

# ALMANYA, FRANSA, İTALYA ve İSPANYA GİBİ AVRUPA ÜLKELERİNİN VERGİ SİSTEMİ, VERGİ İNCELEMELERİ ve VERGİ YARGILARI

TAX SYSTEM, TAX AUDIT AND TAX JUDGEMENT IN THE EUROPEAN  
COUNTRIES JUST AS GERMANY, FRANCE, ITALY AND SPAIN



Ersin AKÇAY\*

## ÖZ

Kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla devlet tarafından gerçekleştirilecek kamu hizmetleri, düzenli mali kaynakların bulunmasını gerektirmekte olup, söz konusu kaynakların önemli kısmı vergilerle sağlanmakta, farklı bir ifadeyle vergiler devletin önemli bir finansman aracı olmaktadır. Böylece, vergi sistemlerinin reformunda AB ülkelerinin deneyimi, uluslararası bütünleşmenin derinlik kazandığı diğer ülkeler ve bölgeler için yararlı bilgiler sağlayabilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Sistemi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı

## ABSTRACT

Public services provided by the state to meet public needs requires the existence of regular financial resources; A significant part of the resources are provided with taxes, in other words, taxes are an important means of financing the state. Thus, the experience of the EU countries can provide useful information for other countries and regions where international integration deepens in the process of reform on tax systems.

**Keywords:** Tax system, tax audit, tax judgement

---

\* Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Hükümetler gelir olmaksızın politika uygulamayacaklarından, vergileme ulusal bağımsızlığın merkezini oluşturmaktadır. Vergileme, tüketimi etkileyen, tasarrufları teşvik edici vb. bir ekonomik düzenleme aracıdır. Vergileme ekonomik temel ekonomik ve sosyal amaçların karşılanmasına çalışan kamu harcamalarının finansmanında kaçınılmaz bir gerçektir. Tüm ülkelerde vergi geliri, devlet için önemli bir gelir kaynağını oluşturur. Bu gelir kaynağı, kamu kurumlarının sorumluluklarını sürdürebilmeleri ve hükümetlerin vatandaşlarına vadettikleri yeni politikaları uygulayabilmeleri için gerekli temel taşlarından biridir.<sup>1</sup> Ayrıca ülkelerde oluşan bütçe açıklarının finansmanı için vergi çok önemli bir yer almaktadır. Örneğin 2008 küresel krizden sonra ülkemizde bu krizden etkilenmiş ve bunun sonucunda 2009 yılında vergi borçlarının taksitlendirilmesi, KDV ve ÖTV gibi bir takım önlemler alınmıştır.<sup>2</sup> İşlevsel ve sağlıklı bir kamu maliyesine sahip devlette, kamu gelirlerinin en önemli kaynağı vergi gelirleridir. Türk vergi sistemi gelir, servet, harcama ve giderler üzerinden mükellefleri vergilerken, en önemli sorun bu verginin toplanması ve vergide meydana gelen kayıp ve kaçaklardır. Gerek ekonomik istikrar ve kamu açıklarının kapatılması gerekse toplumun refah seviyesinin yükseltilmesi açısından, verginin tam ve zamanında toplanması önem arz etmektedir. Düzenlemelerin işlevsel olabilmesi için, adil ve haksız rekabete sebebiyet vermeyecek düzeyde uygulanması gerekmektedir. Ayrıca vergiye ilişkin mevzuatın anlaşılması ve uygulanması kolay olmalıdır. Kuşkusuz ki vergi; geçmişte ve şuanda tüm toplulukların ve devletlerin zorunlu finansman kaynağı anlamında en fazla tercih ettikleri ve toplarken bir o kadar da sorunla karşı karşıya kaldıkları en vazgeçilmez kamu gelir kaynağıdır. Günümüz modern ülkeleri geliri benzer şekillerde tanımlayarak, vergiyi de hemen aynı veya benzer sistemlerle tahsil etme yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla ülkelerin vergi sistemleri bu anlamda birbirine çok yakındır. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde bazı Avrupa ve dünya ekonomisinin üst sıralarında yer alan ülkelerin vergi sistemi, vergi incelemesi ve Türkiye ile karşılaştırmaları yer alacaktır.

## 2- ALMANYA'DA UYGULANAN VERGİ SİSTEMİ, VERGİ DENETİMİ ve VERGİ YARGISI

Federal yapıya sahip Almanya'nın vergi sistemi federal ve federe vergilerden oluşmaktadır. Hem federal devlet hem de federe devletler vergi toplamaya yetkisine haizdir. Üçtür vergi vardır; bunlardan ilki Federal Alman Vergi sisteminde tahsil edilenler, Federe devlet tarafından tahsil edilenler ve son olarakta federal, federe devletler ve belediyeler arasında bölüşülen ortak vergilerden oluşmaktadır.<sup>3</sup>

Bugünkü Türk vergi sisteminin başlangıçta Alman Vergi Sistemi örnek alınarak oluşturulmasına rağmen, her iki ülkenin kendine özgü şartlarından kaynaklanan nedenlerden dolayı uygulamada birbirinden tamamen farklı bir yapı kazanmıştır. Almanya'da mükellef olan herkes vergi kaçırmanın mümkün olmadığına inanmaktadır. Başka bir ifade ile vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, bu yönde bir işlem yapıldığında bunun mutlaka hesabının sorulacağı düşünülmektedir. Böyle bir anlayışın yer-

<sup>1</sup> Dr. Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005

<sup>2</sup> M. Göktuğ Kaya, E. Öz / Enflasyon, Bütçe Açığı ve Para Arzı İlişkisinin Türkiye Ekonomisi Açısından Değerlendirilmesi: 1980-2014 Dönemi, Yönetim ve Ekonomi Dergisi/2016/23.Cilt/3. Sayı

<sup>3</sup> Hande Karşiyaka, Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (yayınlanmış yüksek lisans tezi), Ankara 2012, s.86

leşmiş olması ülkede vergi kaçırmama inancının ne kadar sağlam olduğunu göstermektedir.<sup>4</sup> İlerideki bölümlerde Almanya'da vergi denetim örgütü yapısı ve işleyişi ile kayıt düzeni hakkında bilgi verilecektir. Vergi kaçırmama inancının yerleşmesinde denetim sisteminin iki ayağını oluşturan denetim örgütü ile (belge düzeni dahil) yönteminin başlıca etkin role sahip olduğu tartışılmaz.

## 2.1- Almanya Vergi Sistemindeki Önemli Vergiler

### 2.1.1- Gelir Vergisi

Almanya'da yürürlükte bulunan gelir vergisi, Türkiye'de uygulanan vergi sistemi ile ilgili birkaç benzer özellik göstermektedir. Alman gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Mükellefler Türkiye'de olduğu gibi ikametgâh esasına göre dar veya tam ayrımına gidilmiştir.<sup>5</sup> İkametgâhı Almanya ulusal sınırları içerisinde yer alan gerçek kişiler tüm gelirleri üzerinden vergilendirilir ve tam mükellef olarak adlandırılır. Almanya'da yerleşmiş olmayanlar (ikametgâhı başka ülkelerde bulunanlar) dar mükellef olarak, sadece yurt içindeki gelirler üzerinden vergilendirilir.<sup>6</sup> Gelirin unsurları Türkiye'deki gibi yedi (7) bölümden oluşmaktadır. Gelirin tanımına giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- Ziraat ve Ormanlık Gelirleri (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 13-14)<sup>7</sup>
- Ticari Kazançlar (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 15-17)
- Serbest Meslek Kazançları (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 18)
- Ücretler (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 19-19a)
- Sermaye Gelirleri (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 20)
- Leasing ve kiralama gibi gelirler (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 21)
- Diğer Kazanç ve İratlar (Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 22-23)

1990 yılına Doğu Almanya ile birleşilmesi üzerine elde edilen gelir üzerinden diğer gelir unsurlarından ayrı olarak devletlerin uyum sağlayabilmeleri için %5,5 oranında dayanışma zammı kesilmektedir. Ayrıca mükellefler kiliseye üye olanlar kilise vergisi ödemektedirler. Kilise vergisi eyaletlere göre %8-9 arasında değişmektedir.<sup>8</sup>

### 2.1.2- Gelir Vergisinin Hesaplanması

Alman Gelir Vergisi Tarifesi ülkemizdeki gibi artan gelir vergisi oranlarından oluşmaktadır ve gelir vergisi oranları, gelir seviyesine ve mükelleflerin medeni durumlarına bağlı olarak değişmektedir. Tarife oranları %0-%45 oranları arasındadır. Almanya'da 2017 yılında uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:<sup>9</sup>

<sup>4</sup> İstanbul Ticaret Odası, Avrupa Birliği'nde Kayıt dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetim, 2002/4

<sup>5</sup> Ayla Yağcı, Alman Vergi Sistemi Hakkında, 23.02.2015

<sup>6</sup> <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/einkommensteuer.html>, Erişim tarihi: 18 Ocak 2017

<sup>7</sup> Einkommensteuergesetz (EStG), (Alman Gelir Vergisi Kanunu), <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>, Erişim Tarihi: 18.01.2017

<sup>8</sup> Filiz Ekinci, "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması"

<sup>9</sup> [http://www.gesetze-im-internet.de/estg/\\_32a.html](http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_32a.html), Erişim tarihi: 19 Ocak 2017

**Tablo 1:** Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Bekâr Gelir Vergisi Mükellefleri İçin

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
8.820 Euro'ya kadar	0
8.821 Euro'dan 54.057 Euro'ya kadar	14
54.058 Euro'dan 256.303 Euro'ya kadar	42
256.304 Euro ve üzeri	45

Evli Gelir Vergisi Mükellefleri İçin

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
17.640 Euro'ya kadar	0
17.641 Euro'dan 108.114 Euro'ya kadar	14
108.114 Euro'dan 512.606 Euro'ya kadar	42
512.607 Euro ve üzeri	45

Tablo 1'de görüleceği üzere Almanya'da vergilendirilebilir gelire uygulanacak gelir vergisi oranları, gelir seviyesine ve mükelleflerin medeni durumlarına bağlı olarak değişmektedir. Mükelleflerin medeni durumundan kaynaklanan farklılıklar dikkate alınarak bekâr mükellefler için 8.820 Euro ve evli mükellefler için 17.640 Euro'luk gelir %0 oranıyla vergi dışı bırakılmıştır.

## 2.2- Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi mükellefleri esas itibariyle sermaye şirketleridir. Almanya'da şirket tipleri sermaye şirketleri (Kapitalgesellschaften), kişi ortaklıkları (Personengesellschaften) ve esnaf (Einzelkaufleute) olmak üzere 3 ana sınıfta toplanmaktadır. Kişi ortaklarının ve esnafın tüzel kişilikleri bulunmadıkları için kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da da karşılaştığımız en çok sermaye şirket tipleri Limited Şirket (GmbH), Anonim Şirket (AG) ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerdir (KGaA).<sup>10</sup> Almanya'da Kurumlar Vergisi oranı %15'tir fakat kurumlar vergisi üzerinden %5,5 oranında Dayanışma Vergisi ödenmektedir. Örneğin 50.000 Euro kar eden bir limitet şirketi 7.500 Euro Kurumlar Vergisi, 412,5 Euro (=7.500 x %5,5) Dayanışma Vergisi ödemek zorundadır.

## 2.3- Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi (Umsatzsteuer) yapılan mal ve hizmet teslimlerinde ödenen vergidir. Almanya'da %19 normal veya genel oran ve %7 indirimli oran olmak üzere iki adet KDV oranı uygulanmaktadır. İndirimli oran genellikle gıda maddeleri, içecek, ilaç, gazete, kitap, tiyatro, müze ve konser ücretlerine uygulanmaktadır. Türkiye'deki sistem gibi birçok istisnalar mevcuttur (İhracat istisnası, Avrupa Birliği içerisindeki ihracatlar, Sosyal istisnalar gibi.). Toplam vergi gelirleri içinde Katma Değer Vergisinin payı ise %30 civarlarındadır.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Soner Çetin, "Almanya'da Kurumlar Vergisi İle İlgili Bilinmesi Gerekenler", <http://www.arti49.com/almanya-da-kurumlar-vergisi-ile-ilmli-bilinmesi-gerekenler-korperschaftsteuer-362241h.htm>, Erişim Tarihi: 20 Ocak 2017

<sup>11</sup> [https://de.wikipedia.org/wiki/Umsatzsteuer\\_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Umsatzsteuer_(Deutschland)), Erişim tarihi: 20 Ocak 2017

### 3- ALMANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ

Almanya'da incelemeler Vergi Dairesinde ve Yüksek Maliye Dairesinde bulunan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Ancak Yüksek Maliye Dairesinde bulunan diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptir. Teftiş ve performans ağırlıklı denetim Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Vergi incelemesinin belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçiler tarafından gerçekleştirilmesinin petrol sektörlerinde uzmanlaşmış veya otomotiv sektöründe uzmanlaşmış inceleme elemanları bu firmaları inceler.<sup>12</sup>

Mükellefler vergi idaresinin kararlarına karşı itiraz başvurusunda bulunabilir. Yargı yollarına başvurulabilmesi için ise tüm idare yollarını tüketmiş olması gerekmektedir. İdari başvuruda olumsuz cevap alan mükellefler bir (1) ay içinde vergi mahkemesine dava açabilir.

Mükellefin iş yerinde denetim Almanya'da oldukça gelişmiştir. Büyük ölçekli işletmeler sık sık incelenebilir.

Almanya federal bir yapıya sahip olduğu için eyaletlerden oluşmaktadır. Bundan dolayı vergi idaresi federal yapıya paralel olarak hem ülke hem de eyaletler bazında ayrı ayrı örgütlenmiştir. Vergiler Federal Cumhuriyet, Eyaletler ve Belediyeler olmak üzere üç ayrı kademede toplanmaktadır.<sup>13</sup> Bunlar;

- Federal Cumhuriyet: Gümrük vergisi, bina vergisi hariç özel tüketim vergilerinin çoğunluğu, sigorta vergilerini,
- Eyaletler: Gelir, kurumlar, katma değer, servet, veraset ve intikal, bina vergilerini,
- Belediyeler: Emlak vergilerini toplamaktadır.

Almanya'da vergi inceleme elemanlarını birkaç bölüme ayırmıştır. Bunlardan ilki küçük ve orta ölçekli (Kobi) işletmeleri inceleyebilme yetkisine sahip denetim elemanları, ikinci olarak büyük ölçekli ve holding şirketlerini inceleyebilme yetkisine sahip denetim elemanları ve son olarak soruşturmadan sorumlu denetim elemanları olarak kategorileştirmek mümkündür. Ayrıca bazı durumlarda federal denetim uzmanları da vergi incelemelerine iştirak edebilmektedir<sup>14</sup> Almanya'da vergi incelemesi, vergi kontrolü ve vergi yönetiminin teftişini içine alan vergi denetiminin teftiş nitelikli bölümü Sayıştay tarafından yapılırken vergi incelemesi vergi dairesindeki inceleme elemanlarınca yerine getirilmektedir. Vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin otomotiv konusunda uzmanlaşmış olanlar bu sektördeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşmış olanlar gıda firmalarını inceler.<sup>15</sup>

Vergi incelemesinde firmalar büyük, orta, küçük, çok küçük olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır. Büyük firmalar ortalama 4 yıllık aralıklarla, orta ölçekli firmalar ortalama 8 yıllık aralıklarla ve küçük ve çok küçük ölçekli firmalar ortalama olarak 8 yıldan daha geniş aralıklarla denetlenmektedir. Bu son grup için, sürelerin biraz daha kısaltılması düşünülmektedir.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Dr. Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005

<sup>13</sup> Lütfi Tanrikulu, Yavuz Gürkan, Şükrü Dilaver, "Almanya'nın Münster Şehrinde 10.07.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sistemi'nin Değerlendirilmesi"(Yayınlanmamış) Bilim Raporu, Sayı: 817/281-9, s.2.

<sup>14</sup> Özgür Çamlıkaya, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.56

<sup>15</sup> Hüseyin Kutbay, "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar, Vergi Dünyası, Sayı 403, Mart 2015

<sup>16</sup> Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, Vergi Dünyası, Sayı 360, Ağustos 2011

Almaya'daki inceleme sıklıkları konusu hakkındaki düzenlemeler ile ilgili Almanya Federal Maliye Bakanlığının 2012 yılını temel alarak yayınladığı veriler aşağıdaki şekilde gibidir:<sup>17</sup>

**Tablo 2:** Alman İşletmelerinin İnceleme Büyüklüklerine Göre Sayısı<sup>18</sup>

Büyüklük Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	191.335	41.365	%21,6
Orta	799.135	52.544	%6,6
Küçük	1.189.727	38.950	%3,3
En küçük	6.391.015	62.832	%1
Toplam	8.571.212	195.691	%2,3

Yine aynı kaynaktan 2012 yılı temel alınarak, en büyük işletmelerin her 4,63 yıl, orta işletmelerin her 15,21 yıl, küçük işletmelerin 30,54 yıl ve en küçük işletmelerin ise her 101,72 yılda bir incelenmiş olduğu görülmektedir.

**Tablo 3:** İşletme Büyüklüklerine Göre Bulunan Matrah Farkları

Büyüklük Sınıfı	Bulunan Matrah Farkı (Milyar Euro)	İncelenen İşletme Başına Düşen Matrah Farkı
Büyük	14,6	354.012
Orta	1,3	24.144
Küçük	0,8	21.355
En küçük	1,0	16.521

#### 4- ALMANYA VERGİ YARGISI<sup>19</sup>

Almanya'da vergi uyuşmazlıkları ilk derece vergi mahkemelerinden olan Mali Mahkemelerinde ve ikinci derece vergi mahkemelerinden ve aynı zamanda bir tür yüksek mahkeme sayılan Federal Mali mahkemelerinde çözümlenmektedir. Ayrıca kamu cezası gerektiren vergi suçları çoğu Avrupa ülkelerinde olduğu gibi adli yargıda çözümlenmektedir.

Yargı yükünün azaltılması amacıyla mükellef ile uyuşmazlıklarda genellikle vergi idareleri barışçıl bir yola başvurmaktadır. Mükelleflerin yargıya başvurmadan önce uzlaşma yoluna başvurmaları zorunludur ve bu uzlaşma komisyonunda herhangi bir netice alamadıklarını mahkemelere ispat etmeleri gerekmektedir.

Mükellefler bir ay içerisinde vergi dairelerinin matraha ilişkin kararlarına karşı vergi dairesine, ön ödemenin reddine ilişkin kararlarına karşı bölge vergi dairesine itirazda bulunabilirler. Almanya'da uyuşmazlıkların çoğu yargıya gidilmeden idare aşamasında çözüme kavuşmaktadır çünkü Almanya'da vergi idareleri çok geniş bir yetkiye sahiptir.

<sup>17</sup> Yrd. Doç. Dr. Ali Değirmendereli, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", Cilt 4, Sayı 2, Ocak-Haziran 2015

<sup>18</sup> Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.

<sup>19</sup> Özgür Çamlıkaya, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.90

Mükelleflerin idare aşamasında çözüm alamazlar ise bundan sonraki aşamada başvuracakları ilk yargı organı Mali Mahkemelerdir. Temiz aşamasında ise son mahkeme olan Federal Mali mahkeme-lerdir. Bunların özellikleri aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Mali Mahkemeler	Federal Mali Mahkemeler
1- Eyaletlerde kurulan mali mahkemeler uyuşmazlıkların hukuki ve maddi yönden inceleyip karara bağlar.	1- Almanya'nın Münih şehrinde kurulan bu mahkeme vergi uyuşmazlıklarında temyiz mercidir.
2- Mükellefin açtığı dava yürütmeyi durdurulamakta ancak bu karar mahkeme tarafından verilebilir. Talep halinde duruşma olabilir.	2- Mahkeme üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.
3- Vergi idarelerin kararlarına karşı mükellefler 1 ay içinde mahkemeye başvurma hakkına sahiptirler.	3- Bu mahkemeler başka ülkelerde eşi benzeri yoktur. İdari davalardaki Danıştay, adli davalarda ise Yargıtay benzeri mahkemelerdir.
4- Verilen kararlar emsal teşkil etmemektedir.	4- Uyuşmazlıklarını hukuki yönden incelemektedir.
5- Verilen kararlara karşı mükellefler Temyiz yoluyla Federal Mali Mahkemelere başvurabilmektedirler.	5- Federal Mali Mahkemenin kararlarına karşı, Federal Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilmektedir. Bu itibarla, Federal Mali Mahkemenin üzerinde anayasal uyuşmazlıkların çözümünde görevli Federal Anayasa Mahkemesi bulunmaktadır.

## 5- FRANSA'DA VERGİ SİSTEMİ, VERGİ İNCELEMESİ ve VERGİ YARGISI

Fransa'da vergiler, merkezi otorite ve mahalli idareler vergileri olmak üzere iki başlık halinde tahsil edilmektedir. Dolaylı vergi gelirleri, dolaysız vergi gelirlerine oranla daha yüksek paya sahiptir.

Takvim yılı esaslı geçerlidir. Elden edilen gelir izleyen yılın 15 Şubat ve 15 Mayıs olmak üzere iki taksit halinde ödenir.<sup>20</sup>2015 yılında elde edilen kazançlara ilişkin uygulanacak olan gelir vergisi tarifeleri ve oranları aşağıdaki gibidir:<sup>21</sup>

Gelir Payı	Vergi Oranı
9.700 €'ya kadar	%0
€9.701-€ 26.791 arası	%14
€26.792-€71.826 arası	%30
€71.827-€152.108 arası	%41
€151.108'dan yukarı	%45

Kurumlar vergisi oranları şirketlerin cirosu ve elde ettiği kar oranlarına göre değişmektedir. Büyük şirketler için kurumlar vergisi oranı %33,33'lük gibi sabit vergi oranı vardır.1 Ocak 2017 tarihi

<sup>20</sup> <http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 06 Şubat 2017

<sup>21</sup> <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>; Erişim tarihi: 06 Şubat 2017

itibarıyla, cirosu 50 milyon €'nın altında olan ve 75.000 €'ya kadar eden şirketler için %28 oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Ciro 7 milyon €'nın altında bulunan küçük orta ölçekli şirketler için ilk 38.250 €'luk kar için %15 oranında kurumlar vergisi uygulanır.<sup>22</sup>

Fransa'daki kanuni katma değer vergisi oranı %20'dir. Mal ve hizmet arzında bu oran uygulanmaktadır. Ancak bazı mal ve hizmet grupları için %5,5 ve %10 gibi indirilmiş KDV oranları bulunmaktadır. Besin ve gıda ürünleri, yolcu taşımacılığı, otel, pansiyon hizmetleri, kitap, sinema, tiyatro gibi mal ve hizmet gruplarında indirimli katma değer vergisi uygulanmaktadır.

### 5.1- Fransa'da Vergi İncelemesi

Fransız Vergiler Genel İdaresi 1998'de Ekonomi ve Finans Bakanlığı içerisinde oluşturulmuş bir birimdir. Bu idarenin alt bölümlerinden olan Mali Kontrol birimi tüm incelemeleri yapmakla görevlidir.

Vergi Denetiminin üç görünüşü vardır:

- Gücünü anayasadan alan vergi denetimi her şeyden önce hukuki kavramdır. İdare mükellef haklarını ve devletin haklarını koruyarak hassas dengeyi kurmak zorundadır.
- Finans ve Ekonomi Bakanlığına bağlı Vergiler Genel İdaresi ve İndirekt Haklar ve Gümrükler Genel İdaresi olmak üzere vergi denetimine müdahil olmak üzere iki birim vardır. Genel olarak inceleme mükellefin iş yerinde yapılır ancak vergi dairesinde de denetim olabilmektedir.
- Üçüncü ve son görüş ise vergi incelemesinin toplum olayı olmasında yatar. Fransa'da denetim birimleri son yıllarda tüm çabalarını vergi kaçakçılığının önlenmesine harcamıştır.

Vergi İncelemesi ile ilgili yasal hükümler:

"Vergiler İdaresi; vergi ve harç koyabilmek, ödenecek borçları ve mükellefin haklarını belirleyebilmek için, yapılan beyanları inceler. İdare aynı zamanda, indirim, borç ödeme ve iade hakkı elde etme amacına sunulan belgeleri inceler. Bu amaçla İdare mükellefin sunduğu beyanlar ve belgeler hakkında tüm bilgileri, açıklamaları ve ispatları isteyebilir" (madde 10)

"Vergiler Genel İdaresi'nin memurları, yasal prosedürler içinde, yine yasayla yasaklanmış olan sapmaları, karşı gelmeleri yasal koşullar içinde arayabilir ve tespit edebilirler" (madde 10/A)

"Vergiler Genel İdaresi'nin memurları yasalarda belirlenen bir suçla karşılaştıklarında elde ettikleri verileri Cumhuriyet Savcısına sunarlar"(madde 10/B)

"Daha uzun bir süre öngörülmedikçe, mükellefin, memurun istediği bilgileri açıklamaları ve kanıtları memura sunması için otuz (30) günü vardır" (madde 11)

"Vergi İdaresinin memurları işyerinde denetim yaparlar(belirtilen koşullar çerçevesinde).Mükellefin defter tutma usulü de belirtilmiştir. Mükellef yasaların öngördüğü belgeleri tutmak ve göstermek zorundadır" (madde 13)

"Vergi veya harç ödemekle yükümlü bulunan mükellef Vergiler Genel İdaresi görevlilerince denetlenir" (madde 45)

"Denetim faaliyeti bazen özel teknik bilgiyi gerektirebilir. Bu durumda İdare kamu kurumlarından veya devletin diğer görevlilerinden görevli birimlerinden (Ekonomi ve Finans Bakanına bağlı olan bütçeden sorumlu bakanın belirlediği bir listeden) destek alabilir(teknik konuda).Yalnız bu madde ancak bilançosu üç (3) milyon Euro'yu geçen firmalara uygulanabilir." (madde 45/A)

<sup>22</sup> <http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 06 Şubat 2017



“Vergi görevlileri mesleki sır ilkesine tabidir.” (madde 45/A)

“Askeri ve sivil makamlar, kamu güçleri vergi idaresi memurlarına görevlerini gerçekleştirmede yardımda bulunabilirler” (madde 46)

“Eğer yükümlü kayıtlarını enformatik ortamda tutmuş ise, görevli incelemeyi yükümlünün kullandığı kayıt, belgeler üzerinde gerçekleştirebilir. Mükellef incelemenin, şirketin materyalleri üzerinde yapılmasını isteyebilir. Bu durumda vergi görevlilerine tüm belge-kayıt verilerin kopyalarını sunar. Bu kopyalar şirketin imkânları ile hazırlanır. Yükümlü incelemeyi yapan memurların isim ve idari adresleri hakkında bilgilendirilir. İdare, kopyasını aldığı belgeleri kendisi kopya edip çoğaltamaz ve aldıklarını yükümlüye geri vermek zorundadır” (madde 47/A)

“Kişisel mali durum karşı incelemesi gelir vergisi konusunda ve kayıtların denetlenmesi konusunda ise görevliler ulaştıkları sonuçları yükümlülere bildirirler”(madde 49)

Fransa yasaları mükellefin mali durumu hakkında bilgi isteme hakkı vermiştir. Bu durumda idare mükellefe iki (2) aydan az olmamak üzere süre verir. Mükellef cevap vermezse idare dava açma hakkı vardır veya mükellefin cevabı yeterli bulunmazsa idare 30 gün daha süre verir. 213 sayılı Vergi Usul Kanundaki benzeri hükümler Fransız hükümlerinde de mevcuttur. Kurumlar, işverenler, ticaret erbabları bilgi verme zorunluluğu vardır. Aynı şekilde mali yetkililer arama ve el koyma yetkisine sahiptirler.

İnceleme genellikle mükellefin iş yerinde olur. İnceleme süresi belli bir değerlerin altında kalan şirketler için üç (3) aydır. Ancak bu değerleri aşan şirketler için süre kısıtlaması yoktur. İnceleme sonucunda mükellef bu konu hakkında bilgilendirilir.

Kişisel mali durum incelemesi; mükellefin gelir vergisini kontrol etmektedir. Bu inceleme süresi bir (1) yılı geçemez. Bazı istisnai durumlarda süre iki (2) yıla çıkabilir.

İnceleme sonucunda mükellefe bazı yaptırımlar uygulanabilir örneğin mali-ceza ve sosyal zorlamalar olabilir.

## 5.2- Fransa'da Vergi Yargısı

Hızlı ve pratik yargı sistemine sahip olan Fransa, diğer çoğu ülkelerde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında çoğunlukla idari yargı sisteminde çözüme kavuşur ancak bazı durumlarda adli yargı sisteminin görev alanına girmektedir.

Mükellefle tebliği tarihinden itibaren iki (2) ay içerisinde idareye başvurup çözüm yoluna gidebilirler. İdarenin yetkisi alanında bulunan çözüm yolları; vergi hatalarının düzeltilmesi (redressement), vergi ve cezalarda indirim (moderation), uzlaşma (transaction) ve pişmanlık (repentir) hükümleri gibi.

Vergi incelemeleri sonucunda mükellef aleyhinde çıkan raporlarda, mükellef ilk önce vergi idaresine başvurarak çözüm yoluna gitmektedir. Bazı durumlarda uzlaşma sağlanır ancak genellikle vergi uyuşmazlıkların idari aşamalarda çözümlenmesi zor olduğundan yargı organları işlemleri çözüme kavuşturur.

Mükellef uyuşmazlık için vergi idaresine başvurduktan sonra, idare başvuru dilekçesini reddetmesi veya altı (6) ay içerisinde cevap vermemesi veya verilen cevap mükellefi tatmin etmediyse; mükellefe iki (2) içerisinde mahkemeye başvurma hakkı verilmiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergilerdeki uyuşmazlıklarda farklı yargı organları görevlendirilmiştir. Dolaylı vergiler ve harçlar ve gümrük vergisindeki uyuşmazlıklarda yetkili adli yargı organları; dolaysız vergilerdeki uyuşmazlıklarda ise idari yargı organlarının yetkisi altına girmektedir.

Fransa'da idare mahkemeleri (Les Tribunaux Administratifs), idari istinaf mahkemeleri (Les Cours Administratives) ve Danıştay (Conseil d'Etat) olmak üzere üç düzeyde örgütlenmiş bir yargı düzeni bulunmaktadır. Mahkemelerin görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

İdare Mahkemeleri	İdari İstinaf Mahkemeleri	Danıştay	Adli Yargı
-Bir başkan ve dört üyeden oluşmaktadır.	-İdare mahkemelerinde sonuçlanan davaların Danıştay'a götürülmesini engellemek ve Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek amacıyla kurumuşturlar.	-İdari yargının en üst yargı kuruluşudur.	-Dolaylı vergiler ve harçlar ve damga vergisinde uyuşmazlıklar adli yargıda görülmektedir.
-Mükelleflerin dava açma süresi iki (2) aydır. Açılan dava yürütmeyi durdurmamaktadır. Ayrıca bu kararın verilmesi gerekmektedir.	-Küçük tutarlardaki uyuşmazlıklarda itirazen istinaf mahkemelerine götüren kararlar Danıştay'da temyiz edilememektedir.	-Temyiz mercidir. Danıştay'ın verdiği kararlar nihai ve kesindir.	-Asliye mahkemeleri görevlidir ve adli yargının son aşaması Yargıtay'dır.
Davalar, özellikle gelir vergisinden doğan uyuşmazlıklar kapalı şekilde yapılmaktadır.	İdare mahkemelerinde çıkan kararların bir üst mahkeme tarafından denetlenmesi görevini yapmaktadır. <sup>23</sup>	10 dairesi bulunan Fransız Danıştayı, yıllık olarak on bin ile onbir bin arası davaya bakmaktadır.	-Kaçakçılık gibi özgürlüğü kısıtlayıcı cezalar Ceza mahkemelerinde görülmektedir.
Mahkeme kararını kabul etmeyen mükellefler istinaf ve Danıştay mahkemelerine başvurabilirler. <sup>24</sup>			

## 6- İTALYA'DA VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ DENETİMİ<sup>25</sup>

### 6.1- Gelir Vergisi

İtalya'da gelirin unsurları Ticari Kazançlar, Gayrimenkul Kazançları, Menkul Sermaye Kazançları, Ücret, Serbest Meslek Kazançları, Diğer Kazanç ve İratlar olmak üzere altı kategoriye ayrılmaktadır. İtalya'da Gelir Vergisi oranları aşağıdaki tablodaki gibidir:

2016 İtalya Gelir Vergisi Oranları<sup>26</sup>

Vergi (%)	Vergi Matrahı (Euro)
%23	0- 15.000
%27	15.001- 28.000
%38	28.001- 55.000
%41	55.001- 75.000
%43	75.001 ve fazlası

<sup>23</sup> Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, İdari Yargıda İstinaf Semineri, Antalya, Mayıs, 2009, s. 92.

<sup>24</sup> <http://www.conseil-etat.fr/fr/tribunaux-et-cours/>, Erişim Tarihi:07.02.2017

<sup>25</sup> Prof. Dr. Mehmet Arslan, Arş. Gör. Mine BİNİŞ, "İtalya'da Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi"

<sup>26</sup> [http://www.worldwide-tax.com/italy/italy\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp), Erişim Tarihi:23.01.2017

Tabloda görüldüğü gibi gelir vergisi oranları %23-%43 arasında vergilendirilmektedir. Dolaysız vergi olan (IRPEF) yanında, ayrıca yerel vergiler de (IRAP) vardır. Serbest meslek erbabının gelirleri %3.25-%5.25 arasında vergilendirilmektedir. Gerçekte, yerel vergiler İtalya'da çalışan yabancı vatandaşlar tarafından ödenmemektedir. Belli gelir kazançlarına indirilmiş vergi oranları ve vergi muafiyetleri uygulanabilmektedir. İtalya da da Türkiye'deki gibi tam ve dar mükellef ayrımı bulunmaktadır. Yerleşik olan mükellefler hem İtalya'da hem de diğer ülkelerde elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. İtalya vatandaşı sayılabilmek için iki ölçütü gerçekleştirmek zorunludur: yaşam merkezinin İtalya olması veya bir mali yılda 183 günden fazla süredir yaşıyor olmasıdır.

### 6.2- Kurumlar Vergisi

İtalya Kurumlar Vergisi yerleşik ve yerleşik olmayan tüzel kişilere uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisi Oranı %27,5 olarak uygulanmaktadır. Genellikle kurumlar vergisine tabi Limited Şirket (SRL),Anonim Şirket(Spa),Hisselerle Sınırlı Ortaklık (SApA) ve Sınırlı Sorumlu Kooperatif Şirket olmak üzere dört çeşit şirket vardır.

### 6.3- Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi standart oran (%20), indirilmiş oran (%10) ve süper indirilmiş (%4) oran olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. Süper indirilmiş oran temel gıda maddelerinde, kitaplarda ve diğer basılı mecmualarda uygulanmaktadır.<sup>27</sup>

### 6.4- Özel Tüketim Vergisi

Avrupa Birliği üyesi olan İtalya, özel tüketim vergilerinde AB direktifleri uyarınca uyumlaştırmaya gitmiştir. Söz konusu direktif uyarınca, tüketim kategorisine dahil bir ürün, topluluk dahilinde üretildiğinde veya ithalat söz konusuysa, Topluluk gümrük prosedüründen çıktığında özel tüketim vergisine tabi olacaktır. AB uygulamasında ÖTV üç temel ürün; mineral yağlar, tütün ürünleri ve alkol ve alkollü içecekler üzerinden alınmaktadır. Bu ürünler de kendi aralarında beş gruba ayrılmıştır; sigara, sigara dışındaki tütün ürünleri, petrol ürünleri (madeni yağlar), enerji ürünleri (kömür, doğalgaz, elektrik dahil tüm enerji ürünleri), bira- şarap, bira ve şarap dışında kalan alkollü içkiler. Özel tüketim vergisinin temel karakteristikleri ve amaçları üye ülkelerde benzer olmakla birlikte, verginin uygulaması (özellikle de vergi oranları) büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin, Avusturya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre'de şaraba sıfır vergi uygulanırken, Türkiye, Norveç ve İzlanda'da 3.5 dolardan daha fazla bir vergi uygulanmaktadır. İtalya'da beş grup ürün dışında ayrıca kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları da ÖTV'ye tabidir.<sup>28</sup>

İtalya'daki dolaylı ve dolaysız vergiler üzerinde analiz yaptığımızda şöyle bir tablo karşımıza çıkmaktadır.

<sup>27</sup> Mazzitelli ve Francesco, a.g.m.,s. 109.

<sup>28</sup> Nurettin Bilici (2007); Avrupa Birliği ve Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular), Güncellenmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 231.

**Tablo 6:** 2002-2014 Yılları Arası Dolaylı-Dolaysız Vergilerin GSYİH İçindeki Payı (%)<sup>29</sup>

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Dolaysız V.</b>	14,2	13,8	13,9	14,1	14,7	14,5	13,7	13,6	14,1	14,2	15,4	15,0	15,5
<b>Dolaylı V.</b>	13,6	14,1	13,4	12,9	13,8	14,5	14,7	14,9	14,3	14,3	14,9	15,3	14,8

İtalya'da vergiler başlıca gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır. İtalya vergi sisteminde indirim, istisna, teşvik ve muafiyetler önemli bir yere sahiptir. Ancak vergi sistemini karışık hale getiren vergi avantajlarının büyük bir kısmı 2003 yılında kaldırılmıştır.

İtalya ve Türk vergi sistemlerinin tarife yapıları incelendiğinde, Türk vergi sisteminde gelir vergisinde uygulanacak olan tarifeler dört gelir diliminden oluşmakta ve %15-%35 arasında oranlar uygulanmakta, İtalya'da gelir vergisinde uygulanacak olan tarifeler beş gelir diliminden oluşmakta ve %23-%43 arasında oranlar uygulanmaktadır. Kurumlar vergilerinde ise her iki ülke kurumlar vergisi üzerinden sabit bir oran uygulamaktadır. İtalya'da bu oran %27,5 iken, Türkiye'de kurumlar vergisi oranı %20'dir. İtalya'nın kurumlar vergisi oranı ülkemiz kurumlar vergisi oranının bir hayli üstündedir. Bu durum Türkiye'nin kurumlar vergisi oranları açısından daha avantajlı olduğunu göstermektedir. Her iki ülkede de dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisi ilk sırada yer almaktadır.

İtalya'da KDV oranlarında ikili bir yapı söz konusudur. Genel oran ve indirilmiş oran şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır. İtalya ve Türk vergi sistemlerinin tüketim üzerinden alınan vergilerde büyük bir paya sahip olan katma değer vergileri yapısı incelendiğinde İtalya'da standart oran olarak %20 ve indirilmiş oranlardan; indirilmiş oran %10 ve süper indirilmiş oran %4 uygulanmaktadır. Türkiye'de ise standart oran %18, indirilmiş oranlar olarak %1 ve %8 uygulanmaktadır.

İtalya ve Türk vergi sistemlerinin karşılaştırılmasından elde edilen bulgular her iki ülkede de dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlıklarının farklı olduğunu göstermektedir. Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi sisteminde ağırlıklı olarak uygulanmaktayken, İtalya'da dolaysız vergilerin oranı daha yüksektir.

### 6.5- İtalya'da Vergi Denetimi

İtalyan Gelir İdaresi, vergi tarhi, tahakkuku ve tahsiline ilişkin tüm görevleri yerine getirmektedir. İtalyan Gelir İdaresi Ekonomi ve Finans (Ministero dell'Economia e delle Finanze) Bakanlığına bağlı olarak görev yapmaktadır. Vergilerin idaresi tarhi tahakkuku tahsili, yükümlü uyumsuzluğu gibi önemli görevleri yerine getirir.

Gelirin asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulmakla yükümlüdürler. Vergi kurumu önceden haber vermeden, mahkeme kararı ile iş yerinde denetleme yapabilir. Ev ikametinde inceleme, ancak çok ciddi vergi kaçakçılığı olaylarında gerçekleştirilir. Vergi kurumu diğer kurumlardan, bir vergi mükellefi hakkında bilgi isteyebilir. Hiçbir meslek grubunun mesleki sır saklama hakkı yoktur. Vergi kurumuna istenen bilgileri vermeyenlere para cezası uygulanır.<sup>30</sup>

<sup>29</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/country\\_tables/it.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/country_tables/it.pdf), Erişim tarihi: 25 Ocak 2017

<sup>30</sup> Dr. Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005

İtalya Maliye Bakanlığı Merkez teşkilatı içinde vergi ile alakalı olan bölüm Gelir İdaresi olarak isimlendirilmiştir. Ayrıca doğrudan bakana bağlı vergi incelemeleri aşamalarında yer alan Vergi Polisi teşkilatı bulunmaktadır. Bu teşkilatın görevi; incelemenin tamamlanması amacıyla mükelleften ilgili tutanakları alarak ilgili yerel denetim bürolarına teslim etmektir.

Maliye Bakanlığını merkez teşkilatı bölümlerinin yanı sıra bunlardan ayrı olarak örgütlenmiş bürolardan birisi de “Vergi Müfettişleri Merkez Servisi” adlı bürodur. Başlıca görevleri şunlardır:

- Yerel vergi dairelerinin tarhiyat işlemlerini kontrol etmek ve bunlar tarafından gerçekleştirilmiş denetimlerin denetimini yapmak,
- Guardiadi Finanza tarafından yapılan denetimleri kontrol etmek ve bu birimce yürütülen denetimlerin tamamlanmasına katkıda bulunmak,
- Önemli ölçüde vergi kaçırdıklarından şüphelenilen mükellef nezdinde, alışılmış yöntemlerle bağlı olmaksızın inceleme ve denetim yapmak,
- Diğer birimlerin yıllık denetim programları için Maliye Bakanına tavsiyede bulunmak.

## 7- İSPANYA'DA VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ DENETİMİ

İspanya Vergi Sisteminin temelini 1978 tarihli anayasanın 133. maddesi oluşturmaktadır.

İlgili madde “Vergi Kurumu” konu başlığıyla şöyle ifade edilmektedir:<sup>31</sup>

1. Temel vergi toplama yetkisi kanunla Devlete verilmiştir.
2. Özerk Topluluklar ve yerel kurumlar, Anayasa ve kanunlarla uyum içinde vergi koyabilir.
3. Devletin vergilerini etkileyen herhangi bir mali fayda kanun yoluyla belirlenmelidir.
4. Kamu İdareleri sadece kanunlara uygun olarak mali sorumluluk üstlenebilir ve masraf yapabilirler.

Anayasa'ya dayanarak, merkezi hükümet, belediyeler, eyaletler ve özerk bölgeler gelir toplama yetkisine sahiptir. Devletin vergi geliri, merkezi hükümetin yanı sıra, belediyeler, eyalet idareleri ve özerk bölgeler kanalıyla toplanmaktadır. Belediyelerin, eyalet idarelerinin ve özerk bölgelerin anayasadan aldığı yetki ile yerel nitelikli vergi sistemi oluşmuştur. Merkezi yönetim, özerk bölgelerde düşük oranlı vergiler tahsil etmektedir.<sup>32</sup> Merkezi hükümet vergileri bölgesel vergi toplama merkezlerinden Ekonomi ve Vergileme Bakanlığı tarafından toplanmaktadır.

Son dönemlerde İspanya'da önemli vergi reformları uygulamaya koyuldu. 2003 yılından itibaren vergi sisteminin anlaşılabilirliğinin kolaylaştırılması ve tarafsızlığının artırılması amaçlanmıştır.<sup>33</sup>

İspanya'da ulusal vergiler Dolaysız (Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Servet Üzerinden Alınan Vergiler) ve Dolaylı Vergiler olmak üzere iki gruba ayrılarak yaklaşık 15 civarında vergi bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda sınıflandırmalar yapılmıştır.

<sup>31</sup> Hatice Yurtsever, “İspanya Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi; Mart 2005 Sayı 198

<sup>32</sup> Ülfet Şahan, İspanyol Vergi Sistemi, Gelirler Kontrolörülüğü Yeterlik Etüt Raporu, 1990, s.2

<sup>33</sup> Dr. Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005

Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler -Gelir Vergisi -Kurumlar Vergisi -Yabancılarla Uygulanan Gelir ve Kurumlar -Sermaye Kazançları Vergisi Servet Üzerinden Alınan Vergiler -Varlık Vergisi -Veraset ve İntikal Vergisi	-Katma Değer Vergisi -Transfer Vergisi, Damga Vergisi -Tüketim Vergileri -İthalattan Alınan Gümrük Vergileri -Sigorta Muameleleri Üzerinden Alınan Vergiler

### 7.1- Gelir Vergisi

İspanya'da Türk Vergi Sisteminde olduğu gibi tam mükellefiyet-dar mükellefiyet yarımı vardır. Mukim kişiler tüm kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Mukim olmayanlar ise sadece İspanya'da elde edilen gelirleri üzerinden vergilendirilir. İspanya'da mukim (tam mükellef) olarak tanımlananlar;

- Bir takvim yılı içinde 183 günden fazla İspanya'da ikamet edenler
- Hayati menfaatlerin merkezi İspanya'da olanlara şeklinde tanımlanmıştır.

Bireyler için vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Aynı aileye mensup olan tam mükellefler hane-halkı ile ortak bir beyanname verebilecekleri gibi her fert ayrı ayrı beyanname de verebilirler. Ticaret erbabı ve mesleki kazanç elde edenlerin ilgili yılda vergi sorumluluğu sebebiyle peşin vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu sebeple ilgili yılın üç aylık dönemlerinde (20 Nisan, 20 Temmuz, 20 Ekim ve izleyen yılın 30 Ocak günleri ödemeleri gereken vade tarihidir.) beyanname vererek ödemeleri gerekmektedir. İspanya'da gelir vergisi artan oranlı olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi büyük ölçüde "sübjektiflik" özelliğini gerçekleştirebilecek yapıdadır. Yani bireylerin vergilendirilebilir geliri arttıkça vergi oranını da arttırarak adaletli bir vergi toplanmaya çalışılmaktadır. Şahsi ve ailevi durumları dikkate alan bir yapıdadır. Gelir vergisinin önemli bir özelliği de "en az geçim indirimi" uygulamasına olanak tanımasıdır.<sup>34</sup>Gelir Vergisi oranları 2016 yılı için aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Dilim (Euro)	Vergi Oranları (*)
0-12.450 Euro	%1,19 (7,52)
12.450-20.200 Euro	%24 (8,16)
20.200-35.200 Euro	%30 (9,98)
35.200-60.000 Euro	%37 (12,29)
60.000 Euro ve fazlası	%45 (15,84)

(\*) Belirtilen oran, özerk bölgede yaşayan ve gelir elde eden kişilerce verginin özerk bölgeye ödenecek kısmını göstermektedir.

Mükelleflerin gelirin elde edildiği yıla ilişkin vergi beyanamesini izleyen yılın 1 Mayıs-30 Haziran döneminde beyan ve ödenmiş olması zorunludur. Mükelleflerin dönem içinde peşin olarak ödediği vergi fazla ise bu tutar mükellefe iade edilir.

<sup>34</sup> Hatice Yurtsever, "İspanya Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi; Mart 2005 Sayı 198

## 7.2- Kurumlar Vergisi

Bu verginin uygulamasında da en önemli etken ikamet tespitidir. Gelir Vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellef ayrımı bulunmaktadır. Kanuni merkezi, iş merkezi İspanya'da bulunan ve bu ülke kanunlarına göre kurulan şirketler tam mükellef olarak vergilendirilir. Kurumlar vergisinde verginin konusunu elde edilen tüm karları, aktif büyüklükte meydana gelen artışları, finansman ve sigorta gibi hizmetlerden elde edilen gelirleri şamildir. Vergilendirilebilir gelir, mükellef kurumun safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilir. Matrah hesaplaması yaparken ilgili kanunlarda indirilebilir giderler (Amortismanlar, değersiz alacaklar, ticari borç faizleri, işçi ücretleri, yönetim giderleri, yasal karışıklıkları, yerel yönetime ödenen vergiler) ve indirilemeyen giderler (kurumlar vergisi, gecikme faizi ve cezalar, ticari ilişki olmadan vergi cennetlerine yapılan ödemeler) yer almaktadır.<sup>35</sup>

İspanya'da kurumlar vergisi oranı 2015 yılında %28 iken 2016 yılında %25'e indirilmiştir.<sup>36</sup> 2015 yılında bu oran Yeni kurulan şirketler ilk iki yıllık iş için %15 ödemektedir. Şirket vergi beyannameleri muhasebe döneminin bitiminden itibaren altı ay ve 25 gün içinde dağıtılmalıdır. Ödeme, her taksit genellikle vergi borcunun yüzde 18'i olan Nisan, Ekim ve Aralık aylarındaki taksitlerle yapılır.<sup>37</sup>

## 7.3- Katma Değer Vergisi

İspanya yarımadasında ve Baleras adalarında ticaret ve serbest meslek erbabı tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri üzerinden KDV alınmaktadır. Bu vergi İspanya'da alınan en önemli vergilerden biri olup uygulanması esnasında birçok değişikliğe tabi olmuştur.

Üç ayrı Katma Değer Vergisi oranı uygulanmaktadır. Genel Kdv oranı %21'dir. İndirilmiş Kdv oranları %10 ve %4'tür.<sup>38</sup> İndirilmiş KDV oranı (%10) yeni inşa edilmiş binaların, oteller ve lokantaların, sağlık ürünlerinin ve eğlence ve spor faaliyetlerinin satın alınması gibi belirli mal ve hizmetler için uygulanmaktadır. %4'lük oran ise, temel besin gıdaları ekmek, süt ürünleri, yumurta gibi, sebze ve meyve, okuma materyalleri (kitap ve gazete gibi), ilaç, taşıtlar, toplu taşıma araçları ve özürülüler için tıbbi malzemeler için uygulanmaktadır.<sup>39</sup>

## 7.4- İspanya'da Vergi Denetimi

İspanya'da yasal defterler, muhasebe kayıtları, belgeler altı yıl saklanması zorunludur. Yasal defter ve kayıtları kullanmadan önce veya izleyen yılın ilk dört (4) ayı içerisinde tasdik ettirilmesi ve ayrıca asgari sınır üzerinde gelir elde edenlerin beyanname vermesi, işe başlama, adres değişikliği ve diğer yükümlülüklerini ilgili mercilere bildirmeleri gerekmektedir. İspanya vergi sisteminde de zaman aşımı müessesesi bulunmaktadır. Kanuni zaman aşımı süresi dört (4) yıldır.<sup>40</sup>

İspanya Vergi İdaresi mükellefin bireysel vergi durumu hakkında yoklama yaparak bilgiler alabilir, malvarlığı satışını ve banka hesaplarını bloke edebilir. İlgili mükelleflerin vergi borçlarını ödememesi

<sup>35</sup> Hatice Yurtsever, "İspanya Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi; Mart 2005 Sayı 198

<sup>36</sup> <http://www.tradingeconomics.com/spain/corporate-tax-rate>; Erişim tarihi: 27 Ocak 2017

<sup>37</sup> [http://www.expatca.com/es/finance/Taxation-in-Spain\\_471614.html](http://www.expatca.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html); Erişim tarihi: 27 Ocak 2017

<sup>38</sup> [http://www.expatca.com/es/finance/Taxation-in-Spain\\_471614.html](http://www.expatca.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html); Erişim tarihi: 27 Ocak 2017

<sup>39</sup> Hatice Yurtsever, "İspanya Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi; Mart 2005 Sayı 198

<sup>40</sup> Dr. Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005

halinde %50 ile %150 oranları arasında değişen oranlarda cezalandırılır ayrıca diğer bir cezalandırma türü olarak beş (5) yıl boyunca devletten alacağı yardımlar vergisini ödemeyen mükellefe verilmez.

İspanya'da vergi denetiminde diğer çoğu Avrupa ülkelerinde olduğu gibi "büyük mükellefler" ayrımlı özellikle esas alınarak bu gruba dâhil mükelleflerin yönetim ve denetim işleri ayrı bir uzmanlaşmış bölümde ele alınmaktadır. Yıllık satış cirosu 6 milyon Euro olan işletmeler büyük mükellef sayılmaktadır. Büyük mükellefler, diğer mükelleflerden ayrılan özellikleri vergi idaresine daha fazla bilgi vermekte, daha fazla beyanname vermekte (aylık KDV, stopaj beyannamesi gibi) ve beyannamelerini internet aracılığıyla göndermekte, kayıtlarını elektronik ortamda tutmaktadırlar. Yönetim kontrolde, bütün beyannameler, önceden belirlenmiş kistaslara göre gözden geçirilerek Merkezi Bölümde (Central Department) oluşturulmaktadır. Kistaslar aynı ya da diğer beyannamelerdeki çelişkiler, veri tabanındaki bilgilerle çelişkiler, diğer riskler gibi özel konularla ilişkilidir.<sup>41</sup>

Denetim birimlerinin yaptığı incelemeler belli bir süre ile sınırlı olunmaksızın her an yapılabilir. Denetim, duruma göre mükellefin işyerinde yapılabilir. Büyük mükelleflerin seçiminde, SAIT (vergi analiz sistemi), ZUJAR (veri tabanı) ve NEURONAL şebeke (network) sistemi gibi bilgisayarlı sistemler ve manuel sistemler birlikte kullanılmaktadır.

## 8- SONUÇ

Almanya ve diğer gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiği vakit, görülecektir ki eğitim, kural ve yasaklar üzerine kurulmuş vergi sistemi olduğu gözlenecektir. Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde anlaşılması gereken ise, vergi-mükellef-idare üçgeninde anlaşılmaz çıkarımlar, yoruma açık kurallar ve her yasama döneminde çıkarılan "af"lar yerine altyapısal bir gelişmişlik, uzmanların yer aldığı bir sistem ve cezaların gerekirse hürriyeti bağlayıcı şeklinde olması mükellefin vergiye uyum konusunda yapılacak adımların başında gelmektedir. Almanya Vergi Sistemi'nin temel taşlarından oluşan bu durumlar vergi denetiminin etkinliği ile birleştiği zaman ortaya denetim oranının çok yüksek olmasa da üst seviyelere çıktığı bir sistemin olduğu görülecektir. Dünyada, gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması sürecinde mükellef hakları yaklaşımı ve vergi idarelerinin modernizasyonuna yönelik çağdaş ülke uygulamaları çerçevesinde yeniden yapılanma ve gelişim amaçlı stratejik işletme planları ile vergi politikaları ve çalışma programlarının modernizasyon çalışmalarının sürdüğü gözlenmektedir. Ülkemizde de söz konusu uygulamalara benzer nitelikteki girişim ve gelişmelerle mükellef haklarının tesisi ve korunması aşamasında ilerlemeler kaydedilmiştir.

Ülkemizde mükellef haklarının önemli bir kısmı vergi kanunları ile düzenlenmesine, mükelleflere tam güvence ve koruma sağlanmasına rağmen gelir idaresinin klasik çalışma anlayışı nedeniyle mükellef haklarının ön plana çıkarılması gereklilik kazanmıştır. Bu anlamda Türkiye'de mükellef haklarının gelişimine ve korunmasına fayda sağlayacağı düşünülen uygulamalar şöyle sıralanmaktadır:

- Uygulama alanı değişikliği olarak, gelir idaresi uygulamalarının mükelleflerin eğitime ve mükelleflere hizmet sunulmasına önem verilecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.
- Vergi idareleri tarafından belirlenen hizmet standartları ve mükelleflere verilen taahhütler de dikkate alınarak, mükelleflerin gelir idaresine güven duyması sağlanmalıdır.

<sup>41</sup> Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, Vergi Dünyası, Sayı 360, Ağustos 2011



- Mükelleflerin uzman ve yetkili kişiler olmaksızın da ilgili doküman ve belgelere ulaşabilmeleri ve gerektiğinde bu verilerden yararlanabilmeleri sağlanmalıdır.
- Mükellef haklarının korunması amacıyla faaliyetlerini sürdürecektir, kar amacı gütmeyen bir sivil toplum kuruluşu oluşturulmalı ve bu kuruluş aynı zamanda Dünya Vergi Mükellefleri Derneğine de üyelik ve müracaat hakkına sahip olmalıdır.
- Bütçe açıklarının süreklilik kazandığı ve ekonomik performansın düşüş gösterdiği dönemlerde ilgili alanlarda görev yapan memurların görev ve sorumluluklarının dolaylı olarak riskli hale gelmesi, mükelleflerin yetkililere karşı göstermiş oldukları destek ve savunma mekanizması olarak da adlandırılan mükelleflerin yardımcı etkisini gerekli kılmaktadır. Ülkemizde de gerçekleştirilebilecek bir ekonomik teftiş uygulaması ile veri ve bilgilerin dokümanlar üzerinden yazılı olarak takip edilmesi ve mükelleflerin yardımcı etkisinin gerçekleşmesi sağlanmalıdır.
- Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılamaya ve sorunlarını çözmeye yönelik, mükellef gruplarına göre ayrı vergileme hizmeti sunan operasyon grupları oluşturulmalıdır.
- Mükelleflerin gerek şahsi gerekse genel nitelikteki ihtiyaçlarının, en üst düzey çalışanlar aracılığıyla, birinci dereceden karşılanması amacıyla Mükellef Hakları Savunma Ofisi hizmete sunulmalıdır.
- Bağımsız idari bir birim olarak Ombudsman Müessesesi, gelişmiş pek çok ülkede görülen Mükellefin Avukatı İdaresi uygulamalarına benzer nitelikte yetki genişliği ve sorumluluk misyonu çerçevesinde; mükelleflerce karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri ve önlemler sunulmalıdır.
- Vergi idare sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik, gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan Elektronik Vergi İdaresi Danışma Komitesi benzeri faaliyetlere ülkemizde de yer verilmesi, mükelleflerle yapılan görüşmeler sonucu varılan mutabakatlar çerçevesinde mükellef bakışlı vergi anlayışının gelişimini kolaylaştıracaktır.

#### KAYNAKÇA

- 10.07.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sistemi' nin Değerlendirilmesi”(Yayınlanmamış) Bilim Raporu, Sayı: 817/281-9, s.2.
- Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.
- ÇAMLIKAYA, Ö. “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi,2007,s.56
- ÇETİN, S. “Almanya’da Kurumlar Vergisi İle İlgili Bilinmesi Gerekenler”
- DOĞAN, C., KAPUSUZOĞLU, T. “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, Vergi Dünyası, Sayı 360,Ağustos 2011
- Einkommensteuergesetz(ESTG),(Alman Gelir Vergisi Kanunu), <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>, Erişim Tarihi:18 Ocak 2017
- EKİNCİ, F. “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”
- Dr. ŞİN, S. Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005
- İstanbul Ticaret Odası, Avrupa Birliği’nde Kayıt dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetim,2002/4
- KARAASLAN, A., BAĞÇE, A. B. “Yunanistan’ın Ekonomik, Hukuki, Siyasi Yapısı ve Yunanistan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:19; Aralık 2007

- KARŞIYAKA, H. Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı(yayınlanmış yüksek lisans tezi), Ankara 2012,s.86
- KUTBAY, H. "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar, Vergi Dünyası, Sayı 403, Mart 2015
- TANRIKULU, L. GÜRKAN, Y., DİLAVER, Ş. "Almanyanın Münster Şehrinde
- Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, İdari Yargıda İstinaf Semineri, Antalya, Mayıs, 2009,s. 92.
- YAĞCI, A. Alman Vergi Sistemi Hakkında,23.02.2015
- Yrd. Doç. Dr. DEĞİRMENDERELİ, A. "ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İNCELEMESİ", Cilt 4, Sayı 2, Ocak-Haziran 2015
- <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/einkommensteuer.html>,Erişim Tarihi:18 Ocak 2017
- <http://www.arti49.com/almanyada-kurumlar-vergisiyle-ilgili-bilinmesi-gerekenler-korperschaftsteuer-362241h.htm>, Erişim Tarihi:20 Ocak 2017
- <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/> ;Erişim Tarihi:06 Şubat 2017