunmaktadır. Bunlar (Akçakaya, 2017: 20)

- İç İşleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Merkezi Nüfus İstatistikleri Projesi (MERNİS),
- Kimlik Paylaşım Sistemi (KPS),
- Emniyet Genel Müdürlüğü POLNET ve MOBESE projeleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP),
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Saymanlık Projesi (SAY2000),
- Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP),
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı E-Bildirge ve MEDULA Projeleri,
- Sağlık Bakanlığı E-Sağlık Projesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı MEBSİS ve E-Okul Projesi,

2008 yılında, devlet hizmetlerinin kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda elektronik ortamda güvenli ve hızlı olarak tek bir portal üzerinden sunulması amacıyla “E-Devlet Kapısı” hizmete açılmıştır. Günün her saatinde kesintisiz olarak hizmet vermektedir. 803 kurum tarafından, 5.808 adet hizmet sunulmaktadır. (<https://tr.wikipedia.org/> 26.06.2021). E-devlet hizmetlerini kullanım amaçları arasında, kamu kuruluşlarına ait web sitelerinden bilgi edinme %48,7 ile ilk sırayı almıştır((<https://data.tuik.gov.tr/> 26.06.2021). 2021 yılı itibari ile e-devlet portalı üzerinde en çok kullanılan ilk 10 hizmet (<https://www.turkiye.gov.tr/> 26.06.2021).

- Sosyal Yardım Bilgileri Sorgulama
- Pandemi Sosyal Destek Ön Başvurusu
- Dava Dosyası Sorgulama
- 4A Hizmet Dökümü
- Adıma Tescilli Araç Sorgulama
- Vergi Borcu Sorgulama
- Araç Plakasına Yazılan Ceza Sorgulama
- Hibe Desteği Başvurusu
- SGK Tescil ve Hizmet Dökümü / İş Yeri Unvan Listesi

54 milyondan fazla kullanıcısı olan e-devlet kapısı, kullanılmaya başlandığı 2008 yılında 6.990 kullanıcısı vardı. Özellikle 2011 yılında kullanıcı sayısında dikkat çeken bir artış olmuştur. Kullanıcı sayısı 11 milyonu geçmiştir. Bunun sebeplerinden birisinin Sosyal Güvenlik Kurumunun, e-devlet kapısı üzerinden hizmet döküm belgesini vatandaşlara çevrimiçi olarak vermesi gösterilmektedir. (<http://www.egovturkey.com/> 26.06.2021). 2021 yılı itibariyle kullanıcı sayısı 55 milyonu geçmiştir (<https://tr.wikipedia.org/> 26.06.2021).

TUİK' in yapmış olduğu Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırmasına göre 16-74 yaş grubu bireylerde internet kullanım oranı %79,0 iken bir önceki yılda 75,3 olarak hesaplanmıştır. Ayrıca evden internete erişim oranı 2019 yılında %88,3 iken 2020 yılında %90.7 'ye yükselmiştir (<https://data.tuik.gov.tr/> 26.06.2021).

**Tablo 4. BM E-Devlet Gelişmişlik Endeksine Göre Türkiye'nin Yıllar İtibariyle Sıralaması**

Ülke Sayısı	Yıl	Endeks	Sıra
193	2020	0,7718	53
193	2018	0,7112	53
193	2016	0,5900	68
193	2014	0,5442	71
193	2012	0,5281	80
192	2010	0,4780	69
192	2008	0,4834	76
191	2005	0,4960	60
191	2004	0,4892	57
191	2003	0,5060	49

**Kaynak:** <http://www.egovturkey.com/> 26.06.2021

Tablo 2.3 incelendiğinde 193 ülke içerisinde Türkiye'nin ortalama bir endekse sahip olduğu görülmektedir. Nitekim yıllar arasında hızlı bir değişim yaşanmamıştır. Bugüne kadar gösterilen en iyi performans 2003 yılına aittir. 2008 yılında ise 76. sırada yer almıştır. 2012 yılında itibaren ise istikrarlı bir şekilde üst sıralara yükselmektedir. Ancak 2018 ve 2020 yıllarında 53. sırada yer alarak durağan bir yapı sergilemiştir (<http://www.egovturkey.com/> 26.06.2021. Ekinci, 2018: 339-341).

## 2.2. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ELEKTRONİK DÖNÜŞÜMÜ

Bilgisayar ve internet kullanımının dünyada yaygınlaşması ile birlikte kamu hizmetlerinin sunum şekli değişmeye başlamıştır. Birçok bilgi ve belge elektronik ortama taşınarak geleneksel yöntemler artık kullanılmamaya başlanmıştır. Elektronik dönüşümde yaptığı projeler ve çevrimiçi uygulamalar ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) dikkat çekmektedir. Çünkü Gelir İdaresi e-devlet uygulamalarından, üst düzeyde istifade eden kamu kurumlarından birisidir. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergilendirme süreci, elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. VEDOP Türkiye’de gerçekleştirilen en büyük e-devlet projelerinden biridir (Demirbaş vd., 2021: 61). Elektronik vergi uygulamaları ile mükelleflerin, maddi ve şekli yükümlülüklerini kolay bir şekilde yerine getirmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığının hizmet sunumunda alternatif yollar sunmasıyla hizmet kalitesi artırılmak istenmiştir (Taytak ve Vural, 2019: 79).

### 2.2.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)

Vergilendirme sürecinin içerisinde yer alan mükellefler, muhasebe meslek mensupları ve vergi idaresi çalışanlarının karşılaşılabileceği sorunları azaltmak, etkin ve şeffaf bir yönetim sağlamak, hata payını en aza indirmek aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi azaltmak için verginin tarhından tahsiline kadar hemen hemen her işlemin elektronik bir ortamda gerçekleştirilebilmesi için VEDOP hayata geçirilmiştir. VEDOP projesi, “bilgisayar teknolojisi olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması” olarak tanımlanmıştır (Hepaksaz, 2012: 28). Yani bilişim teknolojilerinin sunmuş olduğu araçların sadece kurumsal bir bölgede kullanılması değil diğer kurumlarla bilgi alışverişini sağlayan (bankalar, gümrük idaresi vs.) ve mükelleflerin de sistemin içerisinde aktif olabildiği bir vergi yönetimini sağlamaktır (Cenikli ve Şahin, 2013: 40).

GİB, vergi otomasyonunu oluştururken elektronik uygulamalar vasıtası ile birtakım hedefleri gerçekleştirmeye odaklanmıştır. Bunlar (Özbek, 2007: 50);

- Hizmet anlayışında mükellefin müşteri olarak görülmesi,
- Açık ve hesap verebilen bir Gelir İdaresi,
- Zamanında doğru bilgi üreterek yönetime takdir etmek

- Etkin ve verimli denetim,
- Teknolojiyi izleyen bir idare
- Mükelleflerin Vergi Dairesine gitmeden işlemleri gerçekleştirmeye yarayan hızlı ve güvenilir bir altyapı.

Türkiye’de VEDOP projesi üç aşamada gerçekleştirilmiştir;

- 1998-2001 yılları arasında VEDOP I,
- 2004-2006 yılları arasında VEDOP II,
- 2007 sonrası VEDOP III.

### 2.2.1.1 VEDOP- I

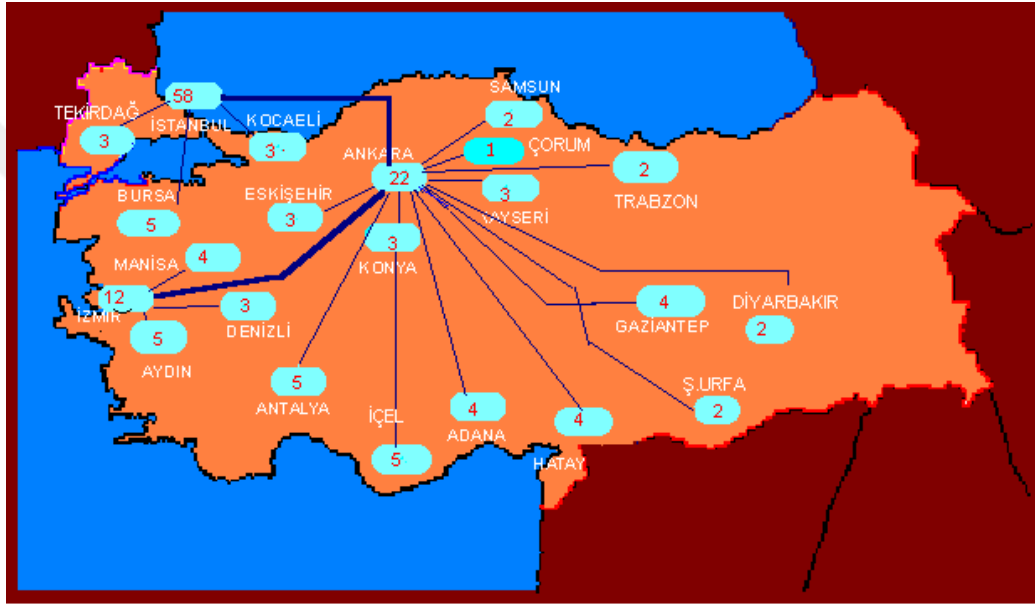
1998 ve 2001 yılları arasında uygulama alanı bulan projenin ilk adımları, kurum içerisinde mükellefe ait bilgilerin ve eski döneme ait tahakkuk, tahsilat ve düzeltme bilgilerinin kâğıt ortamından otomasyon sistemine aktarılması ile başlanmıştır ve 1999 yılında bilgisayar giderlerine 26.694 TL harcanmıştır. (GİB Faaliyet Raporu, 1999: 2, 17). Merkezi bir veri tabanı oluşturan bu bilgiler 2000 yılında Yönetim Bilgi Sistemini inşa etmiştir. Günlük ve dönemsel tahakkuk-tahsilat raporları, tahsilat özetleri, bankalara ait tahsilat raporları, mükellefe yönelik sorgulamaların yapılabildiği vergilendirme sürecinin doğru planlanması ve vergi toplama gücünün etkin bir seviyede kullanılmasına yönelik dönemin koşullarına göre olumlu bir gelişme sağlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2001: 84).

1999 yılında eski adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü olan Gelir İdaresinin [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) adresinden mükelleflere vergi istatistikleri, vergi takvimi, vergi mevzuatı, beyanname düzenleme kılavuzu gibi merak edilen sorulara cevap veren bir internet sitesi kullanılmaktadır. Bu sitede yer alan unsurlar günümüzde yaşanan dönüşümün ilk izleri olarak nitelendirilebilir. Şayet o yıllarda beyanname düzenleme kılavuzları ilk kez internet aracılığıyla paylaşılmıştır. Bu durum verginin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması adına mükelleflere yönelik yapılan önemli bir adımdır (GİB Faaliyet Raporu, 1999: 21).

Projenin amacı; vergi gelirlerini artırmak, mükellefe yönelik hizmet kalitesini iyileştirmek, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile sürekli olarak iletişim içerisinde olan kurumlarla etkin çalışılabilmesi ve denetim politikalarının belirlenmesinde gerekli olan

bilginin doğru bir şekilde toplanmasını sağlamaktır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 77). Bu nedenle ilk etapta vergi dairelerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payları yüksek olan ticaret şehirleri; İstanbul, Kocaeli, Samsun, Trabzon, Adana ve Gaziantep gibi toplam 22 il Vergi Dairesi Otomasyon Sistemine geçirilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2002: 89). Otomasyon kapsamına alınan vergi dairelerinin günlük bilgileri merkeze transfer olmaktadır. Yönetim, bilgi ve karar destek merkezleri oluşturularak bu bilgiler, genel müdürlüğün ve vergi dairesinin kullanımına açılmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2000: 4, 8).

**Şekil 1. VEDOP-I Kapsamında Otomasyon Sistemine Dâhil Edilen Vergi Daireleri**



**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2002: 89).

2001 yılında Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi (EBTİS) uygulanmıştır. Bu proje öncesine kadar vergi ödemeleri mükellef hesaplarına banka şubelerinden kâğıt ortamında gelen alındılar üzerine elle yazılarak yapılarak sağlanıyordu. Bu proje sayesinde elle yazılan yapılan bilgiler artık manyetik ortamda işlenmeye başlamıştır. Yaklaşık 34 milyon banka makbuzunun elle yazılması önlenmiş ve hata ihtimali minimuma indirilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2001: 83). 2002 yılında Vergi Dairelerinin otomasyona geçmesi ve banka tahsilatlarına imkân sağlayan bu proje TUSİAD tarafından dağıtılan “e-Türkiye için e-Devlet Ödülleri” kapsamında “Devletten Bireye” kategorisindeki ödül ile onurlandırılmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2010: 8).

### 2.2.1.2 VEDOP II

2004 ve 2006 yılları arasında uygulama alanı bulan VEDOP II, mükellefi tanıyan, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini takip eden, mali hareketlerini izleyip bünyesinde depolayan ve bu sayede verginin tahsiline engel olabilecek durumları kontrol etmeye çalışan bir proje olarak kendini göstermektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2003: 98; Ay, 2006: 69). VEDOP I ile otomasyona geçirilemeyen vergi dairelerinin otomasyona geçme süreçleri tamamlanmıştır. 2004 yılında 110, 2005 yılında 57 ve 2006 yılında 126 vergi dairesi elektronik vergicilik anlayışı ile çalışmalarını sürdürmeye başlamıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2006: 9).

VEDOP II sayesinde E-beyanname, Veri Ambarı, Vergi İstihbarat Merkezi ve E-Tahsil olmak üzere 4 temel uygulamanın kullanımına başlanmıştır.

E-beyanname ile mükellefler beyannamelerini online bir ortamda iletebilme imkanı elde etmiştir. Bu durum verginin doğru, eksiksiz ve zamanında tahsil edilebilmesi adına atılmış önemli bir adımdır. Çünkü alacak ve borç ilişkisinin ortaya çıkarıcı tarhiyat işlemi mükellefin idareye bildirmiş olduğu bilgiler doğrultusunda gerçekleşmektedir. Bu durum mükellefi denetleme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla e-beyanname, denetim için gereken veriyi anlık ve hızlı bir şekilde denetim elemanına sunmaktadır. Ayrıca denetim için gerekli veriyi sunan bir diğer uygulama ise Veri Ambarı (VERIA) uygulamasıdır. Bu uygulama beyan dışı kalan vergisel durumları tespit eden, beyannamelerin doğruluğunu araştıran ve denetim birimlerine gerekli bilgileri ileten bir bilgi bankasıdır (GİB Faaliyet Raporu, 2004: 86-88). Bilgi bankasının içerisinde verginin konusu olabilecek tahvil ve hazine bonusu faizi elde edenler, döviz endeksli menkul kıymetler, gayrimenkul sermaye iradı elde edenler gibi birçok bilgi burada depolanmakta ve mükelleflerin mali hareketleri izlenmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2005: 104). VERIA, Vergi Dairesi Otomasyon Projesinin önemli bir unsuru haline geldiği söylenebilir. Nitekim bu uygulama ilerleyen yıllarda kullanılacak olan e-vergi uygulamalarına sistematik bir şekilde bilgi akışını sağlayacaktır. Bu bilgiler sayesinde vergilendirme süreci özellikle idare açısından daha sağlıklı işleyebilecektir. E-beyanname uygulamasının yeni olması ve doğal olarak mükelleflerin bu konuda desteklenmesi için ise Çağrı Merkezi oluşturulmuştur (Ay, 2006: 69). Müşteri ilişkileri yönetimi anlayışı ile oluşabilecek sorunlara karşı mükelleflere kolaylık sağlanması amaçlanmıştır (Öz ve

Bozdoğan, 2012: 78). VEDOP II, VEDOP I'e göre daha yenilikçi, mükellefi tanıyan ve vergilendirme sürecini şekillendiren ilk uygulamaları kullanıma sunmuştur.

Son olarak ise VEDOP II ile vergilerin bankacılık sistemi üzerinden tahsil edilebilmesinin altyapısı oluşturulmuştur. E-tahsilat olarak ifade edilen bu sistem ile vergi dairesinin iş yükünü hafifletebilmesi ve mükelleflerin ödemede kolaylık kazanması için bankalar ile protokoller imzalanmıştır. 2004 yılında toplam vergi tahsilinin %60'ı bankalar aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. 2005 yılında ise bu oran %70'e yükselmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2004: 97; 2005: 103).

### **2.2.1.3. VEDOP III**

VEDOP III, günümüzde de uzantıları devam ve diğer iki aşamaya göre daha geniş kapsamlı uygulamaları hayata geçirerek vergilendirmeye dair her konuyu otomasyon sistemi ile birleştirmek üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan ilki vergi dairesinde gerçekleşen günlük işlemlerin takip edilebilmesi için 585 mal müdürlüğü online sisteme geçirilmiştir ve yapılan işlemler daha önce 1 gün sonra görüntülenebiliyor iken artık anlık olarak görüntülenebilmektedir. Bu durum verginin gerçek mahiyetinin araştırılması konusunda takdir komisyonlarında çalışan görevli memurlara önemli kolaylıklar getirmiştir.

Bankalar ile entegre çalışarak elektronik tahsil sistemi güçlendirilmiştir. Geçmişe yönelik tahakkuk bilgileri, vergi borcu veya gecikme zamları kolaylıkla görüntülenebilmektedir. Özellikle haciz, arşivleme ve takip işlemleri gibi hem mükellef hem de vergi idaresi açısından kritik öneme sahip olan işlemlerin elektronik ortamda yapılması sağlanmıştır ([www.memurlar.net](http://www.memurlar.net) 05.02.2022). Online ve web tabanlı olmayı hedefleyen bu proje ile e-imza uygulaması başlatılmıştır. Yeni sistemin bir gereği olarak "Türkiye Vergi Dairesi" uygulaması hayata geçmiştir. Bu sayede mükellefler, bağlı olmadıkları vergi dairelerinde de işlemlerini yapabile olanağı elde etmiştir (Uğur ve Çütçü, 2009: 13).

Otomasyon projeleri genel olarak değerlendirildiğinde kurumun ve mükellefin yararının gözetildiği, gereksiz maliyetlerin minimuma çekilmek istendiği, bilgi kanalları inşa ederek diğer kurumlarla olan (bankalar, gümrükler vb. ) bilgi alışverişini online ortamda sürdürdüğü, idarenin şeffaflaşmasını sağladığı, vergi kaybının önüne geçerek istihbarat sisteminin oluşturulduğu ve en nihayetinde verginin hızlı bir şekilde tahsil



edilmesine yönelik atılan adımlar bütünü olarak ifade edilebilir (Cenikli ve Şahin, 2013: 49). Bu projeler sayesinde meydana gelen elektronik vergi uygulamaları vergilendirme sürecinin birçok aşamasında kullanılmaktadır. Kullanılan bu uygulamaların vergilendirme süreci üzerinde yaratmış olduğu etkiler çalışmanın üçüncü bölümünde incelenecektir. Öncelikle bu uygulamaların nasıl kullanıldığı ve ne anlama geldiği ifade edilecek daha sonra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreci üzerindeki etkileri açıklanacaktır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİLENDİRME SÜRECİNE ETKİLERİ

#### 3.1. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

Maliye alanının elektronik dönüşümden etkilendiği ve vergileme sürecine daha uyumlu bir mükellef profilinin oluşturulmaya çalışıldığı bu nedenle bilişim teknolojilerindeki yeniliklerin, yoğun bir şekilde takip edildiği gözlemlenmektedir (Egeli ve Diril, 2014: 38; Öz ve Bozdoğan, 2012: 88). Bu bağlamda elektronikleşmeyi ifadeye eden kavramlar, vergi mevzuatlarında daha fazla yer almaya başlamıştır. “Elektronik vergi uygulamaları, vergi mevzuatı ve temel düzeyde teknoloji bilgisine sahip olmayı gerektiren yeni bir dil üretmiştir.” (Doğan, 2015: 9). Genel bir bütünü ifade eden “elektronik vergi” şöyle tanımlanmaktadır:

Elektronik vergi, “verginin, internete bağlı bilgisayarlar, çevrimiçi haberleşme araçları veya vergi dairesine gitmeyi gerektirmeyen diğer iletişim aygıtları yardımıyla, tahakkuku ve tahsilini sağlayan bir e-devlet uygulaması ve kamu hizmeti sunuş şeklidir.” (Özgen, 2008: 197). Vergilendirme sürecinin içerisinde yer alan unsurların elektronik ortamda gerçekleştirilmesine “e-vergi” denilmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde birden fazla ve beyan günleri farklı olan vergi çeşidi bulunmaktadır. Tüm bu vergilerin, beyan edilmesi, kurum tarafından işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve tahsilatlarının sağlanması ile ilgili işlemler uzun zaman ve maliyetler ile olmaktadır. Bu nedenle kâğıt tabanlı yapılan işlemler, elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır (Yavuz ve Çarıkçı, 2009: 15). Süreç, “vergi borcunun miktarını belirten vergi beyannamesinin elektronik olarak teslim edilmesi ile başlar tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden elektronik araçlarla yatırılması” ile sona erer (Turan ve Özgen, 2009: 135). Aynı zamanda vergi idaresi temel görevlerinin yanında “yoklama, tarama-kontrol, vergi iadeleri ve cebren tahsil” gibi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamıştır (Saraçoğlu vd., 2019: 1003). Çünkü kayıt dışı ekonominin oluşmasının en temel sebepleri arasında yer alan, servet, gelir ve harcamalara ilişkin temel bilgiye sahip olunamaması ve mükelleflerin izlenememesidir. Vergi denetiminin, bilgisayar destekli gerçekleştirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır (Ağbal, 2001’den aktaran Çetin, 2010: 81).

Çalışmanın bu bölümünde, Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu faaliyet raporları doğrultusunda, kullanılan elektronik vergi uygulamalarının hem mükellef hem de gelir idaresi bağlamında vergilendirme süreci üzerindeki etkileri incelenecektir.

### **3.1.1. Elektronik Defter (E-Defter)**

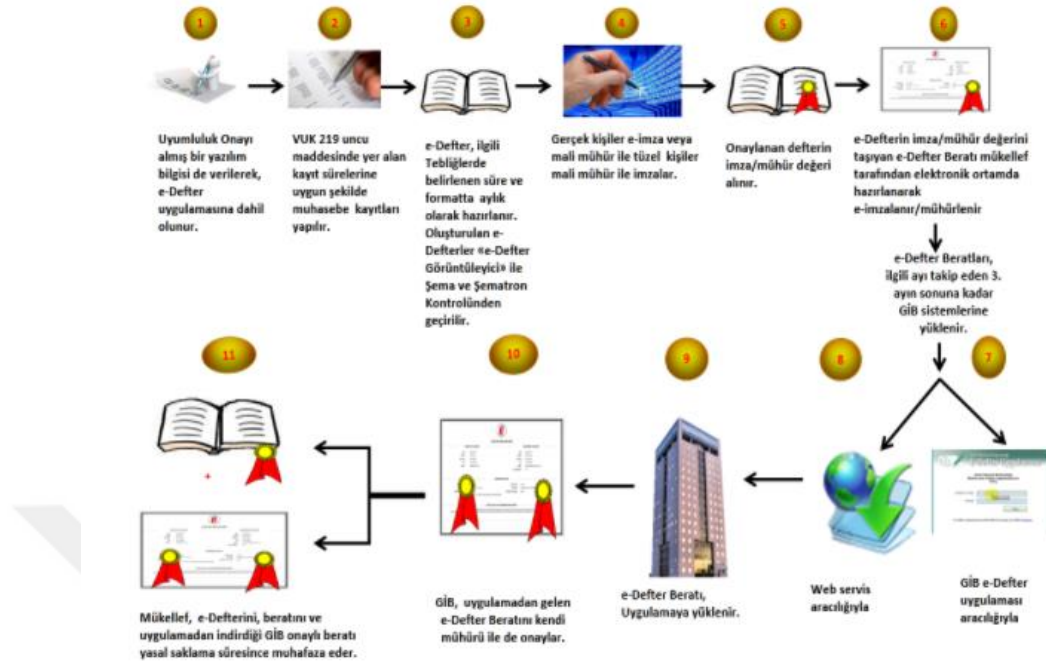
Tutulması zorunlu olan defterlerin, kâğıt üzerinde tutulması yerine elektronik ortamda tutulması, muhafaza edilmesi, açılış ve kapanışlarına ilişkin işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ‘elektronik defter’ kavramıyla açıklanmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018: 93).

Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak yayınlanan “Elektronik Defter Genel Tebliği” ile elektronik defter uygulaması yasal olarak yerini almıştır. E-defter uygulaması Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda belirlenen zorunlu defterlerin tutulmasına yönelik bir uygulamadır Gelir idaresinin belirlemiş olduğu standart ve formatlara göre hazırlanır. Bu defterler gerektiğinde ispat aracı olarak kullanılabilen hukuki ve teknik yapının bir arada bütünleştiği bir sistemdir (<http://www.edefter.gov.tr/> 30.06.2021).

Bir e-defterin resmi bir şekilde kabul edilebilmesi için söz konusu standartlara uygun tutulması, mühürlenmesi veya elektronik imza ile emniyetlenmesi ve e-defter uygulaması aracılığıyla beratının alınması gerekmektedir (<http://www.edefter.gov.tr/> 30.06.2021).

Belirlenen bu standart nedir ve neden önemlidir? Günümüzde çoğu işletme farklı yazılımlar ile (muhasabe programları gibi) faaliyetlerini kayıt etmektedir. Ancak bu programların çeşitli oluşu nedeniyle bilgi ve kavram kargaşasını önlemek amacıyla elektronik defter uygulaması ile XBLR (eXtensible Business Reporting Language) teknolojisine geçiş yapılmıştır. Dünyada gittikçe yaygınlaşan bu format ile finansal bilgiler depolanmakta ve analiz işleminin gerçekleştirilebilmesi için dünya çapında bir ‘e-işletme’ dili sunmaktadır. Kavramların bütünleşmesini sağlayan bu sistem ile ortak bir denetim artık mümkün hale gelebilmektedir (Doğan, 2012: 20,48).

## Şekil 2. E-Defter Oluşturma ve Berat Yükleme Süreci



**Kaynak:** (<http://www.edeften.gov.tr/> 30.06.2021).

E-defter dosyaları, belirlenen standartlara göre hazırlanır ve “defter” şema yapısında belirlenen alana konumlandırılır. Oluşan dosya mühürlenir veya elektronik imza ile imzalanır. Gerçek kişiler elektronik imza kullanırken, tüzel kişiler kendilerine ait mali mühür ile onaylar ve elektronik bir dosya oluşturulur. Bu dosya e-defter beratı olarak adlandırılır. E-defter beratı ise [www.edeften.gov.tr](http://www.edeften.gov.tr/) adresinden başkanlığa iletilir. GİB ise mali mührü ile mühürleyerek indirilebilecek bir şekilde defter sahibinin kullanımına açar. Kullanıma açılan e-defter beratı, elektronik ortamda muhafaza edilmektedir. Görüldüğü üzere e-defter berat taşıdığı onay ve imzalar nedeniyle önem taşımaktadır. E-defter beratının olmaması halinde e-defter, yasallık kazanamayacak ve bir hüküm ifade etmeyecektir (Doğan, 2012: 30,31 <http://www.edeften.gov.tr/> 30.06.2021). Ayrıca elektronik defter beratı defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yöneliktir. Defterlerin içeriğine ilişkin bir onayı ifade etmez (Elektronik Defter Genel Tebliği, 2011).

### Şekil 3. E-Defter Beratı Örneği

**E-DEFTER BERATI**

MÜKELLEF BİLGİLERİ	MUHASEBECİ BİLGİLERİ
<b>VKN</b> : 3810016849	<b>UNVAN</b> : SMMM MEHMET USTABAŞ
<b>UNVAN</b> : ETA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ	<b>TELEFON</b> : 2122350187
<b>TELEFON</b> : 2124441382	<b>FAX</b> : 2122508531
<b>FAX</b> : 2122912786	<b>E-POSTA</b> : dengemuhasabe@mynet.com
<b>E-POSTA</b> : eta@eta.com.tr	<b>SÖZLEŞME NO</b> : SMMM Sözleşmesi,2011-01-01,26

**DOKÜMAN BİLGİLERİ**

<b>DOKÜMAN TİPİ</b> : Yevmiye Defteri	<b>OLUŞTURAN</b> : VELİ DEMİR
<b>DÖNEMİ</b> : 01 / 05 / 2011 - 31 / 05 / 2011	<b>TEKİL NO</b> : YEV2011000006
<b>OLUŞTURMA TARİHİ</b> : 10 / 06 / 2011	<b>KAYNAK UYGULAMA</b> : 3810016849##ETA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ##EtaSQL E-Defter Üretim Program Modülü ##V-1.01
<b>AÇIKLAMA</b> : 1 MAYIS 2011 - 31 MAYIS 2011 arası ETA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ şirketine ait yevmiye defteri beratı.	

**BERAT'A KONU OLAN DOKÜMANIN İMZA DEĞERİ**

C:\EtaSQL\e-Defter Paket\xml\3810016849-201105-YB-0000.xml

**Kaynak:** ([www.eta.com.tr](http://www.eta.com.tr) 30.06.2021).

Elektronik defter uygulamasını kullanmak isteyen mükelleflerin bazı şartları taşınması gerekmektedir. Bunlar (Elektronik Defter Genel Tebliği, 2011);

- Gerçek kişilerin, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri doğrultusunda oluşturulan elektronik sertifikaya sahip olmak,
- Tüzel kişilerin, elektronik fatura uygulamasını kullanma iznine sahip olması ve bu nedenle Mali Mühür'e sahip olmak
- Kullanılacak programın uyumluluk izni almış bir yazılım olması.

Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin tutması zorunlu olduğu defterlerini artık elektronik ortamda gerçekleştirebilecekleri belirtilmiştir (VUK Genel Tebliği, 2017).

**Tablo 5. Elektronik Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısının Yıllar İtibariyle Gösterimi**

Yıl	E-Defter Uygulamasından Yaralanan Mükellef Sayısı
2012	28
2013	47
2014	18,500
2015	45,321
2016	59,541
2017	70,495
2018	86,901
2019	122,396
2020	203,410

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 75; 2020: 95).

2012 yılında başlayan e-defter uygulamasının ilk yılında 28 mükellef defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlamıştır. 2014 yılında ilk büyük artış gerçekleşmiştir ve e-defter uygulamasına geçen sayısı 18,500 olmuştur. 2012 yılında yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirli sektörlerde iş yapan mükelleflerin, 2014 yılında e-defter uygulamasına geçmesi gerektiği belirtilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2014: 103).

### **3.1.2. Elektronik Fatura (E-Fatura)**

Elektronik fatura uygulaması 2010 yılında faaliyete geçmiştir. Elektronik fatura uygulamasının temel mantığı; kurum ve kuruluşların kâğıt üzerinde düzenledikleri ve belli bilgileri içeren faturanın artık belirlenen standart ve formlar üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmasıdır. Gelir idaresi, burada alıcı ve satıcı arasında bir köprü görevi görmektedir. Genel amaç, alıcı ve satıcı arasındaki güveni sağlamak aynı zamanda maliyet tasarrufunu gerçekleştirmektir. (<https://ebelge.gib.gov.tr/> 01.07.2021). E-fatura, kâğıt ortamında hazırlanan faturalar ile aynı hukuki yapıya sahiptir. Bu nedenle bir satış işleminde aynı anda kâğıt ve elektronik fatura düzenlenmesi söz konusu değildir (İnanç, 2010: 183).

#### Şekil 4. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi



**Kaynak:** (<https://ebelge.gib.gov.tr/> 01.07.2021).

E-fatura uygulamasının teknik mimarisinde mükellef (alıcı-satıcı), gönderici birim, merkez (GİB) ve posta kutusu olmak üzere dört farklı unsur bulunmaktadır. Satıcı, satış işlemini gerçekleştirdikten sonra “Gönderici Birim” üzerinden faturayı öncelikle “Merkez” e göndermekte buradan da alıcının “Posta Kutusu”na yani e-fatura sistemine düşmektedir. Faturanın kabulü ile ticari işlem gerçekleşmiş olmaktadır (Elçin vd. 2018: 17).

Vergi Usul Kanununun 421 Sıra No’lu Genel Tebliğine göre Anonim ve Limited şirketlerinin elektronik fatura oluşturma, alıcısına iletme ve istenildiği zaman idareye temin edebileceği belirtilmiştir. E-fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin güncel listesi [www.efatura.gov.tr](http://www.efatura.gov.tr) adresinde ilan edilmektedir (VUK Genel Tebliği, 2012). Elektronik fatura uygulamasından yararlanabilmek için iki koşulun yerine getirilmesi gerekmektedir. İlki ‘Mali Mühür’ sertifikasına sahip olmaktır. 397 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Tebliğine göre mali mühür,

Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-fatura uygulaması bünyesine yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu olan Mali Mühür, Başkanlık adına TUBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika altyapısını ifade etmektedir.

İkincisi ise elektronik imza kullanımına yetkili olmaktır. Elektronik imza “5070 sayılı Elektronik İmza Kanuna göre, bir elektronik veriye ilave edilen veya elektronik veriyle ilişkili olan ve kimlik doğrulamak için kullanılan elektronik veri olarak tanımlanmaktadır (<https://pttkep.gov.tr/> 01.07.2021).

Mali mühür ile inkâr edilemezliği garanti altına alınan elektronik faturalar, yasal süreler içerisinde saklanmalı ve gerektiğinde kolaylıkla erişilebilir bir ortamda

(elektronik, manyetik, optik vb.) anlaşılır ve eksiksiz bir şekilde ibraz edilebilmelidir (İnanç, 2010: 187).

Elektronik fatura uygulamasında iki farklı yol kullanılmaktadır. İlki bilgi işlem sistemlerinin entegrasyonu diğeri ise GİB' nın mükelleflerin kullanımına sunmuş olduğu e-fatura portalıdır. Portal uygulamasının kullanımı için izin almak daha kolaydır. Entegrasyon için ise uzun bir zaman ve yatırım hazırlığı gerekmektedir. Portal uygulamasının küçük ve az sayıda fatura kesen işletmelerin kullanması gerektiği, daha büyük işletmelerin ise entegrasyon yöntemini kullanması önerilmektedir (Bıyık, Dünya Gazetesi 13.03.2013).

#### Şekil 5. E-Fatura Kullanımına İlişkin Sayısal Veriler

Yıl	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen E-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.204	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.191
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2014: 78; 2019: 72; 2020: 93).

Alım ve satım işlemlerinin parasal nitelikte olması nedeniyle alıcı ve satıcının yaptıkları işlemleri garanti altına alması gerekmektedir. Fatura, bu görevi üstlenen bir mekanizmaya sahiptir. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin ticari hayatı etkilemesi, elektronik faturanın sağladığı verimlilik ve maliyet avantajı gibi sebeplerle mükellefler iş süreçlerinde elektronik fatura uygulamasını gün geçtikçe daha fazla kullanmaya başlamışlardır (Azak ve Bizimyer, 2016: 154; Elçin vd. 2018: 15). Vergi Usul Kanuna



göre faturalar 10 gün içinde muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. E-fatura uygulamasında ise faturalar e-defterler ile entegre çalışarak ilgili süreler içinde intikal etmektedir. Bu durum hata payını minimum seviyeye çekmektedir (Elçin vd. 15,16). E-fatura kullanımındaki asıl amaç vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi ve ticari hayatta meydana gelen iş akışının kontrol altına alınmasıdır.

### **3.1.3. Elektronik Beyanname (E-Beyanname)**

Mükellef odaklı hizmet sunumunu gerçekleştiren Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Eylül 2004 tarihinde beyannameleri elektronik ortamda almaya başlamıştır. Uluslararası literatürde elektronik vergi doldurma, Türkiye’de ise elektronik beyanname olarak adlandırılan bu uygulama ile vergi borcunun miktarını gösteren belgenin, elektronik bir ortamda teslim edilmesi anlamını taşımaktadır (Önkan, 2013: 121). Elektronik beyanname uygulaması, tarh, tebliğ ve tahsilat işlemlerinin geleneksel yöntemlere göre daha kolay bir şekilde yapılmasını sağlayan ve mükellefe kaliteli hizmet sağlayan bir sistem olarak tanımlamak mümkündür (Saraçoğlu vd. 2019: 1013). Vergi borcunu vergi idaresine gidip ödemek zorunda olmayanlar hariç, tam otomasyona sahip vergi dairelerine bağlı olan mükellefler, beyannamelerini dijital ortamda gönderebilmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 82).

Elektronik beyanname uygulaması 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 257. Maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yapılan değişiklikle vergi mevzuatına dâhil olmuştur (Önkan, 2013: 122). 1 Ekim 2004 tarihi itibarıyla Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 nolu), Muhtasar Beynamesi, Özel Tüketim Vergisi Beynamesi (2004 yılı itibarıyla 2a beynamesi hariç idi 2011 yılında alınmaya başlanmıştır), Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannameleri olmak üzere toplam 7 verginin beynamesi elektronik ortamda düzenlenip gönderilebilmektedir. İlk etapta uyum sürecinde sorun yaşanmaması için kullanımı zorunlu tutulmamıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2004: 86, 87).

2005 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin elektronik beyanname uygulamasını kullanabilecekleri belirtilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2005: 102). Özel Tüketim Vergisi Beynamesinin alınmasına 2011 yılı itibarıyla başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2011: 40). Bilanço esasına tabi mükelleflerin, “kesin mizanları” da

elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2013: 64). Kurumlar Vergisi mükelleflerinin önceden kâğıt ortamında verdiği kıst faaliyetleri, (iflas, tasfiye vb.) 2016 yılında elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2016: 98). 03/08/2018 tarihinde açıklanan “100 Günlük İcraat Programı” kapsamında 12/11/2018 tarihi itibariyle Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi de elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu 2018: 88). Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamelerinin (plastik poşetler) Kurumlar Vergisi mükellefleri için beyan dönemi aylık, diğerleri için ise üç aylık olmak üzere 1 Nisan 2019 tarihi itibariyle elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 68).

Vergi çeşidinin fazla olmasından dolayı e-beyanname uygulamasının kullanımına yönelik Mükellef Geri Bildirimi uygulaması başlamıştır. Muhasebecilere, farklı konularda özel mesajlar gönderilerek geri bildirimde bulunmaktadır (GİB Faaliyet Raporu 2012: 67).

Mükellefler beyannamelerini iki şekilde sisteme yükleyebilmektedir ilk olarak kullanıcı adı ve şifresinin bulunduğu zarfı, Gelir İdaresi Başkanlığından temin etmeleri gerekmektedir. Daha sonra bilgisayarlarına yükleyecekleri programa şifreleri ile giriş yaparak internete gerek duymadan beyannamelerini düzenleyip iletebilmektedirler. İkinci olarak, internet üzerinden ilgili linke tıklayarak kullanıcı adı ve şifre aracılığıyla beyannameler sisteme yüklenebilmektedir. Sisteme yüklenen beyannameler de bir hata var ise kişi uyarılmaktadır. Hatanın olmaması durumunda, sistem tarafından verilen bir numara ile tahakkuk fişi kesilmektedir (Danacı, 2016: 85).

**Tablo 6. Kâğıt ve Elektronik Ortamda Beyanname Alınma Oranları**

<b>Yıllar</b>	<b>Kâğıt Beyanname Alınma Oranı (%)</b>	<b>Elektronik Ortamda Beyanname Alınma Oranı (%)</b>
2020	0,08	99,92
2019	0,14	99,86
2018	0,39	99,61
2017	0,3	99,7
2016	0,3	99,7

**Kaynak** (GİB Faaliyet Raporları, 2020: 89; 2019: 67; 2018: 88; 2017: 95; 2016: 98).

Kâğıt beyanname alınma oranı son 5 yıl içerisinde azalırken buna karşılık elektronik ortamda beyanname alınma oranı artış göstermektedir. 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %98,75 iken, 2020 yılında bu oran :%0,08'e gerilemiştir. Buna karşılık 2004 yılında elektronik beyanname oranı %1,25 iken, 2020 yılında %99,92'ye yükselmiştir. Geleneksel açıdan bakıldığında kâğıt beyanname oranında yaşanan azalma, ekonomik kaynakların daha verimli alanlara kullanılmasına ve doğanın kirlenmesini açısından önemli katkıları bulunmaktadır. E-beyanname sayesinde denetim, arşivleme ve istatistiksel analiz işlemleri kolay ve basit hale gelmiştir. Bu durum idarenin işlerini hızlandırmakta aynı zamanda tasarrufa da yöneltmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 89). Mükellef açısından faydası ise mükellefler daha düzenli bir şekilde defterlerini tutacak, saklama ve ibraz gibi ödevlerini kolaylıkla yerine getirebilecektir. Nitekim sağlanan faydalar göz önünde bulundurularak sistemin daha fazla yaygınlaştırılması ve mükelleflerin bu konuda eğitilmesi vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılması açısından yerinde bir hizmet olacaktır (Sarıcalar, 2020: 257-258).

#### **3.1.4. Elektronik Yoklama (E-Yoklama)**

Vergilendirmeye dair yapılan işlemlerin karmaşık bir yapıda oluşu elde edilen her verinin kayıt altına alınmasını gerekli kılmaktadır. Elektronik yoklama uygulaması, mükellefiyete dair bilgilerin ve verginin doğmasına neden olabilecek olayların belirli bir düzen içerisinde kayıt altına alındığı bir sistemi ifade etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 2015 yılında eklenen 132/A maddesi ile elektronik yoklamanın kanuni dayanağı oluşturulmuştur. Madde hükmüne göre yoklama sonucu elde edilen verilerin işlendiği fiziki ortamda oluşturulan yoklama fişi ile aynı hüküm ifade eden elektronik yoklama fişi düzenlenir. Yoklama yapılan mükellef ve ilgili personel tarafından imzalanır. Eğer fiş imzalanmazsa fişin içeriğinin değiştirilemeyeceğini ifade eden bir kod yazılır ve fiş güvence altına alınır.

Elektronik yoklama işlemi, yoklama talebinin oluşturulması ve ilgili kişilere iletilmesi üzerine başlamaktadır. Yoklama yapmaya yetkili vergi idaresi memurları tarafından etik kurallar çerçevesinde yapılan yoklamanın, amacının ve içeriğinin belirtildiği "e-yoklama fişi" düzenlenir. Yoklaması yapılan mükellefe, gerekli bilgiler mobil cihaz üzerinden okutulur. Mutabakatın sağlanması ile elektronik imza kullanılarak yoklama fişi imzalanır. Ancak elektronik imzanın olmaması durumunda ıslak imza

yöntemi kullanılır. Nezdinde yoklama yapılan kişi, yoklama fişini imzalamaz ise yoklama elemanı tarafından tek taraflı olarak onaylanır (VUK 453 No'lu Genel Tebliği).

Vergi Dairesi memurlarının sahada aktif olarak yapmış olduğu faaliyetleri, iş yeri açılış/kapanış, KDV iadesi gibi konularda tablet üzerinden yapılan denetimlerin sonuçlarının online bir şekilde vergi dairesine aktarıldığı sistemdir (Doğan, 2015: 15). Klasik yöntemlerden farkı denetim işleminin mobil cihazlar aracılığıyla gerçekleştirilmesidir. Ulaşılan delillerin (resim, video vb.) sisteme yüklenmesi ile tüm bilgilere her noktadan anlık olarak erişmek mümkün hale gelmektedir. Birincil kaynaklara ilk elden ulaşılması ve uyuşmazlıkların hemen tespit edilmesi vergi denetiminde etkinliği sağlayacaktır (Saraçoğlu vd. 2019: 1018; Yıldız ve Duru, 2020: 76). Elektronik yoklama, kayıt dışı ekonominin önlemesi için atılan önemli bir adımdır.

Sistem içerisinde yer alan denetim türü faaliyetleri yıllar itibariyle artış göstermiştir. 2017 yılında 37, 2018 yılında 39 farklı konuda denetim faaliyeti bulunurken, 2019 yılında bu rakam 40'a yükselmiştir. E-yoklama sistemi, günün ihtiyaçları karşısında güncel olarak yenilenmeye devam etmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2017: 102, 2019: 74).

### **3.1.5. Vergi İletişim Merkezi (VİMER)**

Vergi İletişim Merkezi, mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde mükelleflerin vergilendirme ile ilgili konularda doğru ve güncel bilgiye telefon vasıtasıyla hızlı bir şekilde ulaşmasını sağlamaktadır. Bu hizmet 25 Aralık 2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2013: 73). Danışmanlık hizmetinin yanında farklı hizmetlerde gerçekleştirilmektedir. Bunlar (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 64);

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

- Geri arama

VİMER, Türkiye’de kamu sektöründe profesyonel anlamda geliştirilen ilk kapsamlı uygulamadır. Bu bağlamda kamu kurumlarına örnek bir uygulama olması nedeniyle önem taşımaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı VİMER’de çalışacak kişileri özellikle kendi içerisinde bulunan uzman ve uzman yardımcıları içerisinde seçmektedir. Çünkü mükelleflerin doğru bilgiye ulaşabilmesi için alanında uzman kişilere ihtiyacı vardır (Mert, 2017: 144, 149). VİMER ile 2020 yılında 80.973 adet çağrı cevaplanmış ve toplam çağrı sayısı 8.025.105’e ulaşmıştır. Mükellefin ilk aramasında çağrının sonuçlandırma oranı 2020 yılı hedefi %97 olarak belirlenmiştir ve yılsonunda hedef aşılılarak bu oran %97,48 olarak gerçekleşmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 51, 83).

**Tablo 7. 2016 Yılında VİMER' e Yapılan İhbarlara İlişkin Sayısal Veriler**

<b>İhbar Konusu (1 Ocak – 31 Aralık 2016)</b>	<b>Sayı</b>	<b>Oran (%)</b>
<b>Belge Düzeni</b>	17.363	45.83
<b>Mükellef Kaydı</b>	10.753	28.39
<b>GSMİ</b>	2.248	5.93
<b>Diğer</b>	2.143	5.66
<b>Asgari Geçim İndirimi</b>	2.017	5.32
<b>Sahte ve Yanıltıcı Belge</b>	1.650	4.35
<b>Vergi Dairesine Bildirim Yapılmamış İşçi Çalıştırılması</b>	960	2.53
<b>Ücret Ödemeleri</b>	754	1.99
<b>TOPLAM</b>	37.888	100.0

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2016: 91).

VİMER ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi vergi ihbar mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bireyler, vergi dışı bırakıldığı anlaşılan tabloda da görüldüğü üzere çeşitli konular itibariyle idareye yazılı veya sözlü olarak ihbar bildiriminde bulunabilmektedir. Elde edilen ihbarlar sonucu aramalı inceleme yöntemiyle vergi denetimi gerçekleştirilebilmektedir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi

gelirlerinin en az maliyetle toplanabilmesi açısından kullanılan etkili uygulamalardan birisidir (Sandalcı, 2019: 302, 312).

### **3.1.6. Veri Ambarı (VERİA)**

Veri Ambarı projesi, denetim elemanlarının kullanımına sunulmak üzere hazırlanmış bir bilgi deposudur. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesine yönelik olarak beyan dışı kalmış vergisel olayların tespit etmek, mükellef beyanının doğruluğunu kontrol etmek, denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak ve vergi incelemelerinde faydalanmak üzere üçüncü kişilerden alınan bilgilerin, veri ambarına aktararak değerlendirilebilmesi için tüm bilgilerin saklandığı bir sistemdir (GİB Faaliyet Raporu, 2007: 28).

Bu proje ile gerçekleştirilmek istenen amaçlar (GİB Faaliyet Raporu, 2009: 14).

- Bilgi teknolojilerinin sunmuş olduğu imkânları kullanarak etkili bir veri yönetim yapısını inşa etmek,
- Kayıt dışı çalışan mükellefleri ve beyan edilmemiş vergilendirmeye dair olayları tespit etmek,
- Beyanların kategorize edilmesi ve tutarlılığının tespit edilmesi
- Mükellef profilleri ile oluşabilecek eğilimlerin tespiti
- Sektör ortalamalarının tespiti ve
- Yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik raporların oluşturulması,

## Şekil 6. Veri Ambarı Sisteminde Bulunan Bilgiler

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına, ilişkin bildirim (Form B, Form Ba, Form Bs),
- Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlendiği tespit edilen mükellefler (Form 11),
- Gayrimenkul alım, satımı yapan kişiler hakkında bilgiler,
- Gayrimenkul ipotek işlemleri,
- 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,
- Banka bilgileri,
- Özel finans kurumları,
- Sigorta şirketleri bilgileri,
- Factoring şirketleri bilgileri,
- Tüketici finansman şirketleri bilgileri,
- Yetkili müesseseler (döviz büroları) bilgileri,
- İkrazaatçılardan alınan bilgiler,
- Kıymetli maden aracı kuruluşları bilgileri,
- Takasbank bilgileri,
- Adalet Bakanlığı (Uyap kapsamında avukat ve bilirkişilerin) bilgileri.

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2008: 29).

Birçok farklı konu üzerinden elde edilen veriler ile somut bir bilgi sistemi oluşturulmaktadır. Bunlar arasında dikkat çekenlerden ilki, Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirimlerin yapıldığı Bs ve Ba formlarıdır. Bs ve Ba formları ile mükellefin satış ve alış tutarları görülebilmektedir. Satış tutarı ile KDV beyannamesindeki matrah tutarını karşılaştırma imkânı elde edilecek ve alış tutarı sayesinde ise mükellefler İndirilecek KDV tutarlarını fazla gösteremeyeceklerdir. Bir diğeri ise vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı ya da düzenlendiği saptanan mükelleflere ait bilgilerdir (Form 11). Form 11'in içerisinde bulunan bilgiler ile mükellefin alış yaptığı firmalar sorgulanabilmektedir. Eğer bu firmalarda sahte belge düzenlendiğine dair bilgiler tespit edilmişse inceleme yapılan mükellefin de sahte belge düzenlediği kanısına varılabilir (Yücelen, 2009: 133-134).

### 3.1.7. Risk Odaklı Vergi Denetim Uygulamaları

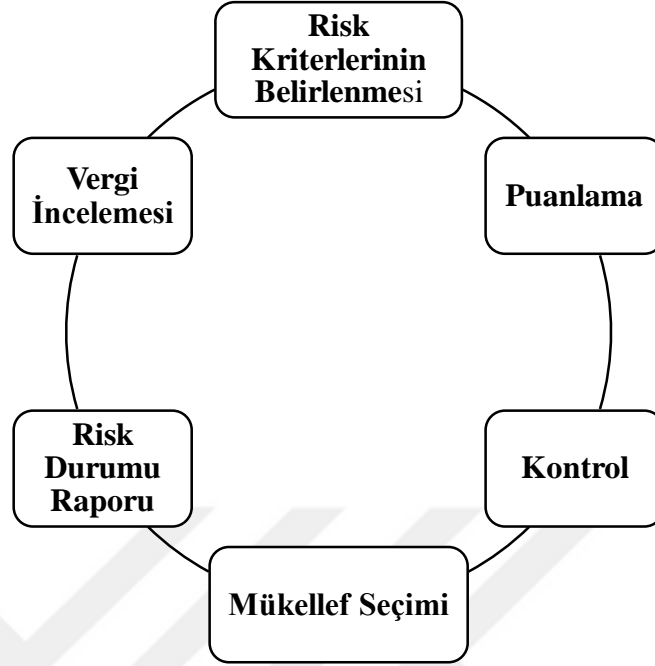
Vergi, devletin en önemli finansman kaynağıdır. Nitekim verginin karşılıksız ve cebren alınması, verginin ödenmesi konusunda toplumda bir direnç meydana getirebilmektedir. Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanması ve oluşabilecek dirençlerin önüne geçilebilmesi için, devletin vergiye gönüllü uyumu arttırması, beyannamelerin doğruluğunun araştırılması ve vergi kayıp ve kaçığını azaltacak caydırıcı uygulamalar ile verginin eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesini sağlamalıdır. Tüm bu işlevleri yerine getirecek en önemli mekanizma ise vergi denetimidir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 294, 295). Vergi denetimi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi belirleyen ilke ve kurallara, mükellefin uyup uymadığının idare tarafından tespit edilmesidir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209).

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler vergi denetim sürecini etkilemiştir ve günümüzde, bilgisayar teknolojileri ve otomasyon sistemlerinin kullanılması denetimin etkinliğinin belirlenmesinde rol oynamaktadır (Akbeş, 2014: 70). Vergi denetimi yapılacak mükelleflerin seçimi konusunda daha modern yöntemler kullanılmaya başlanmıştır. Genel olarak ihbar, şikâyet veya denetim elemanlarının taleplerine göre yapılan incelemelerin yanı sıra 'Risk Analizi Yöntemi' kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntem ile mükelleflerin faaliyetleri, gruplar ve sektör bazında analiz edilmekte, elde edilen veriler neticesinde risk alanları ve dereceleri hesaplanarak mükellefler incelemeye alınmaktadır. Ayrıca bu süreçte risk analiz programında kullanılmak üzere finans kuruluşları, Sosyal Güvenlik Kurumu, Gümrük veya Tapu İdaresi gibi kuruluşlardan bilgiler toplanmaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2012: 35).

Beyanname, mali tablo, sicil bilgileri veya kamu kurumlarından elde edilen bilgiler veri ambarında depolanmakta, yatay ve çapraz sorgulama teknikleri ile veriler analiz edilmektedir. Örneğin; 5000 TL'yi aşan mal ve hizmet alışverişini hem alıcı hem de satıcı vergi idaresine bildirmek zorundadır. Ancak mükelleflerden birisi bu bildirim yaparken diğer tarafın aynı bildirim yapmaması halinde sistem bunu otomatik olarak algılayıp uyarı vermektedir (Uğur, 2016: 134-136).



**Şekil 7. Risk Odaklı Vergi Denetimi**



**Kaynak:** (Bayram, 2019: 73).

Risk analiz merkezinde görevli müfettişler veya uzmanlar tarafından denetimde objektif olmayı sağlayacak risk senaryoları oluşturularak bilgisayar diline çevrilmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2014: 40). İhbar, görüş ve öneri raporları, plan ve projeler, diğer kamu kurumlarından elde edilen veriler ve veri ambarında bulunan bilgiler temel alınarak mükellefler sektör, il veya bölge bazında kontrol edilerek risk puanları hesaplanmaktadır. Bu risk puanları neticesinde mükellefler vergi incelemesi için seçilmekte ve mükellefe ait son beş yıldaki beyan ve incelemeleri yer alan risk durum raporu oluşturulmaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2021: 26). Risk odaklı vergi denetimi, risk senaryolarının etkinliğini koruyabilmesi için geri besleme sistemi ile inşa edilmiştir. Yani sistemin içerisinde bulunan mükellefler, incelemenin tüm aşamasında izlenmekte, elde edilen sonuçlar dikkate alınarak gerek risk senaryoları gerekse tüm analiz sistemi değerlendirmeye tabi tutularak güncellenmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2014: 40).

**Tablo 8. Risk Analiz Sistemi Kaynaklı Vergi İncelemelerinin Toplam Vergi İncelemeleri İçerisindeki Yeri**

Yıl	Belirlenen Hedef (%)	Gerçekleşme Oranı (%)
2021	20	11,29
2020	20	27,27
2019	18	21,48
2018	20	25,37

**Kaynak:** (VDK Faaliyet Raporu, 2021: 69; 2020: 69; 2019: 81; 2018: 79).

Vergi Denetim Kurulu, 2018 yılında belirlenen “Kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve genişletmeye öncelik vermek üzere üst düzey kamusal mali denetim icra edilecek ve vergi denetiminin etkinliği artırılacaktır” performans hedefi ile Risk Analiz Sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranının %20 olması hedefini belirlemiştir ve bu hedef günümüze kadar devam etmektedir. Yıllar itibariyle bakıldığında 2020 yılında kadar belirlenen hedefin aşıldığı görülmektedir. Bunun nedenin ise teknik ve kavramsal çalışmalar ile yeni risk unsurlarının geliştirilmesi olarak görülmüştür. Ancak 2021 yılında Covid-19 salgının çıkarmış olduğu engeller nedeniyle belirlenen hedefin altında kalınmıştır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 74, 76, 79).

Vergi denetim sürecinde risk analizi uygulamasının kullanılmasının önemi şu şekilde sıralanabilir (GİB Faaliyet Raporu, 2008: 103):

- Denetim politikalarının oluşturulmasında yol gösterici hedefler ile yönetime destek sağlanması,
- Sektör analizi ile mükellef büyüklerinin tespit edilmesi,
- Mükellefiyetlerin ortaya çıkartılmasına,
- Tahakkuk ve tahsilat analizleri ile ödeme uyumunda bulunmayan mükelleflerin saptanması ve haklarındaki tahsilat işlemine hız kazandırılması
- Vergi direncinin belirlenmesine,
- Vergi denetimlerinin hızlı bir şekilde yapılmasına ve mükelleflerin yıl içindeki faaliyetlerinin izlenmesine, yardım eder.

Vergi denetimi, vergilendirmeye dair işlevlerin yerine getirilmesinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Bu nedenle Risk odaklı vergi denetimi ile daha geniş imkânlara kavuşulacak ve vergi toplama gücü artacaktır. (Serçemeli, 2019: 1240; Oğuztürk, 2015:

209). Bu amaçla çeşitli zamanlarda risk odaklı elektronik vergi uygulamaları hayata geçirilmiştir.

### **3.1.7.1. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK)**

Bir bilgisayar programı olan Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma modeli, mükellefleri nesnel veriler üzerinden analiz edip, doğru ve etkin vergi planlaması yapmayı amaçlar. (<http://www.muhasetr.com/> 19.07.2021). Sistemin çalışma şekli ise şöyle ifade edilmektedir. Yüksek risk teşkil eden mükelleflerin öncelikli olarak saptanabilmesi için veri ambarındaki bilgiler matematiksel yöntemlerle incelenmektedir. Daha sonra mükellefler sektör veya bölgesel olarak gruplara ayrılmaktadır. Mükelleflerin vergilendirmeye dair vesikaları ve üçüncü şahıslardan elde edilen bilgiler ile büyük, küçük veya orta olacak şekilde katmanlara ayrılmaktadır. Her biri kendi kategorisinde analiz edilerek bir risk puanı belirlenmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2010: 10). Mükelleflerin katmanlaştırılarak kategorilere ayrılmasının nedeni, risk ölçülerinin, büyüklüklere, sektörlere ve bölgelere uygulandığında elde edilen farklı sonuçlar üzerinden karşılaştırma yaparak doğru bilgiye ulaşmaktır (Güneş, 2016: 292). Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli, vergi matrahını olumsuz etkileyecek durumları ortaya çıkararak kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmektedir. (<http://www.muhasetr.com/> 19.07.2021).

2012 yılında Sektör Bilgi Sistemi (SBS) Projesi olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Özel ve kamu kesiminin bilgilerinin birleştirilmesi ve yeni politikaların oluşturulmasında farklı bakış açıları sağlanmak istenmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2013: 85). 2015 yılında Sektör Bilgi Sistemi, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı diğer kuruluşlarında bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde geliştirilmiştir. Bu bağlamda ‘Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS) ‘ tasarlanmıştır. Kullanıcı sayısının artması ve raporlama üzerine yeni gereksinimlerin meydana gelmesi bu yeni versiyonun uygulanmasını gerekli kılmıştır. Nitekim bu uygulama ile bilgiye hızlı ve güvenilir erişim sağlanmak istenmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 101).

**Tablo 9. VEGAS'ın Alt Uygulamaları ve İçeriklerine İlişkin Bilgiler**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Raporlama Analiz Uygulaması</li></ul>	Mükellef beyan ve bildirimleri model adı altında tablolarda düzenlenmiş ve veri erişim ve görselleştirmelerin yapılması amacı ile tasarlanmıştır.
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ba – Bs Uygulaması</li><li>• Ortaklık Analiz Uygulaması</li><li>• Transfer Fiyatlandırma Analiz Uygulaması</li></ul>	Mükelleflerin/ Mükellef gruplarının birbirleri ile olan alım satım ve ortaklık ilişkilerini görsel haritalarla analiz edilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kullanıcı İzleme Uygulaması</li><li>• Sistem İzleme Uygulaması</li><li>• Yönetim Uygulaması</li></ul>	Bu uygulamalar kullanıcı tanımlama, tanımlanan kullanıcıların yetki çerçevesini şekillendirme ve veri güvenliği konusunda gerekli önlem ve tedbirleri almak adına tasarlanmıştır.

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 101).

### **3.1.7.2. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP)**

Sahte Belge Risk Analiz Programı, sahte fatura düzenleyen mükelleflerin risk derecelerini sayısal olarak hesap eden bir programdır (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 117). Bu program, mükelleflerin vergisel açıdan taşımış olduğu riskleri, aylık dönemler itibarıyla ölçerek detaylı risk analizinin yapılmasına imkân sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır. Program, kuralları ihlal eden mükellefleri puanlamakta ve sahte fatura düzenleme ihtimali fazla olan mükellefleri ortaya çıkarmaktadır. (GİB Faaliyet Raporu, 2013: 49). Mükelleflerin risk kriterlerine göre ayrılmasının arka planında birden fazla sorgu bulunmaktadır. Bu sorgulama işlemi, analiz yapılan mükellefin ticari ilişki içinde olduğu mükelleflerin beyannameleri ve bildirimlerinde yer alan bilgiler üzerine gerçekleşmektedir (Doğan, 2015: 21).

Risk odaklı denetim anlayışının bir parçası olan SARP ile yüksek riskli mükellefler ilgili personeller tarafından incelendikten sonra haklarında vergi incelemesi yapılması için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına iletilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2014: 110).

### 3.1.7.3. Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi (KDVİST)

KDV İade Takip Sistemi 2014 yılında uygulamaya geçmiştir. KDVİST, iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesinden mükellefe ödemenin gerçekleştirildiği ana kadar tüm işlemlerin mükellefler ve vergi idaresi tarafından izlenebilmesini sağlayan bir sistemdir (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 72). Vergi dairesine sunulan iade dosyaları, kuruma geldiği tarih itibariyle sisteme girilmektedir. Bu sistem ile dosyanın hangi aşamada olduğu, görevli memurun dosya üzerinde yaptığı işlemleri, eksiklik yazılarının ilgililere gönderim tarihi, ilgilinin eksikliklere cevap verme tarihi, iade dosyasının vergi dairesinde kaç gün beklediği gibi birtakım sorular cevap bulmaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015: 20). Aynı zamanda iade artış ve azalışları ile ilgili istatistik çalışmalar yapılmasına imkân tanınmasıyla vergi idaresinin performansını ölçmesi ve vergilemenin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi açısından önem taşımaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2017: 97).

2018 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinin, iade sistemine entegre edilmesi ile adı “İade Takip Sistemi” olarak değişmiştir. Sistem içerisindeki vergiler Türkiye bazında takip edilmektedir. İade talebinde bulunan mükelleflere ve yeminli mali müşavirlere e-telebligat aracılığıyla iletişime geçilerek eksiklik yazıları online bir şekilde muhatabına iletilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2018: 89).

### 3.1.7.4. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVRİA)

2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren iade hakkı doğuran işlemlerin (iade-mahsup) internet ortamında gerçekleştirilmesi amacıyla “*KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVRİA)*” kullanılmaya başlanmıştır. Bu uygulama ile iade ve mahsup işlemlerine ilişkin listelerin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gönderilmesi, kontrol ve analizlerinin yapılması ve iade talebini neticelendirecek olan raporların, vergi dairesine gönderimi otomatik olarak gerçekleşmektedir.

KDV iadesi talebinde bulunan mükellefler, beyannamelerini İnternet Vergi Dairesi’ne yükler. İade türü itibariyle listeler (indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, satış faturaları listesi ve gümrük çıkış beyannameleri listesi) sisteme kaydedilir ve iade talep dilekçesinin elektronik ortamda girişi yapılır. Tüm veriler Gelir idaresinin veri ambarına ulaşır ve burada muhafaza edilir. Veri Ambarında yer alan bilgiler, veri madenciliği tekniğiyle analiz edilir. Daha sonra “KDV İadesi Kontrol Raporu” üretilir ve Vergi Dairesine gönderilir (Calayoğlu, 2019: 146; [www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr)

23.07.2021). Söz konusu rapor 4 bölümden oluşmaktadır ve çeşitli bilgiler sorgulanabilmektedir ([www.ozdogrular.com.tr](http://www.ozdogrular.com.tr) 23.07.2021).

1. *Tablo 1:* İade talebinde bulunan mükellefe ait sicil bilgileri
2. *Tablo 2:* Vergi incelemesine sevk edilen mükellefler
3. *Genel Esaslar Kontrol Bölümü (GEK):* 28 adet Genel Esas Kontrol Segmenti bulunmaktadır ([www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr) 23.07.2021). Mükellefin fatura beyan tutarlığının kontrolü, yüklenilen KDV listesindeki faturaların tarih kontrolü, alt mükelleflerin faturalarının belge basım bilgileri gibi çeşitli kontroller sağlanmaktadır.
4. *Özel Esaslar Kontrol Bölümü (ÖEK):* 17 adet Özel Esas Kontrol Segmenti bulunmaktadır ([www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr) 23.07.2021). Mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme rapor kaydının bulunup bulunmadığına dair bilgileri içerir.

**Tablo 10. KDV İadelerine İlişkin Sayısal Veriler**

Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı (Adet)	504.595	518.228	555.964	590.905	618.369	550.776
Toplam Üretilen Rapor Sayısı (Adet)	835.510	946.526	1.040.738	1.169.354	1.203.040	1.115.106
İade Talep Eden Mükellef Sayısı (Adet)	73.778	77.516	83.057	89.242	90.791	91.844

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporları Doğrultusunda Hazırlanmıştır).

Risk analizi yapılan iade talep sayısı ve iade talep eden mükellef sayısı bir önceki seneye göre sürekli artış eğilimi göstermiştir. Üretilen toplam rapor sayısı ise 2020 yılı hariç genel olarak artış eğilimi içerisinde. Nitekim 2010 yılında 284.981 adet rapor üretilirken 2020 yılında bu sayı 1.115.106 olmuştur. Bu durumda son 10 yılda üretilen

toplam rapor sayısında artış yaşandığı söylenebilir. Sistem içerisine entegre edilen ve riski ölçen kontroller sayesinde KDVİRA sistemi, uygulamaya geçildiği andan itibaren günün şartlarına göre uygun gelişme göstermektedir (Calayoğlu, 2019: 147). Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanununun 32. Madde hükmüne göre mükellefler dönem içinde gerçekleşen iş ve işlemler nedeniyle ödemiş oldukları ancak, indirim yolu ile telafi edemedikleri KDV'nin iadesini isteyebilmektedirler. Yapılan incelemelerde görülmüştür ki mükelleflerin iade işlemlerinin tamamlanmasından sonra ilgili dönemler için düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade rakamlarını azalttıkları tespit edilmiştir. Bu durumun önüne geçilmesi amacıyla 2013 tarihinde “*Yönetim Bilgi Sistemi (YBS)*” ekranı eklenmiştir. Beyannamelerin verildiği günü takip eden gün itibarıyla ilgili ekranlarda ihbarname düzenlemesi, beyanname tahakkuku gibi unsurlar incelenerek mükelleflerin takibi sağlanmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 71). KDVİRA, vergi incelemelerinin sağlıklı bir şekilde ilerlemesine ve haksız KDV iadesinin önüne geçilmesini sağlayan bir uygulama olması nedeniyle vergi idaresi çalışanlarının işlerini büyük oranda kolaylaştırmaktadır (Uz, 2019: 57).

### **3.1.8 İnteraktif Vergi Dairesi**

İnteraktif vergi dairesi, fiziki olarak vergi dairesine gidilerek yapılan vergilendirmeye dair işlemlerin bilgisayar yardımı ile kullanıcıların online bir ortamda işlemlerini gerçekleştirmesidir. İnteraktif vergi idaresinde işlemlerin gerçekleştirilmesi için belirli bir adres ve yetki sınırı içinde bulunması koşulu aranmaz (GİB Faaliyet Raporu, 2017: 132).

İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması vergilendirmeye dair yapılan işlemlerin daha şeffaf olmasını sağlayan önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Mükellefler; bilgi sorgulama, belge isteme ve bilgi gönderme gibi işlemleri internet üzerinden kolay ve hızlı bir biçimde gerçekleştirebilmektedir (Doğan, 2015: 17). 28 Şubat 2018 tarihinde 50 adet hizmet ile kullanıma açılmıştır 2020 yılında yabancılar için Vergi Kimlik Numarası Alma, Elektronik Fatura Uygulaması Talebi gibi 49 yeni hizmet sisteme entegre edilmiştir. Vergi haberleri, vergi mevzuatı, broşürler veya en yakın vergi dairelerini harita üzerinden görüntüleme gibi mükellefleri hem bilgilendirmeye hem de işlerini kolaylaştırmaya yönelik içerikler geliştirilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2019. 22).

İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla yapılabilecek bazı işlemler (ivd.gib.gov.tr 01.08.2021);

- Trafik para cezası ödeme
- Sürücü Belgesi Harcı ödeme
- T.C. Kimlik Kartı Bedeli ödeme
- Tapu harcı ödeme
- E-Belge doğrulama
- E-Vergi levhası sorgulama
- Vergi kimlik numarası sorgulama/doğrulama
- E-Tebliğatları
- Vergi Ceza İhbarnamelerim
- Ödeme Kaydedici Cihazlarım
- E-Arşiv Faturalarım
- Vergiye Uyumda Vergi İndirim Bilgisi
- Takdire Sevk Bilgileri
- İş yeri adres değişikliği/başlama/açılış/kapanış bildirimim
- E-Haciz Bilgilerim
- Borç Ödeme ve Detay
- Vergi Ceza İhbarnamesi Uzlaşma Talebi
- Beyanname ve Tahakkuk Bilgilerim
- E-Fatura, Defter Beyan ve Hazır Beyan Sistemine Erişim

2020 yılında toplam 11.576.3116 işlem gerçekleştirilerek vergi dairesinde oluşabilecek yoğunluğun önüne geçilmek istenmiştir. İnteraktif Vergi Dairesinin web sürümünün yanında mobil cihazlar üzerinden de mükelleflerin işlemlerini gerçekleştirilebilmesinin yolu açılmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 97, 98).

### **3.1.9. Elektronik Tebligat (E-Tebligat)**

2015 yılında yasal altyapısı inşa edilen elektronik tebligat uygulaması, 1 Nisan 2016 tarihinde Kurumlar Vergisi, 5 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla ise Gelir Vergisi (Ticari, Zirai ve Meslek Kazanç Mükellefleri), (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) mükelleflerine kullanma zorunluluğu



getirilmiştir. Ayrıca isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerin de sistemden faydalanacağı belirtilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 99; 2016: 105). Elektronik tebligat uygulamasına “Elektronik Tebligat Talep Bildirim” formunun doldurulup İnternet Vergi Dairesi üzerinden veya tabii olunan vergi dairesine ibrazı ile başvuru işlemi gerçekleşmektedir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) 30.08.2021). Sistemin içerisinde olan mükelleflerin zorunlu olmadıkça elektronik tebligat sisteminden çıkmaları mümkün değildir. Sadece gerçek kişilerin ölümü ve tüzel kişilerin ticaret sicil kaydının silinmesi ile sistemden çıkılabilmektedir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) 30.08.2021). Elektronik Tebligatın gönderildiğine dair mükellefe SMS veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmektedir. Belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018: 96).

**Tablo 11. Yıllar İtibariyle Kullanılan E-Tebligat Sayısı ve Sağlanan Tasarruf Miktarı**

Yıl	E-Tebligat Sayısı (Adet)	Sağlanan Tasarruf (TL)
<b>2016</b>	4.429.001	48.719.011
<b>2017</b>	14.498.246	181.228.075
<b>2018</b>	18.059.125	252.827.750
<b>2019</b>	17.481.926	283.207.201
<b>2020</b>	8.779.021	153.276.952
<b>Toplam</b>	<b>62.584.326</b>	<b>919.258.989</b>

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 76; 2020: 97).

E-tebligat sayısı, 2016 ve 2018 yılları arasında artış eğilimi gösterirken 2019 ve 2020 yılında ciddi bir azalış gözlemlenmektedir. Meydana gelen bu azalışın nedeninin tüm dünyayı ve ülkemizi de etkileyen Covid-19 salgını ile ülkemizde meydana gelen tabii afetlerin yaratmış olduğu mücbir sebepler olarak görülmüştür (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 48). Ancak e-tebligata geçilmesinin gerekçelerinden birisi, kırtasiye gibi önemli maliyet kalemlerini mümkün olduğunca azaltarak tasarruf elde etmektir. Bu durumda tablo incelendiğinde 2016 ve 2020 yılları arasında toplam 919.258.989 TL tasarruf elde edilmiştir.

**Tablo 12. 2016 ve 2020 Yılları Arasında E-tebligat Kullanan Gönüllü Gerçek ve Tüzel Kişilerin Sayısı**

<b>E-Tebligat</b>	<b>2016-2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
<b>Gönüllü Gerçek Kişi</b>	1.022.572	1.584.783	2.187.599
<b>Gönüllü Tüzel Kişi</b>	151.988	206.585	232.832
<b>Toplam</b>	1.174.560	1.791.368	2.420.431

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2018: 96; 2019: 75; 2020: 96).

Fiziki tebligat uygulamasının getirmiş olduğu riskler, örneğin; muhatabın adresinde bulunamaması, evrakın kaybolması veya dava açmak gibi kendisine tanınan yasal haklardan zamanında yararlanamaması muhatabı elektronik tebligat uygulamasının kullanımına yönlendirmiştir (Arslan ve Biniş: 314). Bu bağlamda 2016 ve 2018 yılları arasında toplam gönüllü gerçek ve tüzel kişi sayısı 1.174.560 iken bu sayı 2019 yılında 1.616.808, 2020 yılında ise 2.420.431 kişi artarak toplamda 2.420.431 kişiye ulaşmıştır.

### **3.1.10. Elektronik Tahsilat (E-Tahsilat)**

Kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak ve ödenen kamu alacaklarının mükellef hesabına hatasız ve eksiksiz olarak işlenmesini sağlamak amacıyla e-tahsilat sistemi inşa edilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2014: 82). Bu kapsamda anlaşmalı banka ve PTT şubeleri, alternatif dağıtım kanalları (İnternet Bankacılığı, Telefon Bankacılığı, Mobil Bankacılık, ATM vb.) ve Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi üzerinden sanal POS yönetimi ile ödemeler gerçekleştirilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 110). Borçlunun ve alacaklının hesabının belirlenen ölçüde karşılıklı olarak aynı anda azaltılması ve çoğaltılması ile sistem işlemektedir (Türk, 2010: 91). Bankalar, tahsil bilgilerini anlık olarak Gelir İdaresi Başkanlığına göndermekte ve mükellef hesaplarına otomatik olarak işlemektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 88).

**Tablo 13. Yıllar İtibariyle Tahsilat İşlem Sayısı**

Tahsilat Yılı	Tahsilat İşlem Sayısı
2010	38.534.679
2011	46.949.062
2012	47.986.638
2013	50.330.526
2014	50.737.435
2015	63.507.753
2016	70.482.100
2017	78.946.668
2018	80.039.568
2019	89.470.604
2020	80.495.550

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2016: 122; 2018: 113; 2019: 88; 2020: 111).

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-tahsilat uygulamasına geçilmesinin nedenini bankaların yaptığı tahsilatların mükellefin hesaplarına işlenmesindeki gecikmeyi ve oluşabilecek hataları minimuma indirmek olarak görmüştür. Bu bağlamda bankalar ile elektronik tahsilatın gerçekleştirilmesine yönelik protokoller imzalamıştır. Faaliyet raporları verilerine göre son 10 yıl içerisinde elektronik tahsilat işlem sayısı 2020 yılı hariç bir önceki yıla göre sürekli artış eğilimi içerisinde. 2013 yılı Faaliyet Raporunda e-tahsil sistemi ile bankalarda hatasız tahsil oranı %99 düzeyine ulaştığı belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi üzerinden anlaşmalı bankaların, kredi kartıyla yapılan işlem sayısı 2014 yılında 6, 2019 yılında 18 ve 2020 yılında ise bu sayı 30'a yükselmiştir.

### **3.1.11. Elektronik Haciz (E-Haciz)**

E-haciz uygulaması, vergi idaresi ve banka genel merkezleri arasında düzenlenen haciz bildirimlerinin elektronik ortamda aktarılmasını sağlamaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2011: 50). 2008 yılında bankalarla yapılan anlaşmalar neticesinde uygulanmaya başlayan e-haciz uygulaması, borçluların bankada bulunan para ve menkul kıymetlerinin elektronik ortamda haciz edilmesini ifade etmektedir. Hacedilen değerler, memurlar aracılığıyla banka şubelerinden nakden, havale veya EFT yoluyla vergi dairesinin hesabına aktarılmaktadır. Nitekim sadece bankalar ile değil Emniyet Genel Müdürlüğüyle

imzalanan anlaşma çerçevesinde araçların satış ve devrine müsaade etmemek için adına araç tescil kayıtlarına “Takyidat Şerhi” eklenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Öte yandan Tapu Müdürlükleriyle yapılan haciz tesis ve terkinlerinin Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) üzerinden online bir şekilde gerçekleştirilmesi ve iş yükünün azaltılması adına protokol imzalanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 110). AATUHK’nun 79. maddesi ile elektronik haciz uygulamasının yasal altyapısı oluşturularak uygulamaya ilişkin sınırlar belirlenmiştir. Bu madde hükmüne göre: Haciz edilebilecek hakların ve üçüncü kişiler nezdinde bulunan alacakların haczi, tahsil dairesi tarafından tebliğ suretiyle yapılır. Alacakların bundan sonra tahsil dairesine ödeneceği ve amme borçlusuna verilmemesi ve tebliğe ilişkin bilgilere elektronik ortamda cevap verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

E-haciz uygulaması, mükelleflerin alacaklarını ve borçlarını görüntüleyebildiği bir “cari hesap” sistemi sunmaktadır. Mükelleflere her ay tüm işlemlerini içeren hesap özeti gönderilmektedir. Bu bilgiler ödeme yapılan kurum tarafından da görüntülenebilmektedir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 79 uncu maddesine göre düzenlenen haciz bildirimlerine dayanılarak haczi gerçekleştirilen varlıkların elektronik ortamda paraya çevrilmesi ve bu değerlerin hazinen hesaplarına aktarılmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 142). Gelir İdaresi Başkanlığı, menkul ve gayrimenkul malların satış işlemlerinin basitleştirmek, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, toplumsal faydayı maksimize etmek ve kayıt dışı ekonominin önüne geçerek vergi gelirlerinde artış sağlamak amacıyla e-haciz sürecini yürütmektedir (Buran, 2013: 100, 118).

### **3.2. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TARH SÜRECİNE ETKİSİ**

Tarh, VUK’nun 20. Maddesine göre vergi idaresi tarafından önceden belirlenen oranlar üzerinden mükellefin ödemesi gereken tutarı tespit eden idari bir işlemdir. Bu işlem vergilendirme sürecinin ilk adımını oluşturmaktadır ve bu adım mükellef ile idare arasında borçlu-alacaklı ilişkisini meydana getirmektedir. Bu durum hem mükellefe hem de idareye birtakım görev ve sorumluluklar yüklemektedir. Nitekim 1998 yılında elektronik vergi anlayışının ortaya çıkması ise bu görev ve sorumlulukların neticesinde oluşmuştur. Şöyle ki mükellefler üzerine düşen vergi borçlarını zamanında tam ve

eksiksiz olarak ödemelidir. Defter tutmalı ve bildirimlerini de vergi kanununda belirtilen usuller çerçevesinde gerçekleştirmelidir. Vergi idaresi ise mükellefiyetleri tespit ederek tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirip, mükelleflerin görevlerini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için yeni gelişmeleri takip ederek bu yenilikleri uygulamaya koymalıdır. Elektronik vergi uygulamaları da bu görev ve sorumluklar dâhilinde vergilendirme sürecinde aktif bir rol oynamaktadır.

Tarh süreci; defterler, beyannameler, idarece yapılan tarhiyatlar, yoklama, arama veya takdir komisyonları tarafından yapılan vergi incelemesinde elde edilen bulgulara göre şekillenmektedir. Bu kapsamda her bir unsurun sistem içerisinde etkin bir şekilde görevini yerine getirebiliyor olması tarh süreci için önem arz etmektedir. Bu sebeple parçadan bir bütüne varabilmek için bu başlık altında e-defter, e-beyanname, e-fatura, e-yoklama, veri ambarı, risk odaklı vergi denetim uygulamaları ve interaktif vergi dairesinin tarhiyat sürecine olan etkisi incelenecektir.

Mükellefin üzerine düşen ödevlerin en başında defter tutmak gelir. Vergi Usul Kanunu ise defter tutmanın kayıt ve nizamının sağlanması ve verginin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında herhangi bir zedelenmeye mahal vermemek için birtakım kurallar belirlemiştir. Bu kurallar mükellefin şekli yükümlülüklerini ifade etmektedir. Yani mükellefler defterlerini noter huzurunda onaylatmalı, defterlerini mürekkeple yazmalı eğer yevmiye kayıtlarında bir hata yapıldığı takdirde rakamların üstlerini okunacak bir şekilde çizmeli ve doğrusunun görünür bir şekilde üst veya yan tarafına yazılması gerektiği ayrıca boş satır bırakılmamalı, atlanmamalı ve sayfaları ciltten koparılmamalıdır. Bu kuralların varlığı verginin gerçek mahiyetini ortaya çıkarılmasını engelleyecek durumları kontrol altına almaktır. Ancak pratikte bu hataların var olması olası bir durumdur. Çünkü mükellefler bilerek veya bilmeyerek hata yapabilmektedir. Yapılan hatalar ise ileride vergi incelemesi yapan memurların işini zorlaştırmakta ve verginin tahsilini sakat hale getirebilmektedir. Elektronik defter uygulamasında ise meydana gelen hata ve eksikliklerin, gerekli yasal süreler içinde e-defter beratlarının silinip tekrar yüklenmesi ile elektronik ortamda düzeltilmesi öngörülmüştür. Ayrıca elektronik defterlerin bir noter onayına ihtiyacı yoktur. E-defter kullanabilmek için e-defter beratının gelir idaresinden alınması yeterlidir.

## Şekil 8. Örnek Büyük Defter

Yev. Tarih	Yev. No.	Hesap Kodu	Hesap Adı	M. Fig. No.	Açıklama	Borç	Alacak	Bakiye	
								Borç	Alacak
								<b>100 KASA</b>	
01 / 01 / 2011	1	100.01	TL Kasası	000001	2010 yılı devreden bakiye.	925,00	0,00	925,00	0,00
03 / 01 / 2011	2	100.01	TL Kasası	000150	Personele iş avansı.	0,00	600,00	325,00	0,00
05 / 01 / 2011	3	100.01	TL Kasası	000288	X Bankasından kasaya çekilen nakit.	500,00	0,00	825,00	0,00
05 / 01 / 2011	4	100.01	TL Kasası	000296	Kırtasiye malzemesi alımı için kasadan çekilen tutar.	0,00	150,00	675,00	0,00
25 / 01 / 2011	9	100.01	TL Kasası	000522	Personele verilen iş avansının kapatılması.	600,00	0,00	1.275,00	0,00
<b>TOPLAM:</b>						<b>2.025,00</b>	<b>750,00</b>	<b>1.275,00</b>	<b>0,00</b>
								<b>101 ALINAN ÇEKLER</b>	
16 / 01 / 2011	6	101.01	Çızdandaki Çekler	000421	X AŞ'den alınan çek.	100.000,00	0,00	100.000,00	0,00
<b>TOPLAM:</b>						<b>100.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>0,00</b>
								<b>102 BANKALAR</b>	
01 / 01 / 2011	1	102.01	X Bankası Ankara Kızılay Şubesi	000001	2010 yılı devreden bakiye.	12.500,00	0,00	12.500,00	0,00
05 / 01 / 2011	3	102.01	X Bankası Ankara Kızılay Şubesi	000288	X Bankasından kasaya çekilen nakit.	0,00	500,00	12.000,00	0,00
25 / 01 / 2011	8	102.01	X Bankası Ankara Kızılay	000521	XXX Ltd. Şti. tahsilatı.	25.000,00	0,00	37.000,00	0,00

**Kaynak:** (<https://eski.samsunsmmmo.org.tr> 28.03.2022).

Yukarıda elektronik defterler içerisinde kullanılan büyük defter örneği gösterilmektedir. Bu defterlerin üzerinde karalama yapmak, yırtmak, satır atlamak veya yetkili kişilere ibraz etmemek için saklanması durumu söz konusu değildir. Buradan hareketle:

Elektronik defterler, mükellefin şekli yükümlülüklerinde meydana gelebilecek hataları minimum seviyeye indirmekte, kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi azaltarak maliyet tasarrufu sağlamak ve gelir idaresine daha güvenilir ve orijinal olduğunun sorgulanabildiği veya doğrulanabildiği kayıtlar sunmaktadır.

Tek bir format ve standart üzerinden tutulan elektronik defterler (XBRL), uluslararası standartlaşmayı sağlamaktadır. Yani oluşturduğu ortak dil sayesinde yeni veri girişine gerek kalmadan kolayca analiz yapılabilmektedir. Tek bir format üzerinden oluşturulan kayıtlar, aynı zamanda e-faturalara ulaşılmasını da sağlamaktadır (Doğan, 2012: 18; Yılmaz, 2014: 366).

Sürekli denetim imkânı elektronik defterler sayesinde sağlanmaktadır. Bu çerçevede denetimin belirli aralıklarla geçmişe dönük yapılmasından ziyade anlık ve sık sık olması hata ve hilelerin azaltılmasının yanı sıra bunları önlemeye yönelik bir denetim imkânı sağlamaktadır (Yılmaz, 2014: 367).

Bilgilerin güvenilir bir şekilde yedeklenmesi ile bilgi kayıplarının önüne geçilecektir (Acar ve Öksüz, 2013: 81). Denetim elemanları karmaşık bilgiler ile uğraşma yükünden kurtulacaktır (Doğan, 2012: 19).

Vergilendirme süreci içerisinde aktif olarak kullanılan ve son zamanlarda dikkat çeken bir diğer uygulama elektronik faturadır. Mükelleflerin iki nüsha halinde düzenliği ve bir nüshasını saklamak zorunda oldukları faturaları artık dijital ortamda düzenlenmesi, alıcısına dijital ortamda gönderilmesi ve dijital ortamda saklanması imkânı getirilmiştir. Faturalar alış ve satışları gösteren ticari bir belgedir. Dolayısıyla bir işletmenin gün içerisinde birden fazla fatura kestiğini düşünürsek ve bunların ikinci nüshalarının fiziksel ortamda saklanması arşivleme maliyetinin artmasına, faturaların kaybolmasına veya yitilmesi gibi risklerle karşı karşıya getirebilir. Elektronik faturalar ise istenildiği zaman faturalara kolaylıkla ulaşmayı sağlayan, net ve anlaşılabilir veriler sunan bir mekanizmaya sahiptir.

2004 yılına gelindiğinde vergilendirme sürecinin içerisine elektronik beyannameler entegre edilmiştir. Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyanname esasına dayanmaktadır. Yani mükellefler ödeyecekleri verginin miktarını beyannameler vasıtası ile idareye bildirmektedir. İdare ise bu bilgiler doğrultusunda tarh ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu nedenle beyannamelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde doldurulması ileride yaşanacak vergilendirme sürecinin de yönünü belirleyecektir Ancak herhangi bir hatanın varlığı durumunda vergi re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilecek bu durumda da verginin tahsil edilme süresi uzayacaktır. Elektronik beyanname uygulaması ise verginin tahsil edilme süresini kısaltmaya yönelik işleyiş göstermektedir.

Elektronik beyanname kullanımına yönelik olarak en çok dikkat çeken hazır beyan sistemidir. Hazır beyan sistemi, “ücret, kira, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlara ilişkin Gelir Vergisi Beyannamelerinin önceden hazırlanarak mükellefin onayına sunulduğu sistemdir”. İdare, “Biz hazırladık, siz onaylayın” sloganı ile bu sistemi yönetmektedir. Ancak önceden hazırlanan beyannamelerde örneğin kira gelirine ilişkin bir banka ya da gayrimenkul bilgileri bulunmuyor ve kira geliri elden nakit olarak tahsil edilmişse, bilgilerin mükellef tarafından girilmesi gerektiği belirtilmiştir (intvrg.gib.gov.tr, 12.04.2022).

Buradan hareketle söylenebilir ki idare, mükelleflerin bankacılık sistemi üzerinde bırakmış oldukları izler doğrultusunda beyannameleri doldurmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin beyanname vermeme veya eksik beyan verme ihtimallerini en az seviyeye çekilecektir. Bu durumların varlığı halinde çapraz vergi denetim uygulamaları ile suçların tespit edileceği de belirtilmiştir.

Beyanname esasının geçerli oluşu vergi denetiminin varlığını gerekli kılmaktadır. Günümüzde kâğıt temelli denetimler, yerini elektronik ortamda gerçekleştirilen risk odaklı vergi denetim uygulamalarına bırakmıştır. İdarenin ikmalen, idarece veya re'sen yapacağı tarhiyatlarda risk odaklı denetim uygulamaları kullanılmaktadır. Verginin güvenliğini sağlamaya yönelik faaliyet gösteren tarhiyat çeşitlerinde matrah farklarını defter, kayıt veya belgeler vasıtası ile bulmak, defter, kayıt ve belgelere ulaşamadığı durumlarda vergi incelemeleri ile matrahı, objektif ve gerçeğe en yakın olacak şekilde belirlemek denetimin temel amaçlarıdır.

Elektronik defter ve elektronik fatura uygulaması ikmalen vergi tarhına yardımcı olmaktadır. Örneğin mükellef yapmış olduğu mal satışını eksik tutarda göstermişse bu durum elektronik faturalar sayesinde hızlı bir şekilde tespit edilebilecektir. O zaman söylenebilir ki elektronik vesikalar zaman ve mekâna bağlı olmaksızın sunduğu bilgiler sayesinde vergilerin tahsil edilme süresi kısaltacaktır. İdarece yapılan tarhiyatlar mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği durumlarda kullanılmaktadır. Bu ödev ve sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin tespiti noktasında elektronik yoklama uygulaması devreye girmektedir. Görevli memurlar mükellefin genel eğilimi hakkında bilgi toplar ve bu bilgiler elektronik ortamda ilk elden idareye bildirilerek depolanır. Re'sen vergi tarhı ise daha uzun süre içerisinde gerçekleşen bir matrah belirleme yöntemidir. Çünkü burada mükellef tarafından yapılan birtakım usulsüzlükler vardır ve bu usulsüzlükleri ortaya çıkaracak vesikalara ulaşamamaktadır. Yani mükellefin defterini eksik tutması, vergi matrahına ait bilgileri ibraz etmemesi veya gerekli vesikaları meslek mensuplarına tasdik ettirmemesi durumları söz konusudur. Bu hallerin varlığı ise idareyi vergi incelemesi yapmaya ve objektif bir vergi matrahını belirlemeyi gerekli kılmaktadır. Tam bu noktada risk odaklı vergi denetim uygulamaları devreye girmektedir.



Risk odaklı denetim risk alanlarını sektör, bölge, il veya konu bakımından kıyaslamalar yaparak risk derecelerini ölçmektedir. Risk derecesini belirleyen kıstasların temel bilgi kaynağı defterler, faturalar, beyannameler, e-yoklama ile elde edilen resim veya videolar ve Veri Ambarında (VERİA) bulunan bilgilerdir. Veri Ambarında bilgiler somut bir şekilde yer alır yani mükelleflerin alış-satış bildirimleri, gayrimenkul bilgileri, banka bilgileri veya ipotek işlemleri gibi veriler sistemli bir şekilde depolanmaktadır. Bu bağlamda söylenebilir ki geleneksel denetim anlayışında evrak yoğunluğunun vermiş olduğu bilgi karmaşası artık yerini bilgilerin sistemli depolandığı ve analizinin yapılabildiği bir sisteme bırakmıştır.

Risk odaklı vergi denetimini, geleneksel vergi denetimden ayıran en önemli fark risk odaklı denetimin belli bir plan çerçevesinde yürütülmesidir. Geleneksel denetimde sadece yapılan denetim ve denetim çıktısı mevcut iken, risk odaklı denetimde puanlama ve kontrol mekanizmaları sonucu belirlenen mükellef seçimiyle, risk durum raporu doğrultusunda denetim sağlanmaktadır (Serçemeli, 2019: 1236).

Vergi denetiminde etkinliği sağlayan unsurlardan birisi doğru mükellefin seçilmesi ve denetimin yapılma şeklinin belirlenmesidir. Mükellefin keyfi bir uygulamaya tabi olmadığını ve neden incelemeye alındığını bilmesi vergi bilincinin oluşturulması açısından önemlidir. Risk analizine dayalı vergi denetiminde mükellefin coğrafi bölge ve sektör bazında ayrılarak incelemeye sevk edilmesi mükellef seçiminde adaleti sağlayacaktır. Bu sayede, zamanında vergisini beyan etmeyen veya ödemeyen mükellef ile dürüst mükellef ayrımı sağlanacak ve haksız rekabetin önüne geçilecektir (Uğur, 2016: 133, 138). Bir diğer önemli unsur ise denetim şeklinin nasıl yapılacağına belirlenmesidir. Usulsüzlükler yapıldıktan sonra incelemeye alınması, denetimde etkinliği azaltacaktır. Çünkü vatandaşlar vergi kurallarına riayet etmek yerine işlemlerini nasıl kayıt dışı bir hale getirebileceklerinin yollarını ararlar. Bu nedenle denetimlerde Risk Analiz Sisteminin kullanılması mükellefin denetlenme olasılığını artıracak ve gönüllü vergi uyumunu teşvik edecektir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 283).

Risk odaklı vergi denetimi, genel bir kavram olup içerisinde birden fazla modeli barındırmaktadır. Bunlar; Merkezi Risk Analiz ve Katmanlaştırma Modeli (mükellefleri katmanlara ayırarak büyüklüklerine göre risk derecesi atar), Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (sahte fatura düzenleyenleri tespit eder) ve Katma Değer Vergisi İade Takip

Sistemi (iadelere ilişkin dosya takibini sağlar). Katma Değer Vergi İade işlemleri vergi sisteminde dikkatlice takip edilmesi gereken bir süreçtir. Çünkü burada birden fazla dilekçelerin vermiş olduğu evrak yoğunluğu söz konudur. Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi ise İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden mükelleflerin iade işlemlerine ilişkin dilekçelerinin online ortamda verilmesini ve bunun takibinin de yine online bir şekilde yapılmasını öngören bir uygulama oluşturmuştur. Bu uygulama ile mükellefler (intvrg.gib.gov.tr- 27.04.2022).

- KDV İade Takip Dilekçesi Oluşturma
- İade Talep Dilekçelerini Sorgulama
- KDV İadesi Talebi Girişi
- KDV İade Kontrol Raporu Görüntüleme
- İadem Nerede?
- KDV İadesi Eksiklik Cevap Yazıları
- KDV İstisna Belgesi İşlemler

KDV İadelerinde oluşabilecek haksız iadelerin/mahsupların önüne geçmek adına KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVRİA) kullanılmaktadır. İadeye ilişkin listelerin gönderimi, analizleri, raporları ve ödemeleri online olarak gerçekleşmektedir. Özellikle otomatik oluşan raporlarda yer alan bölümler iadeye ilişkin kontrol segmentleri ile beyanların tutarlığı analiz edilmektedir. Bu uygulama vergilendirme sürecinde personelin zamanı etkin kullanarak denetime yönelmesine, yapılan sorgulamalar ile hata payını kaldırmaya, kırtasiyeciliği azaltmaya, iadelere yönelik asgari bir düzey getirmeye ve ülke çapında uygulama birliğini sağlamaya yardımcı olmaktadır (GİB Faaliyet Raporu; 2018: 69). Sahte belge düzenlemek veya haksız vergi iadeleri vergi sisteminde bulunan önemli sorunlardan birisidir. Sonuç olarak söylenebilir ki risk odaklı denetim anlayışı içinde barındırmış olduğu caydırıcılık mekanizması ile oluşabilecek vergi kaybını en aza indirilebilecektir.

Vergilendirme sürecinde mükelleflerin aktif olarak kullandığı bir diğer sistem ise İnteraktif Vergi Dairesidir. İnteraktif Vergi Dairesi gerçek veya tüzel kişilerin vergi dairesinde gitmeden vergilendirmeye dair birçok işlemi ödeme, yapılandırma, bildirim veya dilekçe verme gibi işlemler 7/24 online yapılabilmektedir. Ayrıca ana sayfada vadesi geçmiş, gelmemiş ve toplam borçlar görüntülenmektedir. Bilgilerim, ödeme ve borç

işlemleri, e-tebligatların, işlem başlat, işlem durum sonuçları, bağlantılar ve yapılandırma sekmeleri ile mükelleflere tüm bilgilerinin yer aldığı bir not defteri hizmeti sunulmaktadır. Bu sayede bilgi ve belge kaybının önüne geçilebileceği ve daha şeffaf bir vergilendirme sürecinin yaşanacağı söylenebilir

**Tablo 14. Elektronik Vergi Uygulamalarının Tarh Sürecine Etkisi**

<b>Tarh Süreci</b>	<b>Elektronik Uygulamaların Etkisi</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Defter, Fatura ve Beyanname Düzenleme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mükelleflerin şekli yükümlülüklerini yerine getirirken oluşacak hata payını azaltır.</li> <li>• Sürekli vergi denetimine hızlı ve anlık veri sağlar.</li> <li>• Fatura saklama maliyetini ve kaybolma riskini azaltır.</li> <li>• Bankacılık sisteminde iz bırakır.</li> <li>• Verginin tahsil edilme süresinin kısaltır.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İkmalen Vergi Tarhı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• E-defter ve e-fatura sayesinde zamana veya mekâna bağlı olmaksızın eksik vergi tutarı doğrudan tespit edilir.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İdarece Vergi Tarhı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• E-yoklama sonucu elde edilen bilgiler ile (ödeme kaydedici cihaz kullanma, işyeri açılış/kapanış vb.) idarece vergi tarh edilir.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Re'sen Vergi Tarhı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vergi incelemelerinde risk odaklı denetim anlayışı ile hem asıl matrahı objektif bir biçimde tespit eder hem de re'sen vergi tarhiyatına sebebiyet vermemek için ön denetim ile riskli mükellefleri önceden belirler.</li> </ul>

### **3.3. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TEBLİĞ VE TAHAKKUK SÜRECİNE ETKİSİ**

Tebliğ, vergilendirmeye dair bilgilerin muhatabına posta, ilan, memur vasıtasıyla veya elektronik ortamda iletilmesini ifade eden bir kavramdır. Mükelleflerin hukuken

haklarını arayabilmesi için kendisi hakkında yapılan işlemlerden zamanında haberdar olması gerekir. Dolayısıyla elektronik tebligat uygulamasına geçilmesinin ve bu altyapının oluşturulmasının temel nedeni, fiziki tebligat uygulamasından kaynaklanan sorunlara çözüm olacak alternatifler gerçekleştirmektir. Çünkü vergilendirme sürecinin içerisinde gerçekleşen çoğu işlemin yükümlendirici bir nitelik taşıması, tebligat uygulamasında hukukun üstünlüğünün gözetilmesini esas kılmıştır (Akman, 2016: 282). Bu durumda mükellefin kanunda belirlenen süreler içerisinde adil yargılanma hakkını kullanabilmesi için tebligatın, şekil ve usul kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü hem mükellef hakkının korunması hem de vergi alacağında bir sakatlık meydana gelmemesi önem taşımaktadır (İnneci ve Karadağ, 2015: 56). Bu önemine istinaden fiziki tebligat uygulamasında karşılaşılan sorunlar, elektronik tebligat uygulamasına geçilmesinin gerekçelerini belirlemiştir. Bu bağlamda yaşanan sorunlar şöyle ifade edilebilir:

- Tebliğ evrakının, muhatabına hızlı bir şekilde ulaştırılamaması ve söz konusu yasal işleme karşı hak arama sürelerinin yeterli olmamasından dolayı mağduriyetler yaşanmaktadır. Anayasanın 40'ıncı maddesinde ise "Devlet, yapılan işlemlerde kişilerin başvurması gereken mercileri ve itiraz sürelerini belirtmesi gerektiği ifade edilmiştir (Varol ve Baştürk, 2015: 266-267).
- Tebliğ işleminin idari bir işlem niteliğine sahip olmasından dolayı dikkat edilmesi gereken önemli unsurlardan birisi fiziki tebligat uygulamasında şekil ve usule ilişkin hataların varlığıdır. VUK'un 108. Maddesinde tebliğ evrakında meydana gelen şekil hatalarının hukuki özelliklerini kaybetmediklerini, ancak vergi ihbarının yapıldığı vesikalarda mükellefin adının, verginin miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç belirtilmemiş olması halinde ilgili vesikaları hükümsüz kılacağı belirtilmiştir. Tebligatın yapılma usulünde meydana gelebilecek bir hatanın örneğin, posta veya memur eliyle tebliğ yapılmadan, ilan tebliğ uygulamasına gidilmesi ise tebligatı geçersiz kılacaktır (Arslan, 2016: 106-107).
- Fiziki tebligat uygulaması iş yükünü ve maliyetleri artırmaktadır. Çünkü tebligatlar esasen posta yoluyla yapılmaktadır. Ancak mükellefin tebligatı

almak istememesi, adresinin olmaması veya adresinde kendisine ulaşılamaması neticesinde ilan yoluyla tebliğ işlemi yapılır. Tablo 1’de de ifade edildiği üzere ilan yolu tebliğ usulünde çok fazla şekil şartları uygulanmaktadır. Bu durum vergi idaresinin, hem iş yükünü hem de kırtasiye masraflarından dolayı maliyetlerini arttıracaktır (Arslan ve Biniş, 2016: 314).

- Fiziki tebligat sisteminin, tebligat işleminin üç önemli fonksiyonunu (teslim, bilgilendirme ve belgelendirme) zedeleyebilmektedir. Tebliğin muhatabına verilmesi ile teslim, gerekli konuların muhatabına aktarılması yani haber verilmesi ile bilgilendirme ve teslim edilen belgenin muhataptan kimlik bilgilerinin ve imzasının alınması karşılığında verilmesi belgelendirme fonksiyonunu yerine getirmektedir (Çevik, 2020: 105). Bu bağlamda, muhatabın adresinde bulunmaması veya tebliğ evrakını almaktan imtina etmesi halinde görevli memur tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtarına, ihtiyar heyetinden bir üyeye ya da zabıta amirlerine imza karşılığında teslim ederek ihbarnameyi kapıya asacaktır. Kapıya asılan ihbarnamenin ne kadar güvenilir olduğunun sorgulanması gerekmektedir. Aksi takdirde bu şekilde ilerleyen bir süreç tebliğ işleminin üç önemli fonksiyonunu zedelenmesine sebep olacak ve vergi alacağının tahsilini zorlaştıracaktır (Varol ve Baştürk, 2015: 268-269).

Geleneksel yöntemlerle yapılan işlemlerin devleti hantal bir yapıya büründürmesi Hazine ve Maliye Bakanlığını yeni bir yapılanma olan elektronikleşmeye doğru yöneltmiştir. 2015 yılı faaliyet raporunda, mükellef odaklı yaklaşımın bir gereği olarak dönemin Hazine ve Maliye Bakanı olan Naci Ağbal, “Posta yoluyla yapılan resmi tebligat işlemlerini ve diğer bildirimleri elektronik ortama taşıyarak evrak ve posta masraflarından tasarruf edeceklerini, bu uygulama ile tebligat sistemindeki sıkıntıları ortadan kaldırmayı hedeflemişlerdir. Sistemin yerleşmesiyle birlikte, iş süreçleri hızlanacağı gibi tebligat konulu ihtilaflarda da azalma meydana geleceğine dikkat çekmiştir.

Vergilendirme sürecinde aktif bir şekilde kullanılan e-tebligatın kullanıcı sayısı her geçen yıl sağladığı faydalar neticesinde artmaktadır. Bu sebeple vergilendirme sürecine olan katkısı şu şekilde sıralanabilir:

- Muhataba, e-tebligat gönderildiğine dair SMS veya e-posta ile bilgilendirme mesajı gönderilmektedir. Bu uygulama, muhatabın hak arama sürelerini kaybetmemesi için bir nevi uyarı niteliğindedir.
- Usulsüz tebliğ ile karşılaşma oranı azaltmaktadır. Çünkü diğer tebliğ yöntemlerine göre daha az usul gerekliliğine sahiptir. Bu durumda adresin bulunamaması, tebliğin yetkili olmayan bir şahsa yapılması gibi durumları engelleyecektir (Erdemir, 2021: 165).
- Bürokratik işlemlerin devleti hantal bir yapıya büründürmesinin önüne geçecektir. Nitekim vergilendirme süreci hızlı bir şekilde sonuçlanacaktır (Çevik, 2020: 69-70).
- Bilgi güvenliğini sağlayarak kişisel verileri korumaktadır. Yani belgenin içeriğinin üçüncü kişiler tarafından değiştirilemeyeceğini garanti altına almaktadır.
- Gelir İdaresinin hizmet kalitesini pozitif yönde etkilemektedir.
- Gerekli evraklar, muhatabına saniyeler içinde hızlı bir şekilde iletilmektedir.
- E-tebligat ile tebligatın tarihi, gönderen kuruluşun ve alıcısının kim olduğu ve tebligatın ek dosyalarının neler olduğu online bir şekilde görüntülenebilmesi mükellefleri ihtilafta bırakmaz.
- Ücretsiz gönderim imkânına sahip olması bütçeye katkı sağlamaktadır.
- Kâğıt, zaman ve enerji tasarruf sağlamasıyla çevrenin kirlenmesini de önlemektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 75).

Beyannameye dayalı olarak tarh edilen vergilerde tahakkuk işlemi, tahakkuk fişinin kesilmesi ile gerçekleşirken re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesinden sonra tahakkuk işlemi gerçekleşir. Eğer beyannameler elektronik ortamda iletildiyse tahakkuk fişi de muhatabına elektronik ortamda gönderilecektir. İdarenin yapmış olduğu tarhiyatlar sonucu gönderilen vergi ihbarnamelerinin bir hüküm ifade edebilmesi için ise tebliğ sürecinin usulüne uygun olması gerekir. Tebliğ ve tahakkuk işlemleri birbirine bağlı olan iki süreçtir. Bu nedenle fiziki tebligat uygulamasının getirmiş olduğu sorunlar aslında verginin tahakkuk sürecini

de etkileyecek ve verginin tahsil edilme süresini uzatacaktır. Nitekim elektronik tebligat sayesinde verginin tahakkuk etme süreci olumlu yönde etkileyecektir. Yani mükellefler ihtilafa düşmeden kendileri hakkında yapılan işlemlerden haberdar olacak ve buna bağlı olarak zamanında dava konusu yaparak hukuki yollara başvurabilecektir. Herhangi bir hak kaybı yaşamayacaklardır.

### 3.4. ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARININ VERGİNİN TAHSİL SÜRECİNE ETKİSİ

Geçmişte vergilerin ilgili idarenin ilgili veznelere nakit olarak yatırıldığı bilinmektedir. Ancak günümüzde bu anlayış elektronikleşme ile birlikte tamamen değişikliğe uğrayarak dijital ortamlarda tahsil edilebilmektedir. Dijital ödeme uzak mesafeler de olsa dahi verginin ödenebileceğini ve kayıt altına alınacağını ifade eden bir tür para aktarım şeklidir (Aydemir ve Dilsiz, 7).

Gelir İdaresi Başkanlığı, imzalamış olduğu protokoller ile banka veya kredi kartıyla vergi, ceza ve harç ödemelerinin başkanlığın internet sitesi üzerinden ödemelerin alınabileceğini belirtmiştir. Bu kapsamda kredi veya banka kartıyla ödeme yapılabilecek vergi ve harçlar şunlardır;

**Tablo 15. Kredi veya Banka Kartıyla Ödeme Yapılabilecek Vergi ve Harçlar**

Gelir Vergisi	Pasaport Harcı ve Değerli Kâğıt Bedeli
Motorlu Taşıtlar Vergisi	Sürücü Belgesi Harcı ve Değerli Kağıt Bedeli
Trafik İdari Para Cezası	T.C. Kimlik Kartı Bedeli
Karayolları Taşıma Kanunu İdari Para Cezası	Yurt Dışına Çıkma Harcı
Geçiş Ücreti ve İdari Para Cezası	Göç İdaresi İkamet Harcı
Diğer İdari Para Cezaları	İkamet Tezkeresi Defter Satış Bedeli
6183 Sayılı Kanun Kapsamında Taksitlendirilmiş Borçlar	Tek Giriş Vize Harcı
Tapu Harcı	Öğrenim Kredisi ve Katkı Kredi Borçları
Telefon Kullanım İzin Harcı	Veraset ve İntikal Vergisi

**Kaynak:** (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 143).

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere gerçek veya tüzel kişilerin ticari veya sosyal yaşamlarında ödemeleri gereken değerlerin çoğu banka veya kredi kartı ile tahsil

edilmektedir. Özellikle kredi kartları kişiler için ödeme kolaylığı sağlaması nedeniyle günümüzde sıklıkla tercih edilen bir ödeme yöntemidir. Bunun nedeni kişiler, vergi veya harçlarını o anda nakit paraları olmasa bile kredi kartı ile ödeyebilmektedir. Ayrıca kart ile yapılan ödemeler kişilere vergi ödemelerini belli bir takvim içinde planlamasını, geçmişe yönelik ödemelerin izlenmesini ve vergi borcunun olup olmadığının sorgulama imkânı tanımaktadır (Örücü, 2013: 266).

Bu çerçevede söylenebilir ki Gelir İdaresi Başkanlığının gerçekleştirmiş olduğu e-tahsilat vergi alacağının tahsilinde yer alan vergi toplama maliyetinin azaltılması, vergi alacağının idarenin kasasına hızlı bir şekilde intikal ettirilmesi ve vergi ödeme konusunda mükelleflere kolaylık sağlanması ilkeleri ile bağdaşmaktadır.

E-tahsil sistemi mükellefin vergisini rızaen ödemesi durumunda hem mükellef hem de idare açısından sağladığı ödeme kolaylığı nedeniyle olumlu bir tablo çizmek mümkündür. Ancak verginin cebren tahsil edilmesi yani haciz işleminin devreye girmesi halinde mükellef açısından olumlu bir tablo çizmek pek mümkün değildir.

21. yüzyılın getirmiş olduğu teknolojik yenilikler, tahsil edilemeyen alacakların tahsilinin sağlanması için geleneksel yöntemlerin rafa kaldırılmasına neden olacak yeni imkânlar sunmaktadır (Buran, 2013: 112). kamu alacağının cebren tahsili açısından en fazla tercih edilen yöntemlerden birisi olan haciz işlemi, artık elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Borçluya ait menkul ve gayrimenkul mallar ile üçüncü kişilerin hak ve alacakları üzerine haciz konularak borçlunun bunlar üzerindeki tasarruf hakkının kısıtlanmasına yönelik yapılacak haciz bildirimleri elektronik ortamda tebliğ edilecek ve cevabı da elektronik ortamdaki alınabilecektir (Ayfer, 2015: 58).

Vergi alacağının, devlet için önemli bir finansman kaynağı olması, vergi idaresinin vergisini ödemeyen mükellefleri tespit etmesini ve vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilmesini gerekli kılmıştır (Aksümer, 2014: 41). Geçmişten günümüze uzanan süre içerisinde ise vergi dairelerinin icra ve iflas servisleri, borçlu mükellefe ulaşmakta zorluk çekmekte (Mez, 2019: 44) ve vergi alacağının takip ve tahsilinin gerçekleştirilmesi bağlamında sorunlar yaşanmaktadır. Kamu alacağının takibi için gönderilen ödeme emrinin, kamu borçlusunun adresinde bulunamaması nedeniyle iletilmemesi veya belirli bir zaman geçtikten sonra iletilmesi ancak borçlunun ödeyecek mali kudrete sahip olmaması gibi nedenler vergi alacağının tahsil sürecini uzatabilmektedir (Ay vd., 2017:



59). Ayrıca geçmiş dönemlerde haciz bildirimlerinin düzenlenmesi, bankalara ve emniyet müdürlüklerine tebliğ edildikten sonra gerçekleşmekte ve bu aşamadan sonra hüküm ifade etmekteydi. Kurumlar arasında gerçekleştirilen yazışmalar, borçluların hesaplarının bulunduğu banka şubelerinin tespit edilmesi ve hesapların farklı banka şubelerinde olması durumunda ayrı ayrı tebligat işleminin gerçekleştirilmesi maliyet ve zamanın etkin kullanımı açısından vergilendirme sürecinin etkinliği azaltabilmektedir. Ayrıca tebligat sürecinin klasik posta yoluyla gerçekleştirilmesi, borçluların mal kaçırma eğilimi içerisinde olabilme ihtimalini yükseltmektedir. (Gündüz, 2016: 200, 202). Bu nedenle e-haciz, kamu alacaklılarının en fazla tercih ettiği yöntem olarak nitelendirilebilir. Çünkü e-haciz ile elde edilen değerlerin satılamama riski yoktur ve likidite (nakde çevirebilme kolaylığı) açısından avantaj sağlamaktadır. Ayrıca elektronik haciz, sayesinde mükellefler kısa bir süre sonra tahsil daireleri ile iletişime geçmektedir. Bu durumda vakit kaybı olmadan kamu borçlusuna taksitlendirme veya yapılandırma gibi seçenekler sunulacaktır dolayısıyla gönüllü vergi uyumunun gerçekleştirilmesi açısından fayda sağlamaktadır (Mez, 2019: 42, 44). Elde edilen fayda ve avantajların yanı sıra e-haciz uygulamasına yöneltilen birtakım eleştiriler de bulunmaktadır. Bunlar:

Mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden banka hesaplarına elektronik haciz uygulanmaktadır. Mükellefler bu konuda ciddi mağduriyetler yaşamaktadır. Çünkü kredi çekmek, senet ödemek veya nakit ihtiyacını karşılamak için bankaya giden mükellefler e-haciz ile karşılaşmaktadırlar. Mükelleflerin ticari faaliyetleri, bu durum karşısında olumsuz etkilenmesi olasıdır. Bu durumun önüne geçmek için mükelleflerin tarh dosyasındaki adreslerine veya Merkezi Nüfus İdaresi Sistemindeki kayıtlı adreslerine ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir (Ay vd., 2017: 52). Karşılaşılan bir diğer sorun ise mükelleflerin bankalarda hak ve alacağı bulunduğu dair herhangi bir araştırma yapılmadan e-haciz uygulanmasıdır. Danıştay 7. dairesi 2010 yılında verdiği bir kararında e-haciz öncesi bir tespit zorunlu olmadığını Danıştay 4. dairesi ise 2007 yılında vermiş olduğu bir kararında, haciz uygulanacak hak ve alacakların tespit edilmesi, daha sonra her bir mükellef için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz işleminin gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir. (Şakar, 2011: 83).

Banka haciz bildirisini alan ilgili banka genel müdürlükleri, mükellefin hesabına zaman kaybetmeden blokaj işlemi uygulamaktadır. Tahsil dairesinin ilgili hesaplarına durum ile ilgili bilgileri yansıtması gerekmektedir (Mez, 2019: 43). Ancak bankalar

mükellefin varlıklarının tamamına haciz koymakta ve gelecekteki varlıkları içinde haciz işlemi uygulamakta veya mükellefin kredibilitesinin düşürülmesiyle ticari yaşamları olumsuz etkilenmektedir (Şakar, 2011: 81). Bu durum AATUHK' un 62. maddesine aykırıdır. Söz konusu maddeye göre “Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.” E-haciz sadece o andaki cari saat ile sınırlı olup, ertesi dakikadan hemen sonra otomatik olarak kalkması zorunludur (Ay vd., 52, 55). Örneğin, Malatya Vergi Dairesi Müdürlüğü, kamu borçlusunun 20.000 TL tutarındaki vergi borcunu tahsil etmek için bankalara elektronik ortamda tebligat göndermiştir. Ancak borçlunun o an hesabında 10.000 TL bulunmaktadır. Bu tutarın tamamı bloke edilip, vergi dairesinin para isteme yazısında istinaden tutarın tamamını vergi dairesinin hesabına göndermesi gerekmektedir. Ertesi gün borçlunun hesabına ne kadar para yatırılırsa yatırılın bankanın yasal olarak bu parayı blokeye alma hakkı bulunmamaktadır (Mez, 2019: 46). E-haciz uygulaması sırasında bazen mükelleflerin emekli maaşlarının haczedildiği görülmektedir (Ay vd., 52). Elde edilen maaşların tamamına el konulması emeklileri veya çalışan ücretlileri zor durumda bırakabilmektedir. Emekli maaşının ve çalışan ücretlinin ücretinin tamamına uygulanan haciz AATUHK 71. maddesine göre aykırıdır (Şakar, 2011: 84).

Genel olarak bakıldığında borçlular ile banka arasındaki ilişki zedelenmemelidir. Çünkü riskli müşteri algısının varlığı borçluların ticari yaşamlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Haciz bildirisinde tebliğ edilen kamu alacaklarının tahsili hususunda bankalar işbirliği içinde hareket etmeleri, herhangi bir banka veya şubedeki hak ve alacak, borca yetecek tutarda ise artan hak ve alacağı haciz uygulanmamalıdır. Alacaklar tahsil edilir edilmez e-hacizler vakit kaybetmeden kaldırılmalıdır. Bankacılık sisteminde bulunan maaş hesapları ayrıştırılmalı mükellefler zor durumda bırakılmamalıdır (Gündüz, 2016: 208). Aksi takdirde yaşanan olumsuz durumlar mükelleflerin varlıklarını bankaya yatırma hususunda tereddüde düşürebilir ve kayıt dışına sevk edebilir. Ayrıca aciz duruma düşüren hacizler, verginin kaynağının kurumasına da neden olabilir. (Ay vd., 2017: 55).

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye ilk defa 1993 yılında Ankara-Washington arasındaki internet hattı sayesinde internet ile tanışmıştır. Dünyada ise ilk internet ile tanışma tarihi 1950'li yıllara dayanmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler, teknoloji sayesinde politikalarını usulsüzlüklerin önlemesi veya yolsuzlukların önüne geçebilmek adına kullanırken gelişmiş ülkeler, yüksek teknolojiye sahip olan lider devlet olma çabası içerisinde. Bu durumda aradaki yaklaşık 40 yıllık bir zaman dilimi Türkiye'nin de bu rekabet ortamında yerini alması, politikalarını yeniden gözden geçirerek, kamu kurumlarının iş süreçlerini yeniden revize etmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır. 1998 yılında Kamu-Net Üst Kurulu, 1999 yılında Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı (TUENA), 2000 yılında eAvrupa Girişim hareketi başlamıştır. 2003-2004 yılları arasında E-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı (KDEP) hayata geçirilmiştir. Tarihsel süreç içerisinde gerçekleşen bu çalışmalar ile bilgi toplumunu oluşturmak, ucuz, hızlı ve güvenilir internet altyapısına sahip olmak, internet kullanımını teşvik ederek geniş kitlelere ulaşmak, okullarda öğretmenlere ve öğrencilere eğitimler verilerek bilgi toplumunun gerektirdiği nitelikli insan gücüne sahip olunmak istenmiştir. 2008 yılında "e-devlet kapısı" kullanıma açılarak vatandaşlara tek bir portal üzerinden kesintisiz hizmet verilmektedir. 2021 yılı itibarıyla toplam 803 kurum tarafından 5808 adet hizmet verilmektedir. 2008 yılında 6990 kullanıcısı olan e-devlet kapısının günümüz itibarıyla kullanıcı sayısı 55 milyonu geçmiştir. TÜİK'e göre 16-74 yaş grubunda internet kullanım oranının %79, evden internete ulaşım oranı ise %88,3'dür. Bu bağlamda vatandaşlar, e-devlet modeline istenen uyumu gerçekleştirdiği söylenebilir. Ancak diğer devletler ile rekabet edebilme açısından bu oranın %79 olması yetersiz kalabilmektedir. Çünkü Türkiye, BM Gelişmişlik Endeksine göre 2018 ve 2020 yılında 193 ülke içerisinde 53. sırada yer alarak diğer ülkelere göre durağan bir yapı sergilemiştir. Bu durumda ülkemizde gerekli altyapının oluşturulması ve insan kaynağının yetiştirilmesi gerekmektedir.

Küreselleşmenin meydana getirmiş olduğu elektronikleşme hem özel sektörün hem de kamu sektörünün iş süreçlerini etkilemiştir. Birleşmiş Milletler ve Amerikan Kamu Yönetimi Topluluğu, e-devleti, kamunun iş süreçlerini hızlandıran bir mekanizma olarak ifade etmiştir. Birçok ülke kamu politikalarının işleyişini teknolojide yaşanan gelişmeler üzerine inşa etmeye başlamıştır. Türkiye'de ise kullandığı elektronik uygulamalar ve geliştirilen projeler ile en çok dikkat çeken kamu kurumunun Gelir İdaresi Başkanlığının

olduğu gözlemlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, pasif yurttaş, kâğıt temelli iletişim, tek tip hizmet, yüksek işlem maliyetlerinin olduğu “kapalı devlet” anlayışını terk ederek daha aktif bir iletişimin olduğu yurttaşların otomatik sesli posta, çağrı merkezi gibi uygulamaları kullanabildiği, düşük işlem maliyetleri ile işlemlerini yapabildiği “açık devlet” anlayışının hâkim olduğu çağdaş, modern bir anlayış ile iş süreçlerini değiştirmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik dönüşümü 1998 yılında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlamıştır. VEDOP projesiyle vergi gelirlerinin mümkün olduğu derecede en az hasarla toplamak, mükellef odaklı hizmet anlayışını gerçekleştirmek, vergi denetim politikasını oluşturmak ve denetim için gerekli olan bilgileri toplamak amaçlanmıştır. VEDOP, 1998-2001 yılları arasında VEDOP I, 2004-2006 yılların arasında VEDOP II ve 2007 sonrasında VEDOP III olmak üzere geçmişten günümüze bilgi, etkileşim, hareket evrelerini geçerek bugünkü dönüşüm aşaması olan yani vatandaşların tek bir portal üzerinden hizmet alabildiği bir evreye gelmiştir. Tüm bu süreç içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı, geleneksel devlet uygulamalarını terk ederek yerini modern usullerin kullanıldığı bir vergilendirme sürecine bırakmıştır.

Vergilendirme süreci, birbirine bağlı ve belirli amaçları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört unsurdan meydana gelmektedir. Verginin tarhı, vergi alacağının miktar olarak tespit edilmesini sağlayan bir işlemdir. Bu işlem sayesinde mükellef ile vergi dairesi arasında alacaklı-borçlu ilişkisi meydana gelmektedir. Beyanname esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde alacaklı- borçlu ilişkisinin güven içinde sürdürülmesi beklenmektedir. Ancak bu durum günümüzde pek mümkün olmamaktadır. Hem dünyada hem de ülkemizde mükellefler çeşitli sebepler ile verginin gerçek mahiyetini saklamakta bilerek veya bilmeyerek vergi idaresine yanlış ve eksik bilgiler sunabilmektedir. Bu noktada yapılacak en önemli adım verginin tarhından tahsiline kadar olan tüm vergilendirme sürecini iyi yönetmektir.

Beyanname usulünün uygulanamadığı durumlarda Vergi Usul Kanununun 29. maddesine göre ikmalen, 30. maddesine göre re’sen veya 29. ve 30. maddenin dışında kalan haller için idarece vergi tarhiyatı gerçekleştirilmektedir. İkmalen vergi tarhı, eksik nitelikte olduğu tespit edilen bir verginin idare tarafından ikinci defa tarh edilmesidir. Re’sen vergi tarhı, vergi matrahının tespitinin yapılamadığı yani defter, kayıt ve belgelere

dayanmayan durumların varlığı halinde kullanılan bir yöntemdir. İdarece tarhiyat ise mükellefin vergisel sorumluluklarını yerine getirmediğini tespit edildiği durumlarda “yoklama” neticesinde elde edilen veriler üzerinden tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesidir. Tüm bu uygulamaların ortak özelliği beyanname usulünün işleyişine yardımcı olmak ve verginin eksiksiz olarak hesaplanıp tahsilini gerçekleştirmektir. Bu noktada teknolojinin getirmiş olduğu imkânlardan faydalanıldığı görülmektedir.

İlk olarak asıl matraha ulaşmada yardımcı olacak “elektronik defter” uygulaması dikkat çekmektedir. E-defter, VUK ve TTK’ye göre tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda tutulmasıdır. XBLR gibi dünyada da kullanılan yeni yazılımlar aracılığıyla tutulan defterler, elektronik imza veya mali mühür ile onaylanır. Bu onay, e-defter beratı olarak adlandırılır ve defterlerin değişmezliğini ispat etmektedir. E-defter beratları, web servisi aracılığıyla veya GİB e-defter uygulaması vasıtasıyla sisteme yüklenir. GİB ise gelen belgeleri kendi mührü ile onaylar. Tüm süreç güvenlik açısından titizlikle yönetilmektedir. Çünkü Danıştay re’sen takdir edilecek bir verginin somut veri ve tespitlere dayandırılarak, objektif ölçülerin esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla elde edilen her verinin doğru bir şekilde depolanması önem arz etmektedir. Ayrıca gelir idaresinin tüm kayıtlara tek bir format üzerinden ulaşabilmesine imkân tanıyan e-defter uygulaması vergi inceleme elemanlarının karmaşık bilgiler ile uğraşma yükünden kurtaracaktır. Daha net bilgiler ışığında vergi tarh edilecektir. 2012 yılında 28 mükellef bu uygulamadan yararlanırken, 2020 yılında kullanıcı sayısının 203.410 kişi olduğu tespit edilmiştir.

Vergilendirme sürecinde kullanılan bir diğer uygulama ise 2010 yılında kullanılmaya başlayan “elektronik fatura” uygulamasıdır. Alıcı veya satıcı arasında düzenlenen faturanın, muhatabına GİB aracılığıyla aktarıldığı bir sistemdir. Köprü görevini üstlenen GİB ticari hayatta meydana gelen iş akışını takip etmeyi amaçlamıştır. Düzenlenen faturaların bir nüshasının gelir idaresinde bulunuyor olması ileride oluşabilecek hata payını minimum seviyeye çekmektedir. Nitekim kâğıt ortamında düzenlenen faturaların 10 gün içerisinde muhasebe kayıtlarına aktarılması gerekirken, e-faturalar online bir ortamda e-defterlere kayıtları intikal etmektedir. Bu durumda e-defter uygulaması ile bütünleşmiş bir şekilde çalışan sistem sayesinde mükellefler fatura

düzenleme konusunda daha dikkatli olacaktır. Ayrıca sağladığı maliyet avantajı nedeniyle de mükellefler tarafından tercih edilmektedir.

1 Eylül 2004 yılı itibariyle kullanılmaya başlayan bir diğer uygulama ise “elektronik beyanname” dir. Vergi borcunun miktarını gösteren belgenin gelir idaresine elektronik ortamda iletilmesi olarak ifade edilmektedir. 2004 yılından günümüze kadar çeşitli vergi türleri e-beyanname uygulamasına dâhil edilmiştir. GİB’ den alınan şifre veya internet üzerinde bulunan link üzerinden kullanıcılar beyannamelerini rahatlıkla sisteme yükleyebilmektedirler. Herhangi bir hata durumunda kullanıcı uyarılmaktadır. Nitekim teknolojinin sağlamış olduğu bu imkânlar mükellefe önemli bir iş kolaylığı sağlamaktadır. Geçmişte kâğıt beyannamelerin hâkim olduğu dönemlerde mükelleflerin hata yapma olasılığı daha yüksek iken elektronik beyanname uygulaması ile bunun önüne geçilmek istendiği gözlemlenmiştir. Elde edilen veriler ise bu amaca ulaşıldığını göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının 2020 yılında yayınladığı faaliyet raporuna göre kâğıt beyanname alınma oranı %0,08, elektronik beyanname alınma oranı ise %99,92’dir. E- beyanname uygulamasının kullanım oranının yüksek oluşu vergi idaresinin işlerini hızlandırmakta ve verginin tarhına yönelik olan bilgiler kolay ve eksiksiz bir şekilde idareye ibraz edilmektedir. Ancak vergi sayısının çok olduğu bir mevzuat sisteminde mükelleflerin, e-beyanname uygulamasını nasıl kullanacağına dair eğitimler verilmesi, verginin tarhından tahsiline kadar olan tüm sürecin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine fayda sağlayacaktır.

Defter tutmak, beyanname vermek veya fatura düzenlemek mükellef ödevleri içerisinde yer almaktadır. Ancak mükellefler bu ödevlerini yerine getirmeyerek usulsüz yöntemlere başvurup verginin tahsilini sakat hale getirebilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan bir verginin tahsilinin sağlanamıyor olması bir ülke için kabul edilebilir bir durum değildir. Bu durumda gelir idaresi verginin gerçek mahiyetini araştırması ve sonuca etki edecek bilgileri toplayıp analiz etmesi gerekmektedir. Bilgi yönetim süreci olarak da ifade edilen vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama ve aramalı inceleme yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemlere entegre edilmiş birtakım elektronik vergi uygulamalarının kullanılmaktadır.

Öncelikle vergi incelemesi ile esas olarak mükellefin beyanları detaylı bir şekilde defter ve belgeler vasıtası ile incelenir. Ancak verginin miktarını saptamak veya eksik

beyanda bulunanları cezalandırmak için gelir idaresinin elinde gerçeği yansıtan bilgilerin mevcut olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu bilgilerin toplanması için kullanılan yöntemlerden ilki “elektronik yoklama” uygulamasıdır. Yoklama, esas olarak mükellefin kâğıt üzerinde idareye bildirdiği faaliyetlerinin mevzuata uygululuğunu tespit etmek için mükellefin işyerinde denetlenmesidir. Bu denetim gelir idaresine mükellefin genel eğilimi hakkında bilgi sunmaktadır. E-yoklama uygulamasında elde edilen her delil (resim, video vb. ) görevli memurlar tarafından tablet aracılığıyla sisteme yüklenir ve e-yoklama fişi kesilir. Her verinin elektronik ortamda saklanması uyumsuzlukların anlık olarak tespit edilmesine imkân tanımaktadır. Bir diğer bilgi edinme yöntemi ise aramalı inceleme yöntemiyle entegre çalışan “Vergi İletişim Merkezi” (VİMER) uygulamasıdır. VİMER ile hem telefon hem de internet aracılığıyla vergi ihbar bildirimleri alınmaktadır. Elde edilen 2016 yılı verilerine göre toplam 37.888 tane vergi ihbar bildirim alınmıştır. VİMER sadece vergi ihbarlarına yönelik çalışan bir uygulama olmayıp aynı zamanda mükellefe borç sorgulama, e-beyanname teknik destek hizmeti, borç bildirim hizmeti gibi bilgiler sunarak bir nevi danışmanlık hizmeti vermektedir. Dolayısıyla bu uygulama ile mükellefler vergilendirme sürecinde karşılaşacakları iş ve işlemler hakkında daha net bilgiye sahip olma imkânı elde etmiştir. Bir diğer uygulama ise VERİA olarak adlandırılan “Veri Ambarı” projesidir. Bir bilgi toplama yöntemi olarak ifade edilen Veri Ambarında, mükellefin alış ve satış raporları, vergi inceleme raporu ile sahte belge kullandığı tespit edilen mükellef bilgileri veya banka bilgileri gibi birçok somut veri elektronik ortamda saklanmaktadır. Veri Ambarında bulunan bilgiler vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için denetim elemanlarına bilgi desteği sağlamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının vergilendirme süreci içerisinde en çok mesai harcadığı konulardan birisi vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmektir. Çünkü beyanname esasının geçerli olduğu bir mevzuat sisteminde vergi denetiminin varlığı kaçınılmaz bir unsurdur. Bu gereklilik teknolojidenden meydana gelen yeni yazılımlar ile bütünleşerek “Risk Odaklı Vergi Denetim” anlayışını ortaya çıkarmıştır. İhbar, şikâyet veya denetim elemanının tercihiyle yapılan incelemeler yerini risk odaklı çalışan yeni uygulamalara bırakmıştır. Nitekim bu uygulamalar vergi denetiminin başarısını artıracak kriterlere göre tasarlanmıştır.

Vergi denetiminin başarısını etkileyen önemli kistaslardan birisi incelemeye alınacak mükellefin hangi kriterlere göre seçilmesi gerektiğidir. Nitekim mükellefin keyfi bir incelemeye maruz kalması ileride vergi bilincini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu durumda sorumluluklarını yerine getiren ve getirmeyen mükellef ayrımının tespitinde haksız rekabetin oluşmaması için adaletli olmak gerekmektedir. Bir diğer kriter ise denetimin şeklidir. Usulsüzlükler meydana gelmeden önce denetimler yapılmalıdır. Bu durum mükellefleri her an denetlenme olgusu ile karşı karşıya bıraktığı için kurallara uymaya davet etmektedir. Bu nedenle risk odaklı vergi denetiminde ilk olarak mükellefler sektörel veya bölgesel olmak üzere gruplara ayrılmaktadır. Bilanço veya gelir tablosu gibi matrahı ortaya çıkaran veriler ile mükelleflerin büyüklükleri belirlenmektedir. Daha sonra her gruptan elde edilen veriler ile karşılaştırmalar yapılarak risk alanları ve dereceleri hesaplanmaktadır. Analiz sonucu elde edilen veriler, ödeme uyumu göstermeyen mükelleflerin tespit edilmesinde yol gösterici bir niteliğe sahiptir. Risk odaklı vergi denetimi anlayışı çerçevesinde “KDV İade Takip Sistemi” oluşturulmuştur. Bu uygulama ile KDV iade dosyalarının idareye geldiği andan itibaren dosyanın hangi aşamada olduğu, eksiklik yazılarının mükellefe gönderim tarihi gibi KDV sürecine ilişkin birtakım sorular cevap bulmaktadır. Buradan elde edilen veriler ile “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi” sayesinde “KDV İadesi Kontrol Raporu” oluşturulmaktadır. Rapor sayesinde mükellefin beyan tutarlılığı, alt mükelleflerin bilgileri ve sahte belge kullanma kaydının olup olmadığı sorgulanabilmektedir.

Gelir idaresinin vergilendirmeye dair yapmış olduğu tüm bu işlemlerin (takdir komisyonun kararları, ceza ihbarnameleri, ödeme emirleri vb. ) hukuki bir sonuç doğurabilmesi için ilgili muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebligat ile mükellefin yargıya başvurma ve vergi ödevine ilişkin süreleri işlemeye başlar. Vergi Usul Kanununda posta, ilan, memur aracılığıyla ve elektronik olmak üzere dört farklı tebliğ usulü bulunmaktadır. Özellikle posta ile yapılan tebligatlarda yaşanan sorunların örneğin; mükellefin tebliğ evrakını almaktan imtina etmesi veya adresinde bulunmaması bunun neticesinden ilan tebligat uygulamasına çıkılması ve idarenin iş yükünün artması “elektronik tebligat” uygulamasına geçilmesini gerekli kılmıştır. 2015 yılında uygulanmaya başlayan e-tebligat ile bazı mükellef grupları için zorunlu tutulmuştur. Bu sayede usulsüz tebligat evrakı ile karşılaşma ihtimali azalmakta, evraklar direk



muhabatına ulaşmakta, bilgi güvenliği ve maliyet tasarrufu sağlanmaktadır. Ayrıca e-tebligat, verginin tahakkukunun kesinleşme süresi etkilemektedir.

Tarih, tebliğ ve tahakkuk aşamasını geçen bir vergi tahsil edilerek son bulmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde tahsil aşamasının önemi diğerlerine göre farklıdır. Çünkü tahsil edilemeyen bir vergi ileride büyük ekonomik problemlerin oluşmasına neden olabilir. Bu durumun oluşmaması için idarenin vergi alacağına hâkim olan tahsilatta iktisadilik, mükelleflere uygunluk ilkesi, vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi alacağının para olarak ödenmesi ilkeleri doğrultusunda “elektronik tahsilat” ve “elektronik haciz” uygulamalarını kullanmaya başladığı gözlemlenmiştir.

E-tahsilat, mükelleflerin istediği ödeme kanalını (banka, PTT şubeleri, internet bankacılığı vb. ) seçerek vergisini ödeyebilmesini ifade eder. Gelir İdaresi Başkanlığı, bankalardan aldığı bilgiler doğrultusunda tahsil bilgilerini anlık olarak izleyebilmektedir. Dolayısıyla ödenen vergiler, mükellef hesabına elektronik ortamda hızlı bir şekilde işlenecek ve ödenen vergi hazinenin kasasına güvenli bir ortamda intikal edebilecektir. Bu durum verginin hem iktisadilik hem de mükellefe uygunluk ilkesi ile bağdaşmaktadır.

E-haciz, mükellefin vergisini ödememe konusunda ısrar etmesi durumunda alacaklı tahsil dairesi tarafından AATUHK'nun 79. Maddesine dayanarak ilgili mükellefin bankada bulunan varlıklarına el konulmasıdır. Bankalar ile imzalanan protokoller çerçevesinde el konulan değerler ilgili vergi dairesinin hesabına aktarılmaktadır. Burada alacaklı idare açısından sağlanan en önemli avantaj, haciz bildirilerinin, gönderildiği an mal varlıklarına el konulması ve verginin tahsilinin kısa bir süre içerisinde gerçekleştirilmesidir. Ancak mükellef açısından olumlu bir tablo çizmek doğru olmayacaktır. Mükelleflere ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yapılmaktadır. Ayrıca bankalar, mükellefin borcuna yetecek kadarına değil de gelecekteki varlıklarına da blokaj işlemi uygulamaktadır. Bu durum mükelleflerin ticari yaşamlarını olumsuz yönde etkileyecektir. Bir diğer sorun ise e-haciz yöntemi ile mükelleflerin emekli maaşlarının haciz edilmesidir. Yapılan bu işlem hukuka aykırıdır. Çünkü mükellefin temel hak ve özgürlüklerini zedelenmektedir. Haciz işlemi mükellef açısından kabul edilmesi zor bir durumdur. Bu nedenle haciz işlemi borca yetecek kadar alınmalı, riskli müşteri algısına izin verilmemeli, mükellefi aciz duruma düşürmemeli ve verginin kaynağı kurutulmamalıdır.

Sonuç olarak bakıldığında vergilendirme sürecinde idarenin görev tanımında bulunan çoğu işlem internet üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu durum geleneksel yöntemlerin aksine zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Ayrıca Şeffaf ve etkin kamu yönetimi oluşturması nedeniyle idarenin hantal yapıdan kurtarılmasını sağlamıştır. E-vergicilik anlayışı sayesinde mükellefler vergilendirmeye dair işlemlerini kolay ve hızlı bir Şekilde gerçekleştirebilecektir.



## KAYNAKÇA

2016 – 2019 Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı. (2016). Ankara: T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Haberleşme Genel Müdürlüğü, e-Devlet Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, www.edevlet.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.06.2021).

2016-2019 Ulusal E-Devlet Stratejisi Eylem Planı, <http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/Swkoy+2016-2019-Ulusal-e-Devlet-Stratejisi-ve-Eylem-Plani.pdf> (25.06.2021).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 t. ve 1075 sayılı Resmi Gazete.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, 28/07/1953 ve 8469 sayılı Resmi Gazete.

Acar, A, “E-Devlet Uygulamaları Açısından Bilişim Teknolojilerinin Kamu Hizmetlerinde Kullanılması” , 2. Mediteranean İnternational Congress on Social Sciences” , Social and Culturel Integration in Balkans, Ohrid, 2017, ss. 73-86.

Acar, V, Ö., Öksüz, “Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve E-Defter Uygulamaları” , *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2013/5, (8), ss. 62-69.

Ağbal, N., “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-2” , *Yaklaşım*, 2001, (106). 77-84.

Ak, A., “Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri” , *Siyaset Bilimi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2015/3, (1), ss. 25-43.

Akbey, F., “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme” , *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29/2014 (1), ss. 63-103.

Akçakaya, M., “E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları” , *Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2017, (3), ss. 8-31.

Akdoğan, A., (1994), Kamu Maliyesi, Gazi Büro Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, A., (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (9.baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, A., (2019), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergi Hukuku, Uygulama Örnekleri), (14. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

- Akdoğan, A., (2020), Kamu Maliyesi, (21. baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akman, İ., “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler” , *Ankara Barosu Dergisi*, 2016, (2), ss.
- Aksümer, E., “E-Haciz Sisteminin Değerlendirilmesi” , *Vergi Raporu*, 2014, (177), ss. 32-42.
- Aktan, C. C., (2018) Vergileme Vergi Teorisi ve Vergi Politikası, (2. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Alır, G., (2008), *E-Türkiye Uygulamaları: Elektronik Belge Yönetimi ve Üst Veri*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Alpaslan, M., ve Sakal, M. (2016). Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler. Şubat, 5, 2016.
- Altay, A., (2019), Kamu Maliyesi Teorisinin Gelişimi ve Kapsamı, (5. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, M. M., Biniş, “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat” , *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14/2016, (1), ss. 299-317.
- Arslan, M., (2016), Vergi Hukuku, (9. Baskı), Dora Yayıncılık, Bursa.
- Atlı, M., vd., (2020) Tebligat Hukuku, (3. baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Ay, H, T., Baran, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerleme” , *Sosyo Ekonomi*, 2014/1, (21), ss. 45-68.
- Ay, H. M., “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü” , *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi*, 2006 (11), ss. 57-80.
- Ay, H., vd., (2017) Vergi Uygulamalarında E-Tebligat ve E-Haciz, (3. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara .
- AYDEMİR, E., ve DİLSİZ, V. Dijital Ödeme Sistemleriyle Kayıt Dışı Ekonominin Ortadan Kaldırılması ve Artagan Projesi.

- Aydın, A. H., (2021), *Kamu Yönetimine Giriş*, (5. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ayfer, Ü., “Elektronik Haciz Uygulamaları ve Yaşanan Bazı Problemler” , *Vergi Sorunları Dergisi*, 38/2015, (322), ss. 57-60.
- Ayrancı, E., (2012) *Vergi İdaresinin Ön İşlemlerinden Doğan Hukuki Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Azak, S.T., M., Bizimyer, “Elektronik Faturanın Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi” , *Mali Çözüm Dergisi*, 2016, ss. 153-167.
- Bahçeci, B., “Danıştay İçtihatlarına Göre, Resen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde ,Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, Ankara Üniversitesi Yayınları, 1/2013, ss. 539-565.
- Bakkal, U., (2012). “Varlık Vergisi Kanunu'nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirmesi” , *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (96-111).
- Başaran, F., (2017), *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, (1. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.
- Bayram, M., (2019) *Vergi Denetiminde Risk Analizi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Bektaş, İ., (2010) *Celal Bayar Üniversitesi Öğrenci İşleri E-Devlet Uygulamasının Kamu Tasarrufu Üzerindeki Etkisi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye).
- Beşel, F, C., Çokgezer, “Maliye Alanında E-Teknolojiler ve Etkinliği” , *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1/2015 (1), ss. 13-23.
- Bıyık, Recep, “E-faturaya / E-deftere Hazır Mısınız? “ , *Dünya Gazetesi*, (01.07.2021).
- Biçer, Y., (2006) *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Isparta (Türkiye).
- Bilici, N., (2015) *Vergi Hukuku*, (36.baskı), Savaş Yayınevi, Ankara; Bilici, N., (2001), *Vergi Hukuku*, Yargı Yayınevi, Ankara.

- Bilici, N., ve Bilici, A. (2017), Kamu Maliyesi, (8.baskı), Savaş Yayınevi, Ankara.
- Binokay, M., (2010) *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Bursa (Türkiye).
- Biyan, Ö., (2018), Vergi Hukuku Lisans Öğrenimi İçin, (1. Baskı), Dora Yayıncılık, Bursa.
- Bowler-Smith, M., Ostik, H. (2018). On the meaning of tax. *Australian Tax Forum*, 33(3), 601-620.
- Bozkurt, A, (2017) “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları”, *Bilgi Toplumu ve E-Devlet*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Buran, B., (2013) *Türk Vergi Hukukunda Haciz ve Elektronik Haciz Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye).
- Calayoğlu, İ., “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları” , *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2019, (81), 143-162.
- Cansız, H., “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı” , *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15/2004, (2), ss. 33-43.
- Cenikli, E., & Şahin, D. (2013). “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri” , *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi* 4 (1), ss. 37-52.
- Coşkun, M., (2021), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (4. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çağlar, K., (2019), Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, (4. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çakar, E, F., Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller” , *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7/2014, (1), 415-423.
- Çakır, C., “E-Devlet Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” , *Global Journal of Economics and Business Studies*, 2015/4, (7), ss. 37-48.
- Çakır, T., (2018) “Kamu Gelirleri” , *Kamu Maliyesi*, Şebnem Tosunoğlu, Yaşar Tamer Ergül, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.

Çarıkçı, O., “Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma” , *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010/2, (12), ss. 95-122.

Çelik, K., “E-Devlet ve Yeniden Yapılanma” , *Türk İdare Dergisi*, 2003/75, (75), ss. 149-158.

Çevik, M., (2020) *Elektronik Tebligat*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Gaziantep (Türkiye).

Çimen, G., “E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi” , *International Journal of Public Finance*” , 2/2017, (1), ss. 93-108.

Çitil, Bünyamin, “Vergi Hukukunda Tecilin İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanaşımına Etkisi” , *Sayıştay Dergisi*, 2019, (113), ss. 45-70.

Çukurçayır, M. A, H., Ekşi, “Kamu Hizmet Sunumunda Yeni Yöntemler” , *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2001, (1), ss. 89-109.

Danacı, C., (2016) *Elektronik İmzanın Hukuki Niteliği ve Vergi Hukukunda Kullanılmasının Değerlendirilmesi*, Balıkesir Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir (Türkiye).

Delibaş, K., Akgül, A. E., “E-Devlet Uygulamaları İle Şeffaflık, Katılım ve Demokratikleşme İlişkisinin Analizi” , *18. Akademik Bilişim Konferansı*, Aydın, 30 Ocak-5 Şubat 2016.

Demirbaş, T., A., Gerçek, F., Giray, M., Yüce, A., Oğuzlar “Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması” , 2012/31 (1), ss. 59-84.

Demirli, Y., Y. Ayyıldız, T., Vural, vd., “Vergi Mükelleflerinin Ödemede Uygunluk Kuralına” İlişkin Algıları: Bolu İli Alan Araştırması” , *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2015, (45), ss. 179-204.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (2011), *Bilgi Toplumu İstatistikleri*, DPT Yayını, Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, “E-Dönüşüm Türkiye Projesi 2003-2004 KDEP Uygulama Sonuçları ve 2005 Eylem Planı”  
<https://webdosya.csb.gov.tr/db/cbs/icerikler/2005-20180522115122.pdf> (25.06.2021).

Dilek, E., (2006) *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayla Verginin Hazineye İntikali Arasındaki Süreyi Kısaltan Yöntemlerin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Bursa (Türkiye).

Dirican, H., (2020), *Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli Örneği*, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bolu (Türkiye).

Doğan, U., “100 Soruda E-Defter” , *Vergi Sorunları Dergisi*, 2012/280, ss.1-73.

Doğan, U., “Vergi Teknolojileri” , *Vergi Sorunları Dergisi*, 2015, (322), ss. 9-40.

Du Preez, H., (2015) *A Construction Of The Fundamental Principles Of Taxation*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), University Of Pretoria, Faculty of Economic and Management Sciences, Pretoria (Güney Afrika).

Ekinci, T.A., “Türkiye'nin E-Devlet Görünümüne Uluslararası Göstergelerden Bir Bakış” , *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2018, (32), ss. 333-351.

Elçin, R., B. Gerekan, M. Usta, “E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma” , *Mali Çözüm Dergisi*, 2018, ss. 13-42.

Erdemir, B. C., (2021) *Vergi Usul Hukukunda Tebliğ Kurumu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

Ergen, Z. L., Kılınçkaya, “Türk Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi” , *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 2014 (1), ss. 281-309.

Ergür, O. K., “Vergi İdaresinin Denetim ve Bilgi Edinme Yolları” , 5. *Taras Şevçenko Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Pearson Journal Of Social Sciences Humanities, Ukrayna, 2020, ss. 1-6.

Ezz, I. E. (2007). E-Government Emerging Trends: Organizational Challenges. In *Global E-Government: Theory, Applications and Benchmarking* ss. 167-184.



Gerçek, A., (2010), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Gündoğdu, M., (2008) *Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Tokat (Türkiye).

Gündüz, A., “Kamu Alacaklarının Tahsilinde E-Haciz (Elektronik Haciz)” , *Mali Çözüm*, 2016, (138), ss. 199-208.

Güneş, T., (2018), Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Güneş, T., (2019) *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul (Türkiye).

Hakkı, İ., (2009) *Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Bursa (Türkiye).

Hayrulloğlu, B., “Tahsil Yetkisinin Haciz İşlemi Bakımından Değerlendirilmesi” , *İzmir Barosu Dergisi*, 2019, ss. 267-321.

Hepaksaz, E. B., Hayrulloğlu “E-Devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve E-Haciz” , *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2011/3, (2), ss. 109-120.

Hepaksaz, E., (2012) “Türkiye’de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları”, 27. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 20-24 Mayıs 2012.

[http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/020800\\_ETurkiyeEylemPlani.pdf](http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/020800_ETurkiyeEylemPlani.pdf) (25.06.2021).

[http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/040900\\_KDEPKitapcik.pdf](http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/040900_KDEPKitapcik.pdf) , 20.06.2021.

<http://www.canaktan.org/politika/e-devlet/e-avrupa.htm> (24.06.2021).

<http://www.edeften.gov.tr/edeftenhakkinda.html> (30.06.2021).

<http://www.egovturkey.com/e-devlet-kapisi-istatistikleri-ve-degerlendirmeler-04032020#:~:text=T%C3%BCrkiye'de%202019%20y%C4%B1%C4%B1%2016,oran%C4%B1%20~%51%20olarak%20g%C3%B6sterilmektedir> (26.06.2021).

<http://www.eta.com.tr/file.php?action=view&type=pdf&key=sql-v8sql-teknik-e-defter-e-defter-uygulamasi> (30.06.2021).

[http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=9564](http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=9564) (19.07.2021).

<https://cbddo.gov.tr/haberler/4834/-birlesmis-milletler-e-devlet-gelismislik-endeksi-aciklandi> (13.06.2021).

<https://cbddo.gov.tr/projeler/acik-veri/> (11.06.2021).

<https://csb.gov.tr/tapu-islemleri-e-devlet-e-aktarildi-57-milyon-lira-tasarruf-edildi-bakanlik-faaliyetleri-29698> (10.06.2021).

[https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679) (26.06.2021).

<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html> (01.07.2021).

[https://eski.samsunsmmmo.org.tr/upload/file/eDefter%20&%20Kay\\_t%20Saklama%20Samsun%20SMMO%2012\\_12\\_2014%20\(1\).pdf](https://eski.samsunsmmmo.org.tr/upload/file/eDefter%20&%20Kay_t%20Saklama%20Samsun%20SMMO%2012_12_2014%20(1).pdf) (28.03.2022).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama\\_bim.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf) (02.07.2021).

<https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> (02.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011\\_YILI\\_FAALI\\_YET\\_RAPORU.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALI_YET_RAPORU.pdf) (02.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf) (02.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (02.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf) (02.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_rapor\\_u.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_rapor_u.pdf) (05.07.2021).

<https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf> (05.07.2021).

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020\\_faaliyet\\_rapor\\_u.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_rapor_u.pdf) (01.07.2021), GİB Faaliyet Raporu 2019.

[https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/uyg\\_veri\\_yonetimi.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/uyg_veri_yonetimi.pdf) (02.07.2021).

[https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg\\_side/main.jsp?token=efb656681893e3009a8360065124cf5524aef3e1e2d4058b799a0b2235b622fd6d5599441cc6a8587bba502f6d52318741a336a76f4b9d4c9e23747b557e54d2](https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_side/main.jsp?token=efb656681893e3009a8360065124cf5524aef3e1e2d4058b799a0b2235b622fd6d5599441cc6a8587bba502f6d52318741a336a76f4b9d4c9e23747b557e54d2) (12.04.2022).

[https://intvrg.gib.gov.tr/kdv\\_iadesi\\_uyuru\\_yeni.pdf](https://intvrg.gib.gov.tr/kdv_iadesi_uyuru_yeni.pdf) (27.04.2022).

[https://ivd.gib.gov.tr/tvd\\_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7](https://ivd.gib.gov.tr/tvd_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7) (01.08.2021).

[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2014\\_Y%C4%B1%C4%B1\\_Faaliyet\\_Raporu\\_1102.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf) (26.04.2022).

[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi\\_denetim\\_kurulu\\_200513.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf) (26.04.2022).

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (18.07.2021).

<https://pttkep.gov.tr/e-imza/> (01.07.2021).

<https://publicadministration.un.org/egovkb/Data-Center> (13.06.2021).

[https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0nternetin\\_tarihi](https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0nternetin_tarihi) (18.10.2021).

[https://tr.wikipedia.org/wiki/E-Devlet\\_\(T%C3%BCrkiye\)](https://tr.wikipedia.org/wiki/E-Devlet_(T%C3%BCrkiye)) (26.06.2021).

<https://www.cnnturk.com/turkiye/cimere-2020-yilinda-6-milyona-yakin-basvuru-yapildi> (11.06.2021).

<https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat> (30.08.2021).

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2002-yilina-ait-faaliyet> (27.06.2021).

<https://www.gib.gov.tr/node/88067> (01.07.2021), 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. 5 Mart 2010.

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2000/uygblgfaal.pdf> (27.06.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/uygulama\\_bilgi\\_islem.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/uygulama_bilgi_islem.pdf) (27.06.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf) (29.06.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf) (30.06.2021), GİB 2018 Faaliyet Raporu.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (30.06.2021)

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf) (30.06.2021), GİB 2020 Faaliyet Raporu.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf) (13.07.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf) (13.07.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_4.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf)

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/uyg\\_veri\\_yonetimi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/uyg_veri_yonetimi.pdf) (27.06.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2006\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf) (27.06.2021).

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf) (29.06.2021).

[https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/IVDBYMM%2030\\_04\\_2015.pdf](https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/IVDBYMM%2030_04_2015.pdf)  
(23.07.2021).

<https://www.memurlar.net/haber/139259/vedop-3-ne-saglayacak.html> (05.02.2022).

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.20047189.pdf> (11.06.2021).

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16333-> (23.07.2021).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm> (30.06.2021), 1 No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 13 Aralık 2011.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121214-15.htm> (01.07.2021), VUK 421 Sıra No'lu Genel Tebliği, 2012.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-17.htm> (04.07.2021) Vergi Usul Kanunu 453 Sıra No'lu Genel Tebliği.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171217-15.htm> (30.06.2021), Vergi Usul Kanunu 486 No'lu Genel Tebliği, 17 Aralık 2017.

<https://www.turkiye.gov.tr/cok-kullanilan-hizmetler> (26.06.2021).

<https://www.vergidegundem.com/documents/10156/2537796/12.7.2015.pdf/abfddfc4-fbfd-4e0b-839c-322320df4a6b> (11.10.2021)

İşık, A., (2014), Kamu Maliyesi, (3. baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.

İlhan, A., (2007) *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı/Mali Hukuk Programı, İzmir (Türkiye).

İnanç, M., “Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlenmesi, İletilmesi, Muhafaza ve İbrazi Usul ve Esasları” , *Mali Çözüm Dergisi*, 2010, (101), ss. 181-192.

İNCE, M. İ., (2001), Elektronik Devlet Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar, DPT.

İnneci, A. N., Karadağ, “Vergi Usul Kanunu'na Göre “Tebliğ” de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı” , *Maliye Dergisi*, 2015, (169), ss. 55-69.

İstemi, T. E., Ş., Kocayılmaz, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı” , *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2015 (37), ss. 47-54.

Kalenderoğlu, M., (2017), Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma, (17.baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Karabacak, İ., (2009) *Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Isparta (Türkiye).

Karaboyacı, A., “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri” , *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2014, (115), ss. 211-242.

Karadağ, N, F., Karabuğa, “Tecil Müessesesinin 6183 Sayılı Kanuna Hakim Olan İlkeler Açısından Değerlendirilmesi” , *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28/2019 (2), ss. 375-387.

Karadağ, N., “Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar” , *Maliye Dergisi*, 2012, (162), ss. 238-255.

Karagülmez, A. , “Elektronik Devlet Kavramı” , *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2010, (2), ss. 449-476.

Karaoğulları, E., (2016), Maliye Politikası, (4.baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Kaya Bensggir, T., “Bilgi Toplumu Bakanlığı Kuruluğu Üzerine: Mekanik Bir Örgüt mü”, *Ammem İdaresi Dergisi*, 2000/33, (3), ss. 33-62.

Kaya, Dilek, Ayşe Durgun, “1923-1938 Dönemi Atatürk’ün Maliye Politikaları: Bütçe ve Vergi Uygulamaları” , *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2009, (19), ss. 223-249.

Ke, W., K., Wei, “Successful E-Government in Singapore” , *Communications of the ACM*, 2004/47, (6), ss. 95-99.

Mert, L. M., “Kamu Kurumlarının Çağrı Merkezleri Üzerine Bir Analiz” , *Selçuk İletişim*, 10/2017, (1), 134-157.

Merter, M., “Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi” , *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016/14 (2), ss. 52-74.

- Mez, İ., (2019) *Kamu Alacaklarının Tahsilinde Haczin ve Haczin Paraya Çevrilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi” , *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012/61 (4), 1307-1336.
- Neumark, F., (1959), *Theorie der Besteuerung in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, Stuttgart, Tübingen, Göttingen; Turhan, S., (1982) *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Oğuztürk, B.S., E.K., Ünal “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem” , *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015/7 (13): ss. 207-237.
- Ortaç, Y. Z., ve Ünsal, H, (2019), *Genel Vergi Hukuku*, (1. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Oruç, F., ve Ünsal, H. (2019), *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, (1. baskı), Ankara.
- Öner, E., (2016), *Vergi Hukuku*, (7. baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Öner, E., (2020), *Vergi Hukuku*, (12. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Önkan, Ö., (2013) *E-Devlet Uygulamalarının Vergileme Açısından Değerlendirilmesi* (Türkiye Örneği), Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye).
- Örücü, A. İ., “Vergi Ödeme Aracı Olarak Karekod Teknolojisi” , *Maliye Dergisi*, (164), ss. 259-267.
- Öz, E, C., Ceyhan, “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili: 6183 Sayılı Kanunda Haciz ve Satış Uygulamalarının Analizi”, *Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi, Ekonomik Araştırmalar*, Niğde, 26-29 Ekim, ss. 119-131.
- Öz, E., D., Bozdoğan, “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları” , *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17/2012 (2), ss. 67-92.
- Özbek, M., (2007), *E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında “VEDOP” Projesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat (Türkiye).

Özdoğru, R., (2020), *Vergi Tahsilatında Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczinde Yaşanan İhtilaflar ve Çözüm Önerisi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Osmangazi Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).

Özgen, F. B., “İnternet-Bilgisayar Teknolojilerinin Önemi ve Türkiye’de E-Vergilendirme Sistemi” , *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2008, (21), ss. 195-214.

Özker, N. Ö., “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler” , *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2002, (4), ss. 172-185.

Pehlivan, O., (2013), *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbacılık, Trabzon.

Sandalcı, U., “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi” , *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2019, (36), ss. 301-317.

Saraçoğlu, F., M. Gökkaya, Y. Ülkü, “Gelişen Teknoloji ve İletişim Altyapısı Karşısında Vergi Dairelerinin Fonksiyonu” , *Mali Hukuk Dergisi*, 2019/15 (173), ss. 1003-1030.

Sarı, Ö. K., (2019), *İdare Hukuku Bağlamında E-Devlet Dönüşümü ve UYAP*, (1.baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.

Sarıaslan, O., “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı” , *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017, (29), ss. 193-224.

Sarıcalar, Ş., “Vergi Usul Kanunu Karşısında Defter-Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi” , *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020/2, ss. 229-262.

Sayar, N., (1975), *Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, Servet Matbaası, İstanbul.

Schmölders, G., (1976), *Genel Vergi Teorisi*, çev. Salih Turhan, İstanbul.

Serçemeli, M., “Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Vergi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme” , *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12/2019 (65), ss. 1232-1240.



Söylemez, M., (2003), *Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Mali Hukuk Bilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).

Şakar, A., “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar” , *Mali Çözüm*, 2011, ss. 69-86.

Şenyüz, D., vd., (2018) *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, (9. baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Şin, S., (2016), *Vergi Hukuku*, (1.baskı), Dora Yayınevi, Bursa.

Şin, S., “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlarla Beyan” , *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*, 1/2019, (2), ss. 66-68.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://www.mevzuat.gov.tr> (08.01.2021).

T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, A, Mutlu, (2009), SGB Yayını, Ankara.

Taş, M., (2014) “Vergilendirme Sürecine Genel Bakış” , *Vergi Uygulamaları*, (2. baskı), Şükrü Kızılot, M. Erkan Üyümez, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

Taşdelen, A., “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 56/2007, (1), ss. 279-312.

Taşkan, Y. Z., (2018), *Vergi Hukuku*, (1. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.

Taşkan, Y. Z., (2019), *Vergi Hukuku*, (2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.

Taytak, M. K., Vural, “Bilişim Sistemlerindeki Gelişmelerin Türkiye’de E-Vergi Uygulamaları Üzerine Yansımaları ve Değerlendirilmesi” , *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 2019, (647), ss. 65-100.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2018), *Vergi Denetimi*, (8. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Tley, J., (1978), *Revenue Law*, Butterworths, Londra.

- Turan, A. H., F.B., Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2009/10, (1), ss. 134-147.
- Turhan, S., (1982), *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Tülü, U., (2006) *Türk Vergi Hukukunda Resen Tarh*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Türk, A., (2010) *Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Kütahya (Türkiye).
- Türk, İ., (2002), *Kamu Maliyesi*, (4. Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türk, İ., “Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1/2015, (36), ss. 335-357.
- Tüzüner, Ö., “Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2011, (4), ss. 139-159.
- Uçkan, Ö., (2003), *E-Devlet, E-Demokrasi ve Türkiye Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması İçin Strateji ve Politikalar-I* (1. Baskı), Literatür Yayınları.
- Uğur, A. A., İ., Çütücü, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1/2009, (2), ss. 1-30.
- Uğur, A.A., “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *International Journal of Public Finance*, 1/2016 (2), ss. 122-145.
- Ulusoy, Ahmet ve Karakurt, Birol, “Türkiye’nin E-Devlete Geçiş Zorunluluğu”, *Kocaeli Üniversitesi I. Ulusal Bilgi Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, Kocaeli, 10-11 Mayıs 2002.
- Uz, F., (2019) *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Balıkesir (Türkiye).
- Varol, A. İ., Baştürk, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, 2015, (1), ss. 263-278.

- West, D., vd (2005) *Digital Government: Technology and Public Sector Performance*. Princeton University Press; 1-4'den aktaran Atmaca, K., (2009) E-Devlet'ten Olgun Devlet'e ya da E- Devlet'in Olgunlaştırılması, *Denetişim Dergisi*, (2), ss. 31-43.
- Yavuz, A., O., Çarıkçı, “Bir E-Devler Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği” , *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009/1 (9), ss. 1-28.
- Yeniçeri, H., (2005), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Yeşilbaş, M., “Türkiye’de Elektronik Devletin İnşa Süreci ve Mevzuattaki Görünümü” , *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1/2011, (2), 1-23.
- Yetkiner, E., “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim” , *Vergi Dünyası*, 2006 (301), ss.41-50.
- Yıldız, F., E., Duru, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi” , *Vergi Raporu Dergisi*, 2020, (245), ss. 72-94.
- Yılmaz, E., (2014) “Elektronik Defterden Sürekli Denetime Doğru” , *2nd International Symposium on Accounting and Finance*.
- Yoruldu, Mutlu, Nilüfer Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir İnceleme” , *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 2016/1, (1): 52-70.
- Yurtay, Y., A. Çakıcı, S., Erat, “E-Devlet Kullanımında Türkiye ve Norveç Modeli Karşılaştırması, Veri Madenciliği Örneği” , *Akademik Bilişim*, 2015, ss. 1-7.
- Yurtsever, H., “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat” , *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23/2016, (2), ss. 451-466
- Yücelen, İ.H., (2009) *Türkiye’de Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, Uludağ Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa (Türkiye).