

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

ONLINE SEMPOZYUM (22 MAYIS 2021)

YAYIN ISBN: 978-605-74203-1-2

SEMPOZYUM BİLİM KURULU ÜYELERİ

Prof.Dr. Billur Serap Yaltı - Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof.Dr. Mustafa Akkaya - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Emekli Öğretim Üyesi

Prof.Dr. Mehmet Yüce - Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof.Dr. Adnan Gerçek - Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof.Dr. Tahir İrfan Barlass - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof.Dr. Emrah Ferhatoğlu - Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof.Dr. Leyla Ateş - Altınbaş Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof.Dr.Halit Aker - Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof.Dr. Sabahattin Yürekli - Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof.Dr.Zeynel Temel Kangal - Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

SEMPOZYUM DÜZENLEME ve YAYIN KURULU ÜYELERİ

Prof.Dr. Doğan Şenyüz

Doç.Dr. Gülşen Gedik

Ar.Gör.Dr. Erdem Utku Çakır

Ar.Gör.Alican Mert



DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

ONLINE SEMPOZYUM PROGRAMI
22 MAYIS 2021



AÇILIŞ KONUŞMALARİ 09:30-10:00

Prof.Dr. Doğan Şenyüz
Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Başkanı
Prof.Dr. Zekeriya Arı
Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı
Prof.Dr. A.Saim Kılavuz
Bursa Uludağ Üniversitesi Rektörü

I.OTURUM GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE DİJİTAL GELİŞİM ARAÇLARI (10:00-11:00)

OTURUM BAŞKANI:
Prof.Dr. Billur Yaltı
(Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Doç.Dr. Gıyasettin Özcan
Bursa Uludağ Üniversitesi Mühendislik Fakültesi
"Bilgisayar Bilimi, Yapay Zeka ve İnternet Teknolojilerinin Ortaya Çıkışı"

Prof.Dr.Gökhan Silahtaroglu
İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi
"Yapay Zeka Nasıl Öğrenir: Düz Metinden Makine Öğrenmesine"

Prof.Dr. Erkan Işığışık
Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
"Veri Bilimi ve Veri Madenciliğinde İstatistiğin Önemi ve Kullanımı"

II.OTURUM VERGİLENDİRME İLİŞKİSİNİN TARAFRLARI BAKIMINDAN DİJİTAL UYGULAMALAR (11:00- 11:45)

OTURUM BAŞKANI:
Prof.Dr. Adnan Gerçek
(Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi)

Mustafa Akpınar
Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Daire Başkanı
"Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Elektronik Uygulamaları"

Prof.Dr. Çağatan Taşkın
Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
"Endüstri 4.0 Çağında Dijital Dönüşüm ve Üniversitelerin Rolü"

Ramazan Biçer
Tinveto Şirketi, Kurucu Ortak
"Şirketler Neden Vergi Teknolojilerine İhtiyaç Duyarlar?"

ÖĞLE MOLASI

III.OTURUM DİJİTAL HİZMET VERGİSİNDE HUKUKİ PROBLEMLER (13:00-13:45)

OTURUM BAŞKANI:
Prof.Dr. Doğan Şenyüz
Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Dr.Öğr.Üyesi Ertuğrul Akçaoğlu
Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Dijital Hizmet Vergisi: Uluslararası Hukukun Dijital Ekonomi ile Sınarı"

Doç.Dr. Selçuk Özgenc
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Güvenliği"

IV.OTURUM BLOKZİNCİR SİSTEMİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ (14:00-15:00)

OTURUM BAŞKANI:
Prof.Dr. İrfan Barlass
(İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Dr.Öğr.Üyesi Altan Rençber
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Kripto Paralar ve Vergilendirme"

Dr.Öğr.Üyesi Şaban Cankat Taşkın
İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Kripto Para Kullanımı Yoluyla Vergi Kaçırma"

Doç.Dr. Gülşen Gedik
Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Akıllı Sözleşmelerin Vergilendirme Sürecine Etkileri"

V.OTURUM VERGİ HUKUKUNDA YENİ TARTIŞMALAR: YAPAY ZEKA SİSTEMLERİ VE KUANTUM TEKNOLOJİSİ (15:00-16:00)

OTURUM BAŞKANI:
Prof.Dr. Mustafa Akkaya
(Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Dr.Öğr.Üyesi Zafer İçer
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi & Yener Yücel, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi & Okan Atak, Vergi Müfettişi
"Vergi Suçlarının Tespiti ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları ve Etkileri"

Ar.Gör. Selda Taner
Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
"Takas Yoluyla Tahsilde Yapay Zeka Kullanımı"

Ar.Gör. Buğra Vehbi Döner
Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi
"Kuantum Işınlanma Teknolojisi ve Geleceğin Gümrük Vergileri"

SEMPOZYUM, "GOOGLE MEET" PROGRAMI ÜZERİNDEN ONLINE OLARAK GERÇEKLEŞTİRİLECEKTİR.

BİLGİSAYAR BİLİMİ, YAPAY ZEKÂ VE İNTERNET TEKNOLOJİLERİNİN ORTAYA ÇIKIŞI

Doç.Dr. Gıyasettin ÖZCAN

Bursa Uludağ Üniversitesi

Mühendislik Fakültesi

Bilgisayar Mühendisliği Bölümü

ÖZET

Bu sunumda bilgisayar biliminin ortaya çıkışı ve gelişim süreci anlatılmaktadır. Bu kapsamda ilk önce 20. Yüzyıl öncesine ait tasarımlar anlatılmaktadır. 20. Yüzyıldan itibaren ise enerji olanaklarının gelişmesi, matematik, fizik ve haberleşme teknolojilerindeki gelişmelerin günümüz bilgisayar teknolojisine olan etkisi incelenmektedir.

İngilizce “computer” teriminin Türkçe karşılığı hesaplayıcıdır. Hesaplayıcı cihaz bilgiyi saymanın çok daha kapsamlı bir işleve sahiptir. Eski Mısır, Yunan dahil bir çok medeniyette hesaplama işlevini mekanik olarak yapacak cihaz örnekleri mevcuttur. Dünyada “Algoritma” teriminin Abbasi dönemi Bağdat kütüphanesi yöneticisi El Harezmi’ye atfedilmesi doğu medeniyetinin rolünü de göstermektedir. Ancak bu süreçte en dikkat çekici olan ise 1800’lerin başında geliştirilen Charles Babbage’ın mekanik hesaplayıcısıdır. Ne yazık ki çağın endüstriyel olanakları ve gereksinimler dikkate alındığında vaktinden önce tasarlandığı gerçeği hasıl olmuştur. Öte yandan endüstri devrimi ve Jacquard’ın tekstil tezgahını işçi gereksiniminden kurtaran otomatik çalışabilen makinesi pratikte kullanıma geçmiştir. Bu makinenin yeniden programlanmaya olanak sağlayan delikli kart tasarımı da tarihsel açıdan önemlidir.

Hesaplayıcının gelişime önderlik edenler Matematikçilerdir. David Hilbert, Kurt Gödel, Alan Turing ve John von Neumann bilgisayarın teorik tasarımında tarihsel konumdadır. Elektrik enerjisinin mekanik enerjinin yerini alması ile birlikte bilgisayarların pratik tasarımı mümkün olmuştur.

İkinci Dünya savaşı yıllarında İngiliz Alan Turing ve Alman Konrad Zuse’nin karşılıklı düşman şifrelerini hesaplayıcı kullanarak çözme çabaları bilek güreşinde yeni bir cepheye dönmüştür.

İkinci dünya savaşından sonra ise Bilgisayar Biliminin gelişimi ağırlıklı Amerika'ya taşınmıştır. Örneğin Bilgisayar Biliminin ortaya çıkmasında önemli bir yere sahip olan Princeton üniversitesinin akademik personeli çoğunlukla A.B.D.'ye göçen bilim adamlarından oluşur.

Bilgisayarın ilk tasarımları devasa boyutlara idi. Enerji tüketimi açısından daha verimli hale gelebilmesi için elektronik alanında gelişimler 1955 – 1960 yılları arasında başladı. Bu konuda Jack Kilby isimli araştırmacı entegre devrenin geliştirilmesine olan katkıları nedeniyle Nobel Fizik ödülünü almıştır.

Bir elektronik cihaza dönüşen bilgisayarda verimli veri iletimi sağlamak amacıyla C. Shannon tarafından Enformasyon Kuramı ortaya atılmıştır. Bunların sonucunda gelişen hesaplayıcı cihazın bir çok probleme çözüm sunabilmesi amacıyla 1970'li yıllardan itibaren ise algoritmalar sunulmaya başlanmıştır. Donanımsal ve yazılım alanındaki gelişmeler yapay zeka ve haberleşme konusunda yeni teknolojilere olanak vermiştir. Yoğun hesaplama yaparak veri üzerinde istatistiksel analizler yapılmaya başlanmış ve veri üzerinde tekrar eden örüntülerin yakalanması ile yapay zeka yöntemleri ortaya çıkmıştır. Yakın zamanda grafik işlemcilerin (GPU) hesaplamada kullanılması ile beraber Derin Öğrenme teknikleri yapay zekanın en güncel teknolojisini oluşturmuştur.

Yakın geçmişte kablosuz ağ teknolojisindeki gelişmeler belli bir bölgedeki tüm cihazların haberleşmesine olanak vermiştir. Bunun yanı sıra iletişim cihazlarının küçülmesi ve ucuzlaması belirli lokasyondaki tüm cihazların iletişiminin sağlanmasına olanak sağlamıştır. Bunun sonucu ortaya çıkan IOT(İnternet of Things), cihazların uzaktan kontrol edilmesine olanak sağlamaktadır.

Referanslar

<https://en.wikipedia.org/wiki/Computer>

Shannon, C.E. (1948), "A Mathematical Theory of Communication", Bell System Technical Journal, 27, pp. 379–423 & 623–656, July & October, 1948. PDF.

Bengio, Yoshua; LeCun, Yann; Hinton, Geoffrey (2015). "Deep Learning". Nature. 521 (7553), s. 436–444

Russell, S. J., & Norvig, P. (2016). Artificial intelligence: a modern approach. Malaysia; Pearson Education Limited,.

Ashton, K. (2009). That 'internet of things' thing. RFID journal, 22(7), 97-114.

Michael Sipser (2013). Introduction to the Theory of Computation 3rd. Cengage Learning. ISBN 978-1-133-18779-0.

Patterson, D. A., & Hennessy, J. L. (2016). Computer Organization and Design ARM Edition: The Hardware Software Interface. Morgan kaufmann.

Cormen, T. H., Leiserson, C. E., Rivest, R. L., & Stein, C. (2009). Introduction to algorithms. MIT press.

DÜZ METİNDEN MAKİNE ÖĞRENMESİNE

Prof.Dr.Gökhan SİLAHTAROĞLU

İstanbul Medipol Üniversitesi

İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi

Yönetim Bilişim Sistemleri Bölümü

ÖZET

Metin verilerinin artmasıyla birlikte bilgisayarlı metin analizi önem kazanmıştır. Öte yandan, yapay zeka algoritmaları gelişmekte ve şirket içi donanım sistemleri, bulut hizmetleri sadece güçlenmekle kalmayıp, aynı zamanda ucuzlamaktadır da. Metin madenciliğinin yakın gelecekte güçlü bir araç olması artık kaçınılmazdır. Müşteriler, hastalar, öğrenciler, vatandaşlar günün her saatinde sosyal medyada bir sürü metin yayınlamaktadır. Bu nedenle, metinlerden bilgi çıkarmanın zamanı çoktan gelmiştir. Günümüz teknolojisinde müşterilerin ne istediği, hastaların neden şikayet ettiği, öğrencilerin nasıl düşündüğü, vatandaşların nelerden endişe duyduğu yöneticiler tarafından kolaylıkla öğrenilebilmekte, ayrıca bu bilgiler konulara göre kategorize edilebilmekte ve ayrıca zaman damgaları ile gruplandırılabilir. Metin madenciliğinde genel olarak uygulanması gereken iki süreç vardır; bunlar bilgi alma ve bilgi çıkarmadır. Bilgi alma (IR), bir dizi anahtar kelimeye dayalı olarak mantıksal sorgular yoluyla belgelerden bilgi almaktır. Öte yandan, bilgi çıkarma (IE), özel makine öğrenimi algoritmaları kullanarak yapılandırılmış veya yapılandırılmamış belgelerden belirli bilgileri çıkarmaktır. Yukarıda belirtilen işlemleri gerçekleştirebilmek için belgelerin bir nevi özetlenmesi ve mantıklı ve erişilebilir bir sıraya konulması gerekmektedir. Her bir metin parçasını anahtar kelimelerle sınıflandırmanız, kümelemeniz ve etiketlemeniz gerekir. Bu

anlamda metin madenciliğinin tarihi 1600'lü yılların sonlarına kadar uzanmaktadır. Kütüphane kataloglama, metin özetleme ve sınıflandırmanın ilk adımlarından biridir. İndeks kartları, özetler ve anahtar kelimeler, dijital çağdan önceki bilgi erişim süreçlerinin ilk örnekleridir. Bugün dijital çağda, e-kitaplardan, çevrimiçi dergilerden ve dergilerden bilgi almak için aynı özetleme yöntemleri hala kullanılmaktadır. Bununla birlikte, Doğal Dil İşleme (NLP) muhtemelen ilk çağdaş metin madenciliği çabalarıdır. 2000'li yılların başında, NLP uygulayıcıları metinleri kategorize etmek için ayrıştırma, etiketleme, köke indirgeme yöntemlerini kullanmışlardır. Belgeleri kategorilere ayırmak için denetimsiz makine öğrenimi yöntemleri ve algoritmaları kullanılmış ve kullanılmaktadır. Bu amaçla, algoritmalar, metinleri alt kümelere ayırmak ve buna göre etiketlemek için, kök sözcüklerin istatistiksel dağılımını ve dağılımını, tümcedeki sözcükler arasındaki benzerlikleri ve uzaklıkları kullanır. Bilgi arama gibi, bilgi alma (IR) da bilgilendirici belgelerdeki kişiler ve içerikle ilgilidir. Her ikisi de üç perspektife odaklanır: insan, bilgi ve teknoloji. IR'nin temel amacı benzerliği ölçmektir; denetimsiz makine öğrenimi algoritmaları aracılığıyla, ne kadar yakın veya benzer olduklarını ölçmek için iki veya daha fazla belge arasında bir karşılaştırma yapılır. Bir başka açıdan, benzerlik tespiti, denetimli makine öğrenme algoritmaları olan öğrenme ve sınıflandırma için tahmine dayalı yöntemlerle de ilişkilidir.

Modern metin madenciliği perspektifinden Bilgi Çıkarma (IE), IR'den daha faydalıdır, çünkü IE, kavramları tanımlamak ve gerekli bilgilere ulaşmaktır. Özgün bir alanda önceden tanımlanmış bir kavram kümesini tanımlamaktır, Başka bir deyişle IE, yapılandırılmamış metinden yapılandırılmış doğru bilgi türetme ile ilgilidir.

Metin madenciliği, yapılandırılmamış metinleri yapılandırılmış dosya biçimlerine dönüştürmek ve gerekli bilgileri çıkarmak için dilbilim, istatistiksel ve makine öğrenmesi yöntem ve modellerini içeren bir dizi süreçtir. Bunun için metin üzerinde sözdizimsel bir çözümleme yapılması gerekmektedir. Sözdizimsel analiz, cümleleri daha küçük parçalara bölmek ve konuşmanın her bölümü arasındaki ilişkiyi ve hiyerarşiyi analiz etmektir. Metinlerden anlamlı bilgiler çıkarmak için sözdizimsel analizin yanı sıra sözlüksel bir analiz sürecine de ihtiyaç vardır. Bu, metin veya konuşmanın belirli kısımlarını işaretlemeyi ve etiketlemeyi gerektirir. Tüm bu işlemler, metin madenciliği veya bilgi çıkarma işleminin veri hazırlama adımlarında gerçekleştirilir: Bu adımda, konuşmanın tüm bölümleri, makine öğrenmesi algoritmaları tarafından işlenebilmesi için bir kelime çuvalına konur. Bazı durumlarda ontolojiler de hazırlanır. Yapılandırılmamış verileri yapılandırılmış bir formata dönüştürmek ve söylem analizine hazır hale getirmek için tüm adımlar yapılır.

VERİ BİLİMİ VE VERİ MADENCİLİĞİNDE İSTATİSTİĞİN ÖNEMİ ve KULLANIMI

Prof.Dr. Erkan IŞIĞIÇOK

Bursa Uludağ Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ekonometri Bölümü

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

ONLINE SEMPOZYUM
1. OTURUM
22 Mayıs 2021



GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE
DİJİTAL
DEĞİŞİM ARAÇLARI

VERİ BİLİMİ VE VERİ MADENCİLİĞİNDE
İSTATİSTİĞİN ÖNEMİ VE KULLANIMI

Prof. Dr. Erkan IŞIĞIÇOK

Bursa Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonometri Bölümü Öğretim Üyesi

İÇERİK

- Geçmişten günümüze veri –ölçemediğinizi yönetemezsiniz!
- Günümüzün petrolü haline gelen veriler ve verilerin güvenirliliği
- İstatistiğin önemi, temel amaçları, verilerin özetlenmesi, İst.Kulla.
- İstatistiğe İlişkin Bazı Kavramlar
- Bazı İstatistiksel Teknikler / Analizler
- Verilerin Davranışlarının Grafikselsel Analizi
- $Y=f(X)$ ve $Y=f(X_1, X_2, \dots, X_k)$
- Veri Bilimi, Disiplinlerarası Yaklaşım, Veri Madenciliği disiplinleri, Programlar/Diller, Veri Madenciliği Yöntemleri
- Sonuç

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE VERİ (ÖLÇEMEDİĞİNİZİ YÖNETEMEZSİNİZ!)

Bir olaya ilişkin **ölçme**, **sayma**, **deney yapma**, **gözlem yapma**, **kayıt tutma** sonucunda derlenen değerlere veri denir.

Veri
1300
ne?
Kg?
Araba?



Veritabanı yapısı					
Kayıt	Y	\square_1	\square_2	...	\square_n
1					
2	Büyük veri (big data)?				
3	Açık kaynak veri?				
...					

Veriler nicel mi nitel mi?
Hangi tablolar, hangi grafikler, hangi hesaplamalar, hangi analizler?

GÜNÜMÜZÜN PETROLÜ HALİNE GELEN VERİLER VE VERİLERİN GÜVENİRLİĞİ

Veri güvenirligi, verilecek kararın dogruluğu acısından onemlidir.

- ➡ İlk giren ilk çıkar – Firsat in first out (FIFO)
- ➡ Son giren ilk çıkar – Last in first out (LIFO)
- ➡ Çöp giren çöp çıkar – Garbage in Garbage out (GIGO)
- ➡ Çöp giren çöp çıkar – Trush in Trush Out (TITO)
- ➡ Güvenilir veri girerse dogru karar çıkar – Reliable data correct decision out (RICO)

E. Işığık

4

İSTATİSTİĞİN ÖNEMİ, TEMEL AMAÇLARI, VERİLERİN ÖZETLENMESİ, İSTATİSTİĞİN KULLANIMI

İstatistiğin önemi

- ➡ Bireyler acısından
- ➡ İş hayatı acısından
- ➡ Devlet yönetimi acısından
- ➡ Bilimsel açıdan

İstatistiğin temel amaçları

- ➡ Durum tespiti yapmak
- ➡ Karşılaştırmak
- ➡ Tahmin etmek
- ➡ Karar vermek

Verilerin özetlenmesi

- ➡ Tablolar ile
 - ➡ Grafikler ile
 - ➡ Hesaplamalar ile
- İstatistiğin kullanımı**

E. Işığık

5

☞ Doğru (3. Göz)

☞ Yanlış

İSTATİSTİĞE İLİŞKİN BAZI KAVRAMLAR

☞ Birim (sayılabilir, ölçülebilir, değerlendirilebilir)

☞ Değişken (faktör)

☞ Şık (kategori, seviye)

☞ Değişken türü (nitel, Nicel/kesikli- süreklî, zaman, mekan, maddî, bağımlı, bağımsız)

☞ Anakütle-örneklem, tamsayım-örnekleme

☞ Ölçme (ölçek seviyeleri)

☞ Seriler – tablolar (frekans – olasılık)

☞ Grafikler (Görselleştirme)

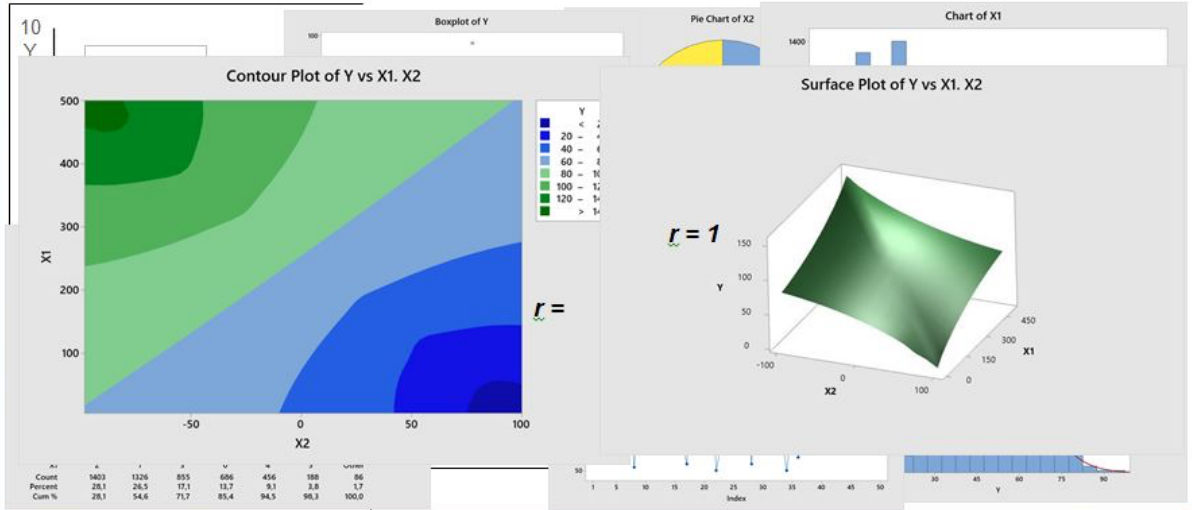
☞ Hesaplamalar (Ortalama, Oran, Endeks, Olasılık)

BAZI İSTATİSTİKSEL TEKNİKLER / ANALİZLER

- Değişkenlik ölçüleri
- Asimetri (çarpıklık) ölçüleri
- Basıklık ölçüleri
- Aykırı değerler
- Olasılık dağılımları
- Normal dağılım
- Örnekleme teknikleri
- Örnekleme seçimi
- Güven aralıkları
- Hipotez testleri
- Regresyon Analizi
- Trend Analizi
- Zaman serileri analizi
- Enterpolasyon
- İstatistiksel proses kontrol ve yeterlilik analizi
- Çok değişkenli Analiz

E. Işığışık

8



E. Işığışık

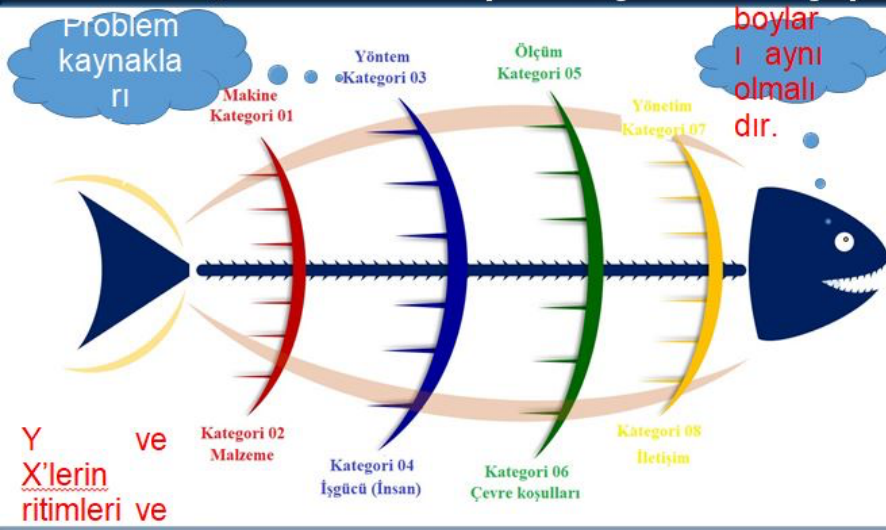
9

VERİLERİN DAVRANIŞLARININ GRAFİKSEL ANALİZİ

E. Işığık

10

$Y = f(X)$ $Y = f(X_1, X_2, \dots, X_k)$
(Nedeni olmayan hiçbir sonuç yoktur)



E. Işığık

11

Y Nicel X
Nicel ise
Regresyon ve
korelasyon analizi

Y Nicel
X Nitel
ise
Hipotez testleri

Y Nitel
X Nitel
ise Ki-kare

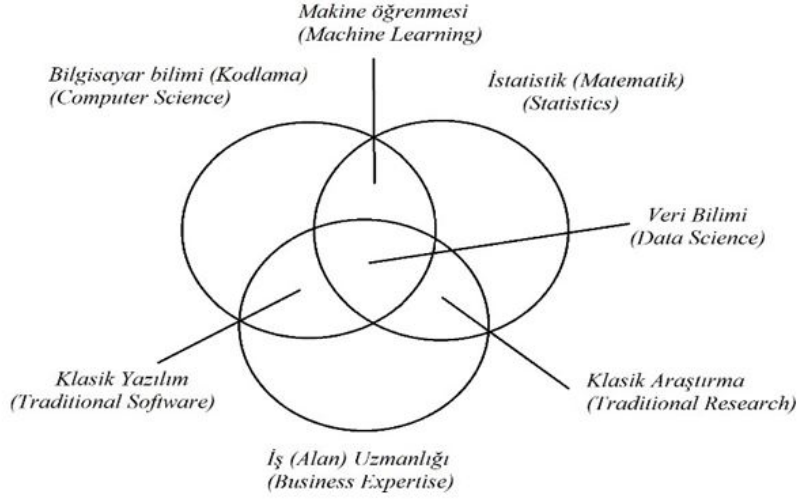
Testi

Y Nitel
X
Nitел/
Nicel
ise
Lojistik
Regresyon
Analizi

VERİ BİLİMİ

Veri bilimi, çok basit anlamda verilerden bilgiyi keşfetme (ortaya çıkarma) disiplini dir. Diğer bir deyişle; veri bilimi, verileri anlamak, verilerdeki gizli örüntüleri ortaya çıkarmak ve elde edilen bulgulara dayanarak rasyonel veya gerçek dünya problemlerini çözmektir.

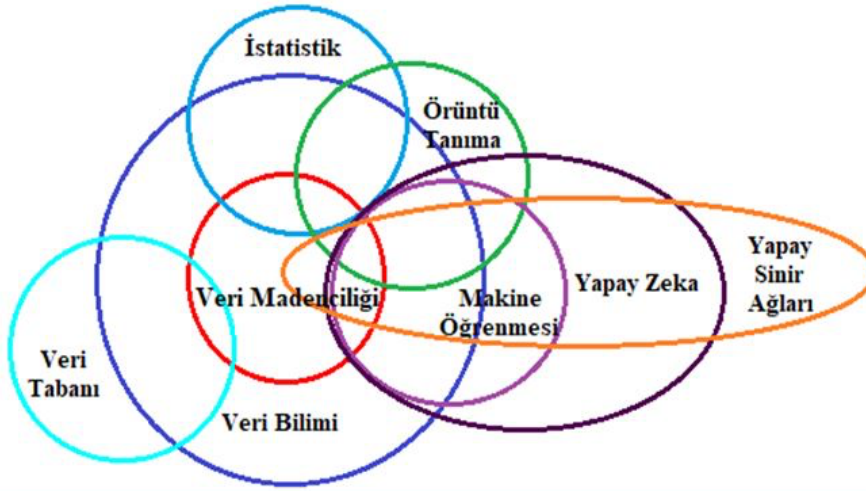
VERİ BİLİMİ : DİSİPLİNLERARASI YAKLAŞIM (ÜÇLÜ SAC AYAĞI)



E. Işığışık

14

VERİ MADENCİLİĞİ DİSİPLİNLERİ VE PROGRAMLAR/DİLLER



Programlar/Diller

Excel

SPSS

MINITAB

MATLAB

Eviews

SAS

KNIME

WEKA

RAPID MINER

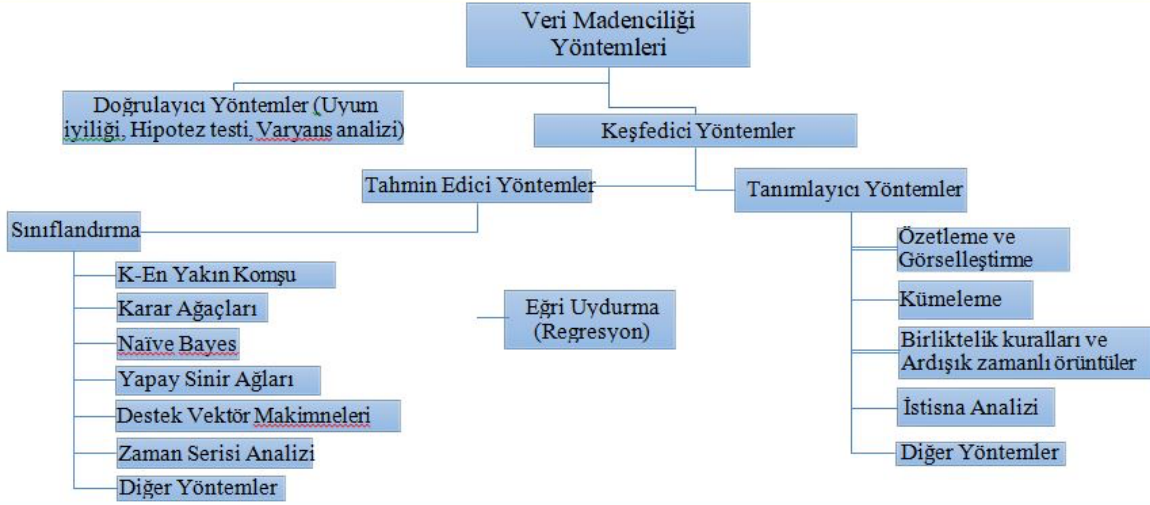
R

PYTHON

E. Işığışık

12

VERİ MADENCİLİĞİ YÖNTEMLERİ



E. Işığışık

13

SONUÇ

İster klasik istatistiksel yöntem ve tekniklerle isterse veri bilimi ve veri madenciliği yöntem ve teknikleriyle, verilerin davranışlarını ortaya koyabiliyorsanız ve verileri bilgiye dönüştürebiliyorsanız, alacağınız yönetimsel kararlarınızın doğruluğu artacak ve iş sonuçlarınızı iyileştirebileceksiniz. İstatistiklere bakarak istatistikleri bozabilirsiniz.

E. Işığışık

14

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN ELEKTRONİK UYGULAMALARI

Mustafa AKPINAR

Gelir İdaresi Başkanlığı

Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Gelir İdaresi Daire Başkanı

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ
ONLINE SEMPOZYUM PROGRAMI
22 MAYIS 2021

31 VERGİ HAFTASI

DİJİTAL DÖNÜŞÜM & ELEKTRONİK UYGULAMALAR

Mustafa AKPINAR
Gelir İdaresi Daire Başkanı



GİRİŞ

16/05/2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüşmüştür.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ MİSYONU

**Mükellef haklarını gözeterek
vergide gönüllü uyumu artırmak ve
kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamak**





GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ VİZYONU

**Ekonomik aktiviteleri kavrayarak
kayıtlı ekonomiyi teşvik eden;
mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve
kaliteli hizmet sunarak
vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmak**



MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

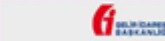
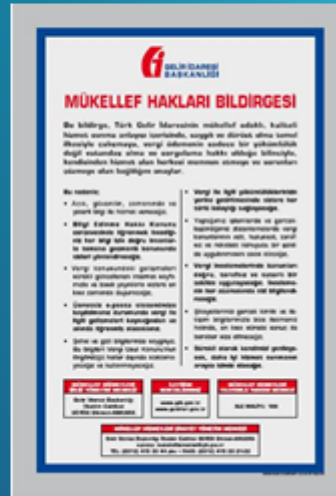
Mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde,

Saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya,

Vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle,

Kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını,

Onaylamıştır.



MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ

Bu bildiriye, Türk Gelir İdaresinin mükellef olarak, hukukî olarak ve etik olarak çalıştığı, vergi ve diğer gelirleri toplama amacıyla faaliyet gösterdiği, vergi idaresinin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle, kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını açıklar.

- Ne istediği**
 - Açık, güvenilir, saygınlık ve şeffaflık ile hizmet sunması.
 - Vergi ödemesi sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle çalışması.
 - Vergi mükelleflerinin gönüllü olarak vergi ödemesini teşvik etmesi ve vergi idaresinin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle çalışması.
 - Kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını açıklaması.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesine olanak tanıyan hizmetleri sunması**
 - Vergi mükelleflerinin gönüllü olarak vergi ödemesini teşvik etmesi ve vergi idaresinin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle çalışması.
 - Kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını açıklaması.

YEREL YETKİLİLERİN İZİNİ ALINILMIŞTIR.

YEREL YETKİLİLERİN İZİNİ ALINILMIŞTIR.

YEREL YETKİLİLERİN İZİNİ ALINILMIŞTIR.



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

- e-VDO – e-VDB
- Elektronik Beyanname,
- İnteraktif Vergi Dairesi,
- Elektronik Defter ve e-Belge Uygulamaları,
- Defter-Beyan Sistemi,
- Hazır Beyan Sistemi,
- Elektronik Tebligat,
- GİBUX,

Vergide Dijital Dönüşüm



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

- | | | | |
|------------------|-----------------|--------------------|-----------------------------------|
| ➤ VEDOP, | ➤ MBS, | ➤ Hazır Beyan, | ➤ e-Haciz, |
| ➤ E-VDB, | ➤ PBS, | ➤ İadem Nerede, | ➤ GİB INTRA, |
| ➤ VİMER, | ➤ RİTAP, | ➤ BÜİS | ➤ e-BYS, |
| ➤ İnternet VD, | ➤ SARP, | ➤ Dilekçe, | ➤ KEYS, |
| ➤ İnteraktif VD, | ➤ e-Beyanname, | ➤ Denetim, | ➤ ÇAĞDES, |
| ➤ B-TRANS, | ➤ e-Bildirim, | ➤ Tam Tasdik, | ➤ Çalışan Öneri Sistemi, |
| ➤ e-Yoklama, | ➤ e-Belge, | ➤ Tasdik, | ➤ İnteraktif Vergi Danışmanı, Vb. |
| ➤ e-Tebliğat, | ➤ e-Defter, | ➤ Karşıt İnceleme, | |
| ➤ KDVİRA, | ➤ Defter Beyan, | ➤ Borç Sorgulama, | |
| ➤ ÖTVİRA, | | | |

8



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef odaklı olarak, elektronik ortamda kullanıma sunulan, vergisel işlemlerin yer ve zaman koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilmesine imkan sağlayan güvenilir, etkileşimli bir sistemdir.

Download on the App Store

GET IT ON Google play

VD interaktif Vergi Dairesi



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



MÜKELLEF

Beyanname, e-Bildirim, e-Defter, Defter Beyan, Hazır Beyan, e-Belge, İnternet VD, İnteraktif VD, e-Yoklama, e-Tebliğat, KDVİRA, ÖTVİRA, İadem Nerede, Dilekçe, Denetim, Tam Tasdik, Tasdik, Karşıt İnceleme, , Uzlaşma, İnteraktif Vergi Danışmanı vb.

İŞLETİM SİSTEMİ

**Vergi Daireleri
Otomasyon Sistemi
VEDOP 1-2-3**

1975-2008



**Elektronik Vergi Dairesi
e-VDO 1.0**

Elektronik olarak düzenlenen VD evrakı kağıt ortamda imzalanır ve arşivlenir.
2008-2021

Elektronik ortamda düzenlenen tüm evrakın, **elektronik ortamda imzalanması ve elektronik ortamda arşivlenmesi sürecine geçilecek** ve böylece kağıt belge kullanımı, baskı ve arşivleme ihtiyacı önemli düzeyde azalacak ve her yerden imzalı VD evrakına ulaşılabilecektir. Evrak, baskı ve arşivleme ihtiyacı azalımı nedeniyle önemli maliyet ve fiziki mekan tasarrufu sağlanacaktır.



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

- e-VDO – e-VDB
- Elektronik Beyanname,
- İnteraktif Vergi Dairesi,
- Elektronik Defter ve e-Belge Uygulamaları,
- Defter-Beyan Sistemi,
- Hazır Beyan Sistemi,
- Elektronik Tebligat,
- GİBUX,

Vergide Dijital Dönüşüm



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

- | | | | |
|------------------|-----------------|--------------------|-----------------------------------|
| ➤ VEDOP, | ➤ MBS, | ➤ Hazır Beyan, | ➤ e-Haciz, |
| ➤ E-VDB, | ➤ PBS, | ➤ İadem Nerede, | ➤ GİB INTRA, |
| ➤ VİMER, | ➤ RİTAP, | ➤ BÜİS | ➤ e-BYS, |
| ➤ İnternet VD, | ➤ SARP, | ➤ Dilekçe, | ➤ KEYS, |
| ➤ İnteraktif VD, | ➤ e-Beyanname, | ➤ Denetim, | ➤ ÇAĞDES, |
| ➤ B-TRANS, | ➤ e-Bildirim, | ➤ Tam Tasdik, | ➤ Çalışan Öneri Sistemi, |
| ➤ e-Yoklama, | ➤ e-Belge, | ➤ Tasdik, | ➤ İnteraktif Vergi Danışmanı, Vb. |
| ➤ e-Tebligat, | ➤ e-Defter, | ➤ Karşıt İnceleme, | |
| ➤ KDVİRA, | ➤ Defter Beyan, | ➤ Borç Sorgulama, | |
| ➤ ÖTVİRA, | | | |



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



Mükellef odaklı olarak, elektronik ortamda kullanıma sunulan, vergisel işlemlerin yer ve zaman koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilmesine imkan sağlayan güvenilir, etkileşimli bir sistemdir.



VD interaktif
Vergi Dairesi



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



MÜKELLEF

Beyanname, e-Bildirim, e-Defter, Defter Beyan, Hazır Beyan, e-Belge, İnternet VD, İnteraktif VD, e-Yoklama, e-Tebliğat, KDVİRA, ÖTVİRA, İadem Nerede, Dilekçe, Denetim, Tam Tasdik, Tasdik, Karşıt İnceleme, , Uzlaşma, İnteraktif Vergi Danışmanı vb.

İŞLETİM SİSTEMİ

**Vergi Daireleri
Otomasyon Sistemi
VEDOP 1-2-3**

1975-2008



**Elektronik Vergi Dairesi
e-VDO 1.0**

Elektronik olarak düzenlenen VD evrakı kağıt ortamda imzalanır ve arşivlenir.
2008-2021

Elektronik ortamda düzenlenen tüm evrakın, **elektronik ortamda imzalanması ve elektronik ortamda arşivlenmesi sürecine geçilecek** ve böylece kağıt belge kullanımı, baskı ve arşivleme ihtiyacı önemli düzeyde azalacak ve her yerden imzalı VD evrakına ulaşılabilecektir. Evrak, baskı ve arşivleme ihtiyacı azalması nedeniyle önemli maliyet ve fiziki mekan tasarrufu sağlanacaktır.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

WINDOWS



**AÇIK KAYNAK KODLU
GİBUX
(GİB VDM'ye
Özel Linux İşletim Sistemi)
37 bin nokta**

Windows İşletim sisteminden, Açık Kaynak Kodlu (Linux) Sistemde, GİB Vergi Dairelerine özel geliştirmeler yapılmıştır. Tüm vergi dairelerindeki bilgisayarlarda GİBUX işletim sistemi kullanılmaktadır.



**KAĞIT ORTAMDA
BEYANNAME
ALINMASI**
.... - 2004



**E-BEYANNAME 1.0 «OFLİNE
BDP»**
BEYANNAMELERİN ELEKTRONİK
ORTAMDA ALINMASI
2004 - 2021

Kağıt ortamda alınan beyanname uygulamasından elektronik ortamda ofline verilen beyanname uygulamasına geçilmiştir.

Hali hazırda Beyannamelerin % 99'u elektronik ortamda alınmaktadır.

Diğer yandan, e-Beyanname uygulamasının günün teknolojik koşullarına göre güncellenmesi, kullanıcı dostu haline getirilmesi ve online ve ilgili muhasebe programları ile tam bir entegrasyonla çalışması için geliştirme çalışmalarına başlanmış ve tüm beyannamelerin online yapıda çalışan yeni versiyon program üzerinden alınması amaçlanmaktadır.



**VERGİ
DAİRESİ**



**İNTERNET
VERGİ DAİRESİ**
(MÜKELLEF/
MESLEK
MENSUBU)



**İNTERAKTİF
VERGİ
DAİRESİ**
(MÜKELLEF)



**TÜM
İŞLEMLER
TEK PORTAL**
(MÜKELLEF VE
MESLEK
MENSUBU)

Vergi Dairesine bizzat gidilerek ve kağıt ortamda yürütülen süreçten, birinci aşamada meslek mensupları ile bazı mükellef gruplarının elektronik ortamda bildirim ve işlemlerin yapabildiği İNTERNET VERGİ DAİRESİNE ve daha sonra Vergi Dairesine bizzat gidilerek yapılan işlemlerin tamamen elektronik ortamda yapılabildiği İNTERAKTİF VERGİ DAİRESİ uygulaması hayata geçirilmiştir.



e-Fatura: B2B



Satıcıların düzenlediği e-Faturalar, GİB sistemi üzerinden alıcılara iletilmekte ve faturalar tamamen elektronik belge olarak kullanılmaktadır. Kağıt, baskı ve arşivleme masrafları ortadan kalkmakta, muhasebe sistemlerine tam entegrasyon sağlanarak işlem süreçleri kolaylaştırılmakta ve mali idarenin ekonomik aktiviteleri daha etkin bir şekilde izlemesine olanak sağlanmaktadır. Ayrıca, kağıt belge olması durumunda katlanılan kağıt, baskı, arşivleme, iletim, muhasebeleştirme maliyetlerinin azalması ile birlikte ağaçların kesilmesini azaltarak çevreye önemli katkı sağlanmaktadır.

e-Fatura: B2B

e-Fatura sistemine kayıtlı mükelleflerin:

- EŞYA İHRACI FATURALARI 01/07/2017'den itibaren,
- YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACI FATURALARI 01/07/2017'den itibaren,

e-FATURA olarak düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Yapılan bu düzenleme ile Gümrük İdaresince manuel ortamda ve elle yürütülmekte olan Fatura ve GÇB kontrolleri tamamen elektronik ortamda ve sistemler tarafından otomatik olarak yapılır hale getirilmiştir.



e-Fatura + e-Arşiv Fatura B2B + B2C



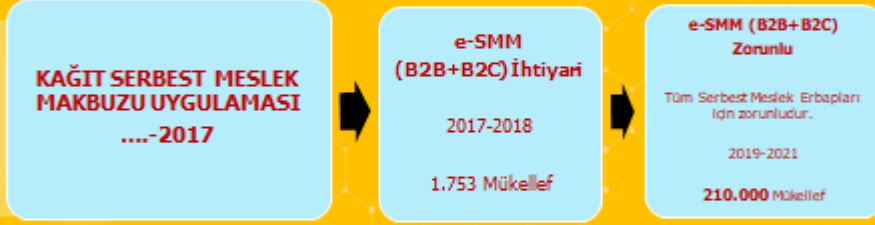
Satıcıların, e-Fatura sistemine kayıtlı olmayan vergi mükellefleri ile nihai tüketicilere de elektronik olarak fatura düzenleyebilmesi amacıyla geliştirilen e-Arşiv Fatura uygulamasında, tüm faturalar elektronik olarak düzenlenmekte ve e-Fatura ya kayıtlı olmayanlara kağıt veya elektronik olarak alıcısına iletilmekte ve GİB'e fatura iletimi yerine bilgileri raporlanmaktadır. Kağıt, baskı ve arşivleme masrafları ortadan kalkmakta, muhasebe sistemlerine tam entegrasyon sağlanarak işlem süreçleri kolaylaştırılmakta ve mali idarenin ekonomik aktiviteleri daha etkin bir şekilde izlemesine olanak sağlanmaktadır. Ayrıca, kağıt belge olması durumunda katılan kağıt, baskı, arşivleme, iletim, muhasebeleştirme maliyetlerinin azalması ile birlikte ağaçların kesilmesini azaltarak çevreye önemli katkı sağlanmaktadır.

e-İrsaliye B2B + B2C



Fatura'nın elektronik ortama taşınması müteakip mal hareketlerinin de elektronik ortamda izlenmesi ve SEVK İRSALİYE belgesinin kağıt yerine elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, arşivlenmesi amacıyla, e-SEVK İRSALİYESİ uygulaması başlatılmıştır. Halihazırda vergiye önemli aşamadan kritik öneme sahip sektörlerde ve belli bir ciro büyüklüğünü aşan e-Fatura kullanıcılarının e-İRSALİYE uygulamasına zorunlu olarak dahil olması kararı getirilmiş ve bu çerçevede 94.986 mükellefiniz e-İrsaliye uygulamasondadır. Düzenlenen e-İrsaliyeler GİB sistemi üzerinden alıcılara iletilmektedir. GİB aralık olarak mal hareketlerini izleyebilecek bilgiyi elde etmektedir. Mükelleflerimiz bakımından da kağıt belgeye dayalı süreçler elektronik ortama taşınmıştır.

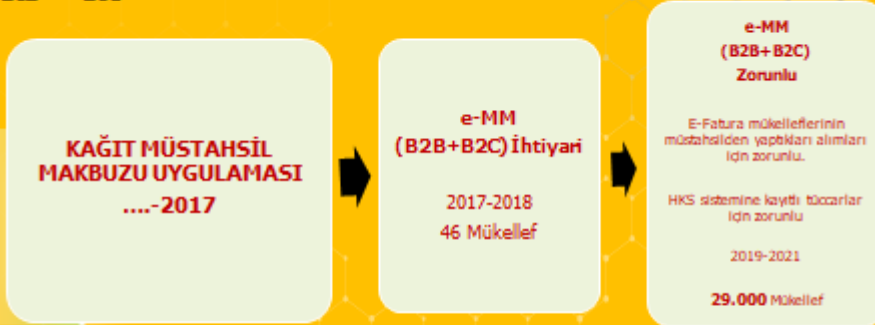
e-Serbest Meslek Makbuzu B2B + B2C



Doktor, avukat, YMM, SMMM, SM, mühendis, mimar, danışman vb. şekillerde kendi nam ve hesabına bir işyerinde ücretli olmaksızın SERBEST MESLEK ERBABI olarak faaliyet gösteren mükelleflerimizin, kağıt ortamda düzenledikleri Serbest Meslek Makbuzunun elektronik belge olarak düzenlenmesine, iletilmesine, muhafaza ve ibraz edilmesine yönelik e-SMM Uygulaması hayata geçirilmiş ve tüm serbest meslek erbapları için belirlenen takvim içinde zorunlu bir uygulama haline dönüştürülmüştür.

Söz konusu belge elektronik ortamda oluşturulmakta ve alıcısına elektronik veya kağıt ortamda iletilmekte ve bilgileri GİB'e raporlanmaktadır.

e-Müstahsil Makbuzu (MM) B2B + B2C



Vergiye tabi olmayan çiftiden, tüccarlar tarafından yapılan alımlar sırasında kağıt olarak düzenlenen «Müstahsil Makbuzunun» elektronik belge olarak düzenlenmesine, iletilmesine, muhafaza ve ibraz edilmesine yönelik e-MM Uygulaması hayata geçirilmiş ve e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan tüccarlar ile Hal Kayıt Sistemine kayıtlı tüccarlar için belirlenen takvim içinde zorunlu bir uygulama haline dönüştürülmüştür.

Söz konusu belge elektronik ortamda oluşturulmakta ve alıcısına elektronik veya kağıt ortamda iletilmekte ve bilgileri GİB'e raporlanmaktadır.

e-Bilet
B2B + B2C



**KAĞIT BİLET (Yolcu,
Etkinlik) UYGULAMASI
....-2013**

**e-Bilet
İhtiyari**

2013-2019
38 Mükellef

**e-Bilet
(B2B+B2C)
Zorunlu**

Zorunlu: D2 Yetki Belgeli Şehirler
Arası Otobüs İşletmeleri
Sinema İşletmeleri

İsteğe bağlı olarak Hava yolu
firmaları, Spor kulüpleri, diğer
etkinlik faaliyetleri

2019-2021

450 Mükellef

Kağıt olarak düzenlenen yolcu biletleri, listeleri, etkinlik biletlerinin elektronik belge olarak düzenlenmesine, iletilmesine, muhafaza ve ibraz edilmesine yönelik **e-Bilet Uygulaması** 2013 yılında başlangıçta isteğe bağlı olarak hayata geçirilmiş ve Da yetki belgeli şehirlerarası otobüs işletmeleri ile yerli ve yabancı sinema gösterimi yapan sinema işletmeleri için belirlenen takvim içinde zorunlu bir uygulama haline dönüştürülmüştür.

Söz konusu belge elektronik ortamda oluşturulmakta ve alıcısına elektronik veya kağıt ortamda iletilmekte ve bilgileri GİB'e raporlanmaktadır.



TEKİL BAZDA 550.000

Tekil bazda değerlendirildiğinde, 550 bin vergi mükellefi faaliyetleri gereği düzenlemek zorunda oldukları mali belgelerini e-Belge olarak düzenlemektedir.

Bu mükelleflerce düzenlenen belge tutarının tüm mükelleflerce düzenlenen toplam belge tutarları içinde yaklaşık % 80 ine tekabül etmektedir.

**28.000.000.000 Adet
(e-Belge)**

**2.800.000.000 TL
(Tasarruf)**

**400.000
Kesilmesine Gerek Kalmayan Ağaç)**



33

e-Adisyon



**KAĞIT ADİSYON UYGULAMASI
.... - 2021**



**e-Adisyon
İhtiyari
2021 -**

- 09/02/2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 526 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile masada servis yapılan ve gerçek usulde (bilanço veya işletme hesabı esasına göre) vergilendirilen hizmet işletmeleri (lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi) tarafından kullanılması zorunluluğu bulunan ve kağıt ortamda düzenlenmekte olan "adisyon"un elektronik belge (e-Adisyon) olarak düzenlenmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile belge veya bilgilerinin Başkanlığa elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- e-Adisyon uygulaması belirtilen mükellefler için zorunlu bir uygulama olmayıp isteğe bağlı olarak başlatılan yeni bir e-Belge uygulamasıdır.
- Bu uygulamaya dâhil olmak isteyen mükelleflerin, Tebliğde belirtilen başvuru işlemlerini tamamlamaları ve belirtilen bilgilere e-Adisyon belgesi üzerinde yer vermeleri gerekmektedir.
- Elektronik ortamda düzenlenen adisyon belgesinin, hizmetin sunumu süresince müşterinin masasında kağıt çıktısının bulundurulması zorunlu olmayıp, oluşturulmaya başlanan (açılan) her adisyon belgesinin hizmetin tamamlanması ile birlikte eş zamanlı olarak, ayrıca üzerinde e-Adisyon Belgesinin evrensel tekil numarasının yer alacağı e-Fatura, e-Arşiv Fatura ya da yeni nesil ÖKC'lerden düzenlenen perakende satış fişinin düzenlenmesi gerekmektedir.

e-Dekont



KAĞIT DEKONT UYGULAMASI
.... - 2019



e-Dekont
İhtiyari

- Bankalar tarafından kâğıt ortamda düzenlenen dekontun, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.
- e-Dekont uygulaması zorunlu bir uygulama olmayıp, bankalar istemeleri halinde 01/01/2020 tarihinden itibaren uygulamaya dahil olabilmektedir.
- Başkanlık en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, bankaların e-Dekont uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

e-Döviz Alım Satım Belgesi Uygulaması



KAĞIT
DÖVİZ ALIM SATIM BELGESİ
.... - 2019



e-DAB e-DSB
İhtiyari

e-Döviz Alım-Satım Belgesi uygulaması, döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler (ilgili mevzuatlarına göre Döviz Alım Satım Belgesi düzenleyen diğer kurumlar dahil) tarafından kâğıt ortamda düzenlemekte olan Döviz Alım Belgesi ve Döviz Satım Belgesi'nin, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.

GİB en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, yetkili müesseselere e-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

e-Sigorta Poliçesi e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi



**KAĞIT SİGORTA POLİÇESİ
KAĞIT SİGORTA KOMİSYON GİDER
BELGESİ
.... – 2019**



**e-Sigorta Poliçesi
e-Sigorta Komisyon Gider
Belgesi
İhtiyari**

e-Sigorta Poliçesi uygulaması, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile sigorta ve emeklilik araçlarının hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte oldukları Sigorta Poliçelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kağıt ortamda iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.

e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulaması, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin sigorta ve emeklilik araçlarına ödedikleri komisyonlar için sigorta ve emeklilik araçları adına düzenledikleri ve sigorta ve emeklilik araçları tarafından düzenlenen fatura yerine geçen ve hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan "Sigorta Komisyon Gider Belgesi"nin elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kağıt ortamda iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.

Bu uygulamalar isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler gerekli başvurularını yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler. Başkanlık en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin veya sigorta ve emeklilik araçlarının e-Sigorta Poliçesi ve e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirmeye ve bu duruma ebdye.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

5.000 /30.000 TL üzeri Faturaların GİB e-Arşiv Fatura Portalinden Düzenlenmesi Zorunluluğu

**KAĞIT FATURA
..... - 2020**



5/30 Bin e-Arşiv Fatura Portalinin Kullanım Zorunluluğu

e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmamış mükelleflerin Vergi mükelleflerine düzenlenenlerde 5 bin TL yi, nihai tüketicilere düzenlenenlerde 30 bin TL yi aşan faturaların

GİB e-Arşiv Fatura Portalinden düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

1.1.2020



e-Defter Uygulaması



KAĞIT ORTAMDA TUTULAN DEFTERLER (Bilanço Esası) - 2012



e-Defter Uygulaması (İhtiyari/Zorunlu)

İlk Başlangıçta İsteğe bağlı olarak başlamıştır.

Belli dreyu esas mükelleflere ve bağımsız denetim tabii kurumlara zorunlu kılınmıştır.

2014-2021

2014 Kayıtlı Kullanıcı Sayısı: 18.500

2021 Kayıtlı Kullanıcı Sayısı:

208.000



e-Defter Görüntüleme ve Analiz Uygulama Programları yapılmış ve e-Defter sitemizde yayınlanmıştır.

Bilanço esasında defter tutan mükelleflerin kağıt ortamda defterlerini muhafaza ve ibraz etme yerine elektronik ortamda defterlerini oluşturma, muhafaza ve ibraz etme imkanı veren e-Defter uygulaması 2012 yılında başlanmış, zorunluluk uygulamalarına 2014 yılında geçilmiş ve kademeli olarak zorunluluk kapsamına giren mükellef grupları genişletilmiştir.

Böylece artık mükelleflerimizin kağıt defter temini, noter tasdiki, yazdırma masrafı ve kağıt arşivleme masrafları ortadan kaldırılmış sadece elektronik ortamda muhafaza ve ibraz yeterli hale getirilmiştir. e-Defter uygulaması ile defter formatında standart bir yapıya kavuşmuş ve elektronik ortamda denetimlerin yapılmasına uygun zemin hazırlanmıştır.

e-Defter İkincil Kopyalarının, GİB Sistemlerine İletilmesi Zorunluluğu

e-Defter Dosyaları Mükelleflerde Muhafaza ve İbraz Edilmekte

.....-2021



2020 ve sonraki dönemlere ilişkin e-Defter Dosyaları ile bunlara ilişkin Berat dosyalarının ikincil kopyaları, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde GİB Sistemlerine iletilmesi ve bu sistemlerde de muhafaza edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

e-Defter Dosyalarının fiziki güvenliği sağlanmıştır.



Defter Beyan Sistemi Uygulaması

**KAĞIT ORTAMDA TUTULAN
DEFTERLER
(İşletme Esası, Serbest Meslek,
Basit Usul)**
.....-2018



Defter Beyan Sistemi (İhtiyari/Zorunlu)

İlk Başlangıcında isteğe bağlı olarak başlamıştır.
Belirlenen takvim esasında zorunlu hale gelmiştir.
2018 - 2021

2021 Kayıtlı Kullanıcı Sayısı:
2.300.000



İşletme hesabı esasında defter tutan tacirler ile Basit Usul Gelir Vericisi Mükellefleri ve Serbest Meslek Kazanç Defteri tutan mükelleflerin kağıt ortamda defterlerini muhafaza ve ibraz etme yerine elektronik ortamda defterlerini oluşturma, muhafaza ve ibraz etme imkanı veren Defter Beyan Sistemi uygulaması 2018 yılında başlanmış ve kademeli olarak tüm mükellefler zorunluluk kapsamına alınmıştır. Böylece artık belirlenen türdeki mükelleflerimizin kağıt defter temini, noter tasdik, yazdırma masrafı ve kağıt arşivleme masrafları ortadan kaldırılmış, bütün kayıtların GİB tarafından ücretsiz olarak sunulan sistemde oluşturulması, tutulması ve beyannamelerin de otomatik olarak bu sistemden oluşturulması ve verilmesi imkanı getirilmiştir. Böylece bu mükelleflerin tüm gelir ve gider kayıtları sistem üzerinden izlenebilir hale getirilmiştir.

GÜVENLİ MOBİL ÖDEME VE ELEKTRONİK BELGE YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI B2B + B2C

Gelir İdaresi Başkanlığı olarak, ülkemizde dijital dönüşümün getirdiği konfordan ve fırsatlardan mükelleflerimizin yararlanabilmesi için birçok alanda çalışmalarımızı devam ettirmekteyiz.

Bilgi İletişim Teknolojileri ve finansal alanlarda yaşanan hızlı gelişmelerin yanında elektronik belge uygulamalarında katedilen önemli gelişmeler, mükelleflerimizin iş süreçlerini, ödeme ve tahsilat süreçlerini, düzenlemekte oldukları belgelerin oluşturulması, iletilmesi ve muhafazasında verimlilik, maliyet avantajı, işlem kolaylığı ve konforu, etkin analiz ve denetim gibi birçok kolaylık sağlamaktadır.

Bu kapsamda, 01/06/2019 tarihli ve 30791 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 507 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi) 01/09/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

**SATIŞ - ÖDEME - BELGE DÜZENLEME
AYRI AYRI İŞLEYEN OTOMASYON SİSTEMLERİ**
..... - 2019



GMÖEBYS (İhtiyari)

Bakanlıktan İzin Alan İşletici Kuruluşların
sunacağı entegre tek uygulama ile
hepsinden bir arada yararlanma.

2021
İzin verilen İşletici Kuruluş Sayısı: 4

GÜVENLİ MOBİL ÖDEME VE ELEKTRONİK BELGE YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI B2B + B2C

Gelir İdaresi Başkanlığınca faaliyet izni verilen İşletici Kuruluşların yönetmiş oldukları GMÖEBYS'den, aşağıda belirtilen mükellef grupları ihtiyarı olarak yararlanabilir:

- Ticari kazanç basit usulde tespit edilen mükellefler,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler,
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazancı elde eden mükellefler,
- Vergiden muaf esnaf.



Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemine dahil olan mükellefler, sistem kapsamında, imkanlar/avantajlar;

- Ödeme Kaydedici Cihaz kullanımından muaf tutulmaktadır.
- Tek noktadan sağlanan yönetim kolaylığı sayesinde tek bir cihaz ya da uygulamayla satış, ödeme ve belge düzenleme işlemlerini yapabilirler.
- ÖKC, POS vb. cihazlara bağımlılıkları bulunmamaktadır.
- Tüm satışlarını e-Belge ile belgelendirebilecekleri için kağıt belge bastırma ve bulundurma mecburiyetleri bulunmamaktadır.
- e-Belge uygulamalarına mali mühür ya da e-İmza sahibi olmadan da dahil olabileceklerinden ayrıca bu maliyetlerle de karşılaşmayacaklardır.
- Mal teslimi veya hizmet ifasında bulduklarında düzenleyecekleri elektronik belgeleri muhataplarına elektronik ortamda iletebileceklerdir.
- 500 TL tutara kadar düzenleyecekleri e-Arşiv Faturalarla ilgili olarak nihai tüketicinin ad/soyad bilgilerinin yazılmasına gerek bulunmaksızın "Nihai Tüketici" profili ile belge düzenleyebileceklerdir.

e-Tebliğat - Kurumsal Elektronik Tebliğat Sistemi (KETSİS Uygulaması)



**POSTA VE MEMUR
ELİYLE TEBLİĞAT**

.....-2016

e-TEBLİĞAT
(İsteğe Bağlı / Zorunlu)

VUK 107/A

E-TEBLİĞAT
(Zorunlu)

Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Ticari, Zira ve Mesleki Kazanç Gelir Vergisi Mükellefleri Zorunludur.
Diğerleri İhtiyaridir.

e-Tebliğat sistemini kullanma zorunluluğu bulunan mükellefler, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleridir (Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç Mükellefleri) (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftler hariç). Ayrıca isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebliğat yapılmasını talep edenler de sistemden yararlanmaktadır.

e-Tebliğat sistemi ile mükelleflere yapılan tebliğatlar, internet vergi dairesi (<https://intveg.gib.gov.tr>) ve İnteraktif Vergi Dairesi (<https://ivd.gib.gov.tr>) içinde sunulmaktadır.

e-Tebliğat gönderildiğinde Elektronik Tebliğat Talep Bildiriminde yer alan telefon numarasına SMS, e-mail adresine de bildirimler maili gönderilmektedir. e-Tebliğat sistemi ile gönderilen belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

Uygulamanın başlangıcından bu yana 62.846.497 adet Tebliğ işlemi kağıt ortam yerine elektronik ortamda gerçekleştirilmiştir.

Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Uygulaması

ESKİ NESİL ÖKC
..... - 2016



YENİ NESİL ÖKC
(İsteğe Bağlı / Zorunlu)

Genel Perakende faaliyetlerde kullanılan eski nesil (veri aktarım özelliği bulunmayan) ÖKC ler kademeli olarak veri aktarım özelliği olan YN ÖKC ile değişimi yapılmaktadır.



Perakende işletmelerde kullanılan ÖKC'lerin, satışlara ilişkin verilerini Başkanlığımızca belirlenen standart formatta elektronik ve sürekli olarak iletiminin sağlanması ve ekonomik aktivitelerin yakın zamanlı (periyodik veya anlık) olarak izlenebilmesi amacıyla Yeni Nesil ÖKC Projesi 2013 yılında başlatılmıştır.



SONUÇ

Dijitalleşme ile birlikte elektronik uygulamaların yaygınlaşması ile:

- ❖ Teknolojik imkanlardan yararlanma,
- ❖ Zaman Tasarrufu,
- ❖ Vergi mahremiyeti,
- ❖ Maliyet,
- ❖ Saklama kolaylığı,
- ❖ Doğanın korunması,
- ❖ Mükellef uyum düzeyinin iyileşmesi,
- ❖ Kayıtdışı ekonomiyle mücadele,
- ❖ Vergiye gönüllü uyum,
- ❖ Vergi gelirlerinde artış,
- ❖ Doğru iletişim,
- ❖ Kurumsal hafıza,
- ❖ Analiz yeteneği,
- ❖ Vergi kayıp ve kaçışının azalması,
- ❖ Vergi ihtilaflarının azalması,
- ❖ Güven duygusunun güçlenmesi,
- ❖ İşgücü verimliliği,
- ❖ Haksız rekabetin önlenmesi,
- ❖ Vb.





TEŞEKKÜR EDERİM

..... 2021



Mustafa AKPINAR
Gelir İdaresi Daire Başkanı

Telefon : 0.312.302 1617
E-mail : makpinar@gelirler.gov.tr
Web : <http://www.gib.gov.tr>

ENDÜSTRİ 4.0 ÇAĞINDA DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE ÜNİVERSİTELERİN ROLÜ

Prof. Dr. Çağatan TAŞKIN

Bursa Uludağ Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İşletme Bölümü

ÖZET

Endüstri 4.0 kavramı son zamanlarda reel sektör için olduğu kadar Türkiye'deki üniversiteler açısından da oldukça önemli hale gelmiştir. Endüstri 4.0 kavramının öncesinde ise sırasıyla Endüstri 1.0, 2.0 ve 3.0 kavramları, bir başka ifadeyle dönemleri yaşanmıştır ve dünyadaki bir çok ülke için de yaşanmaya devam etmektedir. Mekanik üretim tesislerinin uygulanması (1712 Buhar Makinesinin icadı) dönemi Endüstri 1.0 olarak adlandırılmıştır. Elektrik ve iş bölümüne dayalı seri üretime geçilmesi (örneğin, Taylorizm) dönemi Endüstri 2.0 ve üretim süreçlerinin otomasyonu dönemi ise Endüstri 3.0 olarak adlandırılmaktadır. Endüstri 4.0 ise birçok çağdaş otomasyon sistemini, veri alışverişlerini ve üretim teknolojilerini içeren kollektif bir terim ve nesnelerin interneti, internetin hizmetleri ve siber-fiziksel sistemlerden oluşan bir değerler bütünü olarak tanımlanabilir. Endüstri 4.0 bu açıdan aynı zamanda bu yapı akıllı fabrika sisteminin oluşmasında büyük rol oynamaktadır. Bu kapsamda Endüstri 4.0 kavramı ile dijital dönüşüm kavramı da birbiriyle yakından ilişkili kavramlardır. Dijital dönüşüm bir işletmenin tüm alanlarına (özellikle müşterilerinize değer sunma biçimini değiştiren) dijital teknolojinin entegre edilmesidir. Ancak, daha da ötesi kültürel bir değişim ve dönüşümdür. Dolayısıyla da, bu çağda dijital dönüşümün başarı ile gerçekleştirilmesi, paydaşların bu anlayışa adapte olabilmesi açısından üniversitelerin rolü son derece önemli ve değerlidir. Üniversiteler buldukları şehir ve veya bölgelerde sadece öğrencilerine eğitim sunmazlar aynı zamanda toplum vb. paydaşları ile olan ilişkilerini de güçlendirir ve teknolojik gelişmeleri takip eder ve bunu toplumla ve diğer paydaşlarıyla paylaşarak bilgilendirme yapar. Bu açıdan bakıldığında üniversitelerin birinci rolü farkındalık geliştirmedir. Bu rolü çeşitli seminer ve çalıştaylar düzenleyerek gerçekleştirebilir.

Dijital dönüşümde üniversitelerin akademik odaklı rollerine gelince şunlar sayılabilir. Ders planlarını dijital dönüşüm odaklı revize etme, disiplinlerarası lisansüstü programları teşvik etme, dijital dönüşüm çerçevesindeki konulara ilişkin akademik yayın ve projeleri destekleme bu rollerden başlıca olanlarıdır. Sanayi ile işbirliği kapsamında ise üniversiteler,

Teknoloji Transfer Ofisleri (TTO'lar), Sürekli Eğitim Merkezleri, Kariyer Uygulama ve Araştırma Merkezleri etkinliklerini bu amaca yöneltmeli ve işbirliğini geliştirmelidir. Tüm bu faaliyetlerin sonucunda ise mutlaka dijital dönüşüm alanına dair her türlü rapor ve çalışmanın veritabanını oluşturulması ve kamuoyuyla paylaşılması son derece önemlidir. Elbette, sıralanan tüm bu roller ve önerilen faaliyetler bir organizasyon çatısı altında yetki ve sorumluluğu belirlenmiş ve görevlendirilmiş kişiler tarafından yapılmalıdır. Bu anlamda, üniversitelerin tüm bu faaliyetleri bir Dijital Dönüşüm Eğitim, Uygulama ve Araştırma Merkezi kurarak yapması gerçekleştirilecek faaliyetlerin daha etkin sonuçlar oluşturmasını sağlayacaktır.

ŞİRKETLER NEDEN VERGİ TEKNOLOJİLERİNE İHTİYAÇ DUYUYOR?

Ramazan BİÇER

Tinvento, Yönetici Ortak

Son zamanlarda yerel ve uluslararası vergi düzenlemeleri sonucunda vergi kurallarında önemli değişiklikler yapılmaktadır. Bir çok vergi idaresi de vergiyle ilgili teknolojileri kapsayan birçok proje geliştirmiştir. Bu tür projeler, başlangıçta vergi uyumunu artırma fikriyle başlatılmış ve daha sonra e-fatura, e-defter ve XML formatlı KDV raporlaması dahil birçok alana yayılmıştır.

Günümüzde vergi otoritelerinin çoğu teknolojiden nasıl daha verimli bir şekilde yararlanacağı üzerinde çalışmaktadır ve şu anda vergi mükelleflerini denetlemeye karar verirken mevcut teknolojik altyapıları yoluyla risk değerlendirmeleri yapmaktadırlar. Bazı ülkelerdeki vergi denetimleri, vergi denetimi amacıyla geliştirilen analizden elde edilen emsal şirketlerin ve bunlara ait mali sonuçların karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Ayrıca, vergi idareleri yapay zekâ ve robotik de dahil olmak üzere daha gelişmiş teknolojiler üzerinde de çalışmaktadırlar. Bunun nedeni ise, modern iş dünyasının gittikçe daha karmaşık hale gelmesi ve yeni endüstri türlerinin (örneğin dijital ekonomi) hızla tüm ekonomiye hâkim olmaya başlamış olmasıdır. Bu teknoloji odaklı endüstrilerin önümüzdeki 10 yıl içinde dünya

ekonomisinin %60'ını elinde tutması bekleniyor. Bu, vergi uygulamalarının beklediğimizden çok daha önce ve büyük oranda dijital hale dönüşeceği anlamına gelmektedir.

Şirketler de kurum içi vergi teknolojileri geliştirmeye başladı. Çok uluslu işletmelerin (ÇUŞ) çoğu, ülkelere yayılan iştiraklerini izlemek ve kontrol etmek için teknolojik araçlara daha fazla ihtiyaç duyuyor. Ayrıca, sadece ÇUŞ'ler değil aynı zamanda küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) de çok uluslu, özellikle de dijital ekonomi şirketlerinin, olabileceğini gözlemliyoruz. Bu nedenle, KOBİ'ler dahil çok sayıda şirket birden fazla ülkede yürütülen operasyonlarını yönetmek için belirli teknolojik araçlara ihtiyaç duyuyorlar.

Vergi makamlarınca getirilen uyum gereklilikleri son on yılda önemli ölçüde arttığı için, herhangi bir sektörde faaliyet gösteren şirketlerin vergi teknolojilerine ihtiyaçları da her geçen gün artıyor. Bunu pratikte de sıklıkla gözlemliyoruz ve birçok şirketin vergi yöneticisi, büyük vergi ekipleri ve diğer kaynaklara sahip olsalar bile, günlük işlerini yürütmek için yeni teknolojilere gereksinim duyuyorlar. Buna göre, gelecekte vergi yükümlülüklerinin hem vergi yöneticileri hem de şirketler için büyük ölçüde teknolojiye dayalı olarak yerine getirileceğini tahmin etmek hiç de zor değil.

Gelişen Vergi Teknolojileri

Şirketlerin vergi teknolojilerine ihtiyaç duydukları oldukça aşikâr. Modern vergi dünyasında, vergi yöneticileri günlük vergi işlerini yürütmek için gerçek çözümler aramaktadırlar. Aslında, bu gereksinim sadece vergiye uyum çalışmaları için değil, aynı zamanda transfer fiyatlandırması, ülke bazlı raporlama (CbCR) ve KDV gibi diğer vergi alanlarıyla da ilgilidir.

Ayrıca, şirketlerin vergi fonksiyonu önemli ölçüde değişmiştir ve kendisini destek fonksiyonundan ana fonksiyonlardan birine dönüştürmeye başlamışlardır. Bu durum bugün bir gerçeklik haline gelmiştir ve şirketlerin vergi sorunları yönetim kurulu üyelerinin gündemlerinin en üst sıralarında yer almaktadır. Buna göre, şirketlerin vergi fonksiyonu açısından vergiyle ilgili verilerin analizi önemli bir rol oynamaktadır.

Birçok ülkedeki şirketlerin güncel vergi uyum uygulamalarını göz önünde bulundurduğumuzda, her bir iştirak tarafından üretilen verilerin gerçekten büyük bir kaynak oluşturduğunu söylemek fazlası ile mümkündür. Bu bağlamda, vergiye ilişkin analizler şirketler ve yöneticileri için önemli hale gelen bir konudur. Vergi analizi, ham verilerin toplanmasını, bu verilerin dönüştürülmesini ve işlenen verilerin akıllı bir şekilde sunulmasını kapsamaktadır.

Burada önemli olan, mevcut verilerin toplanması, dönüştürülmesi ve sunulması ve daha da önemlisi bunların daha verimli bir şekilde kullanılması ve raporlanmasıdır. OECD'nin BEPS Projesi ve CbCR yükümlülükleri gibi yeni vergi gelişmeleri de diğer ülkelerden veri toplama ve bunların analizine olan ihtiyacın artmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, daha iyi veri ve süreçler, analizler ve daha iyi iç kontroller sağlayan modern vergi araçları şirketler tarafından talep edilmektedir. Bu koşullar altında, vergi teknolojileri vergi analitiği ve bununla ilgili teknolojiler etrafında gelişecek görünmektedir. Bu trendi robotics'in takip edeceğini düşünmekteyim ve blockchain teknolojisinin de vergi uygulamaları üzerinde etkili olacağını söyleyebilirim.

Vergi Departmanının Yeni Fonksiyonları

İşletmeler dijitalleştikçe, vergi fonksiyonlarının da dijitalleşme ve dijitalleşmeye ayak uydurması gerekmektedir. Yeni teknolojiler, işletmelerin vergi işleriyle uğraşma şeklini de değiştirmektedir. Bu da, şirketlerin dijital teknolojileri kullanarak daha etkili vergi fonksiyonu oluşturma gerekliliği hissetmelerine neden olmaktadır.

Bugünlerde vergi yöneticilerinin çoğu vergi fonksiyonunun geleceğe hazır olup olmadıklarını sorgulamaktadır. Vergi yöneticileri, bu tür sorular sormaktadır çünkü vergi departmanları çok sayıda ve karmaşık vergi düzenlemeleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Vergisel açıdan dijitalleşmenin amacı, bilgi sistemlerini çalışma süreçlerine entegre etmek ve vergi ile ilgili rutin çalışmalarını otomatikleştirmektir.

Artan global uyumluluk gereksinimleri verimsiz süreçlerle ve excel gibi elektronik tablolara aşırı bağımlılıkla birleştiğinde, bu durum şirketler için olasılıkla vergi risklerini artırmaktadır. Bu nedenle, şirketlerin vergi risklerine her zamankinden daha akıllıca cevap vermeleri gerektiğini düşünüyorum. Vergi fonksiyonunun başarılı bir şekilde dönüştürülmesi, vergiyle ilgili süreçlerin ve nihai çıktıların yeniden değerlendirilmesini de gerektirecektir. Bu aynı zamanda, vergi fonksiyonunun son uluslararası vergi gelişmelerine ve vergi dairelerinin beklentileri karşısında mevcut kapasitenin değerlendirilmesini de içermelidir.

Uyumluluk gereksinimlerinin arttığını ve vergi otoritelerinin yaklaşımlarının değiştiğini düşündüğümüzde, vergi fonksiyonu şirket içinde daha geniş bir grupla uyumlu hale getirilmelidir. Bu, vergi fonksiyonunun teknoloji ile dönüştürülmesi ile kolaylıkla gerçekleştirilebilir. Vergi fonksiyonu açısından teknolojinin kullanılması sadece bir uyum sağlama amacının ötesinde, kurumsal hissedarlar da dahil olmak üzere tüm paydaşların ihtiyaçlarını da karşılamalıdır.

Etkili bir vergi fonksiyonu daha verimli ve uygun maliyetli olmaya odaklanmalı ve ilgili şirkete daha fazla değer katmaya çalışmalıdır. Modern vergi fonksiyonundaki değişiklikler kendiliğinde gerçekleşmemektedir ve yol boyunca bazı zorluklarla karşılaşmadan bu süreci tamamlamak mümkün olmamaktadır. Vergisel amaçlı ERP sistemlerinde tutulan veriler genellikle hatalar içermekte veya eksiktirler ve çoğunlukla da vergi yöneticilerinin ihtiyaçlarını karşılamamaktadırlar. Bu durum söz konusu yöneticiler için aynı zamanda vergi ile ilgili günlük işlerin yerine getirilmesinin önünde bir engeldir.

Birçok alanda vergi mevzuatına uyum, genellikle ERP sistemlerinde bulunmayan vergi verilerinin izlenmesini ve yönetilmesini gerektirir. Dolayısıyla, vergi verilerinin toplanması da vergi fonksiyonunun bir parçası olmalıdır. Vergi verilerinin toplanması önemli bir konudur, ancak daha da önemlisi vergi verilerinin akıllı ve anlaşılır bir hale dönüştürülmesi, bir işletmede vergi işlevinin geliştirilmesi için oldukça önemli bir adımdır.

Şirketlerin vergi fonksiyonları neden dönüştürülmeli?

Birçok tarafın kabul ettiği üzere, şirketler vergi fonksiyonuna da yatırım yapmalıdır. Yetenekli yöneticilerin işe alınması şirketler için iyi sonuçlar verebilir. Ancak, bu durum sürekli gelişen vergi dünyasındaki özellikle ÇUŞ'ler için yeterli olmayabilir. Deneyimlerime göre, bir işletme iyi yöneticiler istihdam edebilse de, o organizasyona getireceği faydaları dikkate alındığında vergi teknolojilerine yatırım yapmaları yerinde olacaktır. Vergi dünyasının önümüzdeki üç ila beş yıl içinde kökten değişeceğini düşünüyorum. Bu nedenle başarılı olmak isteyen şirketler, mevcut vergi yönetimi kapasiteleri ile artan vergi gereksinimleri arasındaki boşluğu kapatmanın yollarını bulmalıdır. Bu açığı kapatmanın vergi teknolojileri ile kolayca gerçekleştirilebileceğini düşünüyorum.

Vergi raporlaması gereksinimlerinin katlanarak artacağı ve şirketlerin operasyonları üzerinde önemli bir etkisi olacağı açıktır. Buna göre, mevcut vergi gelişmeleri şirketlerin ekonomik ve ticari faaliyetleri hakkında vergi idarelerine daha fazla bilgi vermelerini gerektirecektir. Vergi mevzuatına uyum sağlamak ve vergi otoritelerine ve diğer paydaşlara güvence vermek için vergi fonksiyonu açısından dönüştürülmesi gereken kilit alanlar (i) vergi yönetişimi, (ii) vergi risklerinin tanımlanması, (iii) vergi kontrolleri, (iv) iletişim ve izleme olacaktır.

Şirketler gelecekteki vergi sorunlarına nasıl hazır olabilir?

Üst düzey vergi yöneticilerinin çoğu, vergi fonksiyonunun güncellenmesi ve bugünün vergi sorunlarını çözebilecek nitelikte olmaları gerektiğinin farkında. Bunun için şirketlerin yönetişim, veri, teknoloji, süreç ve insanları içeren bütüncül bir yaklaşım benimsemeleri

gerekmektedir. Dönüşüm için yol haritası oluşturmak gelecekteki vergi zorluklarına hazır olmak için kilit bir rol oynamaktadır.

Bu anlamda, ÇUŞ'lerin vergi meseleleri ilk olarak doğru zamanda ve ad hoc olarak ele alınabilir ve yönetilebilir. Şirketin vergi fonksiyonu içindeki rol ve sorumlulukları belirlenmeli ve sorumlu yöneticilere eğitim, iletişim ve standardizasyon sağlanmalıdır. Daha sonra, iç kontroller vergi yöneticilerinin günlük çalışmalarını takip etmelidir. Vergi fonksiyonuna ilişkin süreçler aktif olarak izlenmeli ve vergi süreçlerinin sürekli iyileştirilmesi için zaman içinde tespitler yapılmalıdır. Vergi fonksiyonunun dönüşüm sürecine aynı kuruluştaki diğer departmanların desteği ve işbirliği ile başlanması mümkündür. Diğer departmanlarla birlikte teknoloji çözümlerini merkeze alan çok yıllık bir plan oluşturmanın da dönüşüm üzerinde olumlu bir etkisi olacağını düşünüyorum.

Nihai Değerlendirmeler

Vergi yöneticilerinin çoğunun çalışmalarını daha akıllı hale getiren yeni teknolojilerle ilgilendiğini gözlemliyorum. Bu tür teknolojiler, vergi sorunları açısından yazılım platformu aracılığıyla bütünsel bir çözüm sunmalıdır. Uyum, tüm şirketler için gittikçe önemli hale gelen bir konudur. Teknoloji sayesinde, şirketler birçok vergi alanına uyum sağlayabilirler. Bu aynı zamanda şirketlerin ciddi vergi cezalarıyla karşılaşmalarına da yardımcı olacaktır. İyi bir vergi teknolojisi, şirketlere ve yöneticilerine aşağıdaki yönlerden yenilikler ve avantajlar sağlamalıdır:

- Kullanıma hazır veriler
- Kontrol riskleri
- Uygun maliyetli
- Operasyonları monitör etme
- Manuel işlemleri otomatikleştirme ve hataları en aza indirme
- Yönetim kararları alma yardımcı olma
- Vergi uyum yönetimine uygun
- Şirket performanslarını ölçebilme

Bu anlamda, vergi yöneticilerine önemli vergi bilgilerine gerçek zamanlı olarak erişebilecekleri ERP çözümü ile tam entegre bir vergi teknolojisi önermekteyim. Böylece, tek tuşla vergi konularına ilişkin veriler hakkında istedikleri bilgilere ulaşabilirler. Bunların hepsi, vergi teknolojisi çözümünün ERP entegrasyonunun vergi çalışmalarını çok daha kolay ve sorunsuz hale getirdiğini göstermektedir.

DİJİTAL HİZMET VERGİSİ: ULUSLARARASI HUKUKUN DİJİTAL EKONOMİ İLE SINAVI¹

Dr. Öğr.Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU
Hacettepe Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Sayın hocam çok teşekkür ederim. Kıymetli hocalarımı, arkadaşlarımı içtenlikle selamlarım. İzinizle ekrana slaytlarımı yansıtmayı deneyeyim.²

Sayın hocalarım, arkadaşlarım, ben sizlere dijital hizmet vergisinden bahsedeceğim. Aslında bugünkü amacım dijital hizmet vergisinin kendisinden öte, onun da içinde yer aldığı bir süreçten bahsetmek olacak. Eğer süremi iyi kullanabilirsem sunumumun sonunda bir dakikamı da Almanya Maliye Bakanına ayırmak, onun çok yeni bir beyanatını sizlere dinletmek istiyorum.

Dijital hizmet vergisine vücut veren mesele esasen şudur: Biliyoruz ki teknolojinin imkanlarından küresel ölçekte istifade edebilen şirketler, ki bunların önemli bir kısmı çokuluslu şirketler, ülkelerin çoğunda fiziken hiç bulunmadan o ülkelerden büyük miktarlarda kazanç elde etme imkânına sahipler günümüzde. Bu durum karşısında bütün devletler de kendi vergi tabanlarının erozyona uğradığını düşünerek gidenin bir

¹ Bu metin 22 Mayıs 2021’de Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından düzenlenen “Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergisi Sistemine Etkileri” konulu sempozyumdaki “Dijital Hizmet Vergisi: Uluslararası Hukukun Dijital Ekonomi ile Sınavı” başlıklı sunumumun ses kaydının düzeltilmiş desifresidir.

² Sunumum esnasında kullandığım slaytlara <https://www.akcaoglu.com/2021/06/25/uluslararasi-vergi-hukukunun-dijital-ekonomi-ile-sinavi-dijital-hizmetler-vergisi/> adresinden erişebilirsiniz.

kısmını kurtarma derdine düşmüş durumdalar. Bu bağlamda, son yıllarda özellikle dijital ortamdan elde edilen reklam gelirleri çok dikkat çekmeye başladı. Çünkü, örneğin, Google'ın da içinde yer aldığı Alphabet grubunun, çoğunluğu reklamdan olmak üzere, 136 milyar dolar gibi bir kazanç elde ettiğini, keza Facebook'un da büyük ölçüde reklam kaynaklı kazancının 55 milyar dolar civarında olduğunu biliyoruz.

Bu rakamların 2018 rakamları olduğunu hemen not etmeliyim. İçinde bulunduğumuz salgın sürecinde İnternet üzerinden reklam vb. hizmetleri sunan şirketlerin kazançlarının çok daha fazla olacağını öngörebiliriz sanırım.

Google'ın da bir parçası olduğu Alphabet grubunun kazançlarının %85'i reklamdan elde ediliyormuş. Facebook'un kazançlarının ise %95'i reklamdan geliyormuş. Bu rakamları bizim de içinde yer aldığımız 800-900 milyar dolar arasında gayrisafi milli hasılası olan devletlerle mukayese ettiğimizde bu şirketlerin neredeyse küçük bir devletinkine yakın yıllık gelirlere sahip olduklarını söyleyebiliriz. İşte bazı çokuluslu şirketlerin reklamdan bu kadar büyük kazançlar elde edildiklerini gördüğümüz için Türkiye de tam merkezinde reklam kazançların yer aldığı dijital hizmet vergisini çıkardı 2019 senesinde. Mart 2020'den beri de bu vergi yürürlükte. Elimde 2020'nin bütün rakamları yok ama tespit edebildiğim kadarıyla yılın ilk dokuz ayında 950 milyon lira kadar bir dijital hizmet vergisi tahsil edilmiş. Hükümetimiz 2021 bütçe tahminlerinde bu vergiden 1,5 milyar lira civarında bir gelir elde etmeyi öngörmüş.

Dijital hizmet vergisinin konusu üç dört tane unsur içeriyor. Bunlardan birincisi reklam hizmetlerinden elde edilen hasılatlar. İlerleyen dakikalarda değineceğim, bir muafiyet nedeniyle dijital ortamda reklam geliri elde eden herkes değil, büyük miktarda reklam geliri olan kişiler bu vergiye tabiler. Dolayısıyla, esasında Google, Facebook gibi dijital ortamın devlerinin hedeflendiğini söylemek mümkün. Tabii reklam dediğimizde aklımıza ilk olarak Google ve Facebook geliyor ama ekranda gördüğünüz karmaşık resimde özetlenmeye çalışıldığı üzere dijital ortamdaki reklam işinin aslında o kadar çok oyuncusu var ki...

Slaytta gördüğünüz resim kabaca şunu simgeliyor: En sağda ve bizler varız, o reklamları görenler, izleyenleriz biz. En solda ise reklam verenler var. Aradaysa ajanslar, reklamlarda kullanılacak malzemeleri temin edenler, bunları hazırlayanlar, bunlara ortam sağlayanlar, reklam borsaları ve bu hizmetleri bir şekilde bize ulaştıranlar yer alıyor.

Bunların tamamı reklam verme sürecinin aktörleri ve tamamı bu sayede gelir elde eden firmalar.

Tabii sadece reklam gelirlerini konu edinmiyor ilgili vergi. Bunun yanı sıra da ister görsel ister sesli, dijital içeriğin bizleri ulaştırılması hizmetini de, ki keza bunun içinde dijital ortamda satılan oyun, müzik gibi her şey var, verginin konusuna dahil edilmiş.

Bizler, örneğin, Netflix'te video izliyoruz. Microsoft'un Office 365 programıyla İnternet üzerinde yazılarımızı yazabiliyoruz. Microsoft ürünlerini veya benzeri ürünleri İnternet üzerinden satın alıp bilgisayarımıza indirip, kurabiliyoruz. Spotify'dan akış (*stream*) yoluyla müzik dinliyoruz... İnternet'te oyun oynamak başlı başına dev bir sektör haline gelmiş durumda. Örnekmeye çalıştığım bu gibi faaliyetlerin her birinden elde edilen hasılatlar da bu verginin konusuna giriyor. Keza, üçüncü bir unsur daha var dijital hizmet vergisinin konusunun. O da bizlerin bir araya gelip etkileşime geçmesini sağlayan ortamlar. Facebook'ta, Twitter'da bir araya geliyoruz ama daha önemlisi pazaryerlerinde bir araya geliyoruz. Slaytta gördüğünüz resimler yerli ve yabancı örnekleri bunların. Alibaba da Ebay de böyle birer pazaryeri, Hepsiburada.com veya Sahibinden.com da birer pazaryeri. İşte böyle bir pazaryerini işletme, bize bu hizmeti sunma faaliyetinden hasılat elde ediliyorsa o da dijital hizmet vergisinin konusuna girmekte.

Buraya kadar örneklerini saydığım hizmetlere aracılık faaliyetlerinden elde edilen hasılat da bu verginin konusuna girmekte.

Verginin konusundan kısaca bahsettiğimize göre, bu konuyu gerçekleştirmek lazım ki vergi doğsun. Vergiyi doğrudan olay az evvel saydığımız hizmetlerin Türkiye'de sunulması suretiyle hasılat elde edilmesi. Doğal olarak, hasılat elde etmekten, Türkiye'de sunmaktan ne anlamamız gerektiğini de sorgulamak zorundayız.

Türkiye'de hizmetlerin sunulması ile kanun koyucu aslında Türkiye'de yararlanmayı kastediyor. Yani kanun koyucu hizmet verenin kendisinin Türkiye'de bulunmasını değil, hizmet verenin o hizmeti Türkiye'de gerçekleştirmesini değil, hizmetten yararlananların Türkiye'de bulunmasını dikkate almış.

Hasılatın ne olduğunu biliyoruz. Aslında hasılatın ne olduğu değil ne zaman elde edildiği burada daha önemli husus olabilir. O açıdan da kanun koyucunun tahakkuk esasını benimsediğini söyleyip, zannediyorum ilerleyebiliriz.

Kendimize yöneltebileceğimiz bir diğer soru verginin mükellefinin kim olduğu olabilir. Aslında az önceki örneklerle de belli oldu verginin mükellefinin kim olduğu; verginin konusuna giren dijital hizmetleri sunan kişiler bu verginin mükellefleri. Burada vurgulamak istediğim bir husus var. Kanuna göre bu kişilerin tam mükellef veya dar mükellef olmaları, Türkiye'de iş yerlerinin veya daimî temsilcilerinin bulunup bulunmaması bu vergi bakımından bir önem taşıyor. Bu bilgi niye önemli? Çünkü hepimizin bildiği üzere gelirden alınan vergilerde iş yeri ve daimî temsilci dar mükelleflerin vergilendirilebilmesi bakımından asli ayırt edici unsurlar. Sanki kanun koyucu burada gelirden alınan vergilerden ve oradaki sistematikten uzak durmayı tercih ettiğini özellikle belli etmek, vurgulamak istemiş.

Bu vergi, elbette vergi dairelerinde de beyan edilip ödenebilir; ancak, verginin beyan edilebilmesi ve ödenebilmesi için Maliye Bakanlığımız özel bir web sitesi kurmuş. Slaytın en altında bu sitenin adresi yazılı.

Sayın hocalarım, meslektaşlarım, en başta reklam olmak üzere çeşitli dijital hizmetlerin bu vergiye konu edildiğini; dolayısıyla, gelir elde edecek şekilde bu hizmetleri sunanların bu verginin mükellefleri olduğunu söyledik ama bu noktada işaret etmem gereken önemli bir detay aslında sadece belirli eşikleri aşanların mükellef kabul edilmek istendiği. Kanun, Türkiye'de 20 milyon liradan, dünya genelinde ise 750 milyon avrodan daha düşük hasılatı olanları mükellefiyet dışında bırakıyor. Biliyorsunuzdur, ki birazdan tekrar edeceğim, ABD'nin bu vergi ile ilgili olarak Türkiye hakkında yürütmekte olduğu bir soruşturma var. O soruşturmanın raporlarına göz attığımda Türk firmalarının hiçbirinin bu eşiği aşmadığı, dolayısıyla mükellef olmadığını yazdığını gördüğümü hatırlıyorum. Ancak, bizim de 20 milyon liranın üzerinde hasılatı olan firmalarımız vardır, olmalıdır diye düşünüyorum.

Bu 20 milyon lira – 750 milyon avro eşiklerinin niçin önemli olduğu sorusunu sorabiliriz. Aslında üç slayt önce göstermişim; Google 136, Facebook ise 55 milyar dolar yıllık gelir elde ediyor. Elbette dünya çapında elde edilen gelirler bunlar ve söz konusu eşiklerin çok üzerindeler. Demek ki bizim ülkemize sundukları hizmetler bakımından, o hizmetlerden elde ettikleri hasılat bakımından mükellef oluyorlar.

Bu verginin matrahı ve oranı hakkında da kısaca şunları söyleyebiliriz: Matrah zaten belli, hasılat. Yalnız, oran ilginç bence. Diğer ülkelerdeki benzer vergilerle mukayese ederken dikkat çekecek bizdeki dijital hizmet vergisinin oranı. Kanunumuzun

öngördüğü oran %7,5. Bu kanunun yasalaştığı yıl 2019. Niçin tarihi ve oranı vurguladığımı izninizle birkaç dakika sonra izah etmeye çalışacağım...

Dijital hizmet vergisi her ay beyan edilecek ve her ay ödenecek bir vergi.

Sayın hocalarım, dijital hizmet vergisini bir tek biz koymadık, ilk kez biz koymadık. Zamanlamamız bence biraz ilginçti ama 2019, özellikle 2020'de pek çok ülke bu vergiyi ya yasalaştırdı ya da yasa hazırlıklarını epeyce olgunlaştırdı. Kenya da, Brezilya da, Endonezya da bu vergiyi koyan ülkeler arasında ama OECD ülkelerine, özellikle de Avrupa'daki ülkelere baktığımızda, slaytta da gördüğünüz üzere, Batı Avrupa'daki ülkelerin neredeyse tamamı bu vergiye ilişkin yasaları çıkarmış durumdadır; geri kalan ülkeler de çıkarmak üzereler. Bu noktada Almanya'yı özellikle dikkatinize sunmak istiyorum. Görüldüğü üzere Almanya henüz dijital hizmet vergisine sahip ülkelerden biri değil. Az sonra anlatacağım bir öyküde Almanya'ya tekrar değineceğim.

(Slayttaki tabloları ben hazırlamadım. Bunlar İnternet'ten temin ettim hazır tablolar.) ABD 2019'da Fransa'nın dijital hizmet vergisini yürürlüğe sokmasından sonra önce ona, ardından arasında bizim de yer aldığımız başka ülkelere kendi kanunları uyarınca soruşturmalar açtı. Bu soruşturmaların raporları incelendiğinde öncelikle kimi genel bilgiler verildiğini görüyoruz. Genel olarak hepimizin benzer nedenlerle ABD ticaretine zarar verdiğimizini söylendiğini görüyoruz. Fakat, bir şey daha görüyoruz: Fransa'daki oran %3. İtalya'daki oran %3. Hindistan'daki oran %3. İngiltere'deki oran %2. Avusturya'daki oran %5. İspanya'daki oran %3. Diğerlerinden farklı olarak %7,5 oranı koyan benim bildiğim sadece iki ülke var. Biri biziz, diğeri ise Macaristan. Yalnız Macaristan %7,5 oranı belirlediği gibi üç yıllığına sıfırladı. Dolayısıyla bu vergi Macaristan'da halihazırda fiilen uygulanmamakta. Açık ara en yüksek orana sahip ülke biziz.

Dijital hizmet vergisi uluslararası vergi hukuku içinde nasıl bir yere sahip? Niye ortaya çıktı? Bundan sonra ne olur, nereye gider? Aslında benim konuşmak istediğim şeyler bunlar. Yani, becerebilirim, sizlere büyük resmi gösterme düşüncesi içindeyim. Şaka bir yana, slaytta gördüğünüz resim gerçekten de dünyanın en büyük yağlı boya portresi imiş. Geçtiğimiz ay 62 milyon dolara Dubai'de bir açık artırmada satılmış. Adı da "İnsanlığın Yolculuğu" Ben de süremin kalanında uluslararası vergi hukukunun yolculuğunu birazcık anlatmaya çalışacağım.

Her devlet egemen, her devlet canının istediği vergiyi koyabiliyor, değil mi? Elbette koyabiliyor ama realite tam da öyle değil aslında. Çünkü egemenlerin egemenlikleri çatışmaya başlayınca problemler ortaya çıkıyor... Sözü OECD'ye getireceğim, tahmin etmişsinizdir ama önce 1930'ların Amerika'sından esinlenmek istiyorum. ABD'de kanunsuzluğun had safhada olduğu 20. yüzyılın ilk yarısında her bir mafya ailesi ülkenin bir köşesini ele geçirmiş ve herkesi haraca – bir nevi vergi herhalde – bağlamış. Mafya aileleri birbirlerinin egemenlik alanlarına da müdahale etmeye başlayınca kavgalar, çatışmalar başlamış. Eski zaman filmlerinde araba pencerelerinden makineli tüfeklerle ateş eden Al Capone gibi gangster karakterlerini hepimiz izlemiştir. Sonunda bakmışlar ki bu iş böyle olmayacak, sorunlar kavgayla çözülemeyecek, New York'un beş büyük mafya ailesi ile Chicago ve Buffalo'nun mafya aileleri bir araya gelmişler ve "The Commission", "Komisyon – Kurul" diye bir yapı oluşturmuşlar. Bundan sonra bölgelerin nasıl paylaşacağını, hangi haracı kimin toplayacağını kendi aralarında konuşarak, dövüşmeden, çatışmadan halletmeye başlamışlar. Rivayet odur ki Komisyon bugün dahi faalmiş. 1980'lere kadar faal olduğuna dair FBI raporları var.

Uluslararası vergi konuşmaya başladığımızda da belli ki devletlerin çatışmak yerine çatısı altında buluşmayı tercih ettikleri yer OECD. OECD'de buluşuyoruz, OECD'de 1963'ten beri geliştirilmekte olan model anlaşmalar üzerine inşa edilmiş vergi sistemi içinde yer alıyoruz hepimiz. Aslında gene biliyoruz ki 1919'da ICC'nin, Uluslararası Ticaret Odası'nın bir çağrısıyla 1920'lerde Milletler Cemiyeti'nin çalışmalarıyla başlayan bu süreçte esasen o dönemin dünyasının gerçekleri dikkate alınarak bir uluslararası vergi sistemi kurgulanmış. İlk olgun diyebileceğimiz metin 1928'de Milletler Cemiyeti'nin vergi uzmanlarının hazırladığı birden fazla model anlaşma, taslak anlaşma metni idi. OECD modeli 1928'deki Milletler Cemiyeti modelleri ile mukayese edilirse bugün dahi model anlaşmaların omurgalarının aynı olduğu görülür. 1920'lerin kurgusunun, temellerinin; şüphesiz ki zaman içinde değişikliklere, evrime rağmen günümüz model anlaşmalarında da varlığını sürdürdüğü görülür.

Niye bunları söylüyorum? Şu nedenle: Bugün "dijital ekonomi" adı altında konuşuyoruz; bugün dijital ortamdaki reklam gelirlerinin vergilendirmesini konuşuyoruz ama bu konular aslında bundan yirmi sene evvel konuşulmaya, tartışılmaya başlandı. 1997'de Turku'da, 1998'de Ottawa'da o günün OECD Maliye Bakanları bir araya geldiler ve dediler ki "Mevcut uluslararası vergi anlaşmaları sistemi elektronik ticarete de – o

zamanın terminolojisi bu idi – uygulanır.” 2000’li yılların ilk on senesi OECD’nin elektronik ticareti vergi anlaşmalarına uydurmaya çalışmasıyla geçti. Biliyoruz ki bu çaba başarısız, işlevsiz oldu. Mevcut uluslararası vergi sistemi içinde küresel elektronik ticaretten kaynaklanan vergi pastası ilk başta güneyden kuzeye, doğudan batıya kaymakta idi. Bu da daha egemen devletler için avantajlı bir şeydi aslında. Ancak, zamanla teknoloji geliştikçe, İnternet üzerinden veya benzeri şekillerde elde edilen gelirler çoğaldıkça devletlerin vergi pastaları sadece doğudan batıya değil, batıdaki devletlerin kendi aralarında da kaymaya başlayınca ve hatta (kısmen) doğuya yönelince bu sefer özellikle G20 ülkeleri arasında, Avrupa Birliği ülkeleri arasında “Bu işten bizde zararlı çıkıyoruz.” sesleri yükselmeye başladı ve biz 2010’lu yıllarda BEPS projesi ile karşılaştık. BEPS projesinde 15 tane “eylem planı” var. Bu planlardan ikincisi, üçüncüsü, dördüncüsü, beşincisi değil, “birincisi” dijital ekonomi ile ilgili. Dolayısıyla, bugünkü meseleler aslında OECD’nin eskiden beri söyleyegeldiklerinin artık yeterli olmadığına 2015’te kesin olarak ortaya konmasıyla değişmeye başlayan devletlerin pozisyonlarından kaynaklanıyor...

İzninizle 2015’ten dört yıl ileriye atlayacağım. Çünkü 2015’ten 2019’a kadar geçen yıllarda benim konumun ilk kısmı ile ilgili bir gelişme oldu: Avrupa Birliği çatısı altında bir dijital hizmet vergisinin bir birlik düzenlemesi olarak getirilmesi konuşulmaya başlandı. Bu süreci başlatanlar, sürecin liderliğini yapanlar, tahmin edileceği üzere, üç büyük Avrupa ülkesiydi. Fransa’ydı, İngiltere’ydi ve de Almanya’ydı. Ancak, bu süreç baltalandı. Bu süreç şöyle baltalandı: ABD başından beri bir dijital hizmet vergisine karşı çıkıyordu. (Bugün de çıkmakta...) Kapalı kapılar arkasında artık ne tür diyaloglar gerçekleştiyse, küçük Avrupa Birliği üyeleri, örneğin Luxemburg, örneğin Malta, birlik çatısı altında tek bir dijital hizmet vergisi düzenlemesi yapılmasına karşı çıktılar. Bu konuda Avrupa Birliği bölündü. 2017-2018 den bahsediyorum... Avrupa bölündü ama Fransa dedi ki “Eğer OECD çatısı altında bir çözüm bulunamazsa ben kendi dijital hizmet vergimi koyacağım.” İngiltere bir kenara çekildi, zaten gündemi BREXIT ile meşguldü. İngiltere bir dijital hizmet vergisi koyma konusunda çalışmaya devam etti ama bunu Fransa gibi yüksek sesle dillendirmedi. Almanya’ysa ilginç bir şekilde sustu, bu konuda herhangi bir süreç başlatmadı. ABD “Olmaz!” dedi, Fransa “Yaparım!” dedi. 2019 senesinde Fransa Devlet Başkanı Macron bir dijital hizmet vergisini yasalaştırdıklarını ilan etti. Aynı yıl bitmeden biz de dijital hizmet vergisini yasalaştırdık.

Oysa geri kalan ülkelerin çoğu bekle-gör tutumu sergilemekteydiler o esnada. Fransa dijital hizmet vergisini koyduğunda ABD kendi yasaları uyarınca Fransa hakkında bir soruşturma başlattı. ABD Başkanı Trump ve Başkan Macron bu konuyla ilgili olarak karşılıklı çok sert “tweet”ler attılar. Sonra 2019'un ikinci yarısında G7 zirvesinde iki lider buluştu. Kapalı kapılar arkasında her ne konuştular ise karşılıklı üsluplar yumuşadı ve Ocak 2020’de, OECD çatısı altında 2020 yılı sonuna kadar uluslararası vergi pastasının yeniden bölüşülmesi meselesinin çözülmesi hususunda anlaştıklarını açıkladılar. Böylelikle dijital hizmet vergisi gündemden çıkacak idi...

Bu açıklamalar üzerine hakikaten de OECD harıl harıl çalışmaya başladı. O günlerde fikrimi soran arkadaşlarıma, meslektaşlarıma ben şöyle diyordum: “Kasım (ABD’nin Başkanlık) seçimlerini görmeden OECD’den hiçbir şey çık(a)maz.” Haklı çıktım. Başkan Trump’ın akıbeti belli olana kadar OECD çatısı altında bir sonuç ortaya çıkmadı. Başkan Trump’ın görevi sona erdikten sonra ise yeni bir gelişmeyle karşılaştık. ABD'nin yeni yönetimi farklı bir üslupla gündemi dijital hizmet vergilerinden altta yatan diğer bir (asıl) meseleye çevirdi. Çok uluslu şirketlerin bütün ülkelerde vergi ödemelerini mümkün kılan, az da olsa bütün ülkelerde mutlaka vergi ödemelerini teşvik edecek bir başka sistemi daha yüksek sesle, daha kabul eder bir sesle dillendirmeye başladı ABD.

(Süre nedeniyle:) Hemen bugüne atlayayım, nihayetinde gelinen noktayı söyleyeyim. Bundan bir ay evvel ABD Hazine Bakanı Yellen “Biz %21’lik asgari (minimum) küresel kurumlar vergisi öneriyoruz” dedi. Bugünden iki gün önceki açıklamasında aynı öneriyi, bu kez oranını revize ederek, tekrarladı; “Biz %15’lik asgari (minimum) küresel kurumlar vergisi öneriyoruz” dedi.

Bu %15’lik oran bence oldukça ilgi çekecek bir oran. Çünkü herkes dibe doğru bir yarış içinde yıllardır, çok uzun yıllardır. Bütün devletler olarak bu yarıştan hep birlikte zarar görüyoruz aslında. Dolayısıyla çoğu devlet sanki %15’lik oranı kabul edecek gibi geliyor bana. Avrupa’nın Google, Facebook gibi şirketleri ağırlayan ülkesi İrlanda’daki kurumlar vergisi oranının da %12,5 olduğunu, yani onun üzerindeki bir oranın kabul edilebilir bir oran olduğunu da dikkatinize sunmak isterim.

İzninizle size dün den bir açıklama dinletmek istiyorum. Alman Maliye Bakanı Olaf Scholz: *(Konuşmamın bu anında sayın bakanın ilgili beyanatının kaydını izlettim.*³

³ Söz konusu beyanattı https://twitter.com/BMF_Bund/status/1395700042846064650?s=20 adresinden izlemek mümkündür.)

Beyanatta, özetle, ABD'nin %15'lik asgari küresel vergi teklifi coşkuyla karşılanmakta, bu yaz için uluslararası düzeyde bir çözüm üretilebileceğine ilişkin umut dillendirmekte idi.)

Şimdi son cümlelerim: Dijital hizmet vergileri çoğu devlette aslında uluslararası düzeyde bir çözüm üretilinceye kadar bir ara çözüm olarak gündeme getirilmişti ve çoğu devlet OECD çatısı altında bir çözüm üretildiğinde dijital hizmet vergilerinden vazgeçeceklerini taahhüt ediyordu. Almanya bu süreçte hep kenarda durmayı, izleyip görmeyi tercih etmişti. Fransa ya da Türkiye gibi ABD ile çatışır bir pozisyona girmemişti. Şimdi görüyoruz ki ABD'nin GILTI projesini, ki bu OECD'nin GloBE projesinin alternatifidir, desteklemekte. İlerleyen dönemde gerçekten bir küresel asgari kurumlar vergisinde ulaşılabılırsa, ihtimal odur ki, dijital hizmet vergileri gündemimizden çıkabilir.

Hepinize çok teşekkür ederim.

(Not: 22 Mayıs 2021'de gerçekleştirdiğim bu sunumundan iki hafta kadar sonra, 2 Haziran'da ABD Ticaret Temsilciliği başkaca ülkelerin yanı sıra Türkiye'nin dijital hizmet vergisi hakkında yürüttüğü soruşturmayı tamamlayarak belirli ürünlerde %25 oranında ek gümrük tarifesi uygulanması yönünde karar verdi. Ancak, söz konusu ek tarifelerin uygulanmasını OECD ve G20 çatısı altındaki müzakerelere süre tanımak için erteledi.⁴ 5 Haziran'da ABD Hazine Bakanı Yellen, G7 Maliye Bakanlarının (ki G7 ülkeleri dünya ekonomisinin yaklaşık yarısını temsil etmektedir) en az %15 oranında bir küresel asgari kurumlar vergisini daha önce örneği görülmemiş derecede güçlü bir şekilde desteklediklerini açıkladı.⁵ 1 Temmuz'da OECD küresel ekonominin %90'ından fazlasını temsil eden 130 devletin en az %15 oranında bir asgari küresel kurumlar vergisinde uzlaştıklarını açıkladı.⁶ Bu gelişmelerin dijital hizmet vergilerinin akıbeti üzerindeki etkisini ilerleyen yıllarda göreceğiz.)

⁴ Bkz: https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Turkey_DST_Action.pdf

⁵ Bkz: <https://twitter.com/SecYellen/status/1401140688952102912>

⁶ Bkz: <https://www.oecd.org/tax/beps/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>

**ANAYASAL HAKLAR AÇISINDAN DİJİTAL HİZMET VERGİSİNDE
VERGİ GÜVENLİĞİ**

Doç.Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ

Marmara Üniversitesi

Hukuk Fakültesi

Mali Hukuk Anabilim Dalı

ÖZET

Küresel düzeyde politika yapımcılar dijital hizmet vergisinde Avrupa Birliği ara çözümünü tartışmaya devam ederken ulusal düzeyde sorunu kavramaya yönelik tek taraflı alınan önlemlerin Avrupa Birliği ara çözümü ve nihai hedefle - *ki bu nihai hedef adil, şeffaf ve tarafsız vergilendirmedir*- ne kadar uyumlu olduğu da uluslararası literatür ve vergi çevrelerinde tartışmaya açılmıştır. Nihai hedefin politik regülatörü mekânsal açıdan OECD'dir. OECD'nin uluslararası işbirliği ve koordinasyon açısından önemini dışarda bırakmadan, nihai hedefi ne kadar gerçekleştirebileceğine bugüne kadar karşılaşılan pratik deneyimler nedeniyle bir soru işareti bırakmak gereklidir. Bu çalışma konusu açısından soru işaretine bağlı tartışmalar kapsam dışında tutulmaktadır. Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili olarak küresel ölçekte tek taraflı önlemler üzerinden yapılan ana akım tartışmaların merkezini verginin niteliği, matrahı, oranı, mükellefiyet eşikleri ve verginin niteliğine bağlı olarak vergi anlaşmaları ile uyumu meseleleri oluşturmaktadır. Bu noktada, Türk yasa koyucu tartışmayı bir adım öteye taşımış, AB direktifi ve tek taraflı ulusal çözüm arayışlarında görülmeyen yeni bir konuyu Türk yaklaşımı olarak gündeme getirmiştir. Gündemin başlığı, vergi güvenliğidir. İlk bakışta, madde ile yetki devrinin sınırının pozitif hukuka uygunluğu tartışmalarını bugüne kadar “usul ve esaslar” üzerinden yapan -*ki bu tartışma vergi hukukunun eskimeyen tartışmalarından biridir*- vergi hukuku uygulama ve akademisi için yasa koyucunun daha önce görülmeyen bir yenilik getirdiği anlaşılmaktadır. Tebliğ sorunsalı, Türk yaklaşımı olarak ortaya çıkan vergi güvenliği konusunun Anayasa'ya uygunluğu meselesidir.

7194 Sayılı Kanun'un 7. maddesinde düzenlenen “Vergi güvenliği” konusu genel olarak bakıldığında beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarının yükümlülüklerini yerine getirilmemesi hâlinde, sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilmeye kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilecek bir kararla engellenmesini ve bu kararın Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından ilgisine iletileceğini hüküm altına almaktadır.

Tebliğ sorunsalı ile ilgili değerlendirmeler yapmadan önce maddeye ilişkin bir nitelik belirlemesi yapılmak durumundadır. Kanun yan başlığı ve gerekçesi vergi güvenliği üzerine kuruludur. Öğretide ortaya konulduğu üzere, vergi güvenliği sadece vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri değil; aynı zamanda vergileme ilişkisinin diğer tarafını oluşturan vergi mükelleflerinin de güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeleri de içerirler. Bu bakımdan, vergi güvenliği iki yönlü bir kavram olup vergi güvenliğinin sağlanması vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin yetki, ödev, sorumluluk ve

haklarına ilişkin bütün düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu ekseninde, hukuk tekniği açısından maddenin bir idari yaptırım olduğu tespiti yapılmalıdır.

Niteliksel açıdan idari yaptırım özelliği taşıyan maddenin norm denetimi ve/veya bireysel başvuru açısından anayasaya uygunluğu tartışılmalı anayasa mahkemesinin yakın tarihli içtihatları ve temel haklar üzerinden yapmak mümkündür. Bu noktada, maddenin anayasa/yasa uygunluk ölçümlemesi açısından gerek anayasal ilkeler gerekse anayasal vergilendirme ilkeleri açısından çapraz okumalar yapmaya oldukça elverişli olduğunu ifade etmek gerekir.

Hukuk Devleti açısından; idari yaptırıma konu eylemler ile bu eylemler karşılığında uygulanacak yaptırımlar arasında adil bir dengenin bulunmasının hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Cevabı aranacak soru: kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında vergi güvenliği ve adaletini tesis etmek amacıyla ihdas ettiği söz konusu kural, gerek mükellef gerekse de vergiyi almaya yetkili idarenin koşulları arasında makul bir dengeyi sağlamakta mıdır?

Karar 1: Anayasa Mahkemesi (E.2016/43, K.2017/146, T. 1.11.2017) emlak vergisinde zamanaşımına ilişkin içtihadında, zamanaşımının işlemesi için vergiyi doğuran olay yerine “öğrenme” tarihini esas alan kural yönünden yaptığı değerlendirmede; ... *söz konusu tehdit mükellefin kasten ya da ihmal suretiyle kanundan kaynaklanan bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca kanunun açıkça mükellefe yüklediği bu yükümlülüğe aykırı davranılması nedeniyle idarenin haberdar olmadığı bir taşınmazın vergilendirilmesi hususunda idareye makul bir fırsat tanınmamasının da hukuki güvenliği zedeleyeceği göz ardı edilmemelidir”.*

Anayasa mahkemesinin bu içtihadından bakıldığında, beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına erişimin engellenmesini idareye vergi alacağını güvence altına almak bakımından makul bir fırsat tanıma olacağını iddia etmek mümkündür. Bununla birlikte, kanaatimce olması gereken hukuk açısından bu olası sonuca katılmak mümkün değildir. Nitekim bu olası sonuç Anayasa Mahkemesi'nin aşağıda yer alan içtihadıyla da çelişir özellik gösterecektir.

Karar 2: Bu olayda, (E.2019/70, K. 2019/81, T.16/10/2019) kanal ve frekans kullanım bedelini ödemediği gerekçesiyle idare tarafından yayımı durdurulan yayıncı kuruluş tarafından açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Danıştay 13.Dairesi yasanın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. İtiraz konusu kuralla düzenlenen yayın durdurma işleminin daimi veya geçici mahiyette olduğu Kanun metninde belirtilmemiştir. Ancak kanal ve frekans kullanım bedelinin usulüne uygun ödenmemesi

üzerine kuruluşların karasal yayınlarının durdurulacağına hükme bağlanmış olması karşısında yayın durdurma işleminin anılan bedelin ödenmesine kadar tesis edilebilecek geçici bir nitelik taşıdığı anlaşılmaktadır. Nitekim, Üst Kurulun uygulaması da bu yöndedir. Ayrıca yayın durdurma tedbirine başvurulması bakımından ödenmeyen kanal ve frekans bedelinin parasal tutarı hakkında Kanun'da bir sınır öngörülmediğinden anılan tedbire kanal ve frekans bedelinin tamamen ödenmemesi durumunda başvurulabileceği gibi kısmen ödenmeme hâlinde de başvurulabileceği anlaşılmaktadır. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralda kanal ve frekans kullanım bedelini Kanun'un 42. maddesine göre ödemeyen kuruluşların karasal yayınlarının durdurulmasının öngörüldüğü, anılan maddede ödenmeyen Üst Kurul gelirinin genel hükümlere göre tahsil edileceği hususunun özel olarak düzenlendiği, bu yolla tahsili mümkün olan bir alacak nedeniyle özel radyo ve televizyonların yayın faaliyetlerinin bütünüyle durdurulmasının Üst Kurul alacağına tahsili bakımından zorunlu olmadığı, bu yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantı bulunmadığı, bu yönüyle ölçülülük ilkesini ihlal ettiği ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi uyuşmazlığı Anayasa'nın 13., 26. ve 28. maddeleri yönünden de incelenmiştir. Kural, Anayasa'nın 13., 26. ve 28. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın 2. maddesi yönünden incelenmemiştir.

Bu karardan hareketle, dijital hizmet vergisi vergi güvenliği maddesi açısından kuralla öngörülmüş erişim yasağı ile vergisel yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesinin amaçlandığı iddia edilebilir. Söz konusu tedbirin hedeflenen amaca ulaşma bakımından açıkça elverişli olmadığı söylenemez. Bu durumda, öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olup olmadığına ve sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin bulunup bulunmadığına bakılmalıdır. Bir tür idari usul kodu olan Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun hükümleri göz önüne alındığında vergisel ödevlerin yerine getirilmemesine karşı birtakım tahsil yollarının pozitif hukukta öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Yasada gecikmesi ya da ödenmemesi durumunda gecikme zammı uygulanan ve icra yoluyla da tahsili mümkün olan bir alacak nedeniyle kademeli bir tedbir yöntemi olmaksızın, doğrudan erişim yasağı öngörülmektedir. Kanunda erişim yasağı uygulaması bakımından ödenmeyen parasal tutar için bir sınır da öngörülmemiş, dolayısıyla küçük meblağlar için de bu sürecin işletilebilmesine imkân tanınmıştır. Üstelik yayın durdurma konusunda bağlı yetki söz konusu olduğundan küçük meblağlar yönünden de erişim yasağı zorunluluğunun bulunduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan erişim yasağı tedbirinin neticesinde ilgili dijital

hizmet sağlayıcının faaliyetlerinin durması ve gelirlerinin kesilmesiyle geçici olan erişim yasağı tedbiri kalıcı hâle gelebilecektir. Bu çerçevede anılan hususlar dikkate alındığında öngörülen tedbirin kuralla ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmadığı, kuralda sınırlamayla hedeflenen kamu yararı ile sınırlama aracı olarak erişim yasağı bulunması gereken makul dengenin kurulamadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Karar 3: Anayasa Mahkemesi (E.2014/87, K.2015/112, T. 8.12.2015) bu içtihadında 213 sayılı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendini tartışmıştır. İptali istenilen kural ile Maliye Bakanlığına verilen yetki, çalışma özgürlüğünün güvence alanının kanun koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan Anayasa'nın 13. maddesi anlamında bir sınırlandırma niteliğinde olduğu tespit edilmiştir. Bu sınırlama ticaret yapmak isteyen kişilerin vergi borcu dahil kamuya olan borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelik taşıdığından anayasal açıdan meşru bir amaca dayanmaktadır. Ancak iptali istenilen kural ile getirilen sınırlamanın demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığı incelenmesinde söz konusu sınırlamanın, amacı itibarıyla Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca ödev olarak belirlenen vergi borcu ile diğer kamu borçlarının düzenli ve sürekli bir biçimde tahsilini, kamu alacağının güvence altına alınmasını ve tahsilatın hızlandırılmasını sağlamaya yönelik olduğu değerlendirmesini yapmıştır. Mahkemeye göre, Anayasa ve kanunlarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gerekli tedbirler kapsamında olan, keyfi ya da hakkın özüne dokunacak bir sınırlama getirmeyen, temel hakkın kullanımını ortadan kaldırmayan iptali istenilen kural, istisnai bir alanda ve dar kapsamlı olduğundan sınırlı ve ölçülüdür. Bu nedenle kural, Anayasa'nın 2., 13. ve 48. maddelerine aykırı bulunmamıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin karar özelinde çalışma ve sözleşme hürriyeti açısından yaptığı değerlendirmeye katılmak mümkün değildir. Nitekim, katıldığımız karşı oy görüşlerinden hareketle dijital hizmet vergisi vergi güvenliği maddesi bakımından çalışma ve sözleşme hürriyeti ekseninde kural ile gelen müdahalenin, özel teşebbüsün çalışma hakkını zedelemekten öte ortadan kaldırdığını ifade etmek mümkündür.

Anayasa Mahkemesi'nin yakın tarihli okumalarından hareketle olası bir norm denetimi ve/veya bireysel başvuru kararında konuyu nasıl ele alacağı, anayasa yargıcının içtihaden anayasa maddesinin içeriğini nasıl dolduracağına ilişkin öngörüler hiç şüphesiz spekülâtif olacaktır. Bununla birlikte, Anayasa yargısının varlık nedenine bağlı olarak yapacağı okumanın özgürlükleri daraltıcı bir sonuca kapı açmaması umulur.

ANAHTAR KELİMELELER

Dijital Hizmet Vergisi, Vergi Güvenliği, Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti

KRİPTO PARALAR VE VERGİLENDİRME

Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER

ÖZET

Kripto-paralar, merkez bankalarına ait olmayan nitelikleri ve kişiler arasında bir kuruma ihtiyaç duymadan transfer edilebilmeleri nedeniyle finans piyasalarının gündemdeki konularından biri haline gelmiştir. Kripto paralar bu nedenle ciddi değer kazanmıştır. Bu derece değerli varlığın nasıl vergilendirileceği tartışılır hale gelmiştir.

Tebliğde öncelikle kripto paraların nitelikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Kripto paralar ilke defa Merkez Bankası'nın 16.04.2021'de yayımladığı "Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik" de gayrimaddi hak olarak tanımlanmıştır. Vergi Hukuku'nda da belirlilik ilkesi gereği kripto paraların gayrimaddi varlık olarak tanımlanması ve bu şekilde vergilendirilmesi beklenmektedir. Ancak herhangi bir düzenleme olmadan da vergilendirme yapılması mümkündür.

Kripto paralara ilişkin olarak 3 farklı durumda gelir, katma değer ve veraset ve intikal vergileri açısından vergiyi doğuran olayların gerçekleşebileceği tespit edilmiştir. Madencilik faaliyeti, alım satım faaliyeti ve aracılık faaliyetleri açısından vergilendirme yapılması mümkündür.

Madencilik faaliyeti nedeniyle elde edilen kazançların GVK'nın 37'nci maddesine göre ticari kazanç kapsamında gelir vergisine tabi olması, sermaye şirketlerinin bünyesinde yapılması durumunda, elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Aynı durum aracılık faaliyetine ilişkin olarak kripto para borsalarının elde ettiği gelir açısından da geçerlidir.

Aracılık faaliyetlerini gerçekleştiren şirketler bakımından bunların çoğunun kanuni veya iş merkezi veya daimi temsilcisi ile işyeri Türkiye'de bulunmadığından, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği bu şirketleri Türkiye'de vergilendirmek mümkün olmayacaktır.

Kripto para alım satımının vergisel boyutu ise daha tartışmalıdır. GVK açısından ticari kazanç temelde bir alım satım faaliyetidir. Neyin alınıp satıldığı önemsizdir. Bu nedenle kripto para alım satımının devamlılık unsurunu da sağlaması durumunda ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi mümkündür. Devamlılık unsuru yok ise arizi kazanç olarak vergilendirilebilir.

KDV açısından ise, kripto paralar “para” olarak nitelendirilmedikçe ve ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde teslimine konu oldukça, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır. Benzer şekilde VİVK açısından, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşının ivazsız tasarrufuna veya mirasına konu oldukça, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır.

KRİPTOPARA KULLANIMI YOLUYLA VERGİ KAÇIRMANIN VERGİ CEZA HUKUKU AÇISINDAN YAPTIRIMA BAĞLANMASI SORUNU

Dr.Öğr.Üyesi Şaban Cankat TAŞKIN

İstanbul Aydın Üniversitesi

Hukuk Fakültesi

Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı

ÖZET

Blokzincir (Blockchain) son yıllarda sıkça duyduğumuz kavramlardan. Bitcoin’le adını duymaya alıştığımız bu kavram adeta Bitcoin ile özdeşleşmiş halde. Ne var ki aslında bitcoin ile blokzincir birbirinden farklı kavramlar. Bitcoin, bir tür sanal (kripto) para birimiyken, blokzincir bir tür “yeniçağ güvenlik aracı”dır.

Gerçekten de sadece delil sağlığı anlamında değil, bankacılık sektöründen emlak sektörüne kadar neredeyse her alanda blokzincir kavramını duymaya başladık. Blokzincir sistemini kullanan kripto paraların Türkiye’de son birkaç yıldır artan kullanımı karşısında; kripto paraların vergi işlemlerini gizlemek için kullanılabilmesinin mümkün olup olmadığı; eğer mümkünse bu yolla vergi kaçırılması durumunda, suçun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a-2 maddesindeki “*defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi*” suçunu oluşturup oluşturmayacağı bir hukuki sorun olarak ortaya konabilir. Belirtilen hukuki sorunların aşılması ve “yaptırımsız kalmaması” için yasal düzenlemeler gerekebilir.

Keza yine kripto paraya yapılan yatırımın mal beyanında bildirilmesinin gerekip gerekmediği de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkındaki Kanun’un 112’nci maddesindeki “*mal edinme ve artmalarını bildirmeme*” suçunu oluşturup oluşturmayacağı da başka bir hukuki sorun olarak ortaya çıkabilir. Bu cümleden olarak, Türk Ceza Kanunu’nun 282’nci maddesinde düzenlenen “*suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama*” suçuna da konuyla bağlantısı üzerinde durulmalı ve değinilen sorunlar ceza hukukunun temel kavramları ışığında tartışılmalıdır.

AKILLI SÖZLEŞMELERİN VERGİLENDİRME SÜRECİNE ETKİLERİ*

Doç.Dr. Gülşen GEDİK
Bursa Uludağ Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Blok zinciri teknolojisi en küçük elementi veri blokları olan, sürekli büyüyen ve klasik veri depolama yöntemlerinin aksine merkezi olmayan (dağıtık) yapısı olan bir teknolojidir. Başka bir deyişle blokzincir, merkezi bir sunucunun veya güvenilir bir otoritenin kaldırılmasına olanak sağlayarak, merkezi güvenin internet ortamında dağıtılmasına denir. Blokzincir teknolojisi yaygın olarak Bitcoin ve Ethereum gibi sanal paraların altındaki teknoloji olarak bilinmektedir. Fakat bu teknoloji sağladığı olanaklar ve çeşitlendirilebilir uygulamaları ile çok daha geniş bir yelpazeye sahiptir.

Amerikalı bilgisayar bilimci Nick Szabo tarafından ortaya atılan akıllı sözleşme yaklaşımı, kullanıcı ara yüzleri ile ağ protokolleri birleştirilerek ağ güvenilirliğini artıran bir araç olarak tasarlandı. Günümüzde ise sözleşmenin taraflarının anlaştığı şartlarda kod dizini olarak tutulan kod bloklarıdır. Blok zincirine kaydedilmiş akıllı sözleşmeler, güvene dayalı olmayan anlaşma protokollerinin oluşturulmasını sağlar. Böylece taraflar birbirlerini tanımak veya karşılıklı güven duymak zorunda kalmadan ağ üzerinden taahhütler verebileceği anlamına gelir. Akıllı sözleşmelerin en büyük avantajı araçlara olan ihtiyacı ortadan kaldırmasıdır.

“Eğer olursa.....olsun” prensibi ile çalışır. Ethereum blok zinciri, bu sözleşmelere en kapsamlı destekleyen blok zincirdir. Bu blok zincirin geliştiricileri, farklı ihtiyaçlara cevap vermek üzere sırasıyla, Serendipity, Solidity ve Vyper programlama dillerini tanımlamıştır.

“Akıllı sözleşme” esasen özel olarak akıllı değildir veya yasal sözleşmelerle karıştırılmamalıdır. Bu sözleşme sadece insanlar gibi akıllı olarak kodlanır ve belirli şartlar gerçekleştiğinde öncelikle avukatlar, mali müşavirler ve yazılımcılar arasında disiplinler arası bir çalışma ve zaman gerektirir. Tüm bunlara ek olarak akıllı sözleşme güvenliği teknik

* Doç. Bu Sempozyum’da sunulan Tebliğ, “Akıllı Sözleşmeleri Vergileendirme Süreci Üzerindeki Etkileri” başlıklı makale olarak Legal Mali Hukuk Dergisi, C:16, Sayı:185, Yıl:2020, s.1199-1225 yayımlanmıştır.

alanda halen çözümlenmesi gereken bir tartışma konusudur. Ancak daha karmaşık sözleşme hükümlerinin de yakın gelecekte oluşturulması beklenmektedir.

Vergi idareleri açısından bakıldığında ise -her ne kadar dijital kayıtlar için yeni bir sisteme geçerken geçiş aşamalarında yedekleme ve paralel sistemlerin çalıştırılmasında kurulum maliyetleri ile potansiyel teknik ve prosedürel güçlükler olsa da- blok zincirleri, değiştirilemezlik özelliği sebebiyle taraflara güven verecektir. Blok zinciri mekanizmasına dayanan vergilendirme sistemi ile verginin tahsilinde otomatikleşme hızlanabilecek, devlet vergiyi aracı sorumlulara gerek duymadan hızlı bir şekilde tahsil edebilecek, işlem maliyetleri büyük ölçüde azaltırken bir taraftan işverenlerin nakit akışı sorunları hafifleyecektir.

VERGİ SUÇLARININ TESPİTİ VE MUHAKEMESİNDE ELEKTRONİK DENETİM UYGULAMALARI VE ETKİLERİ

Dr.Öğr.Üyesi Zafer İÇER

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Ceza ve Ceza Usul Hukuku Anabilim Dalı &

Yener YÜCEL

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi &

Okan ATAĞ

Vergi Müfettişi

ÖZET

Vergi mükellefleri yükümlülüklerini yerine getirmediklerinde, bazı fiillere idari yaptırımlar uygulanırken, bazı fiillere ise vergi kaybının dışında kamu düzenini de bozması nedeniyle adli ceza uygulanmaktadır. Bu kapsamda, daha ağır fiiller olan vergi suçları hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmış olup ceza hukuku aşamasında soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutulmaktadır. Teknolojik gelişmeyle beraber dijitalleşme artıkça, mükellefler tarafından vergi kayıp ve kaçagını artırmanın ve vergi suçu işlemenin yöntemleri de değişmekte ve farklılaşmaktadır. Bu doğrultuda, vergi denetim birimleri de dijital çağa ayak uydurmaya çalışarak denetim yöntemlerini geliştirmektedir. Günümüzde vergi denetimlerinin, klasik denetimden bilgisayar destekli denetime, elektronik denetime, hatta yapay zekâ yoluyla denetime doğru evrilmekte olduğu görülmektedir. Bu çalışmada; Türkiye'deki vergi suçlarının neler olduğu, vergi suçlarının nasıl tespit edilip soruşturulduğu, vergi suçlarının tespiti ve muhakemesinde elektronik denetim uygulamalarının neler olduğu ve bu uygulamaların etkileri anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı, E-Denetim, Dijitalleşme, Büyük Veri.

GİRİŞ

Vergi bilinci, ahlakı ve kültürünün gelişmediği ülkelerde ortaya çıkan vergi suçları, vergi kayıp ve kaçağına neden olmakta ve kamunun düzenini bozmaktadır. Bu öneminden dolayı vergi hukuku alanındaki önemli ihlaller, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma bağlanarak önlenmeye çalışılmaktadır.

Genel olarak vergi suçu, vergi kanunları uyarınca belirlenmiş olan ödev, yükümlülük ve sorumluluklara mükellefler ve vergi sorumluları tarafından adli ceza gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir. Vergi suçu, devlet bütçesine (hazinesine) karşı işlenen mali nitelikli bir suç olup ceza hukukunun bir parçasıdır.⁷ Vergi suçları, vergi ile hürriyeti bağlayıcı cezaların kesiştiği yerde bulunduğundan, vergi ceza hukuku alanının içerisinde yer almaktadır.

Ülkemizde vergi suçlarının türleri ve bu suçlara uygulanacak cezalar genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁸ (VUK) düzenlenmiş; ancak VUK'ta vergi suçunun doğrudan bir tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte VUK'un "Cezalar" başlıklı 331'inci maddesinde; "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar" denilerek vergi kanunlarının ihlal edilmesi fiili üstü kapalı olarak vergi suçu olarak belirtilmiştir.⁹

Vergi suçları, vergi hukukunun ceza hukuku ayağını oluşturmakta olup vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar öngörülmesi sebebiyle ceza hukuku açısından önemlidir.¹⁰ Nitekim vergi hukuku ile ceza hukukunun birleştiği noktada adli nitelikteki vergi suçları yer almaktadır. VUK'ta geçen söz konusu vergi suçları ise vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve kaçakçılık suçlarıdır. Bu suçlara öngörülen cezaların bir bölümü bizzat VUK'ta bir kısmı ise TCK'ya atıf yapılmak suretiyle belirtilmektedir.¹¹

Dijitalleşmenin kaçınılmaz olduğu çağımızda dijital değişim sürecine uyum sağlamak artık bir tercih değil mecburiyet olmuştur. Günümüz dünyasında tüm çalışma alanları, elektronik gelişmelerden dijital dönüşüme, akabinde makine öğrenmesine ve bunun sonucu

⁷ Mualla ÖNCEL ve Diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. Ankara. 1997. s. 211.

⁸ TBMM. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu". 12/1/1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete. 1961. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>.

⁹ İbrahim DARBAŞ. *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası*. Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mersin 2014. s. 20.

¹⁰ Yusuf KARAKOÇ. *Genel Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı)*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2019. s. 412.

¹¹ Abdullah ÖMERCİOĞLU ve Diğerleri. "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü". Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. C. 8. S. 1. 2018. s. 52.

olarak yapay zekâ gibi akıllı teknolojilere entegre olmakta veya bu yönde gelişmeye çalışmaktadır. Dijitalleşme artıkça mükellefler tarafından vergi kayıp ve kaçacağını artırmanın ve vergi suçu işlemenin yöntemleri de değişmekte ve farklılaşmaktadır. Bu doğrultuda, vergi denetim birimleri de dijital çağa ayak uydurmaya çalışarak denetim yöntemleri geliştirmektedir. Bu nedenle, denetimler de gittikçe dijital platformlara taşınmakta ve vergi denetim usullerinde elektronik araçlar ağırlıklı kullanılmaktadır.¹²

Kâğıt ortamdan dijital ortama doğru geçildikçe vergi idarelerinin vergi denetimleri için inceleyeceği veriler artmakta ve bu durum; veri analizi, bilgisayar destekli denetim, makine öğrenimi, büyük veri analitiği ve yapay zekâ gibi teknolojilerin kullanımının gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.¹³

Bu çalışmada; Türkiye'deki vergi suçlarının neler olduğundan, vergi suçlarının tespiti ve muhakemesinin nasıl yapıldığından, vergi denetiminin yollarının neler olduğundan, e-denetim sürecinin nasıl geliştiğinden, e-denetim uygulamalarının neler olduğu ve vergi suçlarına etkisinden ve son olarak denetimde büyük veri ve yapay zekâdan bahsedilecektir.

1. VERGİ SUÇLARI

Vergi suçları, soruşturma ve kovuşturması ceza yargılamasına tabi olan ve karşılığında hapis cezası gerektiren fiiller olarak VUK'da yer almaktadır.¹⁴ VUK'un "Ceza Hükümleri" isimli dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmının altında üçüncü bölümde "Suçlar ve Cezaları" olarak düzenlenen vergi suçları; VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan "kaçakçılık", 362'nci maddesinde yer alan "vergi mahremiyetinin ihlali" ve 363'üncü maddesinde yer alan "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçlarından oluşmaktadır.

1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları

Vergi kaçakçılığı suçları, VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde düzenlenmiş ve madde metninde kaçakçılık suçlarının kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Vergi kaçakçılığı suçları, daha önceden zarar suçu olarak nitelendirilmekteyken mevcut durumda tehlike suçu olarak öngörülmüştür.¹⁵ Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için "vergi ziyanının" varlığı gerekli görülmemiştir. Vergi kaybı ortaya çıksa da çıkmasa da 359'uncu maddedeki fiiller işlenmişse kaçakçılık suçu oluşacaktır.¹⁶

¹² Okan Atak, "Dijitalleşmeyle Birlikte Vergi Denetiminin Gelişimi Ve Türkiye'deki Uygulamalar", Bilişim Çağında Vergi Hukuku, Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 192-193.

¹³ Okan Atak, a.g.e., s. 220-221.

¹⁴ Abdullah ÖMERCİOĞLU ve Diğerleri. a.g.m. s. 54.

¹⁵ Metin KOŞAR. "Vergi Suçları, Cezaları Ve SMMM'nin Sorumluluğu (I)". *Mali Çözüm*. C. 30. S. 157. 2020. s. 249.

¹⁶ KOŞAR. a.g.m. s. 250.

Diğer yandan, vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlerin hapis cezası ile tecziye edilmiş olması, vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemekte ve vergi kaçakçılığı yoluyla vergi kaybına sebep olanlara hapis cezasının yanı sıra 3 kat da vergi ziyai cezası kesilmektedir.¹⁷ Buna göre, VUK'un 359. maddesinin (a), (b), (c) ve (ç) fıkralarında kaçakçılık suçunu teşkil eden dört grup eylem tipi düzenlenmektedir*.

1.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

VUK'un 362'inci maddesinde, vergi mahremiyetini ihlal eden kişilerin cezalandırılması öngörülmüştür. Bu kapsamda vergi mahremiyetinin ihlali, VUK'un 5'inci maddesiyle bağlantılıdır**. Bahsi geçen maddede sayılan kişiler görevleri dolayısıyla haiz oldukları

¹⁷ Selçuk AK. *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul 2019. s. 29.

* "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

** "Vergi mahremiyeti:

mükellef ve mükellefiyete ilişkin bilgi ve belgeler ile diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Vergi kaçakçılığı suçlarında kamu yararı (devlet hazinesi) korunmak istenirken¹⁸ vergi mahremiyetinin ihlali suçunda korunmak istenen mükellefin yararadır.¹⁹

Bu doğrultuda, vergi mahremiyetini ihlal edenlere, TCK'nın "ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239'uncu maddesi hükümlerinin uygulanacağı, VUK'un 362'nci maddesinde belirtilmiştir. TCK'nın 239'uncu maddesinde; "*sıfatı, görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişinin şikâyet üzerine 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı*" hüküm altına alınmıştır.

1.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK'un 363'üncü maddesinde "Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu" hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, VUK'un 6'ncı maddesinin son fıkrasına göre; "*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.*" Bu doğrultuda, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı VUK'un 363'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan, bu hareketlerle vergi kaybına neden olunması halinde ise ilgili kişiye ayrıca bu VUK'un 344'üncü maddesine göre vergi ziyayı cezasının da kesileceği belirtilmiştir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun düzenlendiği VUK'ta özel işlerin ne olduğu tam olarak açıklanmamıştır. Bu noktada suçun içeriği uygulamaya bırakılmıştır. Bu bağlamda, uygulamada vergi mevzuatı uyarınca davacının lehine ve aleyhine olabilecek işlemler

Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

- 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;*
- 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;*
- 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;*
- 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.*

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder."

¹⁸ Hüseyin ÇİÇEK ve Hatice HEREK. "Türkiye'deki Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği". Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. C. 32. S. 1. 2015. s. 321.

¹⁹ Engin Gündüz. *Vergi Suç Ve Cezaları*. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Diyarbakır 2011. s. 96.

mükellefin özel işlerinden sayılmakta olup maddede belirtilen görevlilerin bu işleri yapması halinde suç oluşacaktır. Ancak bu görevlilerce kendilerine başvuran mükelleflere süreçle ilgili bilgi verilmesi, yol gösterilmesi ya da açıklama yapılması durumunda suçun oluşmadığı kabul edilmektedir.²⁰

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası olarak, TCK'nın "görevi kötüye kullanma" başlıklı 257'nci maddesinde yer alan; "görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisinin, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı" hükmü uygulanacaktır.

2. VERGİ SUÇLARININ TESPİTİ VE MUHAKEMESİ

Vergi suçları için yargılama mercii ceza mahkemeleridir. Hâlihazırda vergi suçlarının cezası en fazla 5 yıl hapis yaptırımı ile sınırlı olduğundan, "Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun" gereğince vergi suçları açısından görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi olup, görülen vergi suçlarına ait dosyalar özel kanunlar uyarınca açılan davalar içerisinde sınıflandırılmaktadır.²¹

Vergi suçlarına ilişkin olarak adli yargıda açılan davalar re'sen açılmaktadır.²² Bu kapsamda, VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan vergi suçlarına ilişkin olarak öncelikle vergi incelemesine yetkili olanlar vergi incelemesi yaparak vergi suçu fiilini işleyenler hakkında vergi suçu raporu tanzim etmektedirler. Ardından VUK'un 367'nci maddesi doğrultusunda rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi müfettişleri doğrudan doğruya, diğer vergi incelemesine yetkili olanlar ise rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla vergi suçunu işleyenler hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurunda bulunmaktadırlar. Daha sonra ise ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından vergi suçu raporu ve ekleri doğrultusunda iddianame hazırlanarak kamu davası açılması amacıyla görevli Asliye Ceza Mahkemesine başvurulmaktadır.²³

VUK'a muhalefet suçlarında dava şartı bakımından genel ve özel nitelikte olmak üzere iki durum bulunmaktadır. Bu şartlardan özel nitelikteki dava şartı olan "mütalaa" VUK'un

²⁰ Fırat SİNİK. *Vergi Suçları, Cezaları Ve Yargılama Usulü*. Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yalova 2018. s. 32.

²¹ KOŞAR. a.g.m. s. 247.

²² Bekir Baykara. "Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri". Vergi Dünyası Dergisi. S. 273. 2004. s. 46.

²³ Azmi DEMİRCİ. "Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde (Vergi Suçu Raporlarında) Aranılan 'Mütalaa Şartı'nın Hukuka Aykırılığı". Vergi Dünyası Dergisi. S. 405. 2015. s. 13-14.

359'uncu maddesinde sayılan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Genel nitelikteki dava şartı olan "izin" ise memurlar gibi belirli kişilerin yargılanabilmesi için gerekli usul olarak kendini göstermektedir. Vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla düzenlenecek olan iddianame, fiile ve VUK'un 367'nci maddesinde öngörülen kamu davası şartı olan "mütalaa" uygun olmalıdır. Bu noktada verilen mütalaa bir soruşturma ön koşuludur²⁴. İzin şartı ise vergi suçunu işleyen failin niteliğine göre vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları açısından uygulanabilmektedir. İzin şartı, yargılanması bir merciin iznine tabi olan kişiler bakımından geçerli olmaktadır.²⁵ Bu doğrultuda, ilgili memur hakkında kamu davası açılması için izin verilmiş olsa dahi savcı kamu davası açıp açmama konusunda iddianame düzenlemede serbesttir. Yetkili makamdan izin alınamaması durumunda ise yargı yoluyla soruşturma izni temini yoluna gidilebilmektedir.²⁶

Öte taraftan, VUK'un 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarının işlendiğini farklı şekillerde öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı ilgili vergi dairesini haberdar etmek suretiyle inceleme yapılmasını talep etmektedir. Kamu davasının açılması ise inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenir. Bu bağlamda VUK 367'inci maddenin son fıkrası gereğince; "*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*"²⁷

Vergi suçlarında, maddi gerçeğin hukuka uygun olarak elde edilen deliller ile araştırılmasından sonra ceza muhakemesinin yürütülmesinin sonunda ceza mahkemesinin suç hakkında vermiş olduğu nihai karar hüküm olarak adlandırılmaktadır.²⁸ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 223'üncü maddesinde hüküm çeşitleri belirtilmiştir. Bu doğrultuda, tüm vergi suçları bakımından görevli mahkeme olan Asliye Ceza Mahkemelerince "*beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve davanın düşmesi kararı*" verilmektedir.

3. VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

²⁴ Suat TAŞ. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Kaçakçılığı Suçu". Vergi Dünyası Dergisi. S. 471. 2020. s. 20.

²⁵ Mustafa Serhat KOÇAK. *Türkiye'de Vergi Suçları İle İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir 2020. s. 44.

²⁶ KOŞAR. a.g.m. ss. 249-50.

²⁷ Ümit Süleyman Üstün. "*Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usûlü*". Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 9. S. 3-4. 2001. ss. 313-15.

²⁸ Elif Bekar. "*Ceza Muhakemesinde Hüküm Çeşitleri*". İÜHF. C. 25. S. 1. 2017. s. 17.

Vergi denetimi pek çok yöntemle yapılmakla birlikte başlıca vergi denetimi yöntemleri; vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama, teftiş, yaygın ve yoğun denetim olarak sıralanabilir. Bu yöntemler arasında en önemli ve kapsamlı olanı vergi incelemesidir.

Vergi incelemesi, bu öneminden dolayı genellikle vergi denetimi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Vergi incelemesi diğer denetim türlerinden farklı olarak mükellef nezdinde derinlemesine yapılan bir araştırma ve tespit etme faaliyetidir. Vergi incelemelerinde defter, belge, kayıt ve hesapların tetkikinin yanı sıra gerektiğinde tanık ifadesi, istihbarat arşiv bilgileri, maddi kontroller, karşıt tespitler, çapraz kontroller gibi her türlü delillerden yararlanılarak araştırma yapılabilmektedir.²⁹

Vergi incelemesinde kullanılan diğer bir yöntem de yoklamadır. VUK'un 127'inci maddesine göre yoklama; *“mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”*

Vergi kaçakçılığının olduğu durumlarda başvuru ve vergi denetiminin bir başka yolu olan arama ise VUK'un 142'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”* VUK'da arama kavramı ile ifade edilen aslında “aramalı inceleme” faaliyetidir. Çünkü VUK'a göre aramanın temel nedeni, bulunacak belgelerde inceleme yapılmasının sağlanmasıdır.³⁰

Bilgi toplama yöntemi, tek başına vergi denetimi yöntemi olmaktan ziyade diğer yöntemlerin tamamlayıcısı niteliğindedir. Çünkü sağlıklı bir vergilendirme için bilgi toplama, vergi istihbaratı oluşturma ve bu yolla vergiyi doğuran olayın ispatını sağlamaya yönelik önemli unsurlardan biridir.³¹ Bilgi toplama, bu öneminden dolayı ayrı bir bölüm olarak VUK'un 148 ila 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Vergi denetiminin farklı bir türü olan yaygın ve yoğun vergi denetimi ise, kanunda tanımlanmamış; ancak yoklama kapsamında yer alan ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri; vergiyle ilgili olayların zamanında kavranması, belge

²⁹ Okan Atak, Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 40.

³⁰ Adil Nas, “Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme”, Vergi Sorunları Dergisi, 2011, 273, s. 22.

³¹ Mevlüt Güngör, “Vergilendirmede Bilgi Toplamanın Önemi Ve İstisnai Durumlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2016, 152, s. 81.

düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve mükelleflerin eğitilerek yapılabilecek hata ve hilelerin önüne geçilmesi amacıyla uygulanmaktadır.³²

Teftiş (iç denetim), doğrudan bir vergi denetim türü olmamakla birlikte idarenin; kanun, yönetmelik, genel tebliğ, vb. mevzuat hükümlerine uygun hareket edip etmediğinin denetimi olup esas olarak tarafsız bir şekilde idareye dönük araştırma, denetim, değerlendirme ve danışmanlık faaliyetleri ile vergisel işlemleri yapan birimlerin kontrolü suretiyle doğrudan mükelleflerin denetimini de kapsamaktadır.³³

4. ELEKTRONİK DENETİM SÜRECİ

Ekonomik gelişmelerin artmasıyla birlikte denetim alanında da birçok değişim yaşanmaktadır. Bu noktada, kullanılan teknolojiler değişmekte ve her alanda olduğu gibi denetim alanında da gelişmeler yaşanmaktadır. Yaşanan gelişmelerle birlikte artık denetimlerin büyük bir bölümü elektronik araçlar vasıtasıyla hızlı bir şekilde yapılabilmektedir. Ancak denetimler bu aşamaya gelene kadar birçok aşamadan geçmek durumunda kalmıştır.

Tıpkı sanayi devrimleri gibi teknolojinin gelişmesiyle denetim devrimleri de ortaya çıkmıştır.

Bu noktada sanayi devrimi ile benzer olarak dört aşamalı denetim devrimi oluşmuştur.

Birinci Denetim Devrimi (Denetim 1.0); kâğıt, kalem ve hesap makinelerinin kullanıldığı evredir. Bu evre 1900'lü yıllardan 1970'li yıllara kadar olan dönemdir.³⁴ 1970'lerden sonra ise hesap ve işlemlerin aşamalı olarak elektronik/dijital ortamda tutulması denetimlerde de teknolojiye dayalı gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Böylece İkinci Denetim Devrimi (Denetim 2.0) ortaya çıkmıştır. Denetim 2.0 manuel denetimden bilgi teknolojileriyle denetime geçişin olduğu gelişmedir. 2000'li yılların başında ise finansal olmayan verilerin ve yeni analiz yazılımlarının kullanılmasıyla Üçüncü Denetim Devrimi (Denetim 3.0) ortaya çıkmıştır.³⁵ Dördüncü Sanayi Devrimi ile birlikte büyük veri, yapay zekâ, bulut tabanlı muhasebe ve nesnelerin interneti gibi teknolojik gelişmeler yaşanmış ve Dördüncü Denetim

32 İsmet Yurteri, "Türk Vergi Sisteminde Yoklama Ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2012, 100, s. 264-265.

33 İsmail Can ve Yunus Şengöz, "Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları", T. C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Ankara, 2014. s. 86.

34 Melih Erdoğan, Denetim 4.0 Ve Ötesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2019, 12(3), s. 824.

35 Deloitte, Internal Audit 3.0 The Future of Internal Audit is Now, 2018, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>, s. 3, Erişim Tarihi: 11.12.2020.

Devrimi de gelişmeye başlamıştır. Böylece yarı ve aşamalı denetim otomasyonu ortaya çıkmıştır.³⁶

Genel denetimin bir alt dalı olan vergi denetimi de yaşanan teknolojik ve dijital gelişmelerden etkilenmiştir. Vergi denetiminin gelişimine bakıldığında, geleneksel kâğıt-kalem-hesap makinesi yoluyla yapılan denetimden yapay zekâ ile denetime doğru geldiği görülmektedir. Bu noktada vergi denetiminin, ilk önce kâğıt ortamında belge ve vergi beyanlarının kontrolü, daha sonra bilgisayar ortamında bilgi ve belgelerin kontrolü, ardından elektronik ortamda denetim, bilgisayar destekli denetim, büyük veri analitiği yoluyla denetim ve en son gelişme olarak yapay zekâ yoluyla denetim yönünde geliştiği söylenebilir. Vergi denetiminin geldiği son aşama ise dijitalleşmenin ve bilişim alanında yaşanan gelişmelerin ortaya çıkardığı veriler doğrultusunda; makine öğrenmesi, veri madenciliği teknikleri ve büyük veri analitiği gibi teknoloji ve yöntemlerin kullanılması olduğu söylenebilir.³⁷

5. ELEKTRONİK DENETİM UYGULAMALARI VE VERGİ SUÇLARINA ETKİSİ

Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de e-denetim bağlamındaki uygulamalardan ve bu uygulamaların vergi suçlarına olan etkilerinden bahsedilecektir.

5.1. Elektronik Denetim Uygulamaları

Türk Vergi İdaresi, 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB), 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının (VDK) ve 2020 yılında Risk Analizi Genel Müdürlüğünün kurulması ile dijital/elektronik vergi uygulamaları noktasında yeni bir döneme girmiştir. Türk Vergi İdaresinin vergi ile ilgili temel sacayaklarından olan GİB ve VDK’nın vergisel işlemler noktasında mevcut bilgisayar destekli olarak elektronik vergi ve denetim uygulamaları bulunmaktadır. Risk Analizi Genel Müdürlüğü ise yeni bir birim olup henüz çalışmaları hakkında bilgi ve rapor bulunmamaktadır. Ancak, ilerleyen süreçte Risk Analizi Genel Müdürlüğünün de elektronik vergi, analiz ve denetim çalışmalarının neler olduğunun belirleneceği ve Türk Vergi İdaresine bu noktada katkısının olacağı aşikârdır. Bu kapsamda GİB ve VDK tarafından, dijitalleşme kapsamında vergi ve denetimine ilişkin geliştirilen ve kullanılan uygulamalar aşağıda açıklanmıştır.

1- Vergi İletişim Merkezi (VİMER)

2007 yılında, mükelleflerin vergisel konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmasını sağlamak ve bu noktada vergi ile ilgili olarak danışmanlık yapmak amacıyla

³⁶ Jun Dai and M. A. Vasarhelyi, *Imagineering Audit 4.0*, Journal of Emerging Technologies in Accounting, 2016, 13(1), s. 2.

³⁷ Okan Atak, a.g.e., s. 201-202.

VİMER kurulmuştur. 2015 yılında VİMER’de cevaplanan çağrı sayısı 672.287 iken, 2019 yılında cevaplanan çağrı sayısı 966.902 olarak gerçekleşmiştir. Yine 2015 yılında VİMER aracılığıyla 38.052 adet vergi ile ilgili ihbar alınmışken, 2019 yılında 46.777 adet ihbar alınmıştır.³⁸ Bu durum, vergisel işlemler ile ilgili olarak elektronik veri üretmekte olup VİMER’in e-denetimde etkisinin olduğunu göstermektedir.

2- E-Beyanname Uygulaması

2004 yılında ilk önce isteğe bağlı olarak başlatılan internet üzerinden beyanname verme işlemi, 2005’de zorunlu hale getirilmiştir.³⁹ 2006 yılında yaklaşık olarak 28,9 milyon beyanname elektronik ortamda verilmişken, Aralık 2019 itibariyle internet aracılığıyla yaklaşık 100 milyon e-beyanname verilmiştir. Elektronik ortamda beyannamenin verilmeye başlandığı 2004 yılında kâğıt ortamda beyanname verme oranı %99,00 e-beyanname oranı %1,00 iken; Aralık 2019 itibariyle kâğıt ortamda beyanname verme oranı %0,15 e-beyanname verme oranı ise %99,85 olmuştur.⁴⁰ Gelinek noktada internet üzerinden alınan e-beyannameler dolayısıyla oluşan veri birikmiş ve gittikçe de birikmektedir. E-beyanname ile arşivleme, istatistik, analiz, değerlendirme ve denetim işlemlerinde zaman, hız ve maliyetten tasarruf sağlanmış olup; e-beyanname ile oluşan bilgiler e-denetime katkı sağlamaktadır.

3- E-Fatura Uygulaması

Ticari faaliyetlerin en önemli tevsik edici unsuru olan faturanın elektronik ortamda belge olarak düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi için 5 Mart 2010 tarihinde e-fatura uygulaması geliştirilmiştir. E-fatura uygulamasının başladığı 2010 yılından 31 Aralık 2019 tarihine kadar e-fatura düzenleyen mükellef sayısı 187.597’ye ulaşmıştır. 2015 yılında e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 46.800 iken, 31 Aralık 2019 itibariyle 187.597’dir. Yine 2015 yılında düzenlenen e-fatura sayısı 113.713.039 adet ve düzenlenen fatura tutarı 1.180.957.808.191 TL iken; 2019 yılında düzenlenen e-fatura sayısı 241.232.989 adet ve düzenlenen fatura tutarı ise 4.825.522.880.839 TL olmuştur.⁴¹ Bu noktada e-fatura yoluyla vergisel anlamda TL bazında verinin son beş yılda yaklaşık beş kat arttığı görülmektedir. E-fatura uygulaması da e-denetim bağlamında veri üreten bir uygulama olup; e-denetime büyük katkı sağlayan uygulamalardandır.

³⁸ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 64-65.

³⁹ GİB, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2007, s. 12-20.

⁴⁰ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 67.

⁴¹ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 72.

4- E-Defter Uygulaması

2011 yılında e-defter uygulaması başlatılarak Eylül 2014'ten itibaren e-defter uygulamasına geçişler sağlanmıştır. Bu doğrultuda VUK ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin, elektronik defter olarak dijital ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi, açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin dijital ortamda yapılabilmesi sağlanarak, bu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının güvence altına alınması hedeflenmiştir. E-defter uygulamasının başladığı 2014 yılından 2019 yılı sonu itibariyle e-defter uygulaması kapsamındaki mükellef sayısı 122.396 olmuştur. Bu kapsamda, 2015 yılında e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 45.321 iken, 2019 yılı sonu itibariyle 122.396'ya yükselmiştir.⁴² Böylece e-defter uygulamasına geçen mükellef sayısı son beş yılda yaklaşık üç kat artmıştır. Kuşkusuz e-defter uygulaması da e-denetime katkı sağlayan uygulamalardandır.

5- Elektronik Yoklama Sistemi (EYS)

Mobil teknolojilerden yararlanılarak denetim ve yoklama faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla 2015 yılından itibaren e-yoklama faaliyeti uygulanmaya başlamıştır.⁴³ E-yoklama sistemi ile birlikte yoklama faaliyetleri mobil cihazlar aracılığıyla gerçekleşmekte ve teknolojinin sunduğu esneklik ile mükelleflerin her türlü uyumsuzluk durumlarına daha hızlı ve etkin olarak müdahale edilebilmektedir. Yine bu uygulama sayesinde mükellefiyet durumlarına ilişkin ulaşılmak istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak erişebilmenin yanı sıra, elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere de doğrudan yoklama sonuçlarına ilişkin veri aktarımı sağlanabilmektedir. Ayrıca GPS ile yoklama personelinin hangi noktada olduğu tespit edilerek denetim ve koordinasyonda daha fazla etkinlik sağlanabilmekte, resim ve video gibi denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda temin edilmesi ve sisteme aktarılması söz konusu olabilmektedir.⁴⁴

2015 yılından beri uygulamada olan e-yoklama ile içerisinde yer alan denetim türü sayısı Aralık 2019 itibariyle 40'a çıkarılmıştır. Bu kapsamda, 2019 yılında 2,2 milyon elektronik yoklama yapılmıştır.⁴⁵ E-yoklama uygulaması, e-denetime en çok katkı sunan uygulamalardan biridir.

⁴² GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 74.

⁴³ GİB, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016, s. 75.

⁴⁴ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 74.

⁴⁵ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 75.

6- KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)

2010 yılından beri uygulanan KDVİRA, mükelleflerin KDV iade işlemlerinde iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini internet vergi dairesi üzerinden göndermesini ve bu iade listeleri esas alınarak vergi dairelerince daha önceden manuel olarak yapılan ve uzun zaman alan kontrol ve analizlerin tamamının otomatik olarak yapıp iade talebini sonuçlandırarak olan vergi dairesine rapor edilmesini sağlayan bir uygulamadır.

KDVİRA Sistemi ile “İade Kontrol Raporları” üretilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda yayımlanan güncel verilere göre; 2010 yılında üretilen kontrol raporu sayısı 284.981 adet iken, 2019 yılında üretilen rapor sayısı 1.203.040 adet olmuştur. 2010 yılında risk analizi yapılan iade talep sayısı 186.841 adet iken 2019 yılında 618.369’a yükselmiştir. Yine 2010 yılında yapılan risk analizi sonrası, mükelleflerin düzeltme beyannamesi ile tenzil ettikleri iade talebi tutarı 200.543.272 TL olmuşken, 2019 yılında 2.455.502.520 TL’ye çıkmıştır. Diğer yandan, iade talep eden mükelleflerin alt mükellefleri arasında bulunan ve sahte belge düzenleme riski dolayısıyla incelemeye sevk edilmiş olan mükellef sayısı 2010 yılında 4.859 iken, 2019 yılında incelemeye sevk edilmiş olan mükellef sayısı 5.896 olmuştur.^{46, 47}

KDVİRA uygulaması ile KDV iade işlemlerine ilişkin olarak iade talep eden mükellefler, iade listelerinden yola çıkılarak veri ambarında yer alan bazı bilgilerden yararlanılmak suretiyle faaliyet gösterdikleri il ve sektörler göre daha ayrıntılı bir şekilde analizlere tabi tutulmakta, belirlenen kriterlerden sapma gösterilmesi durumunda, iade işlemlerini yürüten ilgili vergi dairesine rapor edilmekte ve iadenin etkin bir şekilde sonuçlandırılması amaçlanmaktadır. Bu noktada KDVİRA sisteminin e-denetim bağlamında 2010 yılından beri etkin bir şekilde çalıştığı yukarıda iade talep ve sonuçlarına ilişkin olarak verilen verilerden görülmektedir. Yazılım ve program çalışmalarının geliştirilmesi sonucunda KDVİRA uygulamasının e-denetim için daha verimli bir şekilde çalışacağı düşünülmektedir.

7- ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA)

ÖTVİRA, KDV iadesi sisteminde olduğu gibi ÖTV iadelerinin de otomasyon yazılımları ve risk analizleri aracılığıyla elektronik ortama taşınmasını amaçlamaktadır. Böylece ÖTV iadelerine ilişkin kontrol süreçleri daha etkin bir şekilde yürütülmekte ve asgari bir standart sağlanmaktadır.⁴⁸ 2019 yılından itibaren ÖTVİRA Kontrol Raporları üretilmeye başlanmıştır

⁴⁶ GİB, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011, s. 47-49.

⁴⁷ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 69-70.

⁴⁸ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 92.

olup, 2019 yılında iade talep edilen toplam 630.645.154,09 TL için toplam 2.338 adet rapor üretilmiştir.⁴⁹ ÖTVİRA uygulaması da e-denetim yolunda ilerleyen sistemlerdendir.

8- Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip)

E-ÖTV takip sistemi, ÖTV Kanunu'na ekli olan listelerde yer alan malların, imalat ve ithalatından nihai tüketiciye ulaşana kadar gerçekleşen tüm aşamaların takip edilmesini sağlamak için geliştirilmiş olan bir sistemdir. Bu sistemle birlikte vergi idaresince ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanması, anlık denetimlerin yapılması, mükellef ve sektör bazlı raporların oluşturulması, verilerin depolanması ve analiz edilmesi ile ÖTV beyan ve iade süreçlerinde olası kayıp ve kaçakların tespit edilerek önlenmesi amaçlanmaktadır.⁵⁰ Belirtilen amaçlar doğrultusunda E-ÖTV takip sistemi kapsamında, “Ürün Takip Modülü” geliştirmeleri yapılmış, ÖTV listelerine ilişkin “GTİP Kontrol”, “GTİP Analiz”, “Dönemsel Analiz Sonuç” ekranları hazırlanmış, “İade ve Beyanname Kontrol Raporları Modülü” geliştirilmiş ve menü başlıkları, sorgulamaların taşra teşkilatlarında da sorgulanabilmesi amacıyla liste bazında ayrıştırılmıştır.⁵¹

9- Gelir Vergisi Ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

2014 yılında alt yapı çalışmalarına başlanmış olan GEKSİS uygulaması 2016 yılı itibariyle ülkemizde uygulamaya geçirilmiştir. Bu sistem, kurumlar ve gelir vergisi iade işlemlerini elektronik ortamda kontrol ve analiz ederek mükelleflere ve idari birimlere raporlanmasını sağlamakta ve böylece ülke çapında uygulama birliğinin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu sistem ile uygulama hafızasının oluşturulması, hataların önlenmesi, hesap verilebilirliğin sağlanması, veri ambarının etkin kullanılması hedeflenmektedir. GEKSİS ile 2015 yılı vergilendirme dönemi itibariyle kurumlar vergisi ve gelir vergisi iadelerine ilişkin kontrol raporları üretilmeye başlanmış olup, 2019 yılı içerisinde toplam 269.405 tane iade talebi risk analizine tabi tutulmuştur.⁵²

10- Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)

RİTAP, KDV iade süreçlerinin etkinliğini arttırarak haksız KDV iadelerini engellemek amacıyla oluşturulmuş olan bir sistemdir. Bu sistem sayesinde GİB veri deposunda yer alan bilgiler daha etkin olarak kullanılmakta, böylece işlemleri devam eden veya sonuçlandırılmış olan KDV iade talepleri anlık olarak izlenebilmekte ve raporlanabilmektedir. RİTAP, belirlenmiş olan bazı kriterler ile KDV iadelerinin doğruluğunu kontrol imkanı sunan ve riski

⁴⁹ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 72.

⁵⁰ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 71.

⁵¹ GİB, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018, s. 128.

⁵² GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 76.

sayısal olarak ölçerek kullanıcıların belirlemiş oldukları kriterler doğrultusunda analiz yapılabilmesini sağlayan bir risk analiz ve denetim uygulaması şeklinde oluşturulmuştur. Risk odaklı denetim anlayışı doğrultusunda 2010 yılında geliştirilen bu sistem ile belirlenmiş olan yüksek riskli iade talepleri, incelemeye sevk edilmesi için VDK'ya gönderilmektedir.⁵³

11- Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)

SARP, sahte belge düzenleme faaliyeti yürüten mükelleflerin risk durumlarını sayısal olarak ölçebilen ve analiz edebilen bir programdır. Bu program ile geliştirilen algoritma sayesinde, mesleki bilgi ve deneyimler doğrultusunda oluşturulmuş olan risk ölçütlerini ihlal eden mükellefler puanlanarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski yönünden değerlendirilmektedir. Risk odaklı denetim anlayışıyla geliştirilen sistemde, belirlenen yüksek riskli mükellefler vergi incelenmesi için VDK'ya gönderilmektedir. Bu kapsamda programın çalışma sonucuna göre VDK'ya vergi incelemesi yapılması amacıyla 2016 yılında 29.615 iş emri, 2017 yılında 39.626 iş emri ve 2018 yılında 51.050 iş emri gönderilmiştir.^{54, 55} GİB'in yayımladığı verilere bakıldığında, e-denetime kaynak oluşturması ve sahte belgeye ilişkin vergi suçlarının tespiti açısından SARP uygulamasının her geçen yıl daha etkin çalıştığı görülmektedir.

12- Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BUİS)

2007 yılından itibaren uygulanmakta olan BUİS, tütün mamulleri ile alkollü içki üreten ve ithal eden işletmeleri takip etmek ve vergi güvenliği sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Sistem, söz konusu sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin gerçek vergi matrahlarını tespit edebilmek için teknolojik olanakları kullanarak imal ve ithal edilen tütün mamulleri ile alkollü içkilerin bandrol, kod ve etiketler aracılığıyla takip edilmesini sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarını önlemekte ve vergi yükünün daha adil ve dengeli olarak dağıtılmasını hedeflemektedir. Ülkemizde, BUİS kapsamındaki denetimler, mobil denetim cihazları aracılığı ile özel eğitimli bandrol denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilmektedir.⁵⁶ Bu kapsamda son beş yılın BUİS verilerine bakıldığında; 2010 yılında bandrollü ürün izleme uygulaması çerçevesinde toplam 279.999 mükellef nezdinde denetim yapılmış, toplam 3.897.548 adet ürün denetlenmiş ve toplam 4.053.630 TL ceza kesilmiştir. 2019 yılında ise 62.110 mükellef nezdinde denetim yapılmış, 22.765.166 adet ürün denetlenmiş ve toplam

⁵³ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 69.

⁵⁴ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 70.

⁵⁵ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 91.

⁵⁶ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 87.

4.382.701 TL ceza kesilmiştir.⁵⁷ Öte taraftan, 2010 yılında Savcılığa bildirilen mükellef sayısı 616 iken 2019 yılında 5.619 mükellef Savcılığa bildirilmiştir. Son yılda daha az mükellef nezdinde denetim yapılmasına rağmen, çok daha fazla ürünün denetlendiği ve daha fazla mükellefin Savcılığa bildirildiği görülmektedir. Bu noktada sistemin geliştirildiği veyahut sistem kullanılırken veri ambarında yer alan bilgilerden yararlanıldığı düşünülmektedir. Ayrıca bu durum, e-denetimin etkinliğini de göstermektedir.

13- Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması (VEGAS)

Sektörler veya mükellefler arasındaki ilişkilere yönelik farklı senaryolar geliştirebilmek amacıyla oluşturulan VEGAS uygulaması, çeşitli istatistiksel ve matematiksel yöntemler aracılığıyla veri tabanında bulunan verilerin işlenmesi ile ortaya çıkan işletme büyüklüklerinin, yerleşim ve faaliyetler bakımından analiz edilmesini sağlamaktadır. Bu uygulama, gerek vergi idaresinin gerekse diğer idari birimlerin ihtiyaç duydukları veriyi karşılamaktadır. Bununla birlikte VEGAS, gün geçtikçe artış gösteren kullanıcı ve model sayılarına uyum sağlanabilmesi için veri alt yapısı ve raporlama şekillerinde meydana gelebilecek değişiklikleri karşılayabilecek şekilde tasarlanmıştır. Çeşitli analizlerde kullanılmakla birlikte raporlama ihtiyaçlarını da daha hızlı ve güvenilir bir biçimde sağlayan ve dijital çağa uygun olarak her geçen gün geliştirme çalışmaları devam eden⁵⁸ VEGAS uygulaması, vergi idaresinin veri tabanında biriken verilerin mükellef ve sektör bazında analiz edilmesine ve görselleştirilmesine olanak sağlayan, tek komutla mükellefler arası ticari ilişkileri ekrana getiren dijital bir uygulama olması nedeniyle, e-denetim bağlamında önemli derecede yararlanılacak bir uygulamadır.

14- Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)

VDK-RAS sistemiyle mükelleflerin faaliyetleri, grup veya sektörler bazında çeşitli veri ve istatistikler aracılığı ile karşılaştırılmakta ve analiz edilmektedir. Böylece risk alanlarının oluşturulması sağlanmaktadır. Bu sistem sayesinde görüş-öneri raporları, ihbarlar, projeler, araştırma raporları, diğer kamu kurumlarından iletilen bilgiler ve medya takip çalışmalarıyla sağlanan veriler incelenerek mükellefler ile ilişkilendirilmekte, analiz edilmekte ve riskli mükellefler incelemeye alınmaktadır. Risk analiz çalışmaları proje bazında yapılmakta olup, VDK ve GİB'in veri ambarında yer alan veriler ile diğer kurumlardan elde edilen bilgiler

⁵⁷ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, 2020, s. 87.; GİB, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011, s. 44.

⁵⁸ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 122.

dikkate alınarak veri eşleştirme ve farklı analiz teknikleri kullanılmak suretiyle çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren yükümlülere ilişkin risk analizi yapılmaktadır.⁵⁹

Bununla birlikte sahte belge düzenleme ve kullanma faaliyetleriyle zamanında ve etkin olarak mücadelenin sağlanabilmesi için VDK-RAS'a SABE-RAM (Sahte Belge Risk Analiz Modülü) eklenmiştir. 2016 yılı itibariyle faaliyete geçirilen bu modül ile sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler etkin olarak tespit edilebilmektedir.⁶⁰ Bu modülün yanı sıra vergi kaçakçılığını önlemek için vergi iadelerine önem verilerek riskli alanların belirlenmesi ve haksız iade talep eden mükelleflerin tespit edilerek incelemeye sevk edilmesi ve inceleme sonuçlarının takibinin sağlanması amacıyla VDK-RAS'ta modül geliştirme çalışmaları yapılmaktadır. Ayrıca vergi müfettişleri ve gelir uzmanları tarafından risk analiz modelinin geliştirilebilmesi için yeni risk unsurları belirlenmekte ve mevcut risk unsurları ise geliştirilmektedir.⁶¹

Risk analiz çalışmalarının karşılaştırılması açısından; VDK tarafından yapılan risk analizi çalışmaları neticesinde 2012 yılında riskli bulunan toplam 3.098 mükellef, 2013 yılında toplam 7.859 mükellef, 2014 yılında toplam 13.789 mükellef, 2015 yılında toplam 26.972 mükellef, 2017 yılında toplam 26.006 mükellef ve 2018 yılında ise toplamda 22.664 mükellef incelemeye tabi tutulmuştur.⁶² Aynı yıl risk analiz modeli kapsamında yürütülen çalışmalar sonucunda, toplam 4.494 adet mükellef çeşitli analizlere tabi tutulmuş, analiz çalışmalarında toplam 28.323 risk unsuru değerlendirilmiş ve sistem üzerinden toplam 22.664 mükellef vergi incelemesine alınmıştır.⁶³ Öte taraftan 2018 yılında VDK-RAS kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranı ise % 25,37 olarak gerçekleşmiştir.⁶⁴

VDK-RAS ile kısıtlı zaman ve denetim gücü optimal seviyede kullanılarak denetim çalışmalarının verimliliği artırılmakta, veri deposunda yer alan verilerin daha etkin olarak analizlerde kullanılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, VDK-RAS ile öncelikli olarak vergi kayıp ve kaçağı riski yüksek olan mükellefler ve sektörler belirlenmektedir. Bu noktada, VDK-RAS'ın kullanılmasında hali hazırda e-denetimden oldukça yararlanılmakta olduğu görülmektedir.

⁵⁹ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 28.

⁶⁰ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 30.

⁶¹ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 29.

⁶² Söz konusu sayısal veriler, VDK'nın 2012, 2013, 2014, 2015, 2017 ve 2018 Yılı Faaliyet Raporlarından alınmış olup; 2016 yılına ilişkin olarak risk analiz çalışması sonucu incelemeye sevk edilen mükellef sayısına ilişkin veri tespit edilememiştir.

⁶³ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 56.

⁶⁴ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 76.

15- Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK - VEDAS)

VEDAS, VDK bünyesinde geliştirilerek patenti alınmış olan bir vergi denetim ve analiz yazılımıdır.⁶⁵ VEDAS, mükellefler tarafından üretilen e-fatura, e-defter ve diğer elektronik veriler kullanılmak suretiyle daha kısa zamanda ve etkin bir şekilde vergi denetimlerinin tamamlanabilmesi amacıyla oluşturulmuş yerli bir elektronik denetim uygulamasıdır.

Bu yazılımda, tüm vergi müfettişlerince rahatlıkla uygulanabilecek standart analizler yer almakta olup proje ekipleri tarafından geliştirilen yeni analizler uygulamaya dahil edilmektedir. VEDAS ile e-defter aktarımı, e-fatura aktarımı, bakiye ve ters bakiye kontrolü, mali tablo kontrolleri, kaydi envanter, hasılat analizi, benford analizi ve mükerrer değer kontrolü gibi analiz ve kontroller yapılabilmektedir.⁶⁶

VEDAS, Türk Vergi Denetim İdaresi açısından dijital/elektronik denetim yolunda atılan önemli adımlardan biridir. Vergiye ilişkin elektronikleşme arttıkça yine bu doğrultuda vergiye ilişkin büyük veri arttıkça VEDAS'ın kullanım alanı ve analiz yöntemleri de artacaktır.

16- Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)

Vergi denetim çalışmalarının teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilmesi amacıyla 01 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe giren 431 Sıra Sayılı VUK Genel Tebliği'nde mal ve hizmet hareketlerine yönelik olarak elektronik ortamlarda oluşturulan kayıtlarda bulunması gerekli asgari içerikler belirlenerek bu kayıtların vergi denetimi sürecinde kullanılmasının arttırılması amaçlanmıştır.⁶⁷

İlk etapta ÖTV Kanunu ekinde yer alan (I) sayılı liste kapsamındaki mallara yönelik tedarik zinciri olmak üzere vergi mükellefleri arasındaki faaliyetlerin cari dönemde ve sürekli kontrol edilebilmesi amacıyla 11 mükellefe sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiş ve bu kapsamda 2015 yılında petrol ürünleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemlerin aylık dönemler itibariyle VDK sistemine aktarılması sağlanmıştır.

17- Mükellef Bilgi Raporu (VDK-MBR)

VDK-RAS üzerinden görevli vergi müfettişine elektronik ortamda sunulan MBR, vergi müfettişlerine rehberlik ederek denetim ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere riskli mükelleflere ilişkin beyan ve bildirim özetlerini kapsamaktadır. MBR ile vergi incelemesine alınmış olan mükelleflerin genel bilgileri, beyanlarına ilişkin bilgileri, mali tablolarına ilişkin bilgileri, BA-BS bilgileri, tahakkuk-tahsilat bilgileri, mali rasyo bilgileri, mali bildirim analiz

⁶⁵ Mehmet Abanoz, "Elektronik Vergi Denetimi Uygulamaları", www.tmud.org.tr. Erişim Tarihi: 19.12.2020.

⁶⁶ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 36-37; Mehmet Abanoz, "Elektronik Vergi Denetimi Uygulamaları", www.tmud.org.tr. Erişim Tarihi: 19.12.2020.

⁶⁷ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 36.

bilgileri, banka, taşıt, gayrimenkul, gümrük ve SGK gibi üçüncü taraf bilgileri özet olarak ekranda denetim elemanına sunulmakta ve bu doğrultuda denetim çalışmalarına hız kazandırılmakta ve etkinlik sağlanmaktadır.⁶⁸

MBR, asıl itibarıyla VDK'nın veri ambarında yer alan bilgilerin vergi müfettişlerine açılması veya aktarılması uygulamasıdır. Bu doğrultuda, denetlenen mükellefe ilişkin veri ambarında yer alan bilgiler tek tuşla denetim elemanının önüne gelmekte ve denetim elemanı ilgili verileri analiz ederek vergi kayıp ve kaçacağını araştırmaktadır. MBR, VDK'nın her türlü kaynaktan elde etmiş olduğu verileri denetim elemanına sunması dolayısıyla e-denetimin işlendiği bir uygulamadır. Bu doğrultuda MBR'nın e-denetimin önemini kavrayacak şekilde geliştirilmesi ve iyileştirilmesi, MBR'den daha fazla ve daha etkin yararlanılmayı sağlayacaktır.

18- E-Teftiş

Elektronik teftiş, bilişim alanında yaşanan gelişmelere uyum sağlayabilmek amacıyla geleneksel teftiş uygulamalarını elektronik ortama taşıyan ve bu uygulamaların sürekli gelişmesine olanak tanıyan bir teftiş türüdür. Bu teftiş ile elde edilen veriler, belirli kriter ve risk göstergeleri doğrultusunda seçilmekte ve çeşitli bilgisayar programları aracılığıyla farklı yöntemler kullanılarak değerlendirilmekte ve analiz edilmektedir.⁶⁹

E-teftiş ile büyük hacimli verilerin daha kısa sürede değerlendirilerek analiz edilmesi sağlanırken önleyici, caydırıcı, çözüm önerici ve otomasyon sistemlerini iyileştirici teftiş sonuçları elde edilebilmektedir. Geleneksel teftiş faaliyetleriyle kıyaslandığında e-teftiş faaliyetleri ile daha fazla işlem daha kısa sürede gerçekleştirilebilmektedir.⁷⁰

E-teftiş, Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS), Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (SADEBİS) ve Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi'nin (MİDEBİS) birleşiminden meydana gelen bir program aracılığıyla uygulanmaktadır.⁷¹

E-teftişin uygulama sonuçlarını görmek adına yayımlanan son üç yılın verilere bakıldığında; 2016 yılında 33 vergi dairesi ve 67 mal müdürlüğü nezdinde teftiş yapılmış, toplam 210 sorgu gerçekleştirilmiş, toplam 348.598.732 adet çapraz kontrol yürütülmüş ve Hazineye toplam 75.829.293 TL tutarında gelir sağlanmıştır. 2017 yılında 69 vergi dairesi ve 92 mal müdürlüğü nezdinde teftiş yapılmış, toplam 237 sorgu gerçekleştirilmiş, toplam 886.323.580 adet çapraz kontrol yürütülmüş ve Hazineye toplam 214.200.260 TL gelir sağlanmıştır. 2018

⁶⁸ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 29.

⁶⁹ VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013, s. 27.

⁷⁰ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 20.

⁷¹ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 55.

yılında ise 35 vergi dairesi müdürlüğü ve 23 mal müdürlüğü nezdinde teftiş yapılmış, toplam 188 sorgu gerçekleştirilmiş, mükellef bazında 58 adet çapraz kontrol yapılmış ve Hazineye toplam 58.427.077 TL tutarında gelirin intikali sağlanmıştır.⁷²

VDK'nın e-teftiş faaliyetlerine bakıldığında, klasik teftiş yöntemlerine nazaran elektronik teftiş yöntemlerinde çok fazla veriyle çok fazla işlemin sorgulandığı görülmektedir. Bu kapsamda VDK'nın e-teftiş uygulamalarında e-denetimden yararlandığı görülmektedir.

Görüleceği üzere, Türk Vergi İdaresinin e-denetim uygulamalarından oldukça faydalanmaya çalıştığı ve bu noktada her yıl e-denetim uygulamalarının sayısının arttığı anlaşılmaktadır.

5.2. Vergi Suçlarında Mevcut Durumun Tespiti

VDK ve GİB'in yayımladığı güncel verilere göre Türkiye'de tanzim edilen vergi suçu raporu sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo-1: Vergi Denetim Elemanlarınca Tanzim Edilen Vergi Suçu Raporu Sayıları

<i>Yıllar</i>	<i>Vergi Müfettişlerince Düzenlenen Vergi Suçu Raporu^{73 74}</i>	<i>Vergi Dairesi Müdürlerince Düzenlenen Vergi Suçu Raporu⁷⁵</i>	<i>Toplam Düzenlenen Vergi Suçu Raporu</i>
2015	9.118	149	9.267
2016	-	114	114
2017	12.587	94	12.681
2018	15.032	117	15.149
2019	-	-	-
Toplam	36.737	474	37.211

Kaynak: VDK, Faaliyet Raporu 2018, s. 47; VDK, Faaliyet Raporu 2017, s. 44; VDK, Faaliyet Raporu 2015, s. 43; GİB, Faaliyet Raporu 2018, s. 103; GİB, Faaliyet Raporu 2017, s. 96; GİB, Faaliyet Raporu 2016, s. 112; GİB, Faaliyet Raporu 2015, s. 81.

Yayımlanan güncel verilere göre; son beş yılda vergi müfettişlerince toplam 36.737 adet, vergi dairesi müdürlerince toplam 474 adet vergi suçu raporu düzenlendiği görülmektedir.

⁷² VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017, s. 58-60; VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018, s. 57-59; VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 55-57.

⁷³ Vergi Denetim Kurulunun yayımlamış olduğu 2016 yılı faaliyet raporunda, vergi suçu raporlarına ilişkin sayıya yer verilmemiş olup, bu doğrultuda vergi müfettişlerince 2016 yılında düzenlenen vergi suçu raporu sayısına ulaşılamamıştır.

⁷⁴ Bu çalışmanın hazırlandığı süreçte, hali hazırda Vergi Denetim Kurulunun 2019 yılı faaliyet raporu yayımlanmadığından, vergi müfettişlerince 2019 yılında düzenlenen vergi suçu raporu sayısına ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 2019 yılına ilişkin olarak yayımlamış olduğu faaliyet raporunda, vergi dairesi müdürlerince düzenlenen vergi suçu raporu sayısına ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

Diğer yandan, son yıllarda vergi müfettişlerince düzenlenen vergi suçu raporu sayısının her yıl arttığı gözlenmektedir. Bu noktada, 2015 yılında 9 bin civarı olan vergi suçu raporu sayısı 2018 yılında 15 bine çıkmıştır. 2016 yılından 2019 yılına kadar olan süreçte (son beş yılda) vergi suçu raporu sayısı yaklaşık % 40 oranında artış göstermiştir.^{76 77 78}

Adalet Bakanlığının yayımlanmış olduğu güncel veriler doğrultusunda, Cumhuriyet Başsavcılıklarında 213 sayılı VUK uyarınca son üç yılda sonuçlanan soruşturmalardaki suç sayısının karar türüne göre dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo-2: Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararların Dağılımı

<i>Yıllar</i>	<i>Kamu Davası Açılan Vergi Suçları</i>	<i>%</i>	<i>Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verilen Suçları</i>	<i>%</i>	<i>Diğer Kararlar Verilen Vergi Suçları⁷⁹</i>	<i>%</i>	<i>Vergi Suçlarına İlişkin Soruşturmalarda Verilen Toplam Karar</i>
2017	19.227	76,6	2.368	9,5	3.497	13,9	25.092
2018	20.672	74,7	2.264	8,2	4.716	17,1	27.652
2019	26.342	77,0	2.632	7,7	5.257	15,3	34.231
Toplam	66.241		7.264		13.470		86.975

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2019, s. 23; Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, s. 24; Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2017, s. 20.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün yayımlanmış olduğu güncel verilere bakıldığında; son üç yılda VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmalarda toplam 66.241 adet kamu davası açılması yönünde karar verildiği görülmektedir.

Yine son üç yılda VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmalarda verilen karar sayısının her yıl arttığı görülmektedir. Bu noktada 2017 yılında vergi suçlarına ilişkin olarak verilen toplam karar sayısı 25.092 iken bu sayı 2019 yılında 34.231'e yükselmiştir. Yine 2016

⁷⁶ Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018". Ankara. 2019. s. 47.

⁷⁷ Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2017". Ankara. 2018. s. 44.

⁷⁸ Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015". Ankara. 2016. s. 43.

⁷⁹ Vergi suçlarına ilişkin soruşturmalarda Savcılıklarca verilen diğer kararlar; yetkisizlik-fezleke, görevsizlik, birleştirme ve başka büroya gönderme kararlarıdır.

yılında vergi suçlarından dolayı 19.227 adet kamu davası açılması kararı verilirken 2019 yılında 26.342 adet kamu davası açılması yönünde karar verilmiştir.

Diğer yandan, isnat edilen vergi suçlarına ilişkin olarak, soruşturmalarda savcılarca verilen kamu davası açılması yönündeki karar sayısının diğer kararların sayısına oranla oldukça yüksek olduğu da görülmektedir. Bu noktada, kamu davası açılması kararının toplam karar sayısı içerisinde yaklaşık %80'e yakın bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Adalet Bakanlığının yayımlamış olduğu güncel veriler doğrultusunda, Ceza Mahkemelerinde 213 sayılı VUK uyarınca son üç yılda karara bağlanan davalarda, sanıkların suçlarına ilişkin verilen kararların sayısının karar türüne göre dağılımı ise aşağıda verilmiştir.

Tablo-3: Vergi Usul Kanunu Uyarınca Isnat Edilen Suçlara İlişkin Davalarda Mahkemelerce Verilen Karar Türlerinin Dağılımı

Yıllar	Mahkûmiyet Kararı Verilen Vergi Suçları	%	Beraat Kararı Verilen Vergi Suçları	%	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararı Verilen Vergi Suçları	%	Yetkisizlik Görevsizlik Kararı Verilen Vergi Suçları	%	Verilen Diğer Kararlar ⁸⁰	%	Vergi Suçlarına İlişkin Davalarda Verilen Toplam Karar
2017	18.058	59,5	6.120	20,1	2.456	8,1	1.588	5,2	2.153	7,1	30.375
2018	22.848	58,3	7.800	19,9	2.762	7,0	2.076	5,3	3.718	9,5	39.204
2019	30.567	59,4	9.924	19,3	3.389	6,6	2.396	4,7	5.165	10	51.441
Top.	71.473		23.844		8.607		6.060		11.036		121.020

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2019, s. 47; Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, s. 48; Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2017, s. 44.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün yayımlamış olduğu güncel verilere bakıldığında; son üç yılda VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin davalarda toplam 71.473 adet mahkûmiyet kararı ve 23.844 adet beraat kararı verildiği görülmektedir.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün yayımlamış olduğu verilere bakıldığında; son üç yılda VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin davalarda sanıklar hakkında verilen karar

⁸⁰ Ceza Mahkemesinde vergi suçlarından dolayı yapılan yargılamada verilen diğer kararlar; davanın düşmesi, ceza verilmesine yer olmadığı, hüküm verilmesine yer olmadığı, davanın reddi, özel yasalar gereğince erteleme, TCK madde 32 gereğince verilen kararlardır.

sayısının her yıl arttığı görülmektedir. Bu noktada 2017 yılında vergi suçlarına ilişkin olarak mahkemelerce verilen toplam karar sayısı 30.375 iken bu sayı 2019 yılında 51.441'e yükselmiştir.

Yine Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünün yayımlamış olduğu verilere bakıldığında, vergi suçlarına ilişkin olarak verilen mahkûmiyet kararlarının toplam kararlar içerisindeki oranı yaklaşık % 60 civarındadır. Bu noktada, vergi suçu fiili yönünde hakkında tespit bulunan her 100 sanıktan 60'ı hakkında mahkûmiyet kararının verildiği gözlenmektedir. Diğer yandan, vergi suçu işlediği yönünde şüphe bulunanlar hakkında kovuşturma sonucunda mahkemelerce verilen beraat kararı sayısına bakıldığında, beraat kararının verilen toplam kararlar içerisindeki oranının yaklaşık % 20 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu doğrultuda, vergi suçu yönünden her 100 şüpheliden 20'sinin vergi suçu işlemediği yönünde karar verildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

5.3. Elektronik Denetim Uygulamalarının Vergi Suçlarına Etkisi

Bir önceki bölümde yer alan Tablo-1'deki veriler incelendiğinde son yıllarda vergi müfettişlerince düzenlenen vergi suçu raporu sayısının her yıl düzenli olarak arttığı gözlenmektedir. Elektronik denetim uygulamalarının artmasına binaen Maliye Bakanlığı bünyesindeki çeşitli veri havuzlarında kayda değer büyüklükte veriler oluşması neticesinde vergi inceleme elemanlarınca vergi suçlarının tespiti kolaylaşmıştır. Ayrıca bu havuzlardan veri akışının hızlı olması vergi incelemelerinin süresini kısaltarak vergi suçu raporlarının sayısını artırmıştır.

Bunun yanında elektronik denetim uygulamaları ile elde edilen verilerin vergi suçu raporlarındaki isnat edilen fiillerin delillendirilmesi açısından gerek niceliksel olarak gerekse niteliksel olarak katkı sunmaktadır. Vergi inceleme elemanlarınca hazırlanan vergi suçu raporlarında tespit edilen hukuka aykırı fiiller daha fazla ve daha nitelikli delillerle desteklenmektedir.

Bu bağlamda bir önceki bölümde Tablo-2'de yer alan Adalet Bakanlığının yayımlamış olduğu güncel veriler incelendiğinde, son üç yılda VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmalarda verilen toplam karar sayısının vergi suçu raporlarındaki artışa paralel olduğu, soruşturmaların kamu davasına dönüşme oranının ise sürekli arttığı, buna karşın kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin kararların ise oransal olarak azaldığı görülmektedir.

Buna ilave olarak yine bir önceki bölümde yer alan Tablo-3'deki veriler incelendiğinde, Ceza Mahkemelerinde 213 sayılı VUK uyarınca son üç yılda vergi suçlarına ilişkin davalarda verilen toplam karar sayısı ile mahkumiyet ve beraat kararı verilen vergi suçları sayısının

sürekli arttığı, buna karşın yetkisizlik ve görevsizlik gibi esasa müessir olmayan kararların ise azaldığı görülmektedir.

6. DENETİMDE BÜYÜK VERİ VE YAPAY ZEKÂ

Genel anlamda büyük veri; farklı kaynaklardan sağlanan işlenmiş ya da işlenmemiş verilerin karmaşık sistemlere uygun çözüm üretebilen cihazlar aracılığıyla veri uzmanları tarafından kullanıcı talepleri doğrultusunda düzenlenmesi ve bilgiye dönüştürülmesi olarak tanımlanmaktadır.⁸¹ Büyük veri kavramı önceleri sadece internet için kullanılsa da artık gündelik yaşama entegre olmuştur. Her alanda olduğu gibi büyük veri kavramının vergi alanında da ortaya çıktığı ve vergi taraflarının artık büyük veri ile iç içe oldukları görülmektedir. Bu açıdan büyük veri, vergisel işlemlerin her aşamasında vergi mükellefleri hakkında çeşitli kaynaklardan bilgilerin elde edilmesi, işlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması sürecini zorlaştırmaktadır.

Ticari ve sınai işletmelerde elektronik araçların yoğun olarak kullanılması, muhasebe, vergi ve denetim uygulamalarını da kuşkusuz dönüştürmektedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişim ile muhasebe kayıtları, artık tamamen elektronik ortamda tutulduğu için büyük veri ortaya çıkmakta ve bu doğrultuda denetimde de büyük veri analitiği kaçınılmaz olmaktadır. Kısacası artık tüm vergi süreçlerinde büyük veri ve analitiği ihtiyari olmaktan ziyade bir zorunluluğa dönüşmüştür.

Yapay zekânın (AI) genel olarak kabul edilmiş bir tanımından söz edilemese de, yapay zekâ, makinelerin insan yeteneklerini taklit edebilme yetisi olarak değerlendirilmektedir.⁸² OECD ise yapay zekâyı, “insan benzeri bilişsel işlevleri yerine getiren makineler ve tanımlı hedefler kümesi için gerçek veya sanal ortamları etkileyen tahminler, öneriler veya kararlar verebilen makine tabanlı bir sistem” olarak tanımlamaktadır.⁸³

Yapay zekâ ve Dördüncü Endüstri Devriminin başlangıcı olarak kabul edilmekte olup, yapay zekânın kullanıldığı alanlar her geçen gün artmaktadır. Yapay zekânın bu denli gelişimi, vergi ve denetim alanlarını da etkilemiştir. Yapay zekânın gelişimiyle birlikte, ülkelerin vergi idareleri, vergisel işlemlerde yapay zekânın ne şekilde kullanılabileceği

⁸¹ Özgür Çark, İlker Yıldız, Alper Karadeniz. Sanayi 4.0 Kapsamında İşletmeler Açısından Büyük Veri. *International Journal of Multidisciplinary Studies and Innovative Technologies*, 2019, 3 (2), 114-120. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmsit/issue/50263/635994>

⁸² Sevda ÜNAL ve Ayşe Aslı Sezgin, Büyük Veri (Big Data)’nin Yapay Zekâ Uygulamalarında Toplumsal Sınıflandırmaya Yönelik Kaygılar, *AJIT-e: Bilişim Teknolojileri Online Dergisi*, 2021, 12 (44), s. 51.

⁸³ OECD. *Artificial Intelligence in Society*. Paris: OECD Publishing. 2019. s. 6.

konusunda araştırmalar yapmakta, aynı zamanda yapay zekâdan etkin bir şekilde yararlanmaya çalışmaktadırlar.⁸⁴

Yapay zekâ uygulamaları ile gerek mükellefler nezdinde gerekse vergi idaresi nezdinde, muhasebe ve denetim alanlarında yeni yöntemlerle vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, gider ve maliyet unsurlarının tespiti, indirilebilecek giderler ile indirilemeyecek giderlerin tespiti amortisman tabi varlıklara uygulanacak amortisman oranının tespiti gibi birçok tartışmalı konuların otomasyonla standart hale getirilip kolay ve hızlıca çözüme kavuşmasının sağlanacağı düşünülmektedir.⁸⁵

Kısaca ilerleyen süreçte, büyük veri analizinin, makine öğrenmesinin ve yapay zekâ uygulamalarının vergi ve denetim alanında yoğun olarak kullanılacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Vergi suçları, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal etme ve mükellefin özel işlerini yapma fiillerinden oluşmakta olup VUK ile düzenlenmekte ancak TCK'ya ilişkin esaslar uygulanarak Asliye Ceza Mahkemelerince ceza muhakemesi hükümlerine göre karara bağlanan ve hapis cezasıyla sonuçlanabilen suçlardır. Bu suçların içerisinde en önemlisi ise vergi kaçakçılığı suçudur. Vergi suçları, vergi sistemine temelden zarar vererek mali otoriteyi zayıflatmaktadır. Esasen tüm topluma karşı işlenen vergi suçları, vergi bilinci ve ahlakının tam olarak gelişmediği toplumlarda daha fazla görülmektedir.

Ayrıca son dönemlerde vergi denetim elemanlarının sayısının artması, teknolojik imkânlardan daha fazla yararlanılarak risk odaklı denetimler yapılması ve alınan diğer tedbirler sonucunda mükelleflerin vergi kaçakçılığı konusunda farkındalığının artmaya başladığı ve bu doğrultuda vergi kaçakçılığının azaltılmaya çalışıldığı söylenebilmektedir.

VDK kurulduğu 2011 yılından beri vergi incelemelerinde elektronik denetim uygulamalarını artırdığı ve geliştirdiği görülmektedir. Bu bağlamda VDK'nın Denetim 2.0 Projesi ile vergi denetiminde ilerleyen süreçte tamamen e-denetime geçeceğini, denetimlerde büyük veri tekniklerinden olabildiğince faydalanacağını ve bu durumunda vergi suçlarının tespitinde önemli olacağını göstermektedir.

Bu bağlamda çalışmamızda vergi denetiminde kullanılan elektronik uygulamaların vergi suçları üzerindeki yansıması incelenmiş olup, elektronik denetim uygulamalarının artmasıyla birlikte; Maliye Bakanlığı bünyesindeki çeşitli veri havuzlarında kayda değer

⁸⁴ Mustafa Göktuğ Kaya ve Hakan Özdemir, Yapay Zekânın Ekonomi Ve Vergilendirme Üzerine Etkisi, Bilişim Çağında Vergi Hukuku, Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 144-145.

⁸⁵ Mustafa Göktuğ Kaya ve Hakan Özdemir, a.g.e., s. 146.

büyükte veriler oluşması neticesinde vergi inceleme elemanlarınca vergi suçlarının tespitinin kolaylaştığı ve bu havuzlardan sağlanan hızlı veri akışı sayesinde vergi incelemelerinin süresinin kısalarak vergi suçu raporlarının sayısının arttığı belirlenmiştir.

Bununla birlikte, elektronik denetim uygulamalarından yararlanılarak vergi suçu raporlarında tespit edilen hukuka aykırı fiillerin, daha fazla ve daha nitelikli delillerle desteklenmesi sayesinde, VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmanın kamu davasına dönüşme oranının sürekli arttığı, buna karşın kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararların ise oransal olarak azaldığı görülmüştür. Buna ilave olarak yine ceza mahkemelerinde VUK uyarınca vergi suçlarına ilişkin davalarda verilen toplam karar sayısı ile mahkumiyet ve beraat kararı verilen vergi suçları sayısının sürekli arttığı, buna karşın yetkisizlik ve görevsizlik gibi esasa müessir olmayan kararların ise azaldığı sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü. “Adli İstatistikler 2017”. Ankara. 2018.
- Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü. “Adli İstatistikler 2018”. Ankara. 2019.
- Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü. “Adli İstatistikler 2019”. Ankara. 2020.
- AK, S. (2019). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- ATAK, O. (2020). “*Dijitalleşmeyle Birlikte Vergi Denetiminin Gelişimi Ve Türkiye’deki Uygulamalar*”, Bilişim Çağında Vergi Hukuku, Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz, Ekin Yayınevi, Bursa.
- ATAK, O. (2021). *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.
- AYKIN H. (2018). “Vergi Denetimi Nedir?”, Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2018/01/11/vergi-denetimi-nedir/>, Erişim Tarihi: 11.04.2021.
- BAYKARA, B. (2004). “*Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri*”. Vergi

Dünyası Dergisi. S. 273.

BEKAR, E. (2017). “*Ceza Muhakemesinde Hüküm Çeşitleri*”. İÜHFM. C. 25. S. 1.

CAN, İ. ve ŞENGÖZ, Y. (2014). “Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları”, T. C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Ankara.

ÇARK, Ö, YILDIZ, İ, KARADENİZ, A. (2019). Sanayi 4.0 Kapsamında İşletmeler Açısından Büyük Veri. International Journal of Multidisciplinary Studies and Innovative Technologies, 3 (2), 114-120. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmsit/issue/50263/635994>.

ÇİÇEK, H. ve HEREK, H. (2015). “*Türkiye’deki Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*”. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. C. 32. S. 1.

DARBAŞ, İ. (2014). *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası*. Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mersin.

DEMİRCİ, A. (2015). “*Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde (Vergi Suçu Raporlarında) Aranılan ‘Mütalaa Şartı’nın Hukuka Aykırılığı*”. Vergi Dünyası Dergisi. S. 405.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2015 Yılı Faaliyet Raporu”. Ankara. 2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2016 Yılı Faaliyet Raporu”. Ankara. 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2017 Yılı Faaliyet Raporu”. Ankara. 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2018 Yılı Faaliyet Raporu”. Ankara. 2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2019 Yılı Faaliyet Raporu”. Ankara. 2020.

GÜNDÜZ, E. (2011). *Vergi Suç Ve Cezaları*. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Diyarbakır.

GÜNGÖR, M. (2016), “Vergilendirmede Bilgi Toplamının Önemi Ve İstisnai Durumlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 152.

KARAKOÇ, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı)*. Yetkin Yayınları. Ankara.

KAYA, Yeşim (2010), “Vergi Hukukunda Yoklama ve Yoklamanın Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, 130.

KAYA M. G. ve ÖZDEMİR H., (2020), *Yapay Zekânın Ekonomi Ve Vergilendirme Üzerine Etkisi, Bilişim Çağında Vergi Hukuku*, Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz, Ekin Yayınevi, Bursa.

KOÇ, M. (2011), *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KOÇAK, M. S. (2020). *Türkiye’de Vergi Suçları İle İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi*. Dokuz

- Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir.
- KOŞAR, M. (2020). “*Vergi Suçları, Cezaları Ve SMMM’nin Sorumluluğu (I)*”. Mali Çözüm. C. 30. S. 157.
- NAS, A. (2011). “Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme”, Vergi Sorunları Dergisi, 273.
- OECD. (2019). Artificial Intelligence in Society. Paris: OECD Publishing.
- OSLU, S. G. (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- ÖMERCİOĞLU, A., DAYIOĞLU, M. R., ARSLAN, C. B. (2018). “*Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü*”. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. C. 8. S. 1.
- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., KUMRULU, A. (1997). *Vergi Hukuku*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. Ankara.
- SİNİK, F. (2018). *Vergi Suçları, Cezaları Ve Yargılama Usulü*. Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yalova.
- TAŞ, S. (2020). “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Vergi Kaçakçılığı Suçu*”. Vergi Dünyası Dergisi. S. 471.
- TBMM. (1961). “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*”, 12/1/1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>.
- TBMM. (2004). “*5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun*”. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5235&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- TBMM. (2004). “*5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu*”. 17/12/2004 Tarih ve 25673 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5271&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- ÜNAL, S ve SEZGİN, A. (2021). Büyük Veri (Big Data)’nin Yapay Zekâ Uygulamalarında Toplumsal Sınıflandırmaya Yönelik Kaygılar. AJIT-e: Bilişim Teknolojileri Online Dergisi, 12 (44), 47-70. DOI: 10.5824/ajite.2021.01.004.x.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2001). “*Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usûlü*”. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 9. S. 3–4.
- Vergi Denetim Kurulu. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015”. Ankara. 2016.
- Vergi Denetim Kurulu. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2016”. Ankara. 2017.
- Vergi Denetim Kurulu. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2017”. Ankara. 2018.

Vergi Denetim Kurulu. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018”. Ankara. 2019.

YURTERİ, İ. (2012). “Türk Vergi Sisteminde Yoklama Ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”,
Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 100.

TAKAS YOLUYLA TAHSİLDE YAPAY ZEKÂ KULLANIMI

Ar.Gör.Selda TANER

Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

ÖZET

Yunan Mitolojisi'nde eli her işe yatkın olan “*Daidalus*” metaforuyla dile getirilen yapay zeka fikirleri; 4 aritmetik işlemi yapabilen ilk mekanik cihazı icat eden ünlü düşünür ve matematikçi *Leibniz*'in insan zihninin yapabileceği bir işi, makinelerin de yapabilmesinden yola çıkarak düşünmenin de makineler tarafından gerçekleştirilebileceği savına kadar götürülmektedir. Kısaca insan ihtiyacını çeşitli programlar suretiyle ve kazandırılmış yetenekleriyle çözen yapay zeka; idari sistemde ve özel olarak vergi idarelerinde de kullanılmaya başlanmış ve pratik, makul, hızlı çözümleriyle büyük bir potansiyeli de beraberinde getirmiştir. Bu potansiyeli bütüne hizmet edecek şekilde kullanmak, insana ait bir görev olarak belirlemiştir. Büyük veri, yapay zeka ve robot teknolojileri gibi, var olanın ötesine taşıyacak çağın yeni olgularını her disiplinin kendi yüksek amacına ulaşacak şekilde değerlendirmesi, bu görevi hakkıyla yerine getirmeyi sağlayacaktır.

Vergilerin zamanında, kolay ve eksiksiz toplanması, yükümlülerin borç ve alacaklarına ilişkin ödevlerini yerine getirebilmesi ve bu sırada tümüyle yasal idare ve yükümlü haklarına uygun hareket edilmesi, vergi tahsil hukukunun temel amaçlarıdır. Bu amaçlara ulaşılması bakımından çeşitli otomasyon sistemleriyle yapay zeka kullanımına atılan küçük adımlar ve bu adımların zamanla genişleyecek ve derinleşecek olması, şimdiki durumu ifade etmektedir. Mevcut durum, tahsil yolunun akıcı olması bakımından 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23. maddesinde yer alan takasın da uygulanan bir hüküm olmaya başlaması için atılabilecek adımları akla getirmektedir. Bireylerin ilgi alanları takip edilerek kişiselleştirilmiş reklam vs. uygulamalarıyla gelir artırılması misali, yükümlülerin devletten olan alacak ve borçlarını aynı anda takip edebilen bir yapay zeka uygulaması, vergi idaresi-birey arasındaki ilişkiyi günümüz dünyasının hızlı akışına dahil edebilir. Bu bağlamda elektronik ortamda gerçekleştirilebilecek bir takas sistemi fikri daha önce sunulmuştur. İşlemlerin elektronik ortama taşınmasından öte -yapay zekanın niteliklerine işaret eden- rasyonel karar alma (bilgi edinme, bilgilerin doğruluğu ve geçerliliğini kontrol etme, veri analizini gerçekleştirme ve nihayetinde karar alma) ve fütürist bir bakış açısıyla belki de makine öğrenme süreçlerinin hayata geçirilmesi önerisi, önerinin ayrıntılandırılması, olası etkileri ve test edilmesi/değerlendirilmesi çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Kuşkusuz devlet yönetiminin, bu teknolojiye ulaşmasıyla birlikte hayata geçirmesi de bazı koşulları gerektirmektedir. Yapay zekanın bu niteliklerinin vergi sistemine dahil edilmesi, bazı durumlarda insan iradesinin yerine geçmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan durumun; vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olmasından kaynaklanan

niteliği, idareye ait takdir yetkisi, bağlı yetki, vergilerin ödenmesini sağlama yetkisi ve bireylerin mülkiyet hakkı ve ilgili diğer temel hak ve özgürlükleri bağlamında tartışılması gerekir. Nihayetinde, takas yoluyla tahsilde insan iradesinin tümünden ortadan kaldırılamayacağına yönelik bir değerlendirmeye ulaşılabacaktır. Bu tartışmalarla ortaya çıkabilen en makul yapay zeka uygulamasının ise yasallık ilkesine uygun biçimde hukuki bakımdan temellendirilmesi, bir başka gerekliliktir.

Bu uygulamanın aynı zamanda büyük veri içerisinde tüm vergi verilerine erişiminin sağlanması, tüm vergi yasaları, yönetmelikleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait tebliğler, sirküler ve özelgelere erişiminin ve örneğin; vergi iadelerine ait tüm verilere erişiminin olması, büyük veriye ilişkin hukuki tartışmaları da beraberinde getirecektir. Kişisel veriler hukuku ve bu bağlamda ülkemize ait Kişisel Verilerin Korunması Kanunu da büyük verinin temel hak ve özgürlüklere zarar verilmeden nasıl kullanılacağına yolunu açmıştır. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na kamu idarelerinin de dahil edilmesi, istisna hükmünde yer almasına rağmen tüm vergisel işlemlerin söz konusu Kanun dışında bırakılmaması gereği ve bu bağlamda dikkate alınması gereken durumlar da çalışmada ikincil bulgu olarak sunulacaktır.

KUANTUM IŞINLANMA TEKNOLOJİSİ VE GELECEĞİN GÜMRÜK VERGİLERİ

Ar.Gör.Buğra Vehbi DÖNER
Beykent Üniversitesi

ÖZET

1993 yılında bir grup akademisyen Fizikî Bakış Dergisi adlı bir dergide kuantum ışınlanma hakkında bir makale yayınladılar. 2019 yılında ise, uluslar üstü bir çalışma grubu atomsal bilgiyi Çin Halk Cumhuriyeti'ne ait bir uyduya “ışınlamayı” başardılar. Bu çalışma kapsamında ışınlanma hadisesinin vergisel sonuçlarını gümrük vergileri açısından incelemek hedeflendiğinden, anlatılması gerekli olmadıkça, ışınlanmanın nasıl gerçekleşeceği ya da bu hadisenin vergilendirme dışındaki muhtemel etkileri ifade edilmeyecektir. Ancak amaç doğrultusunda ışınlanmanın bilhassa gümrük vergileri ve tedarik zincirinin vergilendirmesi açısından ortaya çıkarabileceği sonuçlar açısından bir inceleme yapılacaktır. Bu hususları değerlendirmek üzere bilimsel gelişmeler ve bunlara hukukun verdiği cevaplar incelenecektir. Zira malî hukukçuların geçmiş gelişmelere verdiği cevaplar gelecekte alacağımız tavırlar açısından belirleyici konumdadır. Eğer bilimsel gelişmelerin tarihine bakarsak, her seferinde insanlar ve özellikle hukukçular bilimin yapabilecekleri ile bunların günlük hayata olabilecek etkileri konusunda çeşitli şüphelere düşmüşlerdir. Peki ya hukukçular ilk internet iletisi Los Angeles'daki Kalifornia Üniversitesi'nden Stanford Araştırma Merkezi'ne 1969 yılında gönderildiğinde bu hadisenin olası etkilerini tartışmaya başlasalardı? İşte bu soru çalışmamızın başlığını kuantum ışınlanma teorisi yerine teknolojisi olarak adlandırmamızın temel sebebidir. Neden hukukçular ve kanun koyucular ilk internet iletisi gönderildiğinde bunun olası etkilerinden bahsetmek yerine, amazon.com'un borsa değerlerinin fırlamasını beklemiştir? Bir kişi bu tip sorular sormaya başladığında sorgulamanın sonu eninde sonunda, eşyanın niteliği, vergilendirme yetkisinin tanımı gibi, temel kavramlara çıkacaktır. Bu çalışmada eşyanın tabiatı ve küreselleşme devrinde vergilendirmenin nedenleri kısaca ele alınacaktır. Uluslar üstü bir ticaretin olduğu küreselleşme döneminde gümrüklerin işlevi nedir? Ya da siber alanda sınırlar söz konusu olabilir mi? Eşya gerçekte nedir? Maliyenin sorunlarına ilişkin tüm bu sorularımızın cevapları bilimin kuantum dinamiklerinde ve tarihte gizli olabilir.

Anahtar Kelimeler: Kuantum Işınlanma, Gümrük Vergileri, Eşyanın Tanımı, Enerjinin Korunumu Kanunu.

I. Gümrük Vergilerinin Geçmişi

Gümrük vergileri hem maliye tarihi hem de iktisat tarihi açısından ziyadesiyle ehemmiyetli bir konumda bulunan bir yükümlülük türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Maliye tarihi açısından bu vergiler önemli bir konumdadır. Zira gerek Türk tarihinde gerekse son dönem tarım imparatorluklarına kadar pek çok devlet maliyesi gelir kalemlerinde önemli bir yüzdeye sahip olmayı ziyadesiyle uzun bir zaman diliminde başarmıştır. Ancak gümrük vergilerinin işlevini tam olarak anlamak için bu verginin malî işlevine değil, iktisadî işlevine odaklanmak gerekmektedir. İktisat zaviyesinden bakıldığında karşımıza çıkacak en önemli kavram korumacılık önlemleri kavramıdır. Korumacılık önlemleri gümrük vergilerinin bir iktisadî düzeni ve o gümrük sınırları içerisindeki iktisadî dengeyi korumakta hayati bir öneme sahip olmuştur. Bu nedenle öncelikle bu iktisadî fonksiyonu anlayabilmek için sanayi inkılabından ve dijitalizasyon sürecinden bahsetmek gümrük vergilerinin küresel ölçekte gördüğü fonksiyonun anlaşılması için faydalı olacaktır.

A. Gümrük Vergilerinin Maliye Tarihindeki Yeri

İktisadî tarih çalışmalarında, devlet ağırlıklı bir bakış açısı kendisini maliye ile iktisadın birbirine karıştırılması biçiminde göstermektedir. Bu noktada maliye tarihi ile iktisat tarihinin farkını öncelikli olarak vurgulamakta yarar vardır. Bu noktada maliye tarihi devletin gelir ve giderleriyle bunlar arasındaki dengeleri yansıtan ve devlete ait tarihsel gelişmeleri inceleyen bir alandır. İktisat tarihi ise; üretim, tüketim, değişim, bölüşüm ve birikim gibi temel faaliyetlere yer veren ve içtimaî ilişkileri içeren, bir başka ifadeyle, toplumla ilgili tarihi gelişmeleri konu alır (Pamuk: 2019, s. 35). Hatta bu nedenle Pamuk'un ifadesiyle, tarihçilerin Osmanlı'da duraklama, gerileme ve dağılma dönemlerinin iktisat tarihi zaviyesinden yeniden ele alınması gerekmektedir, zira maliye zaviyesinden çöken devlet iktisat zaviyesinden o kadar da kötü durumda değildir (Pamuk: 2019, s. 187).

Ancak bu başlıkta maliye tarihine öncelik tanınmıştır. Maliye tarihi açısından gümrük vergileri önceleri bütçenin önemli bir kısmını kaplarken (Karamursal, 1989; s. 123)ⁱ, 19. yüzyılda sanayileşmenin yayılması ile gelen küreselleşme dalgasında pek çok ülkede iç gümrüklerin kaldırılması sonucunda gümrük vergilerinin bütçedeki malî önemi günümüze kadar gelen süreçle mukayese edildiğinde ciddi şekilde azalmıştır (ÇELİK, 1999: s. 15). Bun durumun bizdeki görünümü 1881 Muharrem Kararnamesi olarak bilinen ve doktrinde “*Malî tutsaklık*” olarak ifade edilen olgunun (Parvus/Sencer, 1977: s. 53) karşımıza çıkmasıdır. İşte bu hadiseye bizi götüren adımlardan ilki 1838 yılında imzalanan ticaret anlaşmalarıdır. Mesela, aynı yıl Fransa ile Bâb-ı Âli arasında imza edilen ticaret anlaşmasına göre eski iç

gümrüklerin yerine alınacak gümrük resminin oranı ithalatta %5 olurken, ihracatta alınacak gümrük resimlerinin toplam oranı %12 olarak belirlenmiştir (Velay, 1978: s. 12). Benzer bir durum Baltalimanı ticaret anlaşması için de söz konusudur (Pamuk, 2019: s. 205). Bu noktada esasen gelişmekte olan Avrupa ülkeleri için 16. yüzyılda geçerli olan bu oranların özellikle henüz rekabete uygun olmayan bir ülkede uygulanmasının sonuçları Almanya'nın birliğini kurması ve sanayi devrimindeki kalkınması üzerinden yeniden gözden geçirilmelidir. Bu yönüyle gümrük vergilerinin malî etkilerinden çok iktisadî etkileri ön plana çıkmaktadır.

B. Gümrük Vergilerinin İktisat Tarihindeki Yeri

Gümrük vergilerinin bir iktisadî düzen için en temel ve hayafî etkisi korumacılık önlemleri adı verilen bir olguda kendisini göstermektedir. Buna göre, ülkenin gümrük sınırları içinde bir iktisadî denge halî, bu kısmî denge de olsa, vardır. Bu dengenin korunması için neredeyse her zaman için, belirli mal kalemlerinde gümrük duvarının yüksek olması gerekmektedir. Zira çeşitli sebeplerle avantajlı bir konumda bulunan gümrük duvarı dışındaki bir iktisadî süjenin, gümrük sınırları içinde kalan iktisadî süjenin faaliyetlerine zarar vermemesi için, kural olarak, bebek sanayi evresi denilenⁱⁱ bir evrenin aşılmasına kadar içeridekinin korunması bir zorunluluktur (Çelik, 1999: s. 24 – 25). Bunun en somut örnekleri sanayi inkılabından sonra sanayileşmenin yayılması safhasında bu atılımı gerçekleştirmeyi başaran ülkelere Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde görebilmek mümkündür. Geri kalma iddiası ile eleştirilse de Fransa'nın sanayileşmesi de benzer şekilde bebek sanayisini koruyarak olmuştur (Güran, 2019; 208 - 211). Rusya ve Çin'in sanayileşme süreci de benzer bir şekilde komünizmin getirdiği bir kapanma sürecinin nimetlerinden büyük ölçüde istifade etmiştir (Kavas, 2018: 320).

Burada öncelikle sanayi inkılabı sonrası sanayileşmenin yayılmasından sonraki dönemle, bundan önceki dönemi ayırmak gerekmektedir. Sanayileşmenin yayılmasından önce gümrüklerin ve iç gümrüklerin varlığı devletler tarafından da özellikle merkantilist politikalar yürüten ya da Osmanlı'daki gibi iaşecilik (Genç, 1988: s. 177) politikası güden otoriteler için doğru bir adım olarak terennüm edilmekteydi. Ancak, sonrasında sanayileşmenin yayılması sırasında Almanya, ABD gibi ülkelerin, lojistik altyapısının gelişimi, kentleşme olgusu ve diğer kalkınma unsurları ile birlikte, iç gümrüklerin kaldırması yönündeki çabaları bebek sanayinin gelişmesini sağlarken, dış gümrükler ise, iç piyasa ile dış piyasa arasındaki rekabet dengesini korumak için önemli bir işlev görmekteydi (Güran, 2019: 210 – 213). Ancak Osmanlı'nın da 1848 tarihli Baltalimanı Ticaret Anlaşması ile engaje olduğu 1. küreselleşme süreci, bu tip bir kapanma sürecinin Türk iktisat tarihi için aynı koşullarda oluşmadığı anlamına gelmekteydi.

Devam eden süreçte gene de Türk iktisadî düzeninin, gerek düşük ücretlerin sağladığı fedakarâne iktisadî düzenin nimetleri ile gerekse II. Mahmud'dan beri denenen sanayileşme ve yerli üretim çabalarıyla tamamen sömürülecek bir pazar olmaktan, kısmen de olsa, kurtulduğu ifade edilmektedir (Pamuk, 2019: s. 209). Devam eden süreçte Cumhuriyet ile birlikte belirli bir millî iktisadî kalkınma düzeyinin sağlandığı ifade edilmektedir (Güran: 2019: s. 265). 1980 tarihinde ise, 24 Ocak kararları olarak bilinen bir dizi liberal iktisadî sistem yanlısı karar ile dış ticaret üzerindeki gümrük vergileri azaltılmış ve/veya gümrük işlemleri kolaylaştırılmıştır. Sonrasında Sovyetler Birliği'nin çöküşünün ardından dört yıl geçtikten sonra 1994 tarihli Dünya Ticaret Örgütü'nü kurucu anlaşma ile⁸⁶ dış ticarete liberalleşme eğilimleri özellikle 1980'lerde internetin ve diğer kitle iletişim cihazlarının küresel çapta gelişimi ile gerçekleşen 2. küreselleşme dalgası ile ülkemizde de etkisini göstermiştir. Hemen akabinde 1995 yılında Ankara Anlaşması uyarınca Avrupa Topluluğu ve Türkiye Cumhuriyeti arasında kurulan Ortaklık Konseyi'nin 95/I sayılı kararı uyarınca Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği'nin bir üyesi olması söz konusudur. Tüm bu gelişmeler sonucu henüz bebek sanayi evresini pek çok sektörde tamamlayamadığı konusunda doktrinde görüşler olan ülkemizin iktisadî düzenini küresel düzenden değil bağımsız, özerk bir biçimde okumak bile zor hale geldiği ifade edilmektedir (Kazgan, 1987: s. 19)ⁱⁱⁱ.

II. Gümrük Vergilerinin Bugünü

Gümrük vergileri usul ve temel unsurlar açısından bugün büyük ölçüde 4458 sayılı Gümrük Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Ancak bu kanunla birlikte 474 sayılı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları Hakkında Kanun ve Gümrük Yönetmeliği de çalışmamız açısından önem arz etmektedir. Türk gümrük vergilerini değerlendirmeden önce gümrük vergilerinin küreselleşme açısından konumuna 1994 ekonomisi olarak nitelenen (Chaney et al, 1994: s. 4) dönemde Dünya'da ve özellikle Türkiye'nin Avrupa Topluluğu kapsamında sahip olduğu haklar ve yükümleri incelemekte fayda vardır. Ayrıca bir de gümrük vergileri ifadesinin yerine neden gümrük vergisi ifadesinin kullanılmadığına değinmekte fayda vardır. Gümrük vergileri Gümrük Kanunu uyarınca alınması gereken vergi ve benzeri malî yükümlülükler ile ek malî yükümlülüklerin tümünü kapsayan genel bir ifadeyi yansıtmaktadır. Bunlar bizim katıldığımız görüşe göre şu şekildedir; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, dampainge karşı vergi, toplu konut fonu ve kaynak kullanımını destekleme fonu (Yerci: 2020, s. 37)^{iv}.

⁸⁶ Bu anlaşma ve ekleri 25.02.1995 tarihli ve 22213 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

A. Gümrük Vergilerinin Küreselleşme Olgusu Açısından Konumu

Küreselleşme kavramını tanımlamak ve sınıflandırmak hiç şüphesiz ki, bu çalışmanın konusu dışındadır. Ancak gümrük vergilerinden bahsedilecekse iktisat tarihçileri tarafından coğrafi keşiflerden başlatılarak günümüzde dijitalleşme olarak adlandırılan sürece kadar devam eden bir zaman diliminde Dünya'nın farklı ülkelerinin birbirine entegre olduğu, dolayısıyla da üretimden tüketime tedarik zincirinin çok sayıda ülkede gerçekleşmesini gerektiren bir küresel iktisadî düzen oluşmuştur. Bu noktada iktisadî düzenin işleyişi öyle bir hal almıştır ki, artık vergilemenin ticareti engellemeksizin yapılması gerekmektedir. Zira artık basit bir içme suyunun üretimi için bile; poliüretan şişe hammaddesinin üretimi, tasarımın yapılması, teknik incelemelerin yapılması ve diğer hizmetlerin görülmesi, suyun kaynağından çıkarılması, kimyasal maddelerin üretimi, fiziki arıtma cihazlarının üretimi, suda insan sağlığı için eksik ya da fazla olan minerallerin eklenmesi ya da çıkarılması, reklam ve ambalaj işlerinin yapılması, dağıtım için gerekli cihazların üretimi, ürün sunumunda kullanılması gereken fiziki imkânlar neredeyse her zaman için birden fazla ülke gerektirmektedir. Bu yönü ile basit bir içme suyu bile 18 aşamadan geçerek üretilmektedir^v. Tedarik zincirinin durumu bu şekilde iken, gümrük vergilerinin bugünkü konumu gerek ülkemizin 1994 tarihli Dünya Ticaret Örgütü'nü Kurucu Anlaşma hükümleri, gerekse ticaretimizin %50'den fazlasını gerçekleştirdiğimiz Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği yükümlülükleri uyarınca giderek azalmaktadır.

B. Gümrük Vergilerinin Unsurları

Gümrük vergilerinin unsurlarına geçmeden önce, neden sadece bir gümrük vergilerinden değil de, gümrük vergilerinden bahsedildiğini ifade etmekte yarar vardır. Öncelikle bu ifade Gümrük Kanunu tarafından kullanılan ifadedir. Bunun nedeni ise, esasen gümrük vergilerinin matrahına bağlı olarak KDV matrahının, ÖTV'nin ve diğer malî yükümlülüklerin tarh edilmesidir. Şu halde aslında gümrük vergileri ifadesi gümrükte alınan tüm malî yükümleri ifade etmek için kullanılan ve tek bir matrah üzerinden alınan birden fazla malî yükümü ifade eden geniş bir kavramdır.

Gümrük vergilerinin mükellefi, kural olarak, beyan sahibidir (Akdoğan, 2019: s. 639 – 640)⁸⁷. Verginin matrahı ilgili ithalat rejim kararına göre, spesifik ya da ad valorem olarak belirlenir (Yerci, 2020: 131). Verginin vergiyi doğuran olayı verginin bağlandığı gümrük rejiminde öngörülen eşya hareketinin ya da rejim ihlalinin gerçekleşmesidir (Yerci, 2020: s. 323). Verginin oranı ise, matrahın belirlenmesinde olduğu gibi eşyanın hangi gümrük tarife

⁸⁷ Mükellef hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. (Yerci, 2020: s. 449 vd.)

istatistik pozisyonunda bulunduğuna bağlı olarak değişmektedir. Bu çalışma kapsamında, gümrük vergilerinin tüm unsurları değil, sadece konu unsuru ayrıntılı olarak incelenecektir.

Gümrük vergilerinin konusu Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşya ve taşıtlardır. (G. K. Md. 1). Eşya kavramı ise, Gümrük Kanunu'nun maddesinde “*her türlü ürün ve değer*” olarak tanımlanmıştır. Hükme göre esasen iktisadî değer ifade eden her türlü ürün ve değer eşya kabul edilerek gümrüklenmesi mümkün gibi gözükse de, ilgili eşyanın 474 sayılı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu Hakkında Kanun uyarınca her yıl çıkarılan gümrük tarife istatistik cetveli içerisinde bir istatistik pozisyon değerinin olması gerekmektedir. Ayrıca gümrük idaresi bu noktada katı bir şekilde eşya hukukundaki eşya tanımının cismanîlik unsuruna atıf yapmaktadır. Buna göre, içeriği 1 milyon dolarlık bir yazılımı içeren bir compact disk (CD), sadece ilgili CD'nin fiziki ortam değeri üzerinden gümrüklenecektir⁸⁸.

III. Gümrük Vergilerinin Geleceği

Gümrük vergilerinin geleceğinde karşılaşılabilecek durum, günümüzde internetin vergilendirme alanında oluşturduğu, elektronik işyeri, küresel malî güç ve benzeri tartışmalardan bile sert ve belirleyici olabilme potansiyelini bünyesinde barındırmaktadır. Zira halihazırda zaten işlevini büyük ölçüde göremeyen ve gittikçe küreselleşme karşısında güç kaybeden devletlerin gümrük vergileri alanındaki vergilendirme yetkisi, ışınlanma gibi Kaku tarafından 1. sınıf olanaksızlık olarak tanımlanan, bir başka ifadeyle, yakın gelecekte görülebilecek ancak hali hazırda teknolojik olanaklarımızı aşan bir gelişme karşısında bütünüyle anlamsız kalabilecektir. Bu doğrultuda öncelikle kuantum elektrodinamiğinin cisimleri bir yerden bir yere ansızın gönderebilme keyfiyetine nasıl izin verebileceğinden bahsetmek gerekmektedir.

A. Kuantum Işınlanma Teknolojisi

Işınlanmanın nasıl gerçekleşeceğine ilişkin konunun uzmanları tarafından yapılan yayınlardan alıntılar yapmadan önce iki hususu kısaca ifade etmekte fayda vardır. İlk olarak, ışınlanma yapılan yayınlardan anlaşıldığına göre artık bir kuramın ötesinde bir teknolojidir (Kaku, 2020: 69)^{vi}. Burada kuram ya da teori ifadeleri gibi betimlemeler yerine teknoloji ifadesinin kullanılmasındaki amaç hızla gelişmekte olan ve kurallarımızı tümüyle değiştirebilecek bir konu hakkında farkındalık yaratmaktır. İkinci olarak ışınlanma kavramının deneysel aşamadan çıkıp günümüz dünyasında en azından tahayyül ettiğimiz gibi

⁸⁸ Bu yönde 85593407-010.06 sayılı genelge için bkz., (Çevrimiçi), <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/139796>, 14.11.2018.

gerçekleşmesi mümkün olmasa bile çalışmanın amacı olan gümrüklenebilir eşyanın niteliğine ilişkin tartışma baki kalacaktır. Zira en temel tezimiz uyarınca ***enerjinin korunumu kanunu uyarınca atom ve enerji arasında kurulan bağ dolayısıyla, üzerinde hâkimiyet iradesi ile hâkimiyet kurulabilen^{vii} her enerji parçası, malî hukukta genel geçerliliği kabul edilen^{viii} ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca, eşyadır ve eşya gibi vergilendirilmelidir.***^{ix} Görüldüğü gibi bu tezin konusu esasen termodinamiğin temel kanunlarından enerjinin korunumu kanunudur. Ancak ışınlanmaya ilişkin fikirler enerji ve eşya arasındaki bu ilişkinin pratik faydalarını anlatabilmek için bulunmaz bir fırsat yaratmaktadır.

Kuantum ışınlanma teknolojisinden bahsedilmek için ilk anlaşılması gerekli olan husus, atom altı dünyanın kurallarının günlük hayatta gördüğümüz kurallardan çok daha farklı olduğudur. *Bunu ifade etmemizin sebebi şudur: malî hukuka bakış açımızın Newton fiziğinin kalıplarından arınması gerekmektedir.* Mesela bırakın atom altı dünyayı, daha elektronlardan bahsederken fizikçilerin tünelleme adını verdikleri hadise uyarınca atomların elektronları bazı hallerde Newton fiziği ile asla açıklanamayacak bir şekilde normalde aşamayacakları engelleri aşarak farklı bir konumda belirebilmelerini sağlamaktadır (Al-Khalili/Mcfadden, 2016: s. 93). Dolayısıyla öncelikle kuantum kuramının açıkladığı, ya da en azından açıklamaya daha fazla yaklaştığı hallerin Newton fiziği ile anlaşılamayacağını ifade etmek gerekmektedir.

Işınlanma fikri ise, ilk kez 1993 yılında Benneth ve diğerleri tarafından yapılan bir yayımla Einstein – Podolski – Rosen Kanalları adı verilen bir teoriden yola çıkılarak ortaya konulmuştur (Benneth et al, 1993: 1895). Kuantum dolanımı da olarak isimlendirilen eşevrelilik kavramı iki farklı elektronun birbiriyle etkileşim içerisinde olmasını ve birisine yöneltilen bir uyarının ötekini etkilemesini içerir karmaşık bir hadisedir. Bu hadise bir kez başladığında, bir başka ifadeyle, iki elektron eş evreli hale geldiğinde bunlar birbirlerinden ne kadar uzaklaşırlar da aralarında bir Schrödinger dalgası oluşur ve etkileşimleri devam eder. İşte bu bağlantıya Einstein – Podolski – Rosen kanalı adı verilir (Al-Khalili/Mcfadden, 2016: s. 193). Elektronlardan birinin işlevini yerine getirememesi söz konusu olursa, buradaki bilgi derhal diğer bir atoma aktarılır. Bu durumda eş evreli olarak titreşen atomların onları birbirine bağlayan derin bir tür bağlantıya sahip olduğunu işaret eden kuantum dolanıklığı halidir. Dolanıklanma yoluyla ışınlanma şu şekilde işler. A atomunu C atomunun olduğu yere ışınlamak istediğimizi düşünelim. Öncelikle bir B atomunu C ile dolanık hale getiririz. Daha sonra aynı süreci A ile B arasında da gerçekleştiririz. Sonuçta A ve B de dolanıklık kazanırlar. Ancak B ve C başlangıçta dolanıklık sahibi olduğu için A'nın bilgileri tamamıyla C atomuna

aktarılmıştır. Burada A'nın kopyalanması değil A'daki bilginin, bir başka ifadeyle, dönüşünün ve kutuplanmasının yok olması söz konusudur. Bu noktada kuramsal olarak ışınlanan A atomunun içeriğini oluşturduğu varlık ölecek C atomunda yeniden varlık kazanacaktır (Kaku, 2020, s. 68)*.

Bu bilginin kullanılması ile gerçekleşen ilk kuantum ışınlanma gösterisi, Innsbruck Üniversitesi'nde morötesi ışın fotonları kullanılarak 1997 yılında gerçekleştirilmiştir. Bunun ardından CalTech'de fotonlar üzerinde daha da hassas bir deney gerçekleştirilmiştir, sonrasında 2004 yılında Viyana Üniversitesi'ndeki fizikçiler, ışık parçacıklarını fiberoptik kablo kullanarak Tuna Nehri altından 600 metre uzağa taşımayı başarmışlardır. Gerçek atomların kullanıldığı bir deney ise, Washington D.C.'deki Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü'nün fizikçileri üç berilyum atomunu birbirleri ile dolanık hale getirdikten sonra bir atomun özelliklerini diğerine aktarmıştır. Daha sonra benzer bir süreç kalsiyum atomları üzerinde gerçekleştirilmiştir. 2006 yılında ise, Niels Bohr Enstitüsü ve Max Planck Enstitüsü işbirliği ile gerçekleştirilen bir deneyde bir ışık demeti sezyumdan oluşan bir gaz bulutunun atomları ile dolanık hale getirildikten sonra içine bilgi kodlanan lazer darbeleri marifetiyle atomik bilgiyi yarım metre kadar uzakta bulunan sezyum atomuna ışınlamayı başardılar (Kaku, 2020: s. 62).

B. Gümrük Vergileri Açısından Kuantum Mekanikliği

Bahsi geçen ampirik başarıların tek tek atomlar bazında, kısa mesafelerde değil de, büyük cisimler bazında ve uzun mesafelerde gerçekleştirilmesi halinde, kuantum ışınlanma teknolojisinin gümrük vergilerine negatif dışsallıkları, gümrük vergilerini anlamsız hale getirecek düzeye gelebilecektir. Bu noktada gümrük vergilerinin artık uygulanması imkânsız hale gelecek ve ilk bölümde anlattığımız korumacılık önlemleri tamamıyla işlevini yitirecektir. Burada gümrük vergilerinin alınması gerekli mi ya da daha geniş bir ifadeyle küreselleşme gerçeği karşısında vergilendirmeme eğilimi üzerindeki tartışmalar mevcuttur. Buna göre, zaten Dünya'nın vergilendirme yoluyla dış ticaretin engellenmesi gelişmiş – gelişmemiş ayrımı olmaksızın tüm ülkelere zarar vermekte olduğu ifade edilmektedir. Aksi durumda, yani vergisiz internetin ya da vergisiz bir ışınlanmanın ise, tüm ülkelere fayda sağlayacağı fikri savunulmaktadır (Stupak, 2016: s. 4). Şüphesiz ki; iktisat, siyaset bilimi ve felsefe gibi temel alanların konusuna giren bu tartışmanın bu çalışmada sonuçlandırılması mümkün değildir. Ancak bizim bu vergilendirmeme eğilimine karşıt görüşe iştirak ettiğimizi belirtmek gerekir. Küreselleşme neticesinde bütünüyle egemenliğini kaybeden devletlerin küreselleşme olgusunun pozitif dışsallıklarından daha etkili ve verimli bir şekilde

faaydalanabilen ÷lkeler ve hatta Şirketler karşısında adeta s÷mürge devletlere d÷nüşeceği gerekçesiyle özellikle vergilendirme alanında egemenlik yetkisinin ÷lkeler arasında adaletli bir Şekilde kullanımının gerektiği yönündeki görüŐlere katıldığımızı ifade edebiliriz^{xi}.

Vergilendirmeme eğiliminin isabetli olmadığına dair tespitten sonra 4458 sayılı Gümrük Vergileri Kanunu uyarınca eşyanın niteliğinden biraz bahsetmekte fayda vardır. Daha önceki başlıklarda ifade ettiğimiz üzere kanun hükmü her türlü ürün ve değeri ifadesine yer vermiştir. Ancak bir eşyanın gümrük vergilerinin konusu olabilmesi için sadece Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş yapan bir ürün veya değeri olması yeterli değildir. Aynı zamanda bunun 474 sayılı kanun uyarınca çıkarılan o yılın gümrük tarife istatistik cetvelinde bir yerinin olması gerekmektedir. Mesela elektrik enerjisi gümrük tarife istatistik pozisyonunda [2716.00.00.00.00](#) değeriinde yer aldığı için gümrük hukuku bağlamında eşyadır. Esasen lafzî yorumla eşya hukukunun kalıplarından çıkılarak cismanîlik unsuruna sahip olmayan kavramlara da eşya imiş gibi vergi hükümleri uygulamak mümkündür.

Ancak son ve önemli bir engel Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması hükümleridir. Bu anlaşma incelendiğinde daha anlaşmanın birinci maddesine gelinmeden üçüncü paragrafın aynen Şu ifadelere yer verdiği gör÷lmektedir:

“Karşılıklı menfaat esasına dayalı ve gümrük tarifelerinde ve ticaretin karŐılaŐtığı diğer engellerde önemli indirimler sağlayan ve uluslararası ticaret ilişkilerinde ayırımıcı muameleyi ortadan kaldıran anlaşmalar akdetmek yoluyla bu amaçlara ulaŐılmasına katkıda bulunmayı arzu ederek...”

AŞağıdaki hususlar üzerinde mutabık kalmışlardır...”

Gör÷ldüğü gibi anlaşmanın en temel amaçlarından birisi doğrudan doğruya gümrük vergilerinin mümkün olduğunca minimize edilmesidir. Bu durumun ticaret politikası önlemleri gibi bir kısım istisnaları olduğu bir gerçekliktir. Mesela Dünya Ticaret Örgütü'nün tarım ürünleri alanında ÷lkelere tanıdığı bir esneklik söz konusudur. Bu esneklik uyarınca tarım ürünü olarak kabul edilen ürünlerde Türkiye dâhil pek çok ÷lke uyumlaştırma yerine millî politikalar güdebilmektedir (Parıltı, 2015: s. 128). Ancak bu çözümler karŐımızdaki gerçekliği deđiŐtirmeyecektir. Dünya'nın küreselleşmesinde dijitalleşme olarak isimlendirilen süreç ve devamında bizim ifade etmeye çalıştığımız dijitalin ötesinde ışınlanma gibi internet ve gerçek dünyanın dışında bir siber alanda ticaret söz konusu olduğunda gümrük vergileri gibi eşyanın durdurulmasını ve kontrolünü öngören vergiler birer maliye tarihi konusu olmaya mahkum olacaktır. Bu noktada katma değeri vergisinin ticareti önlemeksizin vergileme yoluna gitmesini örnek alarak bu tip çözümlere odaklanmak daha tutarlı olacaktır^{xii}.

SONUÇ

Yeni bir küreselleşme dalgası oluşturabileceğine inandığımız kuantum fiziğindeki özellikle mekânın anlamsız kalması sonucunu doğuracak ışınlanma teknolojisi gibi gelişmelerin vergilendirme alanında çok önemli sonuçlar doğurması kaçınılmaz durmaktadır. Bugün gelinen noktada bilim insanları çoğumuza bilim kurgu gibi gelen ışınlanma konusunda somut ampirik veriler elde etmeyi başarmışlardır. Buna göre, bugün artık küçük bir gaz bulutu atomlarının yarım metre öteye ışınlanmasından ve atomsal bilginin uzaydaki bir uyduya gönderilebilmesinden bahsedilmektedir. Bunların doğal sonucu zaten özellikle 1994 tarihli Genel Ticaret ve Tarifelerin Düzenlenmesi Hakkında Anlaşma hükümleri uyarınca büyük ölçüde korumacılık işlevini yitiren gümrük vergilerinin artık bir maliye tarihi konusu olma ihtimalidir. Ancak bu ihtimal gümrük vergilerinin iktisadî işlevlerine duyulan ihtiyacı ortadan kaldırmamaktadır. Bu noktada yapılabilecek temel adım bakış açımızı tamamiyle revizyonist bir konjonktür ile dönüştürmektir. Bu noktada gümrük vergilerinin boşluğu katma değer vergisine menşei bilgilerinin fiş üzerinde gösterilecek şekilde yeniden işlenmesi ve bu yolla gereken ve uluslar üstü yükümlülüklerimizi ihlal etmeyecek olan korumacılık önlemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Bu noktada eşya niteliği hakkında termodinamiğin temel kanunlarından birisi olan enerjinin korunumu kanunu yol gösterici olacaktır.

Günümüzde fizikçilerin vardığı noktanın 120 yıl gerisinde olan hukuk camiasında, 14 Aralık 1900 yılında Max Planck'ın kuantum teorisine ilişkin ilk adımı attığı gün fizik camiasında yaşanan şok halen yaşanmamıştır. Bizler tıpkı o dönemin Newton yanlısı fizikçileri gibi klasik mantıkla anlayamayacağımız, herhangi bir duyu organı ile algılayamadığımız kavramların var olmadığını kabullenip bunlara kendi kalıplarımızla yorumlamayı bırakmayı hiç düşünmüyoruz. Oysaki eşya ile enerji arasındaki bağı ilk defa ortaya koyan Einstein bu bulgusunu yayınlayalı bir asırdan fazla zaman geçmiştir.

Maalesef buna rağmen halen daha elektronik bir kitabın tıpkı basılı bir kitap gibi mal olduğu, ikisinin de üzerinde fiili hâkimiyet kurmanın mümkün olduğu ve ikisinin de enerjiden oluştuğu, bu enerji üzerinde fiili hâkimiyet kriterinin pratik bir faydasının olduğu kabul edilmemektedir. Şöyle ki, bir mal tesliminin bir hizmetin alınabileceğinden çok daha rahat ve belirlenebilir şekilde kayıt altına alınmasını sağlayabileceğini ifade etmek mümkündür. Mesela bir hukukî müşavirlik edimini düşünelim. Yapılan bir denetimi ele aldığımızda müfettişler müşteri avukatı her aradığında ondan müşavirlik hizmeti aldığını varsayarsa ve bunun karşılığında danışan müşteri de avukatının hanımının kanser olduğunu ve bu nedenle normalden daha sık görüşüğünü yoksa hukukî müşavirlik için aramadığını ifade ederse, bu

noktada bir hukukî uyuşmazlık çıkması olasıdır. Muhtemelen bu tip vakıaların sayısı arttıkça vergi idaresinin bu tip durumları kontrol etmesi ve vergi güvenliğini sağlaması pek de olası olmayacaktır. Neticede kaydî envanteri tutulması, eşyanın gelmesine ve gitmesine ilişkin sevk irsaliyesi gibi ya da onu taşıyan araca ait bir taşıma irsaliyesi bulunması söz konusu olamayacaktır. Ancak bu tip olanakların bulunduğu ihtimallerde mesela elektronik kitapları mal olarak kabul ettiğinizde, teslimi gerçekleştirenlere defter tutma yükümlülükleri, ilgili sistem loglarının yedeklerinin alınması bunların da elektronik defterlere işlenmesi bu sayede ilgili ürünün hangi internet protokol numarasından çıkıp, hangi internet protokol numarasına gittiğini tespit etmek mümkün olacaktır. Zira bugün artık yüksek kapasiteli cihazlarla faaliyet gösteren büyük yazılım şirketleri müşterilerinin konum ve zaman bilgilerine ulaşabilmektedir. Benzer bir durum çalışmamız açısından da geçerli olacaktır. Yapılan çalışmalardan anlaşıldığı kadarıyla dolanıklanma ile ışınlanmada mutlaka EPR kanalının bir girişi bir de çıkışı olacaktır. Bu girişler ve çıkışlarda ticaretin engellenmeksizin vergisel anlamda denetlenmesine ilişkin önlemler alınması elzemdir.

Son tahlilde görünmeyen varlıkların vergilendirme açısından incelenmesinde; eşyanın özünde enerji tabiatında olduğundan yola çıkarak eşya tanımı bunları büyük ölçüde kapsayacak şekilde genişletilmeli, bu noktada öncelikle gümrük vergilerinin işlevleri düşünülmeli, ancak çağın gerektirdiği konjonktürle ticareti engellemeden vergilendirme yoluna gidebilmek için katma değer vergisi hükümlerinde değişikliklere giderek katma değer vergisi ile korumacılık önlemlerinin iktisadî işlevlerini ikame etmek en makul gözüken yoldur. Burada katma değer vergisinin zaten hizmetten faydalanma kriterini esas alarak vergilendirme yoluna gidebileceği düşünülmemelidir. Çünkü bu tip bir vergilendirme metodu vergi tabanının aşınmasına elektronik ticaretin vergilendirilmesinde olduğu gibi son derece müsaittir.

KAYNAKÇA

- Akçaoğlu, Ertuğrul, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, (2012), Mali Akademi Yayınları, Ankara.
- Akçaoğlu, Ertuğrul, “Abd Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, (2012), Sayı 2.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (2019), Turhan Kitabevi, Ankara.
- Akın, Emrah, *Kaçak Elektrik (Hukukî ve Cezaî Sorumluluk)*, (2019), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Al-Khalili, Jim; Mcfadden, Johnjoe, *Kuantumun Sınırında Yaşam Yaklaşan Kuantum Biyolojisi Çağı*, (2016), Domingo Yayınları.
- Antalya, Osman Gökhan; Topuz, Murat, *Marmara Hukuk Yorumu, Eşya Hukuku*, Cilt IV/1, (2019), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Aspect, Alain; Grangier, Philippe; Roger, Gérard, “Experimental Realization of Einstein-Podolsky-Rosen-Bohm Gedankenexperiment: A New Violation of Bell's Inequalities”, *Physical Review Letters*, (1982), Volume 49, Issue 91.
- Ayan, Mehmet, *Eşya Hukuku I – Tapu Sicili ve Zilyetlik*, (2016), Seçkin Yayınları, 13. Baskı, Ankara.
- Benneth, Charles H; Brassard, Gilles; Crepeau, Claude; Jozsa, Richard; Peres, Asher; Wootters, William K., “Teleporting an Unknown Quantum State via Dual Classical and Einstein-Podolsky-Rosen Channels”, *Physical Review Letters*, (1993), Volume 70, Issue 13.
- Bilici, Nurettin, “AB'de Ekonomik Bütünleşme ve Türkiye'nin Entegrasyonu”, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, Ahmet Gökdere 'ye Armağan Sayısı*, (2006), Cilt V, Sayı 2.
- Chaney, Eric; Fouquin, Michel; Delessy-Dorvllius, Henri; Adda, Jérôme; Pianelli, Dominique; Bonnaz, H.; Lafay, G.; Ünal – Kesenci, Deniz; Crosnier, M. A.; Allard, A.; De Laubier, D.; Drame, M.; Guez, S., *1994 Ekonomisi*, (1994), Yeni Yüzyıl Kitaplığı, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Crease, Robert P.; Goldhaber, Alfred Scharff, *Kuantum Dönemi*, (2016), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Çağan, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, (1982), Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çelik, Binnur, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, (1999), İmaj Yayınevi, Ankara.

- Du Velay, A. *Türkiye Maliye Tarihi*, (1978), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı N. 178 – 1978, Damga Matbaası, Ankara.
- Einstein, Albert; Podolski, Boris; Rosen, Nathan, “Can Quantum-Mechanical Description of Physical Reality Be Considered Complete?”, *Physical Review Letters*, (1935), Volume 47, Issue 10.
- Genç, Mehmet, “Osmanlı İktisadî Dünya Görüşünün İlkeleri”, (1988), *İstanbul Üniversitesi Sosyoloji Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1.
- Güran, Tevfik, *İktisat Tarihi*, (2019), Der Yayınları, İstanbul.
- Karamursal, Ziya, *Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler*, (1989) Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.
- Kaku, Michio, *Olanaksızın Fiziği*, (2020), ODTÜ Yayıncılık, Ankara.
- Kazgan, Gülten, “Türkiye’nin AT’a Sınaî Mamûllerde Gümrük Birliği İle Katılması: Zamanlama ve Biçim İle İlgili Bir Tartışma”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (1987), Cilt 46.
- Kavas, Dadaşhan Celaledin, *Dünya Finans Sistemi ve Türkiye’de Hukuk Politikaları*, (2018), Tasarım Yayınları, Ankara.
- List, Frederick, *National System of Political Economy*, (1856), J. B. Lippincott, Philadelphia.
- Morawitz, Charles, *Türkiye Maliyesi*, (1978), Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın N. 1978 – 188, Ankara.
- Pamuk, Şevket, *Osmanlı – Türkiye İktisadî Tarihi 1500 – 1914*; (2019), İletişim Yayınları, İstanbul.
- Parıltı, Osman, “Çok Taraflı Ticaret Sistemi Ve Ticaret Politikaları: İthalatta Koruma Kolay Bir İş Mi?,” *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (2015), Cilt 65, Sayı 2.
- Yaltı, Billur, *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, (2003), Der Yayınları, İstanbul.

-
- ⁱ Bu konuda istatistiksel olarak gümrük vergilerinin 1518 yılına ait bir rapora dayanarak bütçedeki yüzdesi, yaklaşık %15 kadar olduğunu ifade etmek gerekir (Morawitz: 1978, s. 7). Hatta şaşırtıcı bir şekilde Baltalimanı ticaret anlaşması ile dışa açılma olgusuna rağmen 1863 tarihli yayınlanan ilk bütçe hesabına göre gümrüklerden elde edilen gelirin bütçedeki yüzdesi yaklaşık %12’yi bulmaktadır. Bu da gösteriyor ki, günümüzün aksine maliye tarihinde gümrük vergilerinin bütçedeki payı önemli idi (Du Velay: 1978: s. 13).
- ⁱⁱ Bebek sanayi evresi ilk kez List tarafından ifade edilmiş olup bebek sanayi tezinin aleyhinde görüşler de mevcuttur. Bebek sanayi evresi tezi ile ilgili ayrıca bkz. (List, 1856: p. 68).
- ⁱⁱⁱ Önemle belirtelim ki, Bilici gibi bir kısım yazarlar Türkiye’nin List’in ifade ettiği bebek sanayi evresini pek çok sektörde çoktan aştığını ve bu yönüyle gümrük birliğinin de Türkiye’nin lehine olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Bilici, 2006: s. 45).
- ^{iv} Önemle belirtmek gerekir ki, Danıştay 7. Dairesi 20.05.2009 tarihli ve E. 2015/4080, K. 2019/3419 sayılı kararında ithalde alınan katma değer vergisini de ithalat vergileri adıyla aynı çatı altında nitelemiştir. Ancak Yerci’nin de ifade ettiği üzere ne KDV ne de ÖTV gümrük vergileri ya da ithalat vergileri ile aynı çatı altında ele alınamayacak vergilerdir. Zira KDV açısından indirim olanağı bulunmakta, ödenen KDV maliyet unsuru olmamaktadır. ÖTV açısından, dâhilde de ÖTV’nin alınması mümkün olup, dâhildeki uygulamalar ile ithalde alınan ÖTV’ye ilişkin uygulamalar farklılaşmamaktadır. Ayrıca mehz Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu da “*customs duties*” adıyla yer alan yükümlülükler arasında ne KDV ne de ÖTV sayılmamaktadır. Ayrıca, AT Gümrük Birliği’ne dâhil olmamız yönündeki Ankara Anlaşması’nın kurduğu ve yetkilendirdiği Ortaklık Konseyi’nin uygulama anlaşması niteliğindeki 95/I sayılı kararı uyarınca gümrük vergileri alınmaz iken, KDV de ÖTV de alınmaktadır (Yerci, 2020: s. 37 – 39).
- ^v Ayrıntılı bilgi için bkz. *Mahmudiye Kaynak Suyu Limited Şirketi Sapanca Şubesi Damla Doğal Kaynak Suyu, Kaynak Suyu Ruhsatlandırılması Kapasite Artışı ve Gazlı İçecek Üretimi Proje Tanıtım Dosyası*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Elektronik Çevre Etki Değerlendirme Raporları Veritabanı, 2017, (Çevrimiçi), www.eced.csb.gov.tr, 22.01.2021, s. 11.
- ^{vi} Kuantum ışınlanma ile ilgili yapılan deneyleri özetlemek gerekirse, çalışmamızın temel aldığı teknoloji dolanıklanma ile gerçekleşen ışınlanma olduğundan bu konuda Einstein – Podolski ve Rosen Kanallarını kullanarak ışınlanma gerçekleşebileceğine dair ilk teorik fikir 1993 yılında Benneth ve diğerleri tarafından fiziki bakış dergisinde yayınlanan makaledir.
- ^{vii} Burada kastedilen kavram zilyetliktir. Zilyetlik ile ilgili ayrıca bkz. (Ayan, 2016: s. 67 vd.; Antalya/Topuz, 2019: s. 183 vd.). Ancak önemle belirtmek gerekir ki, tespitimizin eşya hukukunda değişiklik yapması için değil, eşya hukukunun argümanlarından da yararlanarak malî hukukta işlev görececek bir sonuca ulaşmaktır.
- ^{viii} Ekonomik yaklaşım ilkesinin gümrük vergileri için geçerli olmasına ilişkin esasen Vergi Usul Kanunu’nda olduğu gibi açık bir hüküm bulunmasa da gerek Gümrük Kanunu’nun eşya tanımında her türlü ürün ve değer ifadesini kullanması gerekse Danıştay 7. Dairesi’nin 13.2.1992 tarihli ve E.1991/1376 K.1992/245 sayılı

kararında ifade edildiği üzere tam olarak ekonomik yaklaşım ilkesine dayalı amaçsal yorumla gümrük idaresinin beyan edilen eşyanın hukuksal niteliğinin ötesine geçerek ekonomik öze odaklanmasında olduğu gibi içtihatlardan yola çıkılarak gümrük vergileri açısından da ekonomik yaklaşımın geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Ekonomik yaklaşım ilkesi hakkında ayrıca bkz. (Gökçay, 2018: 16; Akkaya, 2002: 32; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, 2019: 67) Ayrıca ekonomik yaklaşımı özün biçime üstünlüğü ilkesi ile bir gören bu yönüyle hukukun genelinde var olan bir ilkenin mali hukuktaki görünümü olarak terennüm eden ABD uygulaması da göz önünde tutulmalıdır (Akçaoğlu, 2012: s. 184). Son olarak da ifade etmek gerekir ki, ekonomik yaklaşım cihetiyle bakılmasaydı bile, tıpkı elektrik enerjisinde olduğu gibi sadece ilgili “eşya”nın gümrük tarife istatistik cetveline eklenmesi ile bu çalışma kapsamında ifade etmek istediğimiz sonuç sağlanabilecektir.

- ^{ix} Burada esasen eşya hukukçularının da enerjinin ve doğal güçlerin edinilmeye elverişli ve maddi değer ifade eder olabilmesi halinde bir kıyas hükmü getirilmiştir (Antalya/Topuz, 2019: 68). Ancak bu durum bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda geçerli olamaz. Zira bilindiği gibi vergi hukukunda kıyas yasaktır (Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, 2019: s. 68). Benzer bir durum ceza hukukunda uzun yıllar bir taşınır mal olarak kabul edilemeyen elektrik enerjisinin hırsızlık suçuna da konu olup olamayacağı şeklinde bir tartışma var idi (Yargıtay İBBGK, 1985: s. 6 – 7). Önceden kanunla 765 sayılı TCK’ya eklenen bir hükümle bu tartışmalara son verilmiş ve aynı hüküm 5237 sayılı TCK’ya da aktarıldıysa da 2012’de kabahate dönüştürme eğilimi ile bu hükmün kaldırılması sonucu halen hırsızlık suçu açısından elektrik enerjisi taşınır mal olarak kabul edilmemektedir. Bunun yerine karşılıksız yararlanma suçuna (TCK 163/III) göre değerlendirme yapılmaktadır (Akın, 2019: s. 505). Yargıtay İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulu’nun T. 29.4.1985 E. 1985/1 K. 1985/4 sayılı kararı için bkz. [İBBGK., E. 1985/1 K. 1985/4 T. 29.4.1985 - Yargıtay Kararı | LEXPERA](#), 02.02.2021.
- ^x Dolanıklanma ayrıca bkz. (Crease/Goldhaber, 2016: s. 176). Einstein Podolski ve Rosen tarafından yayınlanan 1935 tarihli makalenin amacı esasen hiçbir şeyin ışıktan daha hızlı gidemeyeceği varsayımından hareketle Einstein’ın kuantum kuramının sonunu getirmek için arkadaşları ile yazdığı bir makale idi. Makalenin tamamı için bkz. (Çevrimiçi), [Can Quantum-Mechanical Description of Physical Reality Be Considered Complete? \(aps.org\)](#), 04.02.2021. EPR makalesi sonrasında Einstein’ın bu kuramı Aspect, Grangier ve Roger tarafından 1980 ila 1982 arasında yaptığı ve büyük yankı uyandıran bir makale ile gene fizikî bakış dergisinde yayınlanan bir makale ile eş evrelilik kalsiyum atomlarında deneysel olarak ispatlanmıştır. İlgili makale hakkında ayrıca bkz. [Phys. Rev. Lett. 49, 91 \(1982\) - Experimental Realization of Einstein-Podolsky-Rosen-Bohm Gedankenexperiment: A New Violation of Bell's Inequalities \(aps.org\)](#), 07.02.2021.
- ^{xi} Söz konusu tartışmaların saydığımız disiplinler dışında da çok sayıda disiplin içerisinde çok sayıda başlıkla ifade edilebilecek yönler içerdiğini ifade etmek mümkündür. Vergilendirme ise bu noktada kilit konulardan birisidir. Zira vergilendirme yetkisi egemenlik yetkisinin en önemli belirtilerinden biridir (Çağan, 1982: s. 4). Bu doğrultuda ilk kez Weiner tarafından ifade edilen siber alanda vergilendirme yetkisi kim tarafından kullanılacaktır? ABD’nin bir zamanlar kabul ettiği internet özgürlüğü kanununda da ifade edildiği üzere internetin vergilendirilmemesi özgürlük getirir mi? Bir bakıma vergi demek devlet kontrolü demektir. Bu yetkiyi suiistimal eden Çin Halk Cumhuriyeti gibi devletlerin vatandaşların kişisel verilerini hiçe sayabilmek için, meşruiyet temellerinden birisini de vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır. Bu noktada vergilendirme yetkisinin kullanımında mülkiyet hakkı ve özel hayatın gizliliği arasında bir denge kurulması şeklinde bir

dengeyi savunmak bizim varabildiğimiz en rasyonel sonuçtur. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Ekmekci, 2003: s. 67; Akçaoğlu, 2012: s. 139; Yaltı, 2003: 22)

- ^{xii} Bu noktada katma değer vergisinde zaten 6. madde uyarınca yurtdışından sağlanan hizmetten faydalanma kriterine göre vergilendirme yapılabileceği hususu ileri sürülebilir. Ancak vergilendirilen bir kavramın somut bir eşya olması ile bir hizmet edimi olması arasında çok fark vardır. Bir eşyanın varlığı halinde tutulacak defterler, incelemede dikkat edilecek hususlar değişeceği gibi, eşyadan bahsetmemiz halinde ilgili vergilendirme işleminin vergiyi doğuran olayının gerçekleştiği yer ve zamana ilişkin tespitlerimizde değişiklik olacaktır (Yaltı, 2003: 215).