

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİ DENETİMİNDE E-UYGULAMALARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

DEMET YILMAZ PEKER

**Danışman
PROF. DR. A. KEMAL ÇELEBİ**

MANİSA- 2024

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zekâ ve program kullanmadığımı beyan ederim.

Demet YILMAZ PEKER

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Demet YILMAZ PEKER

Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

PROF. DR. A. KEMAL ÇELEBİ

Dijitalleşen dünyayla beraber teknolojinin getirdiği yeni kavramlar, teknolojik uygulamalar, çağımızda bilgiye ulaşmada kolaylık ve teknolojinin kullanımındaki hız her geçen gün artmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişen hızlı değişimler küresel çapta sistemlerin, ekonomideki kurumların, bireylerin ve ülkelerin birçok alanda taleplerini değiştirmiştir. Bu değişim ülkelerin ekonomik, siyasi, sosyal yapıları ve uygulamalarının da değişmesine neden olmuştur. Ülkeler tarafından vatandaşlara sunulan kamusal hizmetler, kamu gelirlerinin elde edilmesi, harcanması, yönetilmesi ve denetlenmesi teknoloji dayanaklı değişime uğrayarak elektronik ortama taşınmıştır. Elektronik ortam mali sistem içerisinde bulunan süreçlerinde hızla yenilenmesine ve kullanılmasına sebep olmuştur.

Teknolojinin sunduğu yeni süreçler kamu kaynaklarının en temeli olan vergilerin elde edilmesi, toplanan vergilerin amaçlarına uygun olarak kullanılmasında ve denetlenmesine de katkı sağlamıştır. Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uygun olarak vergi beyan etmelerini ve vergi ödemelerini sağlamak için yürütülen bir süreçtir. Geleneksel olarak, vergi denetimi manuel işlemler ve belgelere dayanırken, günümüzde teknolojinin ilerlemesiyle birlikte vergi idareleri elektronik uygulamaları kullanarak denetim süreçlerini modernize etmektedir. Bu uygulamalar sayesinde vergi idareleri bildirilen verileri hızlı ve etkin bir şekilde analiz edebilir, vergi kaçakçılığı ve hileleri tespit edebilir, vergi denetiminde yaşanan sıkıntıları minimum seviyeye indirmiştir.

Bu araştırma kapsamında vergi denetiminin teorik çerçevesiyle vergi denetiminin dijitalleşme süreci, elektronik uygulamaya geçiş süreci ve elektronik uygulamalar literatür taramasıyla desteklenerek incelenmiştir.

Birinci bölümde vergi denetimin teorik çerçevesi ele alınmıştır. İkinci bölümden vergilendirmenin dijital dönüşümü ve denetimi ele alınarak seçilmiş ülke uygulamaları ve dijitalleşme süreçleri incelenmiştir. Üçüncü bölümde Türk Vergi sisteminde kullanılan elektronik uygulamaların vergi denetimi üzerinde araştırma yapılmıştır.

Çalışma sonucunda elektronik uygulamaların vergi denetimine etkili, verimli ve güvenilir denetim sonuçları sağlamasından dolayı önemli katkı sağladığı gözlemlenmiştir. Kamu kaynaklarının etkin kullanımı, veri güvenliğinin sağlanması ve veriye olan ulaşımın kolaylığı, hata tespiti ve doğruluğunun analizi, vergi uyumu ve zamandan tasarruf sağladığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme, Elektronik Vergi Uygulamaları, Vergi Denetimi, Vergi, Teknoloji

ABSTRACT

Master's Thesis

Demet YILMAZ PEKER

Manisa Celal Bayar University

Graduate School of Education

Department of Finance

PROF. DR. A. KEMAL ÇELEBİ

With the digitalizing world, new concepts and technological applications brought by technology, the ease of access to information, and the speed of technology use are increasing day by day in our era. Advancements and rapid changes in information and communication technology have altered the demands of systems, economic institutions, individuals, and countries in many areas on a global scale. This transformation has also led to changes in the economic, political, and social structures and practices of countries. The public services provided to citizens by countries, the acquisition, expenditure, management, and auditing of public revenues have undergone a technology-driven transformation, moving into electronic platforms. The integration of electronic platforms has led to the rapid renewal and utilization of processes within the financial system.

The new processes offered by technology have contributed significantly to the collection of public resources, such as taxes, ensuring they are used appropriately for their intended purposes and facilitating their oversight. Tax auditing is a process conducted to ensure that taxpayers declare and pay their taxes in compliance with tax laws. Traditionally, tax auditing relied on manual processes and physical documents. However, with advancements in technology, tax authorities are now modernizing their audit processes by utilizing electronic applications. Thanks to these applications, tax authorities can quickly and efficiently analyze reported data, detect tax evasion and fraud, and minimize challenges in tax auditing.

In this study, the theoretical framework of tax auditing was examined along with the digitization process of tax auditing, the transition to electronic applications, and electronic applications, supported by a literature review.

The first section delves into the theoretical framework of tax auditing. In the second section, the digital transformation of taxation and auditing is discussed, along with selected country practices and digitization processes. The third section focuses on researching the electronic applications used in the Turkish tax system and their impact on tax auditing.

As a result of the study, it has been observed that electronic applications contribute significantly to tax auditing by providing effective, efficient, and reliable audit outcomes. It has been concluded that electronic applications contribute to efficient use of public resources, ensuring data security and easy access to data, error detection and accuracy analysis, tax compliance, and time-saving.

Keywords: Digitization, Electronic Tax Applications, Tax Audit, Tax, Technology

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamaların denetim süreçlerine olan etkileri detaylı bir şekilde incelenmiş; bu uygulamaların verimlilik, doğruluk, şeffaflık ve uyumluluk üzerindeki katkıları değerlendirilmiştir. İnceleme üç bölümden oluşmaktadır. Elektronik uygulamalar sayesinde vergi denetiminde daha kapsamlı ve detaylı veri toplama ve analiz yapma imkânı sağlanır. Elektronik sistemler, tüm vergi işlemlerinin kayıt altına alınmasını ve izlenebilir olmasını sağlar. Manuel işlemlerde yapılan hatalar, elektronik uygulamalar sayesinde minimize edilir. Elektronik uygulamaların vergi denetimine en önemli etkileri, genel olarak daha etkin, şeffaf ve verimli bir vergi denetim sürecine katkıda bulunur. Bu durum, vergi gelirlerinin artmasına ve vergi sisteminin daha adil ve güvenilir hale gelmesine yardımcı olur. Denetimlerin etkisinin artmasına, manuel işlemlerin yerini modern sistemlerin yer almasına ve mükellef ve vergi uzmanlarının ihtiyaçlarına olanak tanımıştır. Bu araştırmada da denetimin teorik çerçeveden ele alınarak aşamalar şeklinde elektronik uygulamalara geçiş süreci incelenmiştir.

Araştırmanın her aşamasında bana destek olan bilgi, deneyimi ile yol gösteren, beni aydınlatan ve desteğini hiç esirgemeyen danışman hocam Sayın Prof. Dr. A. Kemal Çelebi'ye, çalışmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli eşim İsmet Peker'e ve canım oğluma, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Demet YILMAZ PEKER

Manisa-2024

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ABD Amerika Birleşik Devletleri

API Uygulama Programlama Ara Yüzü

B2G İşletmeden Devlete Elektronik Faturalandırma

BEPS Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı

BİT Bilgi İletişim Teknolojileri

BT Bilgi Teknolojileri

CFA Sertifikalı Finansal Analist

COVID-19 Coronavirus Disease 2019

DEBİS Denetim Bilgi Sistemleri

DGFİP Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü

E-ARŞİV FATURA Elektronik Arşiv Fatura

E-BEYANNAME Elektronik Beyanname

E-BİLET Elektronik Bilet

EBYS Elektronik Belge Yönetim Sistemi

E-DEFTER Elektronik Defter

E-DEKONT Elektronik Dekont

E-DENETİM Elektronik Denetim

E-DEVLET Elektronik Devlet

EDI Elektronik Belge Değişim

E-DOSYALAMA Elektronik Dosyalama

E-DÖNÜŞÜM Elektronik Dönüşüm

E-DÖVİZ ALIM-SATIM BELGESİ Elektronik Döviz Alım-Satım Belgesi

E-EŞLEŞTİRME Elektronik Eşleştirme

E-FATURA Elektronik Fatura

E-FİLE Elektronik Dosyalama
EFKS Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-İMZA Elektronik İmza
E-İRSALİYE Elektronik İrsaliye
E-KURUM Elektronik Kurum
EMKAS Elektronik Mükellef Kayıt ve Arşiv Sistemi
E-MM Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması
E-MUHASEBE Elektronik Muhasebe
E-POLİÇE Elektronik Poliçe
E-POSTA Elektronik Posta
E-RANDEVU Elektronik Randevu
E-RAPOR Elektronik Rapor
E-SİGORTA POLİÇESİ Elektronik Sigorta Poliçesi
E-SMM Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
E-TEFTİŞ Elektronik Teftiş
E-TİCARET Elektronik Ticaret
E-VDO Vergi Dairesi Otomasyonu
E-VERGİ Elektronik Vergi
GİB Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH Gayrisafi Yurtiçi Hasılat
HMRC Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi
IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
IOT Nesnelerin İnterneti
IOTA Avrupa Vergi İdareleri Örgütü

IRS ABD Gelir İdaresi

KDV Katma Değer Vergisi

KGK Kamu Gözetim Kurumu

MBR Mükellef Bilgi Raporu

Md Madde

MİDEBİS Merkezi İdare Denetim Bilgi Sistemi

MTD Vergiyi Dijitalleştirme

OECD Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü

PIT Kişisel Gelir Vergisi

PTT Posta ve Telgraf Teşkilatı

SABE-RAM Sahte Belge Risk Analiz Modülü

SADEBİS Saha Denetim Bilgi Sistemi

SAF-T Standart Denetim Dosyası

SGK Sosyal Güvenlik Kurumu

TDK Türk Dil Kurumu

UMUÇ Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

USB Universal Serial Bus

VDK Vergi Denetim Kurulu

VDKB Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

VDK-BİS Vergi Denetim Kurulu- Bilgi İşlem Sistemi

VDK-EİD Vergi Denetim Kurulu Elektronik İmza ve Doğrulama

VDK-MERAM Vergi Denetim Kurulu Merkez Araştırma ve Raporlama

VDK-RAS Vergi Denetim Kurulu Rapor Analiz Sistemi

VDK-SİGMA Vergi Denetim Kurulu Sigorta ve Mali Analiz

VDO (e-VDO) Vergi Dairesi Otomasyonu

VEDAS Vergi Denetim Analiz Sistemi

VEDEBİS Vergi Denetim Bilgi Sistemi

VEDOP Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

VEDOS Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi

VUK Vergi Usul Kanunu

VUKGT Vergi Denetim Kurulu Gelişim Takip



TABLÖLER DİZİNİ

Tablo 1. Denetim Türleri.....	6
Tablo 2. Seçilmiş Ülkelerin Dijitalleşmesi.....	54
Tablo 3. Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Şeması.....	68
Tablo 4. Yıllara Göre Vergi İncelemesi.....	79
Tablo 5. Dijital Dönüşüm Sürecinde Denetim Tekniklerinde Yaşanan Sorunlar.....	95
Tablo 6. VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) Aşamaları	103
Tablo 7. Yıllar İtibariyle e-Defter Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayısı..	106
Tablo 8. Yıllar İtibariyle e-Arşiv Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve Fatura Sayısı.....	107
Tablo 9. Yıllar İtibariyle e-Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı, Fatura Sayısı ve Gelir Tutarı.....	109
Tablo 10. Yıllar İtibariyle e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve e-Müstahsil Makbuzu Sayısı.....	112
Tablo 11. Yıllar İtibariyle e-SMM Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve e-SMM Sayısı.....	113

İÇİNDEKİLER

TAAHHÜTNAME	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT	V
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	VII
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	VIII
TABLolar DİZİNİ	XII
İÇİNDEKİLER.....	XIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİN TEORİK ÇERÇEVESİ

1. GENEL OLARAK DENETİM	4
1.1. Kavramsal Açıdan Denetim	4
1.2. Denetim Türleri	5
1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	7
1.2.1.1 Finansal Denetim.....	8
1.2.1.2 Uygunluk Denetimi	9
1.2.1.3 Faaliyet Denetimi	10
1.2.1.4 Ekonomik Denetim	11
1.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	11
1.2.2.1. İç Denetim	12
1.2.2.2.Dış Denetim.....	17
1.2.2.2.1.Bağımsız Denetim.....	18
1.2.2.2.2. Kamu Denetimi.....	18
2. VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE	19
2.1. Vergi Denetiminin Tanımı	19

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	21
2.2.1. Denetimin Mali Amacı.....	22
2.2.2. Denetimin Ekonomik Amacı.....	23
2.2.3. Denetimin Sosyal Amacı.....	25
2.2.4. Denetimin Hukuki Amacı	26
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	27
2.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması.....	27
2.3.2. Tarafsız Olması	27
2.3.3. Yaptırmacı Nitelikte Olması	28
2.3.4. Hesap Denetimi İçermesi	28
2.3.5. Kamusal Bir Denetim Türü Olması.....	29
2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	29
2.4.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu.....	30
2.4.2. Düzeltme Fonksiyonu.....	30
2.4.3. Önleme Fonksiyonu	31
2.4.4. Eğitim Fonksiyonu	31
2.5. Vergi Denetimine Egemen Olan İlkeler.....	32
2.5.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından.....	34
2.5.2. Vergilemede Kesinlik İlkesi Açısından.....	35
2.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından.....	35
2.5.4. Vergilemede Esneklik İlkesi Açısından	36
2.5.5. Vergilemede Belirlilik İlkesi Açısından.....	36
2.5.6. Vergilemede Uygunluk İlkesi Açısından	37
2.5.7. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi Açısından	37
2.5.8. Vergilemede Genellik İlkesi Açısından	38

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL DÖNÜŞÜM VERGİ DENETİMİNE YANSIMALARI:

SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

1. VERGİLENDİRMEDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM	39
1.1. Dijitalleşme Sürecine Genel Bir Bakış	39
1.2. Dijitalleşmenin Vergilendirme Süreci ve Vergi İdarelerine Etkisi ..	41
1.2.1. Klasik Vergileme Anlayışından “Dijital Vergileme” Anlayışına Geçiş	43
1.2.2. Vergi İdarelerinin Dijital Dönüşümü	45
2. DİJİTAL ÇAĞDA VERGİ DENETİMİ	46
2.1. Dijital Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerine Etkileri	46
2.2. Dijital Çağda Kullanılan Denetim Teknikleri	47
2.2.1 Bilgisayar Destekli Denetim	48
2.2.2. Sürekli Denetim.....	49
2.2.3. Uzaktan Denetim	50
3.VERGİ DENETİMİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM: SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI	51
3.1. Amerika Birleşik Devletleri	54
3.2. Birleşik Krallık.....	57
3.3.Almanya	58
3.4. İtalya.....	60
3.5. Fransa	61
3.6.Danimarka	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KULLANILAN ELEKTRONİK UYGULAMALARIN VERGİ DENETİMİ ÜZERİNE ETKİLERİ

1.TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNE GENEL BAKIŞ.....	64
1.1.Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı ve Denetim Birimleri	64
1.1.1.Gelir İdaresi Başkanlığı.....	65
1.1.2.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	70
1.2.Türkiye’de Vergi Denetim Türleri	74
1.2.1. Yoklama	74
1.2.2.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi.....	76
1.2.3.Vergi İncelemesi.....	78
1.2.4.Arama	80
1.2.5.Bilgi Toplama.....	83
1.2.6.Teftiş (İç Denetim)	84
1.3. Türkiye’de Kullanılan Vergi Denetim Teknikleri ve Delil Toplama Yolları	85
1.3.1. Mali Tablolar Analizlerinden Faydalanma.....	85
1.3.2. Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma	86
1.3.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgilerden Yararlanma	87
1.3.4. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler.....	88
1.3.5. Randıman İncelenmesi	88
1.3.6. Aritmetik İnceleme.....	89
1.3.7. İşletme İçi Karşılaştırma	90
1.3.8. Karşıt İnceleme.....	91
1.3.9. Belgelerin İncelenmesi	92
1.3.10. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi	93

2.TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN DİJİTAL DÖNÜŞÜM 94

2.3.1.Dijital Dönüşüm Sürecinde Yaşanan Vergi Denetim Tekniklerinde Yaşanan Sorunlar	94
2.3.2.Türkiye’de Dijital Vergi Denetimin İlişkin Geliştirilen Uygulamalar	97
2.3.2.1.VDK Bilgi İletişim Sistemi (VDK-BİS)	97
2.3.2.2. VDK Risk Analiz Sistemleri (VDK-RAS, VDK-MERAM, SABE-RAM).....	98
2.3.2.3. VDK Risk Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)	99
2.3.2.4. VDK Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)....	100
2.3.2.5. VDK Elektronik İnceleme Dosyası (VDK- EİD)	101
2.3.2.6. VDK Mükellef Portalı	102
2.3.3.Türkiye’de Vergi Dairelerinin Dijital Dönüşüm Sürecine Yönelik Geliştirilen Projeler	102
2.3.1.VEDOP 1.....	103
2.3.2.VEDOP 2.....	104
2.3.3.VEDOP 3.....	104

3.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINCA YÜRÜTÜLEN ELEKTRONİK UYGULAMALARIN VERGİ DENETİMİNDEKİ YERİ 105

3.1.Elektronik Defter Uygulaması	105
3.2. Elektronik Arşiv Sistemi Uygulaması.....	106
3.3. Elektronik Arşiv Fatura Uygulaması	107
3.4. Elektronik Fatura Uygulaması	108
3.5. Elektronik İrsaliye Uygulaması.....	110
3.6. Elektronik Bilet Uygulaması.....	110
3.7. Elektronik Gider Pusulası Uygulaması	111
3.8. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması.....	111

3.9. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması.....	113
3.10. Elektronik Dekont Uygulaması.....	114
3.11. Elektronik Sigorta Poliçesi Uygulaması	114
3.12. Elektronik Sigorta Komisyon Gider Belgesi Uygulaması	115
3.13. Elektronik Döviz Alım Satım Belgesi Uygulaması	115
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	120



GİRİŞ

Kamusal faaliyetlerin devamlılığının en önemli unsuru vergilerdir. Vergilerin tahsil edilmesi ve yönetilmesi devletin temel işlevlerinden biridir. Vergilerin toplanması, vergilendirme hizmetlerinin önemli bir parçasıdır. Vergi gelirlerinin etkili ve doğru bir biçimde kullanılması, kamu hizmetlerinin sorunsuz ve etkili bir şekilde sunulmasını sağlar. Bu, devletin diğer faaliyetlerinin de kolaylıkla yürütülmesine katkıda bulunur.

Vergilendirme hizmetlerini yürüten kuruluşlar, ülkeden ülkeye farklı isimlerle bilinse de, genellikle vergi dairesi olarak adlandırılır. Vergi idaresi, vergi yasalarının uygulanmasından sorumlu kuruluştur ve vergi toplama sürecini yönetir. Vergi idaresi, vergi mükellefleriyle etkileşimde bulunur, vergi beyannamelerini alır, vergi tahsilatını gerçekleştirir ve vergi denetimleri yapar.

Bu bağlamda, vergi idaresi kamu hizmetlerinin sunumunda kritik bir role sahiptir. Vergi gelirlerinin doğru ve etkili bir şekilde toplanması, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlar ve toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yardımcı olur. Dolayısıyla, vergi idaresinin doğru ve etkin bir şekilde yönetilmesi, devletin temel işlevlerini yerine getirmesine ve toplumun refahını artırmasına katkıda bulunur.

Vergi gelirlerinin kamu hizmetleri üzerinde büyük bir öneme sahip olması dolayısıyla, vergi yönetimleri daima devletlerin ana odak noktası olmuştur. Vergi daireleri, sürekli olarak daha etkili ve verimli bir yapıya kavuşmak için çeşitli yöntemlerle yeniden yapılandırılmıştır. Devletler, gelişen ve değişen dünya koşullarına uyum sağlayacak bir vergi idaresi oluşturmanın kalkınma için ne kadar önemli olduğunu fark etmişlerdir. Bu nedenle, her dönemin gereksinimlerine uygun bir vergi idaresi kurma çabasında olmuşlardır. Dijital dönemin en büyük gereksinimlerinden biri, hızla gelişen yeni teknolojilere uyum sağlayabilmektir. Şu an ki çağda, modern teknolojilerden söz ettiğimizde “dijitalleşme”, “dijital dönüşüm”, “dijital teknoloji” şüphesiz ki, bu kavramların en yaygın kullanılan terimler arasında olduğunu ifade edebiliriz. Bu yenilikler toplumun her alanında büyük dönüşümler yaratırken vergi daireleri de bu dönüşüme ayak uydurmaya çalışmaktadır.

Son yıllarda, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler, dijital dönüşüm olgusunun yaygınlaşmasını sağlamıştır. Dijital teknolojiler, iletişimin hızlanmasını, bilgiye erişimin kolaylaşmasını ve maliyetlerin düşmesini sağlayarak

kamu yönetimi, özel sektör, ekonomi ve ticaret alanlarında yeni bir çağın başlangıcını oluşturmuştur. Dijital dönüşüm, Dördüncü Sanayi Devrimi için bir temel oluştururken, vergi idareleri de devlet gelir kayıplarını azaltmak, kâğıt kullanımını ve zaman kaybını minimize etmek, kayıt dışı ekonomiyle daha etkin bir şekilde mücadele etmek amacıyla dijital araçlardan faydalanmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, dijitalleşmenin sunduğu fırsatlardan yararlanarak kendilerine özgü modern vergi yönetim sistemleri oluşturmuşlardır.

Vergi idareleri, giderek vergi yükümlüsü sayısı ve çalışma yükünü etkili bir şekilde yönetmek ve üstesinden gelmek için işlemleri dijitalleşme yoluyla yeniden yapılandırmaktadır. Bilgisayarlar, cep telefonları, tabletler gibi cihazlarının ve internet kullanımının artması, vergi idarelerinin faaliyetlerini dijital ortama taşımalarını zorunlu kılmıştır. Ancak, teknolojik gelişmelerin olumsuz etkileri de göz ardı edilmemelidir. Teknolojik yenilikler, beraberinde bazı riskleri de getirmektedir. Özellikle, internet üzerindeki ekonomik faaliyetlerin vergi kaçakçılığı için uygun bir ortam olması, vergi denetimlerinin uygulanmasını karmaşık hale getirmekte ve zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, vergi denetimlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi kaçınılmaz bir gereklilik haline gelmiştir. Vergi kayıplarını azaltmak amacıyla, bilişim teknolojileri kullanılarak yeni denetim yöntemleri ve teknikleri geliştirilmektedir. Dolayısıyla, vergi makamları tarafından risk odaklı denetim sistemleri oluşturulmuş ve denetimler, risk analiz sistemleri üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bu sayede, vergi idareleri, dijitalleşmenin getirdiği zorluklarla başa çıkmak ve vergi kayıplarını önlemek için etkili bir strateji izlemektedir. Bu stratejilerin başında da e-devlet projeleri gelmektedir. E-devlet uygulamasıyla vatandaşın devlete olan vergi görevinin yerine getirilmesinde de değişimler yaşanmıştır. Buna bağlı beyanname verme ve ödeme yapma gibi birçok kamusal işlemler elektronik ortama taşınmış ve işlemler kısa sürede vergi dairesine gitmeden yerine getirilmiştir. Böylelikle geleneksel vergileme anlayışı geride kalarak dijitalleşmede önemli bir adım olmuştur.

E-devlet projeleri arasında sayılan VEDOP projesiyle vergilendirme sürecinin geniş bir bölümü elektronik ortama taşınmıştır. VEDOP projesinin hayata geçmesiyle mükellefler, vergi dairelerine fiziksel olarak gitmeksizin vergiyle ilgili işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirebilir hale gelmiştir. Elektronik vergi uygulamaları, devletler için düzenli vergi geliri sağlama ve mükellefleri takip altına alma gibi önemli imkanlar sunar. Türkiye'de de bu yönde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Özellikle Gelir

İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından geliştirilen VDK-VEDAS ve VDK-RAS programları gibi elektronik defter ve belge inceleme sistemleri aktif olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler, vergi yönetimi süreçlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine olanak tanımaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi denetiminin teorik çerçevesi ele alınarak denetim türleri, vergi denetiminin özellikleri, vergi denetiminin fonksiyonları ve vergi denetimine egemen olan ilkelerden bahsedilecektir.

İkinci bölümde, Dijital dönüşümün vergilendirme sürecine ve vergi idarelerine etkisi işlenecek olup dijitalleşmeyle önemi artan bilgisayar destekli, sürekli ve uzaktan denetim tekniklerinden bahsedilecektir. Aynı zamanda vergi denetiminde dijital dönüşüm örneklerine seçilmiş dünya ülkelerinden olan Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, Almanya, İtalya, Fransa ve Danimarka ele alınarak elektronik uygulamalar ve denetim yönü incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise, Türk Vergi Sisteminde vergi denetimin yapısıyla denetim birimleri açıklanacaktır. Türkiye’de uygulanan vergi denetim türleri kapsamında ve kullanılan denetim teknikleri delil toplama yöntemiyle paralel şekilde işlenecektir. Son olarak yine vergi denetiminde yaşanan dijital dönüşüm ile beraber gelişen projeleri ve denetimde aktif olarak kullanılan mevcut uygulamalar ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ

1. GENEL OLARAK DENETİM

1.1. Kavramsal Açıdan Denetim

Ekonomik faaliyetlerin tarihinin oldukça eskiye gitmesi nedeniyle, denetim faaliyetlerinin de benzer şekilde var olduğu kabul edilmektedir. Denetim için birçok farklı tanımlamalar bulunmaktadır. Literatürde sıkça karşılaşılan tanımlamalar şunlardır;

Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre denetim; *“Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol etmektir”* (Türk Dil Kurumu, 2022). Denetim, belirlenen standartlar veya hedefler ile gerçekleşen durum arasındaki farkları saptayarak uygunsuzlukların giderilmesini amaçlayan bir süreçtir (Mucuk, 2005: 171).

Denetim, bir ekonomik birimin faaliyetlerini belirlenen standartlara uygunluğunu değerlendirmek ve sonuçları ilgili taraflara raporlamak amacıyla bağımsız uzmanlar tarafından delil toplanarak sistematik bir şekilde değerlendirildiği bir süreçtir (Güredin, 2000: 5-6).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na göre denetim; *“Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır”* (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2021). Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin tanımına göre, denetim; denetimi yapılacak kuruluşların önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu değerlendirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplama, bu kanıtları analiz etme ve elde edilen verilerin ilgili taraflara raporlanmasını içeren sistemli bir süreçtir (Kell vd., 1989: 4).

Vergi açısından denetim, bir işlemin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunu değerlendirmek ve işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değerlendirme eylemidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 27). Denetim, mevcut durumu değerlendirerek bugünkü durumu geçmişteki veya olması gereken durumlarla karşılaştıran bir yöntemdir. Denetim, belirlenen hedefler ile gerçekleşen durumu

karşılaştırır, hedeflere ulaşma derecesini belirler ve mevcut durumu ilgili taraflara raporlar. Tüm dünyada muhasebe veya denetim alanında yaşanan olumsuz olaylar ve bu olayların yol açtığı ekonomik krizler, denetimin gün geçtikçe daha da önem kazanmasına neden olmaktadır (Ataman, 2010: 18; Doğan, 2015: 112).

Muhasebe denetiminin özellikleri hakkında yapılan tanımlamalara baktığımızda, şunlar söylenebilir: Muhasebe denetimi, belirli bir ekonomik aktörün belirli bir zaman dilimindeki bilgilerini değerlendirir. Denetim, bir mukayese işlemidir. Denetim, tespit edilen bilgileri önceden belirlenmiş kriterlerle karşılaştırır. Denetçi, tarafsız bir şekilde çalışmalarını yürütür, kanıtları toplar ve değerlendirir. Denetçinin, denetim faaliyetini gerçekleştirebilmesi için gereken yeterli düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip olması gerekir. Denetçi, topladığı kanıtları tarafsız bir şekilde değerlendirir ve sonuçları ilgili taraflara sunmak için bir rapor hazırlar.

1.2. Denetim Türleri

Kamu ve özel sektörlerde çeşitli amaçlar ve gereksinimler denetime olan ihtiyacı ortaya çıkartmaktadır. Bu ihtiyaçlar, denetimin türünü belirlemede doğal olarak etkilidir. Bu çerçevede, denetim türleri genellikle Tablo 1'de belirtildiği gibi genel olarak 5 ana başlık altında kategorize edilmektedir.

Tablo 1: Denetim Türleri

Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri	Dış Denetim İç Denetim, Kamu Denetimi
Konularına veya Amaçlarına Göre Denetim Türleri	Mali Tablolar Denetimi Uygunluk Denetimi Faaliyet Denetimi Özel Amaçlı Denetim
Kapsamına Göre Denetim	Genel Denetim Kısmi ve Özel Denetim
Uygunluk Zamanına Göre Denetim	Devamlı Denetim Ara Denetim Son Denetim
SPK'ya Göre Denetim Türleri	Sınırlı Bağımsız Denetim Özel Bağımsız Denetim

Kaynak: (Durmuş ve Taş, 2008:10)

Bilgi teknolojisindeki olağanüstü dönüşüm ve dijital ağın gelişmesi, ticareti ilerletmiş ve elektronik veri değişimi gibi yeni uygulamaların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu yeni uygulamalar, işletmelerin verilerinin kaydedilmesi, saklanması ve veri transferinin gerçekleştirilmesi gibi ticari işlemlerini etkileyerek ticaret işlem süreçlerinde değişime yol açmıştır. Dijitalleşmeyle birlikte işletmeler, ticari faaliyetlerini dijital platformlarda gerçekleştirerek işlerini geliştirmeye yönelmektedirler. İşletmeler, hazırladıkları web siteleri aracılığıyla mevcut müşterilere veya potansiyel alıcılara ürün ve/veya hizmetlerini çevrimiçi olarak ticaretlerini genişletebilmektedirler. Bu durum, işletmelerin gerçek zamanlı finansal bilgi üretmelerine imkân tanımaktadır (Rezaee vd., 2001: 150).

Denetim türlerini Tablo 1'deki gibi sınıflandırmak mümkündür. Literatürde en çok kullanılan sınıflandırmanın konusu ve amacına göre denetim ile statüsüne göre denetim olduğunu gözlemlemekteyiz. Çalışmanın şimdiki kısmında sözü edilen bu denetim türlerine yer verilecektir.

1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim türleri, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve ekonomik denetimi olmak üzere dört başlık altında sınıflandırılabilir. Denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının incelendiği denetim türü olan finansal tablolar denetiminin nihai amacı, tabloların güvenilirliğini sağlamaktır.

Büyük bir öneme sahip olan bu denetim türünde, genellikle işletmelerin finansal tablolarından yararlanılır (Bakan, 2019: 3). Sistematiik bir incelemeyi gerektiren ve finansal tabloların dayanağını oluşturan kayıtların, belgelerin ve ipuçlarının değerlendirilmesiyle yapılan bu denetim işletmedeki yetkili otoriterler tarafından yaptırıldığı gibi isteğe bağılı olarak da yaptırılabilir (Ertaş, 2018: 6). Bu denetim türünde önemli olan bir noktada, denetçinin işletmeye ait tabloları denetlerken farklı çıkar gruplarının amaçlarını da göz önünde bulundurmasıdır. Çünkü denetim bilgi edinme hedefi olan bütün çıkar gruplarının ihtiyaçlarına cevap vermek üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Dolayısıyla genel amaçlı tek bir çalışmayla bütün gruplara bilgi sunulur. Bunun aksine, grup içinde yer alanlardan genel amaçlı bu denetimin kendileri için yetersiz olduğu kanısına varılırsa bunlar için ayrıntılı bilgi edinme imkânı söz konusu olur. Finansal tablolar denetimini yapmakla görevli olanlar ise, bağımsız denetçi statüsünde çalışanlar, yeminli mali müşavir ve kamu denetçileridir (Çalgan vd., 2008: 36).

Uygunluk denetimi, denetime tabi olacak işletmenin faaliyetlerinin hem yönetim tarafından hem de yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından kurallara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının belirlenmesi olarak tanımlanır. Genellikle kamu denetçileri ve iç denetçiler tarafından yapılan denetimdir (Bakır, 2003: 20). Elde edilen veriler ve sonuçlar işletmedeki en üst yöneticilere raporlanır (Bakan, 2019: 3). Bu denetim türünde vergi denetimi de dikkat çekmektedir. Denetimin vergi kanunlarına uygunluğunun olup olmadığı yönünde vergi denetimi elemanları da inceleme yapmaya yetkili olabilirler (Çalgan vd., 2008: 36).

İşletmelerin faaliyetlerinde ne ölçüde etkin ve verimli olduklarını denetleyen denetim türü olan faaliyet denetimi, işletmelerin hedeflerine ulaşp ulaşmadıklarını belirleyen, uygulanan politikaların ve sonuçlarının değerlendirilmesini yapan denetim olarak da tanımlanmaktadır. Faaliyet denetiminin kapsamı oldukça geniştir. Çünkü yalnız işletmeye ilişkin mali bilgilerin değil işletmenin diğer fonksiyonlarının da denetimi yapılır. Bu sebeple diğer denetim türlerine göre uygulamada daha karmaşık bir nitelik taşır (Bakan, 2019: 2).

Ekonomik denetim ise genellikle bir kuruluşun finansal raporlarının ve mali durumunun bağımsız bir incelemesidir. Bu denetim, kuruluşun mali tablolarının doğruluğunu, dürüstlüğünü ve güvenilirliğini değerlendirir. Ekonomik denetim, dış denetim firmaları veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir ve genellikle yasal düzenlemelere ve muhasebe standartlarına uygunluğun sağlanması amacıyla yapılır (Kenger, 2001: 1).

1.2.1.1 Finansal Denetim

Muhasebe denetimi, bir işletmenin mali tablolarının ve finansal bilgilerinin; kanuna, mali mevzuata, muhasebe ilkelerine ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu incelenir, belirlenen ölçütlere uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmek için değerlendirerek sonuca varmak amacıyla işletmenin finansal tablolarının incelenmesi sürecidir. Burada amaçlanan, işletmenin finansal tablolarının bütün olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun ve güvenilir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığının araştırılmasıdır. Finansal tablolar, bağımsız denetçiler tarafından analiz edilir ve analiz edilen denetim raporları, işletmeye ve kamuoyuna sunulur (Durmuş ve Taş, 2008: 13-14). Finansal tabloların denetiminin olması gereken nitelikleri şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2018: 34):

- Finansal tablo denetiminin temel hedeflerinden biri, işletmenin hazırladığı tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetçilik faaliyetini yürüten denetçi, bağımlı olmamalıdır.
- Denetimin amaçlarından biri, mali tablodaki hataların tespit edilmesidir.
- Finansal tablolardaki hataların tek tek ele alınması yerine, mali tabloların bütünüyle değerlendirilerek genel bir görüş elde edilmektedir.
- Denetçi raporunu makul düzeyde bir güvenceye dayandırır, ancak bu güvence finansal tablonun tamamen doğru olduğu anlamına gelmez.

Finansal tabloların denetimi günümüzde en gelişmiş denetim türlerinden biridir (Ataman, 2002: 19-20). Finansal tablolar denetlenirken, bu tabloların doğru ve kanuna uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına bakılarak değerlendirme yapılmaktadır (Elitaş, 2011: 31). Finansal tabloların denetimi sonucunda elde edilen veriler, işletme yönetimine ve diğer ilgililere iletilir. Bu, mali tabloların güvenilirliğini sağlayarak işletmenin faaliyetlerinin verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olur ve amaçlanan hedeflere ulaşmaya olanak sağlar (Ergin, 2006: 3).

1.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin mali tablolarının, finansal bilgilerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş metot ve kurallara, ilgili mevzuata uygunluğunu belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu tür denetim, iç denetçi, dış denetçi veya kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilebilir. İncelenen hususlar arasında, vergi yasalarına uygunluk, muhasebe standartlarına uyumluluk, işletmenin kendi iç politika ve prosedürlerine uygunluk gibi konular bulunabilir. Uygunluk denetimi, işletmenin finansal yönetiminde doğruluk, şeffaflık ve yasalara uygunluk gibi önemli unsurları sağlamak için kritik bir rol oynar. Bu denetimin amacı, işletme yönetiminin belirlediği kuralların, yöntemlerin ve prosedürlerin işletme çalışanları tarafından uygulanıp uygulanmadığını belirlemektir (Usul, 2013: 16). Örneğin, iç denetçi tarafından incelenen bir durum şirket çalışanlarının yönetimin belirlediği müşteriye kredili mal verme sınırını aşp aşmadığını görmektir. Vergi müfettişleri tarafından incelenen bir konu, bir şirketin gelir tablosunu inceleyebilir, gelir kaynaklarını doğru bir şekilde beyan edip etmediğini değerlendirebilir veya vergilendirilebilir giderlerin doğruluğunu kontrol edebilir. Kamu kurumlarında kamu kurumunun ihale süreci Sayıştay tarafından incelenebilir. İhale sürecinde, kanun ve ilgili mevzuata uygun olarak hareket edilip edilmediği, ihaleye katılanların eşit ve adil bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği, ihale sonuçlarının ilgili mevzuata uygun olup olmadığı gibi konular incelenebilir. Sayıştay tarafından denetlenmesi, uygunluk denetimi kapsamında değerlendirilir.

Uygunluk denetimi, geniş bir yelpazede gerçekleştirilmesine rağmen, sadece belirli kriterlere dayandığı için esasında kısıtlı bir kapsama sahip bir denetimdir. Uygunluk denetiminin amacı, işletmenin yasal mevzuatlara, belirlenen politikalara ve verilen talimatlara ne derecede uygun hareket ettiğini araştırmaktır. Uygunluk denetimi, işletmede çalışan kişiler tarafından olduğu kadar, bağımsız denetçiler

tarafından da gerçekleştirilebilir (Tayman, 2018: 18). Uygunluk denetiminden elde edilen bilgiler, sadece yetkililere raporlanmakta olup genel kullanıma açık değildir (Güredin, 2010: 14). Uygunluk denetimlerinin hedefi, bilgi kullanıcılarına makul düzeyde güvence sağlamaktır. Uygunluk denetimi, dar kapsamlı olmasına rağmen, işletme içinde ve dışında faaliyet gösteren denetçiler tarafından sıklıkla uygulanan bir denetim türüdür.

Bağımsız denetçilerin, işletmenin yasalara uygunluğunu belirlemek için gerçekleştirdikleri incelemeler, uygunluk denetiminin bir örneği olarak nitelendirilebilir (Kaval, 2008: 11).

1.2.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yapılan bir denetim sürecidir. Bu denetim, işletmenin hedeflerine ulaşma performansını, kaynakların etkili kullanımını, risk yönetimini ve iç kontrol sistemlerini değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda elde edilen bulgular, işletmenin performansını artırmak ve süreçlerini iyileştirmek için yönetim tarafından kullanılır. Bu bağlamda, faaliyet denetimi işletmelerin organizasyon yapılarını, iş akışlarını ve yönetim faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini inceler, böylece işletmenin performansını değerlendirir ve gelişim alanlarını belirler. Etkinlik, işletmenin hedeflerine ulaşmak için mevcut kaynakları ne kadar verimli kullandığını belirler. Verimlilik ise; işletmenin amaçlarına hangi oranda ulaştığını ifade eder (Usul, 2013: 16).

Faaliyet denetiminde, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken kullandıkları kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı incelenir. Bu denetim, işletmelerin operasyonel süreçlerini, kaynak tahsisini ve performanslarını değerlendirir. Amaç, işletmenin mevcut kaynakları en iyi şekilde kullanarak hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. Ekonomiklik, işletmenin kaynakları en az maliyetle kullanma derecesini ifade ederken, etkinlik ve verimlilik ise işletmenin belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaştığını ve kaynakları ne kadar etkili bir şekilde kullandığını belirler. Bu değerlendirmeler, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve verimliliği artırmak için önemli bir yol haritası sağlar. Bu değerlendirmede, kaynakların etkili bir şekilde kullanılmasının önemli olduğu ve uygulama zorluğu

nedeniyle uzman denetçiler tarafından yapılmasının daha faydalı olacağı belirtilmektedir (Alptürk, 2008: 19).

Faaliyet denetimi, işletmelerin iç kontrol mekanizmalarını, organizasyon yapılarını, iş süreçlerini ve yönetim performansını değerlendirmeye yönelik geniş kapsamlı bir denetim sürecidir. Bu denetim türü, işletmenin hedeflerine ulaşma durumunu, yöneticilerin kişisel başarılarını, işletme içi koordinasyonu ve faaliyetlerle ilgili finansal olmayan tüm konuları araştırarak işletme performansının geniş bir yelpazesini değerlendirir. Faaliyet denetimini, işletmenin performansını ölçmek ve yönetim süreçlerini değerlendirmek için bir araç olarak değerlendirebiliriz (Karacan ve Uygun, 2012: 33-34). Özetle, faaliyet denetimi, işletmenin önceden belirlenen stratejilere ne ölçüde uyduğunu, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini belirleyen ve yönetimin performansını değerlendiren bir denetim yöntemidir.

1.2.1.4 Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim, finansal tabloların doğruluğunun ve şeffaflığının yanı sıra işletmenin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve performansının da incelendiği kapsamlı bir denetim sürecini ifade etmektedir. Bu süreçte, mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğu incelenirken aynı zamanda işletmenin yönetim süreçleri, operasyonel riskleri ve performansı da değerlendirilir. Bu denetimde elde edilen bulgular, kuruluşun finansal ve operasyonel durumu hakkında detaylı bir değerlendirme sunar ve iyileştirme önerileri içerir.

Ekonomik denetim işletmelerin finansal risklerini belirlemeye, analiz etmeye ve yönetmesine olanak sağlar. Aynı zamanda ekonomik denetimden geçmiş finansal raporlar yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgiler vererek güven ortamında potansiyel yatırımların artmasına sebep olmaktadır.

1.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçinin statüsüne göre denetim üç ana gruba ayrılır: iç denetim, dış denetim (bağımsız denetim) ve kamu denetimidir. İç denetim, şirket yönetimi tarafından ortaya konulmuş kurallar doğrultusunda yapılan denetimdir. Kuruluş amaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerin yönünü, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için iç denetim yapılır. Bu denetim türünü üstlenen denetçiler, işletmece görevlendirilen alanında uzman kişilerdir. Burada önemli olan husus, denetçilerin işletme bünyesinden olmasıdır. İşletmelerin fonksiyonları

içerisinde değerlendirilen denetim, işletmeye hizmet etmeye dönük bağımsız denetlemenin varlığını göstermektedir (Bakır, 2003: 21).

Dış denetime (bağımsız denetim), tabi olan işletme dışından ve bağımsız olan denetçi ya da denetçilerce yapılan denetim olarak tanımlanır. Denetçi statüsüne bağlı olarak oluşan bu denetim türünün yapılmasına yönelik talep, işletme yöneticilerinden olabileceği gibi işletmenin ortakları ya da işletme ile iş ilişkisi içinde olan kişi ya da kuruluşlar tarafından da yapılabilir. Bağımsız denetimdeki temel amaç finansal denetim olup, uygunluk ve faaliyet denetimi zorunluluk teşkil etmemektedir.

Kamu denetimi, kamunun ihtiyaçlarını gidermek adına görev ve yetkilerini yasalara uygun bir şekilde üstlenen denetçilerce yapılan denetimdir. Bu denetimde, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimleri yapılır. Kamu denetimi sayesinde kuruluşların vergi ziyanına sebep olup olmadıkları ya da uymaları gereken mevzuata aykırı davranıp davranmadıkları araştırılır ve ortaya çıkarılır. Aksi bir durum olması halinde gerekli yasal işlemler yapılır (Çalgan vd., 2008: 37-38).

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, idarelerin kendi içinde denetçi istihdam edildiği, ilgili denetçilerin söz konusu idarelere bağlı denetim yaptığı durumu ifade eder. Ağırlıklı olarak denetçiler, ilgili idarenin en üst yöneticine bağlı olarak çalışır. Örneğin Büyükşehir Belediye Başkanlıklarında denetçi doğrudan belediye başkanına bağlı görev yapar. Kamu kurumlarında görev yapan kamu denetçileri/müfettişleri hem kendi idarelerinin denetimini hem de kendi idarelerinin sorumluluğunda olan özel sektör kuruluşlarını denetleyebilir. Bu bakımdan konuları itibarıyla iç denetim ve dış denetim birimi olabilmektedir. Örneğin Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu bağlı olduğu Sağlık Bakanlığı birimlerinin denetiminin yanı sıra özel hastaneler ve diğer sağlık kuruluşlarında da denetim yapmaktadır. Ancak ülkemiz uygulamasında söz konusu denetim birimi Teftiş Kurullarındaki müfettişlerin yaptığı teftiş, denetim olarak isimlendirilirken, bu birimlerden ayrı İç Denetim Birim Başkanlığı bünyesinde veya doğrudan İç Denetçi olarak teşkil edilen denetçilerin yaptığı denetim iç denetim olarak ifade edilmektedir. Özü itibarıyla denetim bağlamında yapılan iş aynıdır.

Klasik denetimi ihtiva etmekle birlikte iç denetim geçmişe değil geleceğe odaklı, daha iyiyi ve yeniyi hedeflemektedir. İç kontrol sistemlerinin işleyişini, ortaya çıkacak riskleri proaktif bir şekilde öngören ve gerekli tedbirleri öneren, modern ve

uluslararası standartlara uygun bir denetim hedefi ile kamu mali yönetim sistemine girmiştir (Gürkan, 2010: 72).

İç Denetim (Internal Audit) Anglo-Sakson ülkelerinde özel sektör kaynaklı doğmuş, kamu sektöründe de uygulama alanı bulmuştur. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA) Amerika Birleşik Devletleri'nde 1941 yılında kurulmuştur. Çok sayıda ülkeye ve üyeye ulaşmış, denetim otoritesi olarak iç denetim alanında standartlar, sertifikalar geliştirmiştir. Tarihçilere göre resmi kayıt tutma sistemi M.Ö 4000'lere kadar dayanır. Denetim ile ilgili ihtiyaç Babil, Yunan ve Roma gibi eski devletlerde ortaya çıkmıştır. Özellikle 20.yüzyılda iç denetimin mesleki standartlar ve mesleki sorumluluk anlamında gelişiminde et etkili iki kişi olarak Victor Z.Brink ve Lawrence B. Sawyer sayılabilir. Lawrence B. Sawyer tarafından yazılan kitaplar modern iç denetimin temellerini oluşturmuştur (Ramamoorti, 2003: 1-21).

II. Dünya savaşına kadar iç denetim faaliyetleri muhasebe ve bağımsız denetimin bir uzantısı olarak uygulanmıştır. Modern iç denetimin gelişimi özellikle II. Dünya savaşı sonrası dönemde olmuştur. Gelişimi iki grupta incelersek, birinci grupta ülke ekonomilerinde ortaya çıkan değişimler, ticaret kurallarının regülasyonu, küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi dışsal unsurlar etkili olurken ikinci grupta 1941 yılında ABD'de İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors,IIA)' nün mesleğin gelişimine önemli katkı sağlayan çalışmaları modern iç denetimin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Küreselleşme, iç denetimin değişiminde önemli bir yere sahiptir. Küreselleşmenin getirdiği risk ve fırsatların değerlendirilmesi, kurum hedeflerine ulaşmaya katkı sağlayıcı yönüyle iç denetim önemli fonksiyon haline gelmiştir. Bu doğrultuda iç denetçilerin mesleki yetkinliklerinin lokal değil uluslararası düzeyde olması gerekliliği mesleğin gelişimine katkı sağlamıştır. Bilgi teknolojilerindeki (BT) gelişim sonucunda bilginin değerlendirilmesi ihtiyacı, BT risklerinin yönetim ihtiyacı, BT konusunda yetkin iç denetçi ihtiyacı, elektronik denetim çalışmaları meslek gelişimine katkı sağlamıştır. İşletmelerin, kurumların karmaşık yapıları ve uzmanlaşmada paralelinde denetim mesleğinde de uzmanlaşmayı gerekli kılmıştır. Sadece muhasebe alanında değil, teknolojik sistemler, stratejik planlama, proje yönetimi, sektör bilgisi gibi alanlarda da uzmanlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur (Özbek, 2012: 7-14).

Anglo-Sakson kökenli kurumsal yönetimin önem kazanması, saydamlık, hesap verebilirlik gibi kavramların önemli hale gelmesi, sermaye piyasalarında yatırımcı

güveninin kazanılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ancak kurumsal yönetime sahip olduğunu iddia eden kurumlarda yaşanan raporlama hileleri, yolsuzluklar iç denetimin kapsamının gelişiminde etkili olmuştur. Bununla birlikte iç kontrol kavramının gelişimi de denetimin gelişimine katkı sağlamıştır. İç kontrol tarihsel olarak muhasebe ve finansal kontrolleri kapsamakta iken yönetsel kontrolleri de içine alacak şekilde kapsamı genişlemiştir. Diğer yandan 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) meslek gelişimine katkısına bakacak olursak; 1950'li yıllarda iç kontrol ve iç denetim sistemine ihtiyaç artmıştır. IIA' nin profesyonel çalışmaları ile iç kontrol ve iç denetim sistematik süreç haline gelmiştir. İç denetimin sadece kapsamı genişlemekle kalmamış, metodolojisi de modern hale gelmiştir. Geçmişe değil, geleceğe odaklı risk esaslı bakış açısı gelişmiştir. IIA bir taraftan Standartlar geliştirirken diğer taraftan Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor, CIA) sınavları ile profesyonel iç denetçi yetişmesine katkı sağlamıştır. Günümüzde de IIA dünyada geniş kabul gören yayınları ile iç denetim uygulamalarını yönlendirmeye ve geliştirmeye devam etmektedir (Özbek, 2012: 14-18).

Kamu iç denetim, kamu dış denetim (Sayıştay), özel sektör dış denetim (bağımsız denetçiler) için İç Denetçiler Enstitüsünün Uluslararası standartları ile birlikte Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Uluslararası Sayıştaylar Birliği Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Denetim Standartları denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlamıştır. Bunlardan İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayımladığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) iç denetimi faaliyetini (Internal Audit Activity); *“Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”* (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2021: 23). Aynı tanıma 5018 sayılı Kanun'da da yer verilmiştir.

Kamu mali yönetim sistemimizde iç denetçilerin soruşturma görevleri yoktur. İç denetimin asıl faaliyet alanı süreç odaklı, geleceğe yönelik, proaktif ve risk esaslı denetimdir. IIA' nin Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları'nın yeterlilikle ilgili bölümüne (1210.A2) uygun olarak, *“iç*

denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak” zorundadır. Ancak İç Denetçilerden uzman soruşturmacı niteliklerine sahip olması aranılan şartlardan değildir (Uzun, 2014: 58-59). “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te” İç Denetçilerin görevleri arasında soruşturma görevi olmayıp soruşturmaya mahal bir durum tespiti durumunda ilgili idarenin en üst amirini haberdar etmeleri yeterlidir.

İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere iç denetim faaliyeti güvence ve danışmanlık olarak iki temel işleve sahiptir. Güvence işlevi esasen denetim faaliyetini ifade eder. Güvence hizmetleri kamu mali yönetiminde kamu idaresinin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir şekilde kanıtların nesnel olarak incelenmesidir (Uzun, 2013: 80). Tabi bu güvence hizmetleri, mevzuat ağırlıklı kamu idare yapısına sahip Kıta Avrupası ülkelerinde Anglo-Sakson ülkeleri ve özel sektörden farklılık arz eder. Yönetim yapıları ayrıntılı mevzuat ile belirlenmiş idarelerde riskler, yönetim, personel yetki ve sorumlulukları ilgili normlarda net olarak belirlenmiştir. Bu itibarla mevzuata uygunluk denetimi daha rahat uygulanabilmektedir.

İç denetçilerin bir işletmede kurmay görevini üstlenmiş kişiler olduğu söylenebilir. Çalıştıkları kurumun, işletmenin, organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerini amaçlar (Güredin, 1998: 10). İç Denetim, işletmelerde mali raporlama sisteminin güven vermesi, yasa ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması, faaliyetlerin ekonomik, etkili ve verimli olması, bilgi sistemlerinin güvenli olması bakımından zorunludur. İç denetimin katma değerinin yükseltilmesi, ilkelerinin belirlenmesi ve performansının değerlendirilmesi amacıyla yukarıda değinilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları (UMUÇ) geliştirilmiştir. IIA tarafından yayımlanan rehberin temelini oluşturan UMUÇ’ un kapsamı IIA’ nın teknik çalışma komiteleri tarafından geliştirilen resmi rehberi kapsamak üzere daraltılmıştır. Standartlar nitelik ve performans standartları olarak ikiye ayrılmıştır. Resmi rehber zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehber olarak ikiye ayrılmıştır. Buna göre zorunlu rehber; iç denetimin tanımı, etik kurallar ve iç denetimin uluslararası mesleki uygulama standartlarıdır. İkinci olarak kuvvetle tavsiye edilen rehber pozisyon raporları, uygulama önerileri, uygulama rehberinden oluşur. Bu standartlara uyum esastır. Uygulanmadığı zaman bunun açıklanması gerekir. Mesleki Uygulama Çerçevesi

(Red Book) olarak da bilinir (Uzun, 2012: 81-82). UMUÇ' ta güncellemeler yapılmaktadır. Bu doğrultuda zorunlu unsurlar Ana prensipler, standartlar, iç denetimin tanımı ve etik kurallardır. İç denetimde mesleki uygulamalar için ana prensipler dürüstlük ve faziletli davranma, yetkinlik ve profesyonel özen sergileme, objektiflik, gelecek odaklı proaktif olma vb. belirlenmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2021).

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol için iç denetim önemli bir yere sahiptir. 5018 sayılı Kanun, iç ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim düzenlemesi içermektedir. “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç genel yönetim kapsamındaki idarelerde kurulması düzenlenmiştir. Bu itibarla kamu idarelerinde teşkilat yasalarında veya norm kadrolarda var olan teftiş kurullarının yanı sıra iç denetim birimleri de kurulduğundan ikili denetim yapısı oluşmuştur. İç denetim kamu idarelerinde üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Şöyle ki 5018 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin sorumluluğundan bahsedildikten sonra “Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.” hükmü getirilmiştir.

İşletmenin organizasyon yapısı içinde faaliyet gösteren ve doğrudan şirket müdürüne veya yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan kişilere iç denetçi adı verilir. İç denetçiler, bağlı bulundukları örgütün bünyesindeki denetim faaliyetlerini yürütürler. İç denetçilerin görevleri, işletme yönetiminin belirlediği politikaları yerine getirmektir, bu nedenle yaptıkları işin önemli bir kısmını faaliyet denetimi oluşturur. İç denetçilerin görevleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Bozkurt, 2018: 39):

- İşletme fiziksel varlıklarının güvenliğini sağlamak,
- Muhasebe kayıtlarını inceleyerek belgelerin doğru ve eksiksiz olup olmadığını kontrol ederler,
- İşletme politika ve prosedürlerinin uygulanmasıyla ilgili süreçleri incelerler ve belirlenen standartlara ne ölçüde uyulduğunu değerlendirirler,
- İşletmenin kaynaklarının etkili ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,
- İşletmenin yönetimine stratejik kararlar alırken ihtiyaç duydukları bilgilere ulaşmalarını sağlamak,
- Bağımsız denetçilerle birlikte hareket etmek,

İç denetim faaliyetlerinin risk esaslı plan ve programlar çerçevesinde iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi hedeflenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile düzenlenen birincil mevzuattaki açıklık ikincil ve üçüncül mevzuat ile giderilmiştir. Yukarıda bahsedilen “*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*” dışında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından karara bağlanan standartlar ikincil ve üçüncül mevzuatı ifade etmektedir. Bu standartlar Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, İç Denetim Kalite ve Güvence Programı, Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu İç Denetim Performans Denetim Rehberi gibi düzenlemelerdir (Özbek, 2012: 520).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kamu kesimi için de ek rehberler yayımlamaktadır. Kamu sektörü tanımı, kamu kesimi yönetiminde denetimin rolü, kamu kurumlarında yeni bir iç denetim biriminin oluşturulması, kamu kesiminin denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi gibi rehberler hazırlamaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2021).

1.2.2.2.Dış Denetim

Dış denetim, genellikle bir işletme veya kuruluş dışından, özel bireyler veya kurumlar tarafından gerçekleştirilen bağımsız bir denetim türüdür (Yeman, 2001: 154). Dış denetim, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğunun değerlendirilmesi sürecidir. Bu değerlendirme, nitelik ve nicelik bakımından önemli bir hata içermediğini belirlemeyi amaçlar. Dış denetim, bağımsız bir denetim firması veya denetçi tarafından gerçekleştirilir ve denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içerir. Bu teknikler, işletmenin defterlerini, kayıtlarını ve belgelerini inceleyerek uygun denetim kanıtlarını elde etmeyi amaçlar. Elde edilen bulgular, bir denetim raporuyla sonuçlandırılır ve işletmenin finansal durumu hakkında paydaşlara bilgi sağlar (Usul, 2013: 14).

Dış denetim özel bir kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirileceği gibi özel bir kurum veya kuruluş tarafından da gerçekleştirilebilmektedir (İştekal, 2017: 20).

Dış denetimi iç denetimden ayıran en önemli özellik bağımsızlıktır. Dış Denetim şirket ortaklarına, yatırımcılara, kredi veren kurumlara ve diğer bireylere sağladığı bilgiler açısından güven vermektedir. Dış denetim yapmaya görevli kişilere

vergi denetim elemanları ve yeminli mali müşavirler örnek olarak gösterilebilir (Merter, 2004: 16).

Dış denetimi iki şekilde incelenmektedir. Bunlar bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim, bir şirketin mali tablolarının ve finansal bilgilerinin genel görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek amacıyla bağımsız şekilde üçüncü bir taraf tarafından yapılan incelemedir. Yapılan bu inceleme şirket ortaklarına, yatırımcılara, kreditoörlere ve diğler ilgili kişilere işletmenin performansı ve geleceğı hakkında bilgi ve güven vermektedir. Bağımsız denetimin temel hedefi, finansal incelemedir.

İşletmelerin finansal verilerini sağlayanlar ve bu bilgilerin kullanıcıları arasında oluşabilecek anlaşmazlıkları önlemek ve mevcut finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ancak üçüncü kişiler tarafından yapılan bağımsız bir denetim ile değlerlenerek raporlanmasıyla mümkündür (Thomas vd., 1986: 33).

Bağımsız denetim uzmanları, denetim faaliyetlerinin organizasyonunu sağlamak ve ihtiyaç halinde yönetim ekibine iç kontrol mekanizmaları üzerine geri bildirimde bulunmak için, şirketin iç kontrol yapısını değlerlendirirler. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin uygulayacağı denetim stratejileri, kapsamı ve denetim süresindeki yöntem ve tekniklerin seçimini doğrudan etkiler. Diğler bir deyişle, bağımsız denetçi tarafından oluşturulacak denetim planı, şirketin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine göre şekillenir (Akay, 1995: 102; Güredin, 1994: 17).

Bağımsız denetim uzmanları tarafından yapılan inceleme sonucu elde edilen bulgu ve belgeler bir rapor halinde ilgili taraflara sunulur.

Bağımsız Denetim ölkemizde Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi, uygulanması ve denetimiyle ilgili görevleri yerine getiren kamu kurumudur (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2021).

1.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetçileri, kamu kurumları içinde denetim birimlerinde görev yapan ve kamu yararı için yasalara, yönetmeliklere ve politikalara uygunluk denetimleri

gerçekleştiren kişilerdir. Görevleri, kamu kurumlarının faaliyetlerini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüttüğünü kontrol etmek ve denetim raporlarını ilgili birimlere sunmaktır. Kamu denetçileri, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını sağlamak ve kamu kurumlarının amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak için çalışırlar (Selimoğlu vd., 2011: 10).

Kamu denetiminin esas hedefi, toplum içinde huzur ve güvenin sağlanmasıyla birlikte vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi, kamu adına toplanan gelirlerin ve kamu harcamalarının denetlenmesini sağlar. Ayrıca, özel kişiler ile kamu kurumları arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde de rol oynar (Güçlü, 2005: 6).

Kamu adına, kamu kuruluşları veya özel sektörde kamu haklarının korunması ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması amacıyla kamu denetim elemanları tarafından yapılan denetimlerdir (Güçlü, 2008: 6). Bu denetim türü kurumlarda finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini barındırmaktadır.

Özel sektörde kamu denetimi, kamu birimleri tarafından yasalardan alınan yetkilere dayanarak daha çok vergi denetimi biçiminde yapılmakta iken kamudaki denetimde, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı gibi kamu birimleri tarafından gerçekleştirilir (Haftacı, 2011: 9).

Kamu denetimi, yasalarla belirlenen hükümler çerçevesinde bakanlıklar, genel müdürlükler ya da farklı kamu kurumlarındaki denetçilerce veya kamu kurumlarına bağlı olmamakla beraber devlet organları tarafından görevlendirilmiş, kamu adına denetim yapan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi müfettişlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak vergi denetimi gerçekleştirmesi, yeminli mali müşavirlerin ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda belirtilen düzenlemelere göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan aldığı yetki ve mühürle kamu adına denetimlerini gerçekleştirilmesi örnek olarak verilebilir.

2. VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

2.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Kamu denetiminin en önemli unsurlarından biri olan vergi denetimi, bir kamusal denetim türü olup, yetkisini 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan alan VUK md.135'e göre vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler şunlardır:

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru veya
- Vergi dairesi müdürleri

Vergi incelemesi, aslında vergi denetiminden daha geniş ve üst bir kavram olup, denetim kavramının ve denetim türlerinin bütün unsurlarını içine alabilen bir yapıya inceleme türüne göre kavuşabilmektedir. şöyle ki incelenen kişi ve/veya kuruma göre i  denetçinin veya bağımsız denetçinin ya da faaliyet denetçisinin özel alanına giren konulara da detaylı bir şekilde girmesi gerekebilir. Özellikle büyük üretim işletmelerinde faaliyet denetimi de randıman incelemesi yoluyla yapılmaktadır. Ayrıca iç denetimin fonksiyonlarından risk odaklı denetim gereği firmanın riskli alanlarının adeta bir süreç denetçisi gibi en baştan gözden geçirilerek hatalı veya vergi kayıp ve kaçağına sebep olabilecek yollar gözlemlenebilmektedir (Usul, 2013: 15).

Bir devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için finansman kaynağına ihtiya ı vardır. Diğer bir ifade ile kamu harcamaları için kamu finansmanı şarttır ve en güçlü finansman kaynağı da vergidir. Verginin kamu harcamalarının finansman kaynağı olmasının yanında, bir devletin vergi politikasının, en önemli maliye politikası araçlarından biri olduğu bilinmektedir. Devlet bu politika aracılığı ile kendi ekonomisine yön verme şansına da sahip olabilmektedir (Demirhan, 2019: 861).

Vergi incelemelerinin yetersiz olması birtakım mükelleflerin vergi kaçırmasına neden olmaktadır. Bu durum vergiye uygunluk ve eşitlik prensiplerinin zedelenmesine neden olurken, finansal ve sosyal yapı konusunda olumsuzluklar meydana getirmektedir (Abdioğlu, 2007: 163).

Türk vergi sisteminin alt yapısında bulunan beyan usulünde vergi mükellefleri ödemek ile yükümlü oldukları vergi tutarını yasalarda belirtilen yöntemlere göre hesaplayıp vergi dairesine beyanname ile bildirmelidirler. Beyan usulünün uygulandığı vergi sistemlerinde mükelleflerin beyanlarının gerçeğe uygun olması denetimin temel prensiplerinden biridir ve son derece önemlidir. Beyannamelerin gerçeğe uygun olup olmadığının belirlenebilmesi ise ancak aktif bir vergi denetimi sistemiyle sağlanabilecektir (Taytak ve Dalkıran, 2019: 111).

Vergi denetimi hükümetin görevli organları doğrultusunda gerçekleştirilebilen, vergilerin belirtilmiş olduğu zamanlarda tam olarak ödemesinin gerçekleştirilmesini

sağlamak için birtakım tedbir ve işlemleri içeren, devamlılığı sağlayan bir kavramdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51).

Vergi Denetimi, bütün vergi emniyet kurumları gibi vergi politikasının ve faydasının bir diğer işlevidir. Vergi denetim kavramı, vergi yasaları ile düzenlenmiş olan vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçakçılığını en aza indirebilmek için vergi ödemesini güvence altında alan bir vergi güvenlik kurumudur (Akalın, 2014: 492).

Vergi denetimi, vergi kanunları ile beraber vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin net olarak anlaşılabilmesini ve vergi idaresi ile mükelleflerin hali hazırda bulunan vergi sisteminde hüküm ve ilkelere elverişli davranış sergileyip sergilemediklerini kanıtlamaya yönelik olan, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin tümüdür (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209).

Yapılan tanımlamalardan yola çıkılarak, vergi yasalarının koymuş olduğu ve vergi mükelleflerinin de uymakla yükümlü oldukları kurallar vergi denetiminin alt yapısını oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin, yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediğini, hesaplarının güvenilirliğini saptamak ve vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesinde, hatalı uygulamaların düzeltilmesinde, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmeyi sağlamak için gerçekleştirilen yöntemlerdir (Taytak ve Dalkıran, 2019: 112).

Vergi denetiminin özelliklerini ise şu şekilde sıralayabiliriz (Bozkurt, 2018: 40):

- Vergi Denetimi Hukuki bir denetimdir,
- Vergi Denetimi tarafsızdır,
- Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir,
- Vergi denetimi bir hesap denetimidir,
- Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir,
- Vergi denetimi arayıcı ve bulucudur.

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin temel amacı, gerçek veya tüzel kişilerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve vergi idaresinin yasalara uygun çalışıp çalışmadığını belirlemektir. Türk vergi sisteminde, mükelleflerinin beyan ve bildirimlerinin doğruluğuna güvenilir. Ancak, mükelleflerin beyanlarını eksik veya yanlış yapmaları durumunda denetim gereklidir. Bu, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili görevlerini

tam ve zamanında yerine getirip getirmediğini kontrol etmek amacıyla yapılır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 52).

Vergi denetiminin amaçları özetle, uluslararası kabul görmüş denetim teknikleri kullanılarak risk odaklı vergi incelemeleri yapmak, vergi kaçakçılığına neden olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu için çalışmalar yapmak, maliye politikalarına yön veren hukuki düzenlemelere katkıda bulunmaktır. Bunlar yapılırken de mükelleflerin haklarını gözetilen adil, bağımsız ve objektif vergi incelemeleri yapmaktır. Bu doğrultuda vergi denetiminin amaçlarını dört başlıkta inceleyebiliriz (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.5).

2.2.1. Denetimin Mali Amacı

Vergi ödevi Anayasa'nın Siyasal haklar ve Ödevler başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Anayasamızın 73'üncü Maddesinin birinci fıkrasında vergi ödevi *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* denilmiştir. Bu fıkra kanun koyucu maliye politikası açısından verginin neden gerekli olduğu belirtmiştir. Kamu harcamalarına kaynak olmak üzere hazinenin en büyük gelir unsuru vergidir. Vergi denetimi de mükelleflerin bu harcamalara katılırken ödediği vergilerin kayba uğrayıp uğramadığının önlenmesi, kayba ve kaçağa uğradı ise zamanaşımı saklı kalmak kaydıyla geriye dönük zararların giderilmesidir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, md.73).

Vergi denetiminin verimliliği, maliye politikalarının etkinliğini yükseltmekle kalmaz, aynı zamanda mali sistemin düzgün çalışmasını da sağlar. Vergi denetiminin etkin bir şekilde uygulanması, yönetimin aldığı kararlara uyulup uyulmadığını ve mükelleflerin bu kararlara ne kadar uygun hareket ettiklerini belirlemeye yardımcı olur. Bu süreç, idari yapının daha sağlam ve etkili hale gelmesine yardımcı olur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 52).

Enflasyon, vergi sistemini etkileyen diğer makroekonomik değişkenlerden biridir. Enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde vergi gelirleri, gerçek değerlerini kaybetmektedir. Enflasyon, tüketicilerden üreticilere, tasarruf sahiplerinden borçlulara kadar geniş bir yelpazede etkiler yaratır. Bu durum, vergi yükünün dağılımını değiştirir ve vergilendirme hedeflerinde sapmalara yol açmaktadır.

Vergi denetimi mekanizması, kayıt dışı kalan kazanç ve gelirlerin araştırılması ve belirlenmesi görevini üstlenir. Bu noktada vergi denetiminin mali amacı, bütçeye ek kaynak sağlamaktır ve mali sistemde denge ve istikrarı korumaktır. Başka bir deyişle, denetlenen mükelleflere kesilen ve tahsil edilen vergi ve cezalar, devlet için ek gelir kaynağı sağlamaktadır. Bu sebeple vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi açısından vergi denetimi mekanizmasının düzenli ve istikrarlı bir şekilde yürütülmesi önemlidir (Tayman, 2018: 24).

2.2.2. Denetimin Ekonomik Amacı

Verginin ekonomik amacı, kayıtdışı ekonomiyle mücadeledir. Günümüzde teknolojinin getirdiği yeni uygulamalar, hazineyi kayba uğratmayı amaçlayan kötü niyetli kişilerce kullanılmaktadır. Örneğin sahte belge düzenlemenin veya taklit fatura düzenlemenin yaygınlaşması, kripto para piyasalarının genişlemesi ile kara para aklama işlemlerinin hızlanması teknolojinin kötü amaçlarla kullanımına örnektir. Bunları önlemek için vergi denetiminde de teknoloji odaklı denetimler yaygınlaşmaktadır. Vergi müfettişlerinin sayısının artması ve risk analiz sistemine dayalı teknolojik imkânların kullanıldığı denetimler ekonomik amaca hizmet etmektedir. Bunun yanında vergi bilincinin artırılması ekonomik amacı güçlendirip hazineye daha çok vergi geliri eklenmesine sebep olacaktır (Tayman, 2018: 25).

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamakta yetersiz kalması halinde, devletin borçlanma veya para basma gibi alternatif finansman yöntemlerine başvurması gerekecektir. Bu durumun, ekonomiyi olumsuz bir şekilde etkilemesi kaçınılmaz olacaktır (Yılmaz, 2019: 13).

Emisyon, merkez bankasının yeni para basarak dolaşıma sokması anlamına gelir. Emisyon kazancı, basılan paranın nominal değeri ile bu paranın üretim ve basım maliyeti arasındaki farkı ifade eder. Piyasaya ek olarak sürülen paranın, piyasada mevcut olan mal ve hizmet miktarına karşılık gelmemesi durumunda, enflasyona yol açacaktır. Emisyon sonucu yükselen enflasyon, nakit tutanlar ve alacaklarını paraya bağlamış kişiler için varlık değerlerinde azalmaya neden olacaktır. Bu sebeple bazı ekonomistler, emisyon sonucunda ortaya çıkan enflasyonu gizli vergilendirme yöntemi olarak tanımlamaktadır. Emisyon, kamu gelirlerini artırsa da yarattığı enflasyon nedeniyle gelir dağılımında bozulmalara neden olmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 215).

Para basımı, faizsiz bir borçlanma yöntemi olarak kabul edilse de ekonomik denge sağlandığı durumlarda bile enflasyonist bir sürecin başlamasına neden olacaktır. Dolayısıyla bu durum mal ve hizmet fiyatlarının artmasına yol açacaktır. Bu durumda devlet, gerçek veya tüzel kişilerden fark edilmeyen bir dolaylı vergi almış olacaktır (Memiş ve Ünal, 2019: 477).

Kamusal hizmetlerin finansmanı vergi gelirleriyle yeterince sağlanamazsa, devlet bu açığı borçlanma yoluyla kapatır. Devletin borçlanarak kamusal hizmetleri finanse etmesi, gelecek kuşaklara mali yük bindirecektir. Çünkü borçların geri ödemesi, vergi ve benzeri gelirlerle finanse edilecektir (Pekşen, 2018: 63).

Borçlanma yoluyla finanse edilen hizmetlerin maliyetleri, ilerleyen dönemlerde yük olarak devam edebilir. Bu bağlamda, borçlanarak finanse edilen kamu hizmetlerinin maliyetlerinin gelecekteki nesillere yüklenmesi adil değildir. Bu çerçevede, etkili bir vergi denetimiyle elde edilen vergi gelirlerindeki artış ve bütçe açıklarındaki azalma beklenmektedir. Bu durum, borçlanmanın ve enflasyonun etkilerinin azalmasına yönelik bir olumlu gelişmeyi beraberinde getirecektir (Sandalcı, 2019: 304).

Kayıt dışı ekonomi, ekonominin gerçek büyüklüğünü doğru bir şekilde değerlendirmeyi zorlaştırarak ekonomik analizlerde belirsizlik yaratır. Kayıt dışı ekonominin varlığı, ekonomik sorunların tespitini ve çözümünü engelleyerek doğru mali politikaların oluşturulmasını zorlaştırırken, aynı zamanda vergi kaybına neden olmaktadır (Kocamış ve Kekeç, 2017: 280).

Yetersiz finansman, kamusal hizmetlerin sağlanmasını etkileyerek devleti borçlanmaya veya para basarak ek kaynak sağlamaya zorlayabilir. Bu sebeple, kamusal hizmetlerin finansmanında temel rol oynayan vergi gelirlerinin düzenli ve tam olarak tahsil edilmesi önemlidir (Koç, 2019: 269).

Bir ülkede vergi gelirlerinin reel değerini artırması için 3 koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan kazanç ve iratların, enflasyonla birlikte eşit artması,
- Vergi adaleti ve tabana yayılma için, artan oranlı vergileme
- Verginin tahsil hızının arttırılması ve vergiyi doğuran olayda bürokratik engellerin azaltılması,

Gelişmiş ülkelerde yukarıda belirtilen bu unsurlar benzerlik göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde artan oranlı vergi hâkimdir. Bu ülkelerin vergi sistemleri daha gelişmiş ve tabana yaygın olduğundan verginin tahsil süresi çok kısalmaktadır. Bu da enflasyonist ortamda tarife yapısına göre mükellefler daha yüksek gelir diliminden vergilenir ve vergi gelirinin reel değerini aşındırmamış olur. Bu ülkelerde enflasyon yükseldiğinde vergi gelirlerinde artma eğilimi görülür çünkü vergi tarifesi enflasyona göre ayarlanmadığından otomatik olarak enflasyon sonucu artan gelirler bir üst dilimden vergilendirilecektir ve vergi gelirlerindeki artış enflasyondan daha yüksek olacaktır bu durum bir tür otomatik stabilizatör görevi görerek toplam talepteki artışı dengeleyecektir. Ancak bu durum gelişmekte olan ülkeler için aynı şeyi ifade etmemektedir (Bozkurt, 2018: 42). Bu ülkelerde vergi sistemleri tam olarak düzene oturtulmadığı için, tahsilat süreleri uzamaktadır. Karmaşık yapıdaki vergi mevzuatının bu durumda etkisi de bulunur. Gelişmekte olan ülkelerde enflasyon gelişmiş ülkelere göre daha yüksek seviyelerde olmaktadır bu durumda da enflasyonun gelirlerin reel değerini aşındırması kaçınılmazdır, verginin doğumu ve tahsili arasında geçen sürenin uzaması ve enflasyon karşı verginin endekslenmediği durumlarda, tahsilatlar azalacaktır. Bu nedenle cari döneme ilişkin vergi incelemelerinin günümüz teknolojisi yardımıyla arttırılması ve kayıp ve kaçak var ise cari dönemde ortaya çıkartılıp anında müdahalesi, vergi denetiminin ekonomik amacına hizmet etmiş olacaktır (Tayman, 2018: 27).

2.2.3. Denetimin Sosyal Amacı

Vergi denetiminin sosyal amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun mükelleflerin hak ve hukukları ve hazinenin yararının birlikte gözetilerek tespit edilmesi sonucu, hazineye tekrar intikal eden vergi kayıplarının kamu hizmetlerinin karşılanmasına olan katkısıdır. Sosyal devlet anlayışı, gelir adaletsizliğini gidermek, toplumun ekonomik refah seviyesini yükseltmektir. Bu nedenle vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerden vergi denetimi sonucu toplanan vergiler kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacaktır. Etkili bir vergi denetim sistemi, vergi kaçakçılığının, kara para aklama ve terörün finansmanında önemli bir engel oluşturacaktır. Bunun sonucu olarak kamu hizmetlerinin görülmesinde kullanılan vergiler ekonomiye ve halka daha hızlı bir şekilde dönmüş olacaktır.

2.2.4. Denetimin Hukuki Amacı

Hukuk devletinin gereği olarak tüm vergi düzenlemeleri kanunla konur, değiştirilir ve uygulanır. Vergi kanunları Anayasa'nın temel prensiplerini dikkate alarak vergi adaletini sağlama amacıyla verginin tabana yayıldığı kanunlar yapar. Bu kanunlar yapılırken yasa koyucu hem hazine yararını ve mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini belirler. Vergi denetiminin hukuki amacı, mükellefler üzerindeki vergi bilincini ve vergi ahlakını yaygınlaştırmaktır (Tayman, 2018: 28).

Hukuk devleti ilkesi; devletin egemenliği altında yaşayan kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin anayasa başta olmak üzere mevzuat hükümleri ile güvence altına alınması ve uygulamada da bu hak ve hürriyetlerin ihlal edilmemesi olarak tanımlanabilir. Hukuk devleti olarak nitelendirilen bir devletin çatısı altında yaşayan herkesin; hukuki düzenlemeler karşısında eşit olması gerekmektedir. Vergi hukuku düzenlemelerinin temelinde anayasa hükümleri bulunmakla beraber kanun koyucu tarafından pek çok vergi kanunu ihdas edilmiştir. Bu bağlamda incelendiğinde vergisel yükümlülükler hukuk düzenlemeleri ile getirildiğinden, bütün yükümlülerin bu düzenlemeler karşısında eşit olması gereklidir. Vergi denetimi aracılığıyla idari birimlerin, diğer bir ifadeyle vergi idarelerinin adil, düzenli ve etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri sağlanmakla birlikte çalışanların özlük haklarına dair uygunsuzluklar tespit edilerek gereken tedbirler alınabilmektedir. Bu sayede vergi yükümlülerinin mali güçleri ile orantılı olarak vergi ödemeleri ve aynı zamanda vergilendirme işlemlerinin tarafsız ve adaletli bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. Denetimin hukuki amacı özetle; vergi yükümlülerinin ödev ve yükümlülüklerini ifa ederken vergi yasalarına uygun bir şekilde davranmalarını ve bu suretle vergisel işlemlerin eşit ve adaletli bir şekilde yürütülmesini sağlamak olarak ifade edilebilir (Çavdar, 2016: 44). Vergi denetimi ile yalnızca vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği incelenerek devletin vergi kaybına uğraması önlenmemekte, aynı zamanda vergi yükümlüleri bilinçlendirilerek bilgisizlikten kaynaklı olarak yapılabilecek hatalar engellenmektedir. Vergi yükümlüleri, denetimin ardından gerçekleştirdikleri işlemlerin vergi hukukundaki önemini anlayacaklar ve yükümlülüklerinin ayırımına daha iyi kavrayacaklardır. Dolayısıyla vergi hukukunu ilgilendiren işlerde bilinçli ya da bilinçsiz olarak gerçekleştirilen hukuka aykırı davranışlar azalacak ve devletin vergi kaybı asgari düzeye inecektir (Akyıldız, 2018: 16).

2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Devlet vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayabilmesi için denetimin belli özelliklere sahip olması gereklidir. Bu özelliklerin olmaması durumunda denetimde etkinlik zayıflayacak, devlete güven sarsılacak ve vergilerin ödenmesinde uyumsuzluk sorunu ortaya çıkacaktır. Vergi denetiminin özelliklerine aşağıda yer verilmiştir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 250-255).

2.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması

Hukuk devletinde devletin yaptığı her türlü eylem ve işlemlerin kanuni bir dayanağı olması zorunludur. Denetim gerçekleştirilirken kanunlarla belirlenmiş olan belirli usul ve esaslara göre yürütülür. Denetimin kanuni usul ve esaslara göre yapılması yargı denetimine tabi olduğunu göstermektedir (Akyıldız, 2018: 16).

Vergi denetimleri vergi denetim birimlerinin vergi denetimine yetkili denetim elamanları tarafından yapılır. Vergilerle beraber diğer kamu gelirleri olan resimler, harçlar ve benzeri mali yükümlüklerin nasıl konulacağı, değiştirileceği ve yürürlükte kaldırılacağı Anayasamızın vergi ödevi başlığını taşıyan 73'üncü madde de açıkça belirtilmiştir. Bundan dolayı anayasal ve kanuni hükümlerle getirilen vergilerin nasıl denetleneceği ve bu denetimler sonucunda birtakım cezaların kesilmesi de yine anayasa ve kanuni hükümler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Buradan da açıkça görüldüğü gibi vergi denetimi, anayasa ve yürürlükteki mali hükümler çerçevesinde gerçekleştirildiği için bir hukuki denetim özelliği taşımaktadır (Organ, 2008: 45).

Anayasanın 125'inci maddesine göre, *“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”*. Bu hüküm çerçevesinde vergi idarelerinin tek taraflı olarak gerçekleştirmiş oldukları idari işlemlerin, anayasa ve diğer mali mevzuata uygun olup olmadığı yapılacak vergi denetimleriyle ortaya çıkarılacaktır. Yapılan bu işlemlerde de yine vergi denetimlerinin hukukilik özeliği ön plana çıkmaktadır.

2.3.2. Tarafsız Olması

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in temel ilkeler başlığında yer alan 5'inci maddenin d fıkrası *“Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak”* şeklinde iken e fıkrası *“Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket*

etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.” olarak tanımlanmıştır.

Vergi denetimleri her şeyden önce tarafsız olma özelliklerini taşıması gerekmektedir. Vergi denetimleri kamu denetim elamanları tarafından yapılmaktadır. Bu yönüyle kamu denetim elamanları kamu menfaatini ön plana çıkaracak şekilde olmadan, tarafsız ve tam bir adalet içerisinde hareket etmelidirler. Yani vergi denetimi sadece hazineye sağlanan gelirleri artırıcı bir amaç ve mantıkla yapılmamalı, tam tersine verginin taraflarını oluşturan mükelleflere ve vergi idaresine tarafsız davranarak, yasal ve hukuka uymayan işlemler ve eylemlerden kaçınılmalıdır (Bakır, 2009: 17).

Vergi denetiminin tarafsızlığı için, denetim elemanlarının denetim sürecinde tüm mükelleflere, hiçbir sosyal ve siyasal gücün etkisinden kalmadan, kanunlar ve önceden belirlenen ilkeler doğrultusunda tarafsız, objektif ve yansız bir şekilde davranmaları gerekmektedir (Beşel, 2017: 22).

2.3.3. Yaptırımcı Nitelikte Olması

Vergi denetimi sonucunda, mükelleflerin ödemeleri gereken vergiler zamanında ödenmeyerek veya eksik ödenmesi durumunda, bu ödenmeyen vergiler cezalarıyla birlikte 6183 sayılı AATUHK’ göre zor kullanılarak alınır. Ancak buradaki zor kullanmak keyfi bir uygulama olmayıp anayasa ve kanunlara uygun bir yaptırımdır. Bir yönüyle yukarıda da belirtildiği gibi denetimin hukuki boyutu da ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin yaptırımcı ve zorlayıcı bu yönlerine bağlı olarak vergi mükellefleri ve sorumluları vergi incelemeleri sonucu düzenlenen tutanağa istinaden kesilen ve tebliğ edilen bu vergi ve cezaları ya yasal süreler içerisinde ödeyecekler ya da idari ve yargısal çözüm yollarına başvuracaklardır (Gerçek, 2002: 41-42; Organ, 2008: 45).

2.3.4. Hesap Denetimi İçermesi

Firmaların mali tablolarının, faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin mali ve hukuki düzenlemeleri uyarınca ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda incelenmesi, hazırlanan muhasebe kayıtlarının tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi ve bu konularda rapor hazırlanması işlemleri; hesap denetimi olarak ifade edilmektedir. Her hesap denetimi vergi denetimi olarak nitelendirilemeyecekse

de her vergi denetimi bir hesap denetimi niteliği taşımaktadır. Zira hesap denetimi kavramı, vergi denetimi kavramından daha geniş kapsamlıdır (Yücelen, 2009: 15).

Ancak vergi denetimi; hesap denetimini de kapsayan, işletmenin gerçekleşen kârını etkileyebilecek tüm verilerin incelenmesidir (Tekin ve Çelikkaya 2007: 47). Vergi incelemesi; gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin, belge ve kayıtların usulüne uygun olup olmadığını aynı zamanda muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesini, kayıp ve kaçakçılığın tespitini oluşturan bir denetimdir (Somuncu, 2014: 140)

2.3.5. Kamusal Bir Denetim Türü Olması

Vergi denetimi kamusal bir denetim türü olarak kabul edilmektedir. Vergi denetim işlemleri, vergi idaresi veya hazine ve maliye bakanlığı gibi kamu kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Vergi denetimi vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini doğru yerine getirmelerini sağlayacak kamusal ihtiyaçların karşılanmasına olanak sağlayacak olan gelirlerin artmasına ve kamusal hizmetlerin sürdürülmesini sağlamaktadır (Yücelen, 2009: 32).

Vergi denetimi, vergi suçlarıyla mücadele ederek kamu güvenliğini ve düzeni korur. Vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma gibi faaliyetler, yasa dışı ekonomik aktivitelerin bir parçası olabilir ve bu da kamu düzenini tehdit edebilir. Vergi idaresinin ve devletin faaliyetlerinin kamuoyu tarafından denetlenmesine aynı zamanda şeffaflığın sağlanmasına yardımcı olur. Vergi denetim raporları ve sonuçları genellikle kamuoyuyla paylaşılır ve vergi idaresinin hesap verme sorumluluğunu artırır. Böylelikle kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir biçimde kullanılmasını sağlayarak toplumun genel çıkarlarını korumakta önem arz etmektedir.

2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminde mükelleflerin beyannamelerinin incelenmesi ile hata ve hilelerin önüne geçilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına karşı tedbir fonksiyonu eksiksiz yerine getirilmelidir. Vergi incelemeleri ile verilen vergi beyannamelerinin güvenli şekilde tahakkuk, tarh ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği araştırılmaktadır. Vergi denetiminin araştırma ve bulma, düzeltme, önleme ve eğitim fonksiyonları vardır. Vergi denetiminin güvenli bir düzeyde yapılması ise yükümlülüklerinin eksiksiz şekilde yerine getirilmesi ile sağlanır (Memiş ve Ünal, 2019: 477).

2.4.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde belirtilen fonksiyonları yerine getirme görevi yine aynı Kanunun 135'inci maddesinde Vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilir. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Bunun sonucu olarak araştırma ve tespit etme fonksiyonuna yönelik olarak 7 Nisan 2021 tarih ve 31447 sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde, bu yönetmeliğin 8. Maddesinde “Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla uygun görülen yerlerde bakan onayı ile doğrudan başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki daire başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, md.8). Bu başkanlıklar ise, denetim daire başkanlığı, vergi kaçakçılığı denetim daire başkanlığı, sektörel denetim daire başkanlığı, vergi iadeleri denetim daire başkanlığıdır.

Yukarıda görüleceği üzere, araştırma ve bulma fonksiyonunda, yapılan işin kapsamı ve türüne göre, öncelikle inceleme yetkisi olanlar, mükellef üzerinde ön araştırmalar yapar ve bu araştırmalar sonucunda hangi riskli hesapların veya alanların tespitini yapar. Gerek mükelleflerin web siteleri gerekse de ticaret sicil gazetesinden şirketlerin yapısı hakkında araştırmalarda bulunur. Şirketin kanuni temsilcileri tespit edilir. Hukuksal açıdan usul eksikliğine yer vermemek amacıyla bu hususlara dikkat edilir. Daha sonra mükelleflerin yasal defter ve belgeleri, beyannameleri üzerinden riskli noktalar ve vergi kaybına neden olan hususlar araştırılıp tespit edilir ve bunların vergi raporlarıyla düzeltilmesi sağlanır (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, md.52).

2.4.2. Düzeltme Fonksiyonu

Mükelleflerin, vergi konusunda ve vergi incelemesi boyunca sürekli olarak verginin alınma amacının ne olduğu, elde edilen vergi gelirleriyle hangi kamu hizmetlerinin verildiği ve vergi gelirlerinin sürekli olması gerektiği konularında eksik bilgiye sahiptirler. Mükelleflere şeffaf olarak vergi hakkında bilgi verilerek sağlanan kamu gelirlerinin hangi kamu hizmetlerine ne miktarda aktarıldığı, bunun bir zorunluluk ve devamlılık gerektirdiği hakkında eğitilmeleri ve mükelleflerin zorunlu olmak yerine eğitim ile vergi bilincinin artmasıyla vergi gelirlerinde artışa

gidilebileceği hem de vergi kaybının indirilebileceği yönünde olumlu görüşler bulunmaktadır. Denetim elemanları yapılan denetim süresince mükellefi gerekli durumlarda uyarmak ve ona bilgi vermekle yükümlüdür. Bu yöntemle denetim hem idare hem mükellefler tarafından yapılan hataların düzeltilmesine ve tekrar hata yapılmasının engellenmesine imkân tanır (Tecim, 2008: 56).

2.4.3. Önleme Fonksiyonu

Vergi incelemesinin önleyici özelliği ile sektörel baz da yaygın ve yoğun denetimlerle vergi kaçakçılığına teşebbüs eden veya etmeye çalışan mükelleflerin bu hataları ve suçları yapmasından önce müdahale edilmesidir (VUK, md.134).

Bu fonksiyonda hataların bulunmasının değil nereden kaynaklandığı esastır. Hataların ana sebeplerinin ortadan kaldırılarak hata yapılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda uygulanmış olan cezai yaptırımlar önleme fonksiyonunun etkinliğini ortaya çıkaracaktır. Denetimin önleme işlevini yerine getirmesi için mükelleflerin denetim olabileceği algısının üzerlerinde bulunması gerekmektedir. Mükellef hatayı daha yapmadan denetimin caydırıcılığı etkisiyle hatasından vazgeçiyorsa işlev etkin demektir (Organ, 2008: 47).

Burada denetim elemanlarının mükelleflere yaklaşım biçimi, görevlerini iyi yerine getirmeleri de vergi kayıplarını önleyecektir. Doğrudan spesifik veriler üzerinden matrah farkı aramak yerine mükelleflerle diyalog içinde hataların giderilmesini sağlayan, uyaran, aydınlatan ve sorularına cevap verebilen denetim elemanı vergi ile ilgili yapılan işlemlerde mükellefleri daha olumlu yönde etkileyecektir (Timur, 1998: 8).

2.4.4. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için en önemli ve etkili işlevlerden biri olan eğitici işlevi mükelleflere vergi uygulamaları ve yaptıkları işlemlerde oluşan hatalar hakkında bilgi verilmesi görevini üstlenmektedir. Mükellefleri uyarıcı bir rol oynayarak vergi kaybı sonucu oluşacak olan cezai yaptırımlara maruz kalınmamasını sağlar ve bu amaçla bilgilendirir (Timur, 1998: 14).

Denetim elemanı ile incelemede bulunan mükellef genel olarak yüz yüze etkileşim halindedir. Denetimi yapan kişi sadece matrah farkını bulup mükellefe ceza yazma çabasında olan biri olmak yerine kendisinden bilgi alınan, mükellefi çeşitli yöntemlerle bilgilendirip konferans verebilen, mükellefi kayıp kaçağı önlemek

amacıyla eğiten bir kimse olmalıdır. Böylece vergi gelirlerinde artış sağlanacak ve sorun kaynaktan çözümlemeye gidildiği için gelir artışı sürekli olarak devam edecektir. Denetim elemanlarına verilecek eğitim de bu konuda oldukça önem kazanmaktadır. Hem vergi gelirlerindeki artış hem de mükelleflerin bilgilendirilmesi denetim elemanındaki özveriye bağlıdır (Somuncu, 2014: 136).

Vergi denetiminin eğitim fonksiyonu, mükelleflere ve mükelleflere beyanname verme hizmeti veren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve diğer konularda hizmet aldıkları Yeminli Mali Müşavirlere kanunlara ve kanunların uygulamasını daha iyi kavramalarına yardımcı olur. Bunun sonucu olarak mükellefler nezdinde daha iyi bir vergi bilinci ve ahlakı oluşturulabilir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Misyon, Vizyon ve Değerler”).

2.5. Vergi Denetimine Egemen Olan İlkeler

Vergilemenin tarihi binlerce yıl eskilere uzanmaktadır. Eski medeniyetlerden: Yunanlılar, Romalılar ve Mısırlılar askeri operasyonların ve kamu hizmetlerinin sürdürülmesi, stratejik öneme sahip yiyecek kaynaklarının devamının sağlanması ve az da olsa altın arayışlarının finansmanı için değişik vergiler koymuşlardır. Bu vergiler, kralın veya yönetenin buyruğu altında yaşayan kişilerden zorla tahsil edilmiştir. Verginin niteliği gereği karşılıksız ve cebri olması, vergiyi yasallaştıran iradenin keyfi tutum ve uygulamalarına yol açabilir. Örneğin 18.yüzyılda İngiltere’de uygulamaya konulan pencere vergisi buna iyi bir örnektir. Nitekim, dönemin ahşap ve kereste ürünleri birliği başkanı Mr. Byers, halkın bu vergiden kurtulmak için camlarını tahta ile kapatmaya çalıştığını bu yüzden de çok sayıda başvuru aldıklarını Parlamente’ye bildirmiştir (Schwab ve Wallace, 2014: 4-5). Vergilemede keyfiliğin önlenmesi ve vergilemenin belli kurallara bağlanması, toplumsal aydınlanmanın da ilk koşuludur.

Batı toplumlarında aydınlanma iki büyük devrimle başlamıştır: Amerika Bağımsızlık Devrimi ve Fransız Özgürlük Devrimi. Bu devrimlerin gelişim sürecinde vergiye karşı gösterilen büyük tepkilerin olduğu gerçektir. “Temelsiz vergi olmaz” sloganları ile mutlak rejimler sarsılarak, yeni anayasal toplumlar oluşmaya başladı (Aktan, 2020: 18).

Anayasal demokratik toplumlarda, halk iradesi yönetme erkini belirlediği için herhangi bir sorun ortaya çıkmayabileceği düşünülebilir. Ancak, toplumun ödediği vergiler hakkında asimetrik bilgi sahibi olduğu durumlarda, iradelerin doğru yönde

kullanmalarına engel olacaktır. Bu nedenle vergileme ilkeleri vergilerin düzenlenmesi ve uygulanmasında, başvurulacak temel ilkelerdendir. Çağdaş toplumlarda bu ilkeler Anayasalarda da yer bulmaktadır.

Vergileme ilkeleri, verginin kendisine yüklenen ekonomik, mali ve sosyal işlevlerin yerine getirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Adil ve işleyen bir vergi sistemi oluşturabilmek için, ideal vergileme ilkelerine ihtiyaç vardır (Aktan, 2020: 19). Vergilerin seçiminde, uygulanmasında ve tekniğinde temel alınacak vergileme ilkeleri, iktisadi dönüşümlerle birlikte zamanla değişiklik göstermiştir (Susam, 2019: 249). Vergileme ilkeleri, ideal bir vergi sisteminin oluşması amacıyla: “olandan” çok “olması gerekeni” açıklamayı amaç edinmiştir. Bu yönüyle vergileme ilkelerine, kurallar bütünü de diyebiliriz (Edizdoğan vd., 2019: 236).

1776 yılında yayımlanan Ulusların Zenginliği adlı eserde vergileme ilkeleri bilim sınıflandırılarak günümüze kadar ulaşmıştır. Adam Smith, kitabının 5. bölümünde; hükümdarın güçlü bir orduyu finanse etmesi, adalet sisteminin kurulması, sosyal sabit sermayenin oluşturulması, gençlerin eğitimi ve ülke olarak bağımsızlık için gelire ihtiyaç duyulduğundan bahsetmiştir. Bu ihtiyaçlar bağlamında toplanacak vergilerin, hangi ilkeler etrafında konulacağını ise aynı bölümde belirtmiştir.

Adam Smith; ilkelerine, vergilendirmenin dört ilkesi adını verdi. Bu ilkeler, adalet, uygunluk, iktisadilik ve belirlilik ilkeleridir. Smith tarafından formüle edilen ilkeler (1784), gözlemlerine ve dünya hakkındaki kişisel deneyimlerine dayanıyordu. Buna örnek olarak, 18. yüzyılda zenginlerden toplanan "mülk kirası" verilebilir. Smith; bu tür bir gelirin vergilendirilmesi gerektiğini, bunun hakkaniyet ve adalete yol açtığı konusunda kendi tecrübesini ortaya koymuştur.

Smith'in (1784) ilkeleri vergilendirmenin çok önemli ilkeleri olarak görülebilir, ancak 18. yüzyıl, 21. yüzyılın dünyasından çok uzakta kaldığı açıktır (Preez, 2017: 26). Vergileme ilkeleri her ne kadar, Adam Smith ile birlikte sistematik bir düzene kavuşmuş olsa da en eski uygarlıklardan bu yana vergileme toplumsal ve sınıfsal yapılar dikkate alınarak tahsil edile gelmiştir. En ilkel dediğimiz krallıklarda bile, vergileme yapılırken; kişilerin ödeme gücü, medeni statüsü, gelir kaynakları gibi hususlar dikkate alınarak vergilendirme sisteminin oluştuğunu söyleyebiliriz.

Günümüzde kamu harcamalarının artması ile birlikte (2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde kamu giderlerinin GSYH'ye oranı %21,3 olarak

gerçeklemiştir) vergi gelirlerinin de payı artmaktadır. Kamu sektöründe vergilerin artan ağırlığı vergilemenin mali amacından ziyade iktisadi ve sosyal amaçlarını da gözetmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle; vergiler aynı zamanda maliye politikasının nihai amacın ulaşmasında bir araç kullanılmaktadır. Vergileme ilkeleri, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi tekniğinin sosyal ve ekonomik hayatla uyumlu bir şekilde oluşması konusunda politika yapıcılara rehberlik etmektedir.

2.5.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından

Smith, Ulusların Zenginliği adlı kitabında: “Bir ülkede yaşayan insanların ödeme güçleri ile orantılı olarak kamu harcamalarının finansmanına katkıda bulunmak zorunda olduklarını, devletin yurttaşları için yapmış olduğu harcamaları, bir gayrimenkulü ortak olarak kullanan kiracılar adına yapılan giderler gibi değerlendirerek, kiracıların yapılan giderlere katkıda bulunmaları gerektiğini” belirtir (Aktan, 2020: 28). Smith, vergide adalet ilkesini; vergi yükünün dengeli dağılımından ziyade, ekonomik olarak adaletin sağlanması şeklinde ifade etmektedir (Öner, 2017: 49). Bu yönüyle vergide adalet esasında, kişilerin ödeme gücü oranında vergilemeyi esas almaktadır.

Vergide adaletin sağlanması için, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı önemlidir. Bu nedenle verginin, kamu hizmetlerinden sağlanan faydaya göre mi yoksa ödeme gücü olan herkesten alınması konusu gündeme gelmiştir. Smith kitabında, her iki teoriyi de kapsayacak şekilde şu açıklamalarda bulunmuştur: “*Bir devletin tebaası, hükümetin devamına iktidarı oranında, devletin himayesinde elde ettiği gelire oranla iştirak etmelidir*” (Ertürk Atabey, 2016: 8).

Dünyada hiçbir vergi sistemi tamamen adil sayılamaz. Dünya genelinde insanlar farklı bir bakış açısıyla, ülkelerinin vergi sistemlerini adaletsiz olarak tanımlıyor. Bununla birlikte, belirli bir yerde tam olarak neyin adil neyin adil olmadığını belirlemek zordur. Her toplum sadece kendi kültürel yapısı ile ancak günümüzde sosyal açıdan adaletin gerçekleştiğini kabul etmektedir. Vergi adaletinin iki ana kavramı vardır: yatay eşitlik ve dikey eşitlik. Bir vergi sistemi, her konuda aynı olan insanların aynı şekilde vergilendirilmesi, yatay olarak adil kabul edilir. Böylece cinsiyet, ırk, ten rengi veya dini önyargılar eşitsizlik içinde değerlendirilmez. Dikey eşitlik ise; farklı durumda olanların, farklı şekilde vergilendirilmesini amaçlar (Muter vd., 2008: 164). Bu ilke, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımından ziyade, eşit oranlı

fedakârlık ilkesine göre ekonomik yönden eşit olanların eşit vergi yüküne sahip olması gerektiği üzerinde durur. Smith; toplumu oluşturan bireylerin, devletin himayesi altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak vergi ödemeleri gerektiğini belirtmiştir (Durankev, 2016: 14).

2.5.2. Vergilemede Kesinlik İlkesi Açısından

Bu ilke vergileme ilkelerinden vergiye ilişkin her şeyin net ve açık olmasını aynı zamanda vergileme süresinde sabitlik gerekliliğini vurgulayan bir ilke olarak bilinmektedir.

Vergilemeden yapılan tüm tanımlamalar farklı yorumlamalara yer vermeyecek kadar net ifadelerle yapılmalıdır. Vergi kanunlarının, vergilendirme prensiplerini anlaşılır ve mükellefleri şüpheyne düşürmeyecek şekilde düzenlemesi gerekmektedir. Vergi kanunları net ve açık şekilde hazırlanmazsa vergi beyanında bulunan mükelleflerin beyanında hataların oluşmasına sebep olacak ve vergi adaleti açısından uygun olmayan durumlar ortaya çıkacaktır. Kesinlik ilkesi, vergi kanunlarının uzun süreli olarak düzenlemesi gerektiğini, sık olarak değiştirilmemesini ve belirsizliğe sebep olmaması gerektiğini savunur. Kesinlik ilkesinde belirsizlik olması vergi mükelleflerini vergi kanunları açısından zor duruma düşüreceği gibi vergi gelirlerinde de azalmaya ve dirence sebep olacaktır (Selen ve Özen, 2011: 152).

2.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından

A. Smith tarafından formüle edilen vergilendirmede eşitlik ilkesi, en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Smith eşit olma algısını, eşitlik algısı ile yer değiştirmiştir. Bir yönüyle; faydalanma ve ödeme gücü teorisini, tek bir teoride birleştirmiştir. Eşitlik ilkesi: Vergileme açısından, kişilerden mali gücü ile orantılı olarak vergi alınması ifade eder. Bu ilkeye göre; eşit gelir düzeyinde olanlar eşit (yatay eşitlik), farklı gelir düzeyinde olanların (dikey eşitlik) ise farklı vergilendirilmesi gerekir.

David Ricardo bu ilkeyi “*leave them as you find them*” yani onları bulduğunuz gibi bırakın şeklinde kurallaştırmıştır. Ricardo, kişilerin vergi ödeme sonrası aynı yaşam düzeyinde kalmasını eşitlik olarak tanımlamıştır. John Stuart Mill bu ilkeyi eşit finansal fedakârlık veya mülklerden eşit kayıp olarak tanımlamıştır. Wagner, eşitlik ilkesinin artan oranlı vergileme ile sağlanabileceğini ifade etmiştir. Ona göre, vergi yükü kişiler arasında eşit olarak dağıtılmalıdır (Magdalena, 2017: 73-75).

2.5.4. Vergilemede Esneklik İlkesi Açısından

Vergilerin, mali gelişmelere ayak uyduracak şekilde esnek olmasını ifade eden esneklik ilkesi, ekonominin genişleme döneminde vergilerin artacağını, daralma döneminde azalacağını üzerinde durur. Vergilerin bu esnek yapısı, otomatik stabilizatör işlevi görerek, ekonomik dalgalanmalarda kendiliğinden artıp azalabilecektir. Özellikle ihtiyari maliye politikasının savunucuları tarafından vergilemede esneklik ilkesini benimsemektedir. Bilindiği üzere ihtiyari maliye politikası; maliye politikası araçlarının, dönemsel gelişmelere bağlı olarak kullanılmasını ifade eden politikalar bütünüdür (Doğan, 2006: 258).

Keynesyen ekolü savunan maliyecilere göre; artan oranlı vergi tarifeleri, esnek yapıya sahip olduklarından enflasyonist dönemlerde artan gelire paralel olarak vergi oranları da bir üst dilime yükselmektedir. Yükselen dilimler sayesinde, satın alma gücü de düşeceğinden efektif talep de düşecektir. Böylelikle, enflasyon artış hızı yavaşlayacaktır. 1980 yıllara kadar bu esneklik ilkesine oldukça önem verilmiş, vergi sistemleri bu ilkeye uygun olarak tasarlanmıştır (Aydın, 2021: 90). Buna karşın arz yönlü iktisadi düşünce, artan oranlı tarifelerin emek gücü ile geçinenlerin çalışma isteğinin caydıracağını iddia etmişlerdir. Onlara göre; gelirle birlikte artan vergi oranları, çalışma istek ve azmini düşmesine yol açacaktır. Dolayısıyla çalışanların vergi sonrası gelirlerinin yükseltmek, refah kaybının önlenmesi açısından önem arz etmektedir (Öner, 2017: 50).

2.5.5. Vergilemede Belirlilik İlkesi Açısından

Bu ilke, vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü oldukları verginin; miktarı, oranı, matrahı, ödeme biçimi ve zamanının vergiyi ödeyecek mükellefler tarafından kesin ve açık bir şekilde bilinmesini ifade eder (Susam, 2019: 250). Smith' e göre, belirlilik ilkesi diğer ilkelerden daha önemlidir. Bunun nedeni; belirlilik ilkesine uyulmadığı takdirde, mükellefler açısından büyük eşitsizlikler ortaya çıkacaktır (Öztürk, 2017: 62).

Smith'ten iki yüzyıl önce yaşamış John Locke; "Hükümet Üzerine Eleştiriler Adlı" eserinde, vergi konusunda kuralların sık sık değişmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Locke, iyi bir vergi sisteminin; kuralları önceden bilinen, yerleşik ve istikrar kazanmış kuralları olan ve iyi bir kurumsal sistem üzerine inşa edilmiş olması

gerektiğini ifade etmiştir. Bu ilkeler literatürde: belirlilik-kesinlik veya süreklilik kesinlik olarak bilinmektedir (Locke, 2004: 77).

2.5.6. Vergilemede Uygunluk İlkesi Açısından

Vergilemede uygunluk ilkesi; Smith'ten daha önce yaşamış birçok yazar, düşünür veya din adamı tarafından dile getirilmiş olsa da Adam Smith tarafından bir sistem dahilinde analiz edildiği için klasik vergileme ilkesi olarak kabul edilmiştir. Tarım toplumun yaygın olduğu dönemlerde; hasat ile vergileme arasında bir uyumun olması gerektiği düşüncesine dayanan uygunluk ilkesi, ilk olarak tarımda vergilemenin hasat zamanından sonrası için yapılması konusunun gerekliliği üzerinde durmuştur. Aynı şekilde; terekenin tasfiyesi için varislere süre tanınması, kira vergilerinin kiranın tahsilinden sonra tahsil edilmesi de bu ilkenin bir sonucudur (Paganetto, 2019: 16).

Ekonomik aktivitelerin günümüz dünyasında çeşitliliğinin artması ve karmaşık yapısı, mükellef açısından en uygun zamanın belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarının farklılaşması da mükellefler açısından uygun zamanın belirlenmesini zorlaştırmıştır. Nitekim, dolaylı vergilerin ekonomik hayatta çok sayıda türde varlığını göstermesi de uygun zamanın belirlenmesi açısından zorluk yaratmaktadır.

2.5.7. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi Açısından

Adam Smith Ulusların Zenginliği adlı kitabında; iktisadilik ilkesini, toplanan vergilerin mümkün olduğunca en az maliyetle hazineye aktarılması şeklinde açıklamıştır. İlke kapsamında, vergilerin hazineye aktarılmasında giderler düşük tutularak gelirlerin arttırılması hedeflenmiştir. Ayrıca Smith; vergiyi toplamakla görevli kişi sayısının artmasının giderleri arttıracığını, sonuç olarak vergi gelirlerinin istenilen düzeyde toplanamayacağını dile getirmiştir (Aktan, 2018: 14). Tasarruf ilkesi olarak da ifade edilen iktisadilik ilkesi, özünde hazineye giren para ile toplanan vergi için katlanılan maliyetin en az olmasını ifade etmektedir (Edizdoğan vd., 2019: 238).

Bu ilke ile amaçlanan, toplanacak vergi için mümkün olduğu müddetçe en az masraf yapılmasıdır. Bilindiği üzere, vergi maliyeti açık ve örtük olmak üzere iki türdür. Açık vergi maliyeti, vergiyi toplayan idarenin, topladığı vergi için yapmış olduğu tüm harcamaları kapsar. Bir vergi toplanırken, yapılan harcamaların oransal olarak büyüklüğü artıyorsa açık vergi maliyeti de artıyor demektir. Örtük maliyet ise, mükellefin vergi konusunda yapmış olduğu harcamalar toplamıdır.

2.5.8. Vergilemede Genellik İlkesi Açısından

Bu ilkeye göre; toplumu oluşturan tüm bireyler ve kurumların, din, dil ırk renk ve cinsiyet gözetmeksizin, vergiyi doğuran olaya yol açan işlemleri yaptıkları andan itibaren vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu olmalarını ifade etmektedir (Öner, 2017: 51). Wagner'in görüşüne göre; vergilemede, herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm yurttaşlardan vergi alınması gerekmektedir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtildiği gibi "*herkes kamu giderlerini karşılamak için vergi vermekle yükümlüdür.*" ifadesi yer almaktadır (Muter vd., 2008: 163). Ancak, belirli kişi veya konuların vergiden muaf tutulması verginin genel ilkesine aykırı değildir. Devlet, belirli ekonomik ve sosyal amaçlarla muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verebilir. Vergilerin eşitliği ilkesi, A. Smith'in adalet ilkesi ile özdeşleştirilmiştir (Aydın, 2021: 519).

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN VERGİ DENETİMİNE YANSIMALARI:

SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

1. VERGİLENDİRMEDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM

1.1. Dijitalleşme Sürecine Genel Bir Bakış

Dijital kelimesi Latince “işaret parmağı, genelde parmak” anlamına gelen digitus sözcüğünden doğmuştur (Kânoğlu, 2020: 5). Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlükte dijital kelimesinin Fransızca Digital kelimesinden türediğini ortaya koymaktadır. Fransızca Digital kelimesi “tam sayılara ilişkin, sayısal” şeklinde ifade edilirken, İngilizce olarak ise digit kelimesi “1 ile 10 arasında yer alan sayıların her biri, rakam” olarak ifade edilmiştir (Nişanyan Sözlük, 2017).

Dijitalleşme, günlük hayatın içerisinde yer alan ses, görüntü ve metin içeren bilgilerin sayılar aracılığıyla elektronik cihazlara taşınmasını ifade etmektedir. Bu sayısallaşmayla bilgiler birleştirilebilmekte ve bilginin entegrasyonu sağlanmaktadır (Ormanlı, 2012: 32). Ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal birçok etkisi bulunan teknolojik gelişmelerin, günümüze kadar geldiği süreçte çeşitli aşamalardan geçtiği görülmektedir. İlk dönem olarak, tarım üzerinden sanayi sektörüne yönelik yaşanan yoğun işçi geçişi, kitlesel üretimlerin gerçekleştirildiği sanayi devrimi sonrasındaki dönemdir. Bu süreci takip eden ikinci dönem, daha büyük üretim bantları kurularak insan odaklı üretimin azaldığı daha çok bilgisayarlar üzerinden makinelerin programlandığı otomatik üretim sistemine geçiştir. Son aşama ise günümüze daha yakın olan bir süreçte başlayarak, hızlı bir şekilde gelişen ve artan enformasyonun bilgisayarlarla birleşmesiyle ortaya çıkan ileri düzey teknolojik yaşamdır (Kurtulmuş, 2012: 161). Sanayinin ilk gelişim aşamalarında buhar gücü kullanılarak çalıştırılan makineler, günümüzün teknolojik gelişmeleri sayesinde siber fiziksel sistemlere dönüşmüştür. Bu sistemler sayesinde dijital çağ olarak adlandırılan günümüzde zaman ve mekân kavramının ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Dünyada her geçen gün geliştirilen robotlar, günlük yaşamda kullandığımız teknolojik aletlere kadar indirgenen yapay zekâ teknolojisi, farklı noktalarda yer alan fiziksel nesneleri birbirine bağlayan nesnelerin interneti (IOT) ve verilerin birçok noktadan erişimini sağlayan bulut bilişimin birleşimiyle meydana gelen değişim, dünyayı ekonomiden eğitime,

sağlıktan ulaşım ve daha birçok alanda büyük bir dijital dönüşüme mecbur bırakmıştır (Ersöz ve Özmen, 2020: 171).

Günümüzde yaşanan dijital çağın ekonomiyi etkileme sürecini anlamak için endüstriyel devrimlere bakmak gerekmektedir. Her geçen gün katlanarak gelişen teknolojiler, dijital ve yapay zekânın oluşumunu sağlamıştır. Fakat bu oluşturulan sistemlerin temeli geleneksel üretim endüstrisine dayanmaktadır. Her dönemin kendi içinde geliştirdiği teknolojiler ekonomilerin gelişmesini sağlarken kimi dönemlerde de gerilemesine neden olmuştur. Yaşanan gelişimler sayesinde işgücündeki verimlilik artmış ve bu sayede çalışan her işgücünden daha fazla çıktı beklenir olmuştur. Bu durum da ülkelerin ekonomik olarak kalkınmasını sağlamıştır. Endüstriyel devrimler dört aşamadan oluşmaktadır ve günümüzde yaşanan Endüstri Devrimi 4.0'dır. Endüstri Devrimi 1.0 bu devrimlerin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. James Watt'ın buhar gücünü icat etmesiyle başlayan bu devrim sanayi devrimi olarak da bilinmektedir. Endüstri Devrimi 2.0, Henry Ford'un ortaya koymuş olduğu montaj hattının daha ucuz arabaların üretilmesini sağladığı, elektriğin ve içten yanmalı motorların ön plana çıktığı dönemdir (Gordon, 2000: 49). Endüstri Devrimi 3.0, bilgisayar teknolojisinin kullanıldığı bir dönem olmakla beraber bu dönemde bilgisayarlar sayesinde üretim hızı artmış ve insan emeğinin değeri azalmıştır. Günümüzde yaşadığımız Endüstri Devrimi 4.0 ise siber-fiziksel sistemlerin kurulduğu, teknolojinin ileri düzeyde kullanıldığı ve bilgi işlem, iletim ve depolama sistemlerinin oldukça geliştirildiği bir dönemdir. Bu sistemler sayesinde makineler ve üretim içerisinde bulunan diğer nesneler iletişim kurabilir hale gelmiştir (Koç ve Teker, 2019: 305).

Dijitalleşme olgusunun etkisi, günümüzde hayatın içerisindeki birçok noktaya da tesir ettiği görülebilmektedir. Bu noktalar; maliye, ekonomi, kültür, sağlık ve bankacılık gibi insan hayatını önemli ölçüde etkileyen alanlardır. Dijitalleşme sonucunda sayısal verilerin dijital ortama taşınması bu kavramı tam anlamıyla ortaya koymamaktadır. Çünkü dijitalleşmeyle birlikte veriler sadece dijital ortama taşınmamış ayrıca bu verilerin elektronik ortamda işlenebilmesi imkânı doğmuştur. Bu duruma e-ticaret, e-devlet, e-imza ve e-randevu gibi dijital uygulamalar örnek verilebilir. Dijitalleşmenin bir diğer etkisi, kamu maliyesi açısından vergi idaresi ile mükellefler arasında görülmektedir. Bu iki taraf arasında gerçekleşecek olan işlemlerin dijital araçlar aracılığıyla sağlanması, personel ihtiyacının ve kırtasiyecilik

gibi maliyetlerin azalmasını beraberinde getirerek kamusal anlamda fayda sağlamıştır. Bu kamusal faydaların yanı sıra vergilendirmenin dijitalleşmesiyle birlikte vergi idaresinin vergi mükellefleriyle kolay iletişim kurma ve vergi mükellefine etkin bir hizmet sunumu imkânı, vergilendirme işlemlerinde zaman tasarrufu, vergilendirme maliyetleri açısından parasal tasarruf, kırtasiyeciliğin azalması sebebiyle çevreci yaklaşım ve tahsilatın gecikmeye düşmeden zamanında yapılması gibi önemli birçok katkısının da bulunduğu görülmektedir (Yoruldu, 2020: 225-228).

1.2. Dijitalleşmenin Vergilendirme Süreci ve Vergi İdarelerine Etkisi

Vergi denetimi diğer bir tabirle vergi incelemesi mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinden vergi kayıp kaçaklarına sebebiyet verilip verilmediğinin araştırılmasına dayanan bir süreçtir. Vergi denetimi 4 aşamadan oluşmaktadır.

- Denetime tabi olacak mükellef hakkında önceden hazırlık ve planlama yapılması
- İnceleme sürecine başlanması
- İnceleme tutanağının tutulması ve raporun tamamlanması
- Rapor Değerlendirme Komisyonunca inceleme raporunun VDK standartlarına ve mevzuatlara uygunluğuna bakılması

Denetim Öncesi Hazırlık ve Planlama

Denetime tabi olan mükellef bilgileri, VDK-BİS sistemi üzerinden vergi müfettişlerine iş emri olarak gönderilmektedir. Vergi müfettişleri bu iş emirlerinin kendilerine ulaşmasından itibaren 10 gün içerisinde işe başlamak ve 30 gün içerisinde incelemeye başlamak zorundadır. İlk 10 günlük süre genel araştırma yapılması (mükellefin sektörü, piyasa bilgileri, ticaret konuları, büyüklükleri vb.) için verilen bir süredir. 30 günlük süre içerisinde ise mükellefe, hakkında incelemeye başlanacağı bilgisi verilerek yasal defter ve belgeler talep edilerek mükellefle veya temsilcisi ile incelemeye başlama tutanağı imzalanır ve incelemeye başlanmış olur. Mükellefin inceleme tutanağını imzalaması halinde inceleme başlama tarihi tutanak tarihidir. Ancak mükellefe ulaşılamaması halinde inceleme başlama tutanağı, inceleme yapan müfettiş başka bir müfettişle tutanağı imzalayarak ilgili vergi dairesine gönderdiğinde, tutanak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih incelemeye başlama tarihidir (Yoruldu, 2020: 225-228).

İnceleme Süreci

Mükellefle inceleme tutanağının imzalanmasıyla birlikte esas inceleme süreci başlamaktadır. İnceleme esas olarak mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. Ancak mükellefin iş yeri müsait olmaz veya mükellef talep ederse incelemeye büroda devam edilebilmektedir. Bu kapsamda öncelikle mükellef ile inceleme yapılacak yer kararlaştırılmaktadır (Koç ve Teker, 2019: 306).

Mükelleften yasal defter ve belgeleri inceleme yapılacak yere getirmesi istenir ve tutanak karşılığı defterler alınarak muhafaza edilir ve inceleme süreci müfettiş tarafından başlanır (Yoruldu, 2020: 230).

İnceleme sürecinde mükellefin muhasebe işlemlerinde herhangi hata noksan eksiklik veya usulsüzlük olup olmadığı muhasebe standartları kapsamında değerlendirilmektedir. Daha sonra mükellefin yasal defter ve belgelerinde vergi mevzuatlarına aykırılıkların bulunup bulunmadığı araştırılarak tespitler yapılmaktadır. Hem muhasebe işlemleri hem vergi mevzuatları birlikte değerlendirilerek, mükellefin beyannamelere aktardığı matrahı oluşturan maliyet, indirim, istisna ve muafiyetlerin beyannamelerde doğru olarak dikkate alınıp alınmadığı tespit edilerek tutanağa geçirilmektedir. Bu şekilde yapılan tüm eksik noksanlar tespit edilerek tutanağa geçirilerek vergi inceleme tutanağı oluşturulmaktadır (Koç ve Teker, 2019: 307).

İnceleme Tutanağının Tutulması ve Raporun Tamamlanması

Müfettiş tarafından tespitlerin yapılması sonucu hazırlanan vergi inceleme tutanağı mükellefle kararlaştırılan bir zamanda ve yerde mükellef ve müfettişçe birlikte imzalanarak bir örneği mükellefe verilmek suretiyle inceleme süreci tamamlanmaktadır. Tutanak imzalanmasından sonra müfettişçe yapılan tespitler, araştırmalar, incelemeler, toplanan delil ve verilerle tutanakta mükellefe sorulan sorular hep birlikte değerlendirilmekte ve vergi inceleme raporu tanzim edilmektedir.

Rapor Değerlendirme Komisyonunca İnceleme Raporunun Değerlendirilmesi

Tanzim edilen vergi inceleme raporları daha tecrübeli vergi müfettişlerince kurulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarında görev yapmaktadırlar. Tanzim edilen raporlarda, müfettişlerin dikkatinden kaçan eksik ve noksanların giderilmesi amacıyla tecrübeli müfettişlerin görüşleri doğrultusunda eksiklikler giderilerek rapor işleme

koyularak tarhiyat veya iadeler yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmektedir (Birinci ve Aydemir, 2020: 80).

1.2.1. Klasik Vergileme Anlayışından “Dijital Vergileme” Anlayışına Geçiş

Ülkeler, dünya ekonomisinde yaşanan krizleri en iyi şekilde atlatabilmek yolunda, özellikle vergilendirmede optimizasyonu sağlamak için dijital teknolojilerden yararlanmayı ön plana çıkarmışlardır. Hükümetler kriz dönemlerinde gelirleri ciddi anlamda azalan işletmeler üzerinde oluşan vergi yükünü yükselterek bütçede aranan açığı bu şekilde kapatmaya çalışmaktadırlar. Ancak bu tür politikalar tek başına bu sorunu çözememekle birlikte, kayıt dışı ekonominin de genişlemesine ve vergilendirmeye ilişkin gelirlerde de düşüşe neden olabilmektedir. Bu gibi sorunların, özellikle kayıt dışı ekonominin kontrol altında tutulması gibi konular vergi idarelerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Fakat, bu dijitalleşme süreci içerisinde bazı zorluklar da ortaya çıkmıştır (Birinci ve Aydemir, 2020: 82).

Dijitalleşme her alanda olduğu gibi vergi idaresinde de önemli radikal değişiklikler talep etmektedir. Yeni teknolojilerin uygulanmasının ilk aşamasında yaşanan dönüşüm karmaşıklığına neden olmaktadır. Özellikle de dijital dönüşümün yansıdığı her sektör gibi vergi idaresinin de kendine has yeni bir dijital sistem ortaya çıkarma isteği hem maliyetleri yükseltmekte hem de üst düzey teknoloji gerektirmektedir. Ayrıca, vergi idaresi dijitalleşme konusunda sürekli kendini yenilemeli, diğer sektörlerde ortaya çıkan yeniliklere uyum sağlamalı ve vergi mükelleflerinin işlemlerini daha rahat hale getirecek çözümler bulmalıdır.

Vergi idaresinin dijital dönüşüm sürecinde karşılaşacağı en temel zorluklardan biri tabi ki yüksek maliyetlerdir. Dijitalleşmenin kaçınılmaz olması sebebiyle vergi idaresi bu maliyetleri göze almak zorundadır. Bu maliyetlerin büyük bir kısmı yukarıda bahsettiğimiz adaptasyon sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlardan, özellikle de personelin eğitimi, performans ölçümü gibi uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Maliyetlerin diğer önemli bir kısmı ise dijitalleşmenin gerektirdiği yazılım ve donanım dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Diğer bir zorluk, vergi idaresinin işlem ve prosedürlerini çevrimiçi şekilde gerçekleştirebilecek teknolojik sistemin kurulması ve bütün vergi mükelleflerinin internete erişiminin sağlanması konusunda ortaya çıkmaktadır (Vukovic, 2018: 3-4).

Mevzuattaki boşluklar, kamu sektöründeki gereken koordinasyonun sağlanmaması, yöneticilerin yeterli bilgiye sahip olmaması dijitalleşme sürecinde aksamalara sebep olabilir. Geleneksel yöntemlerle çalışmaya alışkın olan eski memurların değişen sisteme karşı direnç göstermesi ve başka bürokratik sebeplerden dolayı da zorluklar ortaya çıkmaktadır.

Modern bir vergi idaresinde, yen dijital teknolojilerin işyerine ve hizmetlere sorunsuz bir şekilde uyumu sağlanmalıdır. Bu adaptasyonu sağlamak için vergi idaresinin dikkat etmesi gereken hususlar vardır (PWC, 2017: 16):

- **Uyum stratejisi:** Dijital dönüşümün başarılı olması için uyumluluk da gerekmektedir. Bu süreçte uyum metodolojileri geliştirilerek büyük işletmeler, konu uzmanları ve bireyler etrafında birimlerin yeniden yapılandırılması gibi konular ortaya atılmaktadır. Uyum stratejisi belirlenirken vergi değerlendirmesi, denetimi, gelir toplama ve yönetiminden sorumlu çalışanların değerleri ve davranışları da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yöntemle, vergi idarelerinin gözetim faaliyetlerine öncelik verilmesi ve kıt kaynakların etkili bir şekilde kullanımının koordine edilmesi sağlanacaktır.
- **Yasama çerçevesi:** Dijital dönüşüm vergi idaresi içinde yeni yöntemlerle beraber yeni vergi ve prosedür yasalarını da getirebilir. Dijitalleşme süreci içerisinde yeni teknolojilerin kullanımıyla oluşturulan yasal sistemlerin vergi mevzuatına uyması önemli konulardan biridir. Gizlilik, mahremiyet, kullanıcı hüküm ve koşulları, vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki sözleşmelerden sorumluluk gibi konular da bu çerçevede yer almaktadır.
- **Operasyonel çerçeve:** Operasyonel çerçeve vergi idaresinin uyum prosedürleri için yönetim modeli tasarımı, organizasyon yapısı, operasyonel süreçler için yönergeler, yönetim raporlaması ve kuruluş içinde rol ve sorumlulukların belirtildiği bir taslak sunmaktadır. Her vergi idaresinde farklı olarak oluşturulan operasyonel çerçeve, ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik yapısına, kurumun teknolojik olgunluğuna bağlı olarak belirlenmektedir.
- **Vergi teknolojisi ve altyapısı:** Vergi teknolojilerinden maksimum fayda sağlamak, gelecekte oluşabilecek riskleri yönetebilmek için vergi

idareleri değişimleri kontrol altında tutmalı ve vergi teknolojisi altyapısının son durumuyla ilgili net bir resim ortaya koyabilmelidir. Uygulanan yeni teknolojilerin kurulumu için uygun bir fiziksel ortam, günlük ortamda sürekli destek, sürekli bakım ve lisans maliyetleri, yeni güvenlik önlemleri gibi gereksinimleri vardır. Güvenilir bir bulut hizmet sağlayıcısı bu zorlukların çözümünde oldukça etkilidir.

- **Eğitim ve öğretim:** Vergi idaresi personelinin, yeni operasyonel plan ve vergi teknolojilerine ilişkin bireysel beceri, yetenek ve yetkinliklerin büyümesi ve genişletilmesi için uygun eğitimi alması gerekmektedir.
- **Performans ölçümü:** Performansın etkili bir şekilde ölçülmesi, belirlenmiş temel performans göstergelerinin, alaka düzeyinin, ilerlemenin, verimliliğin ve faaliyetlerin proje hedeflerine göre etkisinin periyodik olarak değerlendirilmesini içermektedir. Bu süreç şeffaflığın ve hesap verebilirliğin de artmasına yol açmaktadır.

1.2.2. Vergi İdarelerinin Dijital Dönüşümü

Küreselleşme ve dijitalleşme gibi kavramları açıklamakla beraber, bu kavramların dünyada gerçekleşen ticaret işlemlerinin hacmini de arttırdığını daha önce belirttik. Vergi idareleri son dönemlere kadar yaşanan bu artımı kontrol edebilecek durumdaydı. Ancak, son birkaç yıl içinde özellikle sosyal medyanın aktif bir şekilde kullanımı bilgi akışında hızlı bir yükselmeye neden olmuş ve vergi idareleri yeni sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Bununla birlikte, OECD ve Avrupa Birliği'nin, vergi mükelleflerinin kamu vergi şeffaflığı talebi de bu sorunların boyutunu arttırmıştır.

Avrupa Vergi İdareleri Örgütü (IOTA), vergi idarelerinin temel önceliği olarak vergi mükellefi deneyimi için dijital dünyanın birleştirilmesini görmektedir. 2007-2008 mali krizi, Lüksemburg ve Panama Sızıntıları gibi ekonomik olaylar, vergi hizmetleri ve bunların toplumdaki rolü hakkında kamuoyunda tartışmalar yaratmıştır. Vergi mükellefleri günümüzde basitleştirilmiş vergi sisteminin yanında, hükümetlerden şeffaflık da talep etmektedir. Bu durum dünya ülkelerinde politika yapıcılarını hükümetlerin vergi yapısını yeniden değerlendirmeye ve düzenlemeye sevk etmiştir. Bu hususta yapılan şeffaflık girişimleriyle eşzamanlı olarak artan bilgi hacmi ve hızlı veri akışı göz korkutucu olsa da yeniden yapılanma açısından da fırsatlar sunmaktadır. Dijital dönüşüm potansiyelinin ortaya çıktığı bu noktada, Büyük

Veri, Analitik, Yapay Zekâ, Nesnelerin İnterneti ve Bulut Bilişim gibi dijital teknolojilerin vergi idareleri üzerinde büyük bir etkisi bulunmaktadır (PWC, 2017: 7).

Vergi mükelleflerinin büyük bir kısmı vergi kanunlarıyla ilgili detaylı bilgilere sahip olmamakla beraber, bu bilgileri edinme girişiminde de bulunmamaktadır. Bu noktada mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri için vergi idarelerinin rehberlik hizmetini de üstlenmeleri gerekmektedir. Bu hizmetin yerine getirilmesi için mükelleflere ilişkin daha fazla bilgiye ihtiyaç duyan vergi idareleri söz konusu bilgileri dijital teknolojiler aracılığıyla elde edebilecektir. Dijital dönüşüm ile vergi idareleri, vergi hatalarını ve sahtekârlığı önleyebilmekte, ödeme yöntemlerini kolaylaştırarak, daha hızlı geri ödeme yaparak ve ilgili bilgilere daha kolay erişim sağlayarak vergi mükellefi hizmetlerinin iyileştirilmesini sağlayabilmektedir (OECD, 2016: 28).

2. DİJİTAL ÇAĞDA VERGİ DENETİMİ

2.1. Dijital Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerine Etkileri

Dijital teknolojiler vergilendirme sürecinin her aşamasında yer almakla, neredeyse bütün işlemler açısından kolaylık sağlamaktadır. Bu imkânlar içerisinde ödeme yöntemlerinin basitleştirilmesinden vergi hatalarının önlenmesine, maliyetlerin azaltılmasından denetimde verimliliğin artırılmasına kadar çeşitli avantajlar yer almaktadır. Bu nedenle dijital dönüşümün vergi idarelerine yarar sağladığı temel alanları ayırarak incelemek gerekmektedir:

- **Şeffaflık:** Yapılan araştırmalar, son derece yapılandırılmış veya görsel olarak desteklenen veriler yoluyla artan strateji, süreç ve yatırım şeffaflığının vergi mükellefi memnuniyetini ve gönüllü uyumu artırabileceğini göstermektedir. Bununla birlikte, raporlama ve BEPS gibi girişimler, vergi idareleri arasında yerel ve uluslararası iş birliği ve bilgi alışverişini arttırmaktadır. Yönetimler gittikçe gelir yönetimine vergi mükelleflerini daha fazla dâhil ederek kooperatif uyum modellerini ve daha yumuşak yasal araçları uygulamaya başlamıştır (Bozdoğanoglu, 2020: 264).
- **Mükellef odaklı çözümler:** Vergi açıkları günümüzde dünya çapında büyük bir sorun haline gelmiştir. Global Financial Integrity gelişmekte olan ülkelerin yasadışı finansal akışlar nedeniyle yılda yaklaşık 1

trilyon dolar kaybettiğini tahmin etmektedir (Global Financial Integrity, 2015:4). Bu sorunun ortadan kaldırılması ve söz konusu açıkların kapatılması vergi idarelerinin vergi mükelleflerini yükümlülüklerine gönüllü olarak uymalarını sağlama becerisine dayanmaktadır. Vergi idareleri bu yönde, vergi mükelleflerine ve onların ihtiyaçlarına ilişkin bir bakış açısı oluşturmalı, e-hizmetleri özelleştirmeli ve çok kanallı iletişimlerini açma yöntemleri kullanmalıdır (Bozdoğanoglu, 2020: 265).

- **Bağlantılı vergi paydaşları:** Vergi idareleri ve vergi mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin bilgilerin bankalar ve tüketiciye dönük işletmeler gibi diğer veri sahipleriyle aynı düzeyde erişim şekli ve gerçek zamanlı olarak paylaşılmasını beklemektedir. Söz konusu özellikler, vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki bağlantıyı ve iş birliğini olumlu yönde etkilemektedir. Bununla birlikte, sağlanan bu iş birliği vergi idarelerinin bankalar, işverenler, borsa komiteleri, ticaret odaları ve daha fazlası ile ilgili verileri güvenli bir şekilde paylaşmasına yardımcı olacaktır (PWC, 2017: 12).
- **Veriye dayalı kararlar ve otomatik süreçler:** Vergi mükellefleri, kişisel bilgilerinin gizliliğinin ve güvenliğinin en üst düzeyde koruma altına alındığından emin olmak istemektedirler. Vergi idareleri, dijitalleşmenin getirdiği yeniliklerle kişisel verileri etkili bir şekilde toplama, güvenli hale getirme, analiz etme ve yönetme yollarını oluşturmaktadır (PWC, 2017: 12).

2.2. Dijital Çağda Kullanılan Denetim Teknikleri

Vergi makamlarının stratejik amacı, uyumu teşvik etmektir. Vergi denetimi, bir vergi idaresinin uyum riski yönetimi stratejisinde kullanılan araçlardan biridir. Uyumlu davranış kendini şu şekilde gösterir:

- Kendini (haklı olarak) vergi mükellefi olarak kaydettirmek,
- Kişinin vergi beyannamesini doldurması (zamanında),
- Kişinin vergi beyannamesini doğru ve eksiksiz doldurması,
- Ödeme (zamanında).

Dijital çağ ve Bilgi ve İletişim Teknolojilerindeki gelişmeler vergi idarelerinin tüm çalışma alanlarını etkilemektedir. BİT gelişmelerinin vergi idarelerinin faaliyet

gösterdiği dünya üzerinde mükelleflerin işlemlerini, iletişim ve muhasebe sistemlerini sürekli olarak geliştirilmesine katkı sunan büyük bir etkisi vardır. Ancak toplu işlemler, hizmet sunumu, uyum risk yönetimi, denetim ve vergi kaçakçılığına karşı mücadele için de BİT' in önemi çok büyüktür (Tempel, 2013: 3).

Günümüzde dünya genelinde geleneksel denetimin dışında hem işletmeler hem de kamu kurumları tarafından kullanılabilen “*bilgisayar destekli denetim, sürekli denetim ve elektronik denetim*” olmak üzere teknolojik yöntemlerin kullanıldığı üç tür tanım bulunmaktadır.

2.2.1 Bilgisayar Destekli Denetim

Günümüzde teknolojik gelişmelerin ve internet kullanımının yaygınlaşmasıyla bireylerin yaşam tarzında değişimler olmuştur. Birçok iş, ihtiyaçlar ve insani ilişkiler internet üzerinden görülebilmekte dolayısıyla insan hayatı kolaylaşmakta ve zamandan tasarruf sağlanabilmektedir. Bu noktada, gelir idarelerinin de bu değişimlere uyum sağlaması zaruri hale gelmesi dolayısıyla vergi denetiminde yeni bir yapılanma sürecine girilmesi olağan hale gelmiştir. Teknolojik imkânlar kullanılarak uzaktan erişim metoduyla yapılan denetim faaliyetleri e-denetim olarak adlandırılmaktadır (Çavdar, 2016: 151-152).

Bilgisayar destekli denetim, denetlenen kuruluşun ve bunun üzerine finansal işlemleri ve olayları işleyen bir muhasebe bilgi sisteminin güvenilirliğinin bilgisayar yardımıyla kontrol edilmesi süreci ya da denetimi gerçekleştirenlerin kişisel verimliliğini artırıcı etkide bulunan ve denetimde etkinliği artıran araç ve teknikler olarak tanımlanmaktadır (Çatıkkaş, 2009: 3).

Pratikte bilgisayar destekli denetimler çok çeşitli bilgisayar programları ile yapılmaktadır. Bilgisayar destekli denetim teknikleri, denetçilerin bilgisayar yardımıyla sistemik verilere erişerek denetim kanıtlarını ve destekleyici bilgileri elde etmelerinin bir yoludur. Başka bir deyişle, denetçilerin denetimler sırasında kullandıkları önemli araçlardır (Cankar, 2006: 51).

Vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için denetimde teknoloji ürünlerinden mümkün olduğunca yararlanılmalıdır. Çünkü güçlü ve etkin bir denetime bilgisayarların denetim sürecinde kullanılmasıyla ulaşılabilir. Güçlü bir vergi idaresi ve mükelleflerin onun verimliliğine, güvenilirliğine ve etkinliğine olan inancı, vergi idaresinin tam otomasyonu ile mümkündür (Organ ve Çavdar, 2017: 147).

Teknoloji sektörünün hızla gelişmesi nedeniyle vergi denetimlerinin geleneksel yöntemler yerine teknolojik yöntemlerle yapılması gerektiğine inanılıyordu. Bu nedenle klasik vergi denetimlerinin yerini giderek elektronik kayıtlar kullanılarak vergi denetimi sürecinin yürütüldüğü bilgisayar tabanlı denetim olan elektronik vergi denetimleri almaktadır.

Dijital ortamda depolanan verilerle çalışabilmek için bilgisayar destekli teknolojilerin kullanılması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi incelemeleriyle ilgili olarak yürütülen çalışmaların başlangıcından raporlanmasına ve ilgili mercilere gönderilmesine kadar tüm bu süreçleri bilgi işlem sistemleri üzerinden takip etmek, maksimum ve minimum değerler hakkında bilgi üretmek için istatistikler oluşturmak, toplanan bilgi, veri ve istatistikleri tüm yönetici ve vergi müfettişleri ile paylaşmak gibi amaçlarla kullanılan VDK-BİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi) ile 09.01.2017 tarihinde EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi) entegre edilmiştir. VDK-BİS ile entegre çalışan EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi) geliştirme ve yaygınlaştırma çalışmaları sonucunda VDK, GİB ve alt birimlerin elektronik ortamda yaptığı yazışmaların aktif kullanılmasıyla posta masrafları ile kâğıt kullanım oranlarında çok ciddi tasarruf sağlanmıştır (VDK, 2018).

Bilgisayar destekli denetim anlayışında, vergi mükellefi işletmeler için en önemli bilgilerin toplanabileceği türden bir denetim dosyası geliştirilmesi vergi denetimine hazırlanmayı kolaylaştırmaktadır. Vergi denetiminin yürütülmesinde bilgi teknolojileri önem taşımaktadır. Vergi denetçisine işletmenin bilgisayar sistemlerindeki elektronik kayıtlara ve taranmış faturalara bakmasına izin verilir; bu, bir şirketin defter ve kayıtları tutma ve bunları vergi makamlarına açık hale getirme yükümlülüğünün bir parçasıdır. Orijinal verilere, yazılıma ve/veya donanıma zarar verebileceğinden vergi denetçisi mükellefin bilgisayar sistemi üzerinde başka işlemlere karışmaz. Vergi denetçisinin, işletmeye bir USB bellek veya başka bir veri depolama ortamı sağlaması da mümkündür, böylece vergi mükellefi, dosyaları bu ortama kopyalamak için kendi bilgisayar sistemine bağlayabilir (Seçkin ve Mithat, 2015: 180).

2.2.2. Sürekli Denetim

Sürekli denetim; *“varlıkları koruma, veri bütünlüğünü sağlama ve güvenilir finansal bilgi üretme konusunda gerçek zamanlı muhasebenin etkinliğini ve*

verimliliğini belirlemek için kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak adlandırılmaktadır (Rezaee vd., 2001: 151).

Sürekli denetim, şirketlerin ticari veya mali işlemlere ilişkin bilgileri korumak için kullandıkları sistemde hazırlanan mali tablolardaki mali özellikte olan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında fikir üretmek amacıyla bilgisayarlı denetim teknikleri ile analitik prosedürler kullanılarak elektronik denetim kanıtlarının fiziksel olarak toplanmasıdır (Acar vd., 2016: 1562). Belgeler ve toplanan delillerden elde edilen görüşler, bir denetim raporunda toplanır ve sunulur. Sürekli denetim yaklaşımında, denetime konu işlem ve olayların meydana gelir gelmez izlenmesine olanak sağlayan donanım ve yazılımlar sayesinde denetimde insan faktöründen kaynaklanan hata ve zaman kayıplarının önüne geçileceği, denetçinin ayrıntılarla uğraşmak yerine sadece denetim riskini ve stratejisini etkileyebilecek durumlara odaklanmasına izin verilerek denetimin etkinliği ve verimliliğinin artırılacağı vurgulanmaktadır (Seçkin ve Mithat, 2015: 182).

2.2.3. Uzaktan Denetim

Vergi yönetimleri geleneksel olarak; kapsamlı denetimler, konu odaklı denetimler, defter ve kayıtların incelenmesi ve şüpheli vergi kaçakçılığının derinlemesine araştırılması dâhil olmak üzere çeşitli farklı denetim türleri uygular. Bu denetimler genellikle idarenin vergi mükellefinin iş yerini ziyaret etmesini gerektirir. Bunun üzerine alternatif yöntem arayışına girilmesi sonucunda daha hızlı uygulanabilecek olan uzaktan denetim modeli ortaya çıkmıştır.

Teeter, Alles ve Vasarhelyi (2010), uzaktan denetim terimini şu şekilde tanımlamaktadır: “Denetçilerin finansal verilerin doğruluğunu değerlendirmek ve raporlamak, elektronik kanıt toplamak ve fiziksel konumundan bağımsız olarak mükellefle (denetlenen) etkileşim kurmak için bilgi-iletişim teknolojisini veri analitiğiyle birleştirdiği süreçtir.”

Atakan (2021), uzaktan denetimi, veri havuzundaki bilgilerin ve görülen risklerin öncelik sırasına göre değerlendirildiği ve üst birime raporlandığı bir süreç olarak kabul etmektedir. Satya ve Shauki (2022), uzaktan denetime ilişkin olarak denetim planlaması, risk değerlendirmesi ve denetim raporlaması için denetim uygulamasında bilgi teknolojisi kullanımının yaygın ve önemli olduğunu açıklamaktadır. Bunun denetçi için denetimin yürütülmesinde giderek daha karmaşık

işlemlerle karşı karşıya kalacağı anlamına geldiğini ve denetçi tarafından kullanılan denetim yazılımı aracılığıyla bilgi teknolojisinin kullanılmasının denetim planlaması, risk değerlendirmesi ve denetim raporlaması için denetimlerin uygulanmasına büyük ölçüde yardımcı olduğunu söylemektedir.

Teknolojideki gelişmeler, vergi yönetimlerini denetimle ilgili belgelerin elektronik olarak sunulması da dahil olmak üzere, denetim sürecinde vergi mükellefleriyle ilişki kurmanın yeni yollarını düşünmeye yöneltmiştir. Vergi dairelerinin kapanması ve çok sayıda vergi memuru için uzaktan çalışmaya geçiş, uyuma aracılık etmeyi ve bunların nasıl yürütüldüğünü önemli ölçüde etkilediğinden, bu eğilim COVID-19 krizinin başlangıcından bu yana önemli ölçüde hızlanmıştır.

Uzaktan denetim, kısmen veya tamamen saha dışında gerçekleştirilen denetimdir. Uygun bir bilgi-iletişim teknolojisi platformu kullanılarak gerçekleştirilir ve normal bir denetimle kapsamı aynıdır. E-postalar, telefon görüşmesi, ekran paylaşımı, video ve fotoğraflar kullanılabilir.

Uzaktan denetimde mükellefin her zaman müsait olması gerekebilir. Denetim ekran paylaşımı kullanılarak yapılabilir. Ayrıca, belgelerin incelenmesi üzerine denetçiye e-posta ile gönderilmesi istenebilir.

Uzaktan denetim sayesinde, denetim personelinin mükelleflerin işyerlerine gitmesi gerekmeyeceğinden, mükelleflerin teftişler sırasında personel ve fiziki çalışma yerleri temin etme yükümlülüğüne neredeyse gerek duyulmayacaktır.

3.VERGİ DENETİMİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM: SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Dünya ülkelerinin çeşitli vergi idarelerinde dijitalleşme süreci farklı zamanlarda başlamış olup, bazı ülkelerde ciddi anlamda mesafe kat edilse de bazı ülkeler daha bu sürecin başında yer almaktadır. Burada ülkelerin gelişmişlik seviyesinin önemli rolü vardır. Özellikle OECD gibi daha çok gelişmiş ülkelerden oluşan uluslararası örgütlerin bu yönde aldığı kararlar ülkeleri vergi idarelerinin dijitalleşmesi konusunda adımlar atmaya teşvik etmiştir. OECD'nin Mali İşler Komitesi olarak faaliyet gösteren CFA, 1998 yılında yayınladığı raporda vergi idarelerinin gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerine uygun olarak yeniden yapılandırılması, mükelleflere daha kaliteli bir hizmet sunumu yönünde öneriler yer almıştır (Birinci ve Aydemir, 2020: 76).

OECD vergi denetimi konusunda da dijital dönüşümden faydalanarak vergi raporlama yöntemlerini uygulamaya başlamıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda ortaya koyulan en başarılı uygulamalardan biri 2005 yılında OECD'nin geliştirdiği Vergiye Yönelik Standart Denetim Dosyasıdır (SAF-T). SAF-T şirketlerin vergi işlemlerine ilişkin bilgilerinin elektronik ortamda ve uluslararası standartlara uygun bir biçimde vergi idarelerine ve ilgili denetim kurumlarına gönderilmesini sağlamak, bilgi akışındaki verimliliği arttırmak için geliştirilmiştir. Denetim uygulamalarını daha da geliştirmek ve özellikle de son zamanlarda karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, vergi kaçaklığının karşısını almak için OECD tarafından 2015 Kasım ayında BEPS Eylem Planı yayımlanmıştır. İçerisinde yeni düzenlemeler yer alan Eylem Planı, denetim mekanizmasını geliştirmekle vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirmeyi hedeflemektedir (Dikmen ve Çiçek, 2020: 162).

Vergi idarelerinin dijitalleşmesi yönünde son yıllarda atılan en önemli adımlardan biri OECD'nin teşebbüsüyle 2016 yılında gerçekleştirilen ve 48 farklı ülkeden vergi idarelerinin katıldığı forumda “Dijital Vergi İdaresi”nin oluşturulması için belirlenen yeni bir yol haritası olmuştur. Vergilendirme sürecinde yer alan daha çok işlemi dijital ortama taşımak için oluşturulan yol haritasında ülkeler arasında bilgi paylaşımının önemi konusu da öne çıkartılmıştır (Deloitte, 2019a: 1). Bu hususlar doğrultusunda, forumda yer alan ülkeler üç ayda bir kendi geliştirdikleri uygulamalarla ilgili deneyimlerini birbirleriyle paylaşmaktadırlar (Deloitte, 2019b: 4). Günümüzde vergi idarelerinin kullanmış olduğu e-dosyalama, e-muhasebe, e-eşleştirme, e-denetim ve değerlendirme gibi uygulamalarla birlikte, veri analizi çözümlerinin de vergi idarelerine entegre edilmesi mükelleflerin daha akıllı vergi idarelerinden hizmet alma imkanını sağlayacaktır.

Dijitalleşme ülkelerin vergi gelirlerine de ciddi anlamda etkileyerek bu alan sağlanan gelirlerin gittikçe artmasına destek olmaktadır. Özellikle, vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin dijital ortamda hazırlanması vergi gelirlerinin yükselmesine sebep olmuştur. Örnek olarak, dijital kayıt işlemlerine 2014 yılından başlayan Macaristan'da KDV gelirlerinde %15 oranında, 2015 yılından KDV beyannamelerinin elektronik ortamda doldurulmasını sağlayan Rusya'da ise %12 oranında veya 4 milyar dolar değerinde bir gelir artışı görülmektedir. Meksika ve Brezilya vergi idarelerinde de gerçekleşen dijitalleşme ile vergi gelirlerinde yaklaşık %40 oranında bir artım elde etmiştir.

İsveç'in dijitalleşmeyle birlikte bu alanda sağladığı artış yıllık 300 milyon avro değerindedir (Ernst & Young, 2019).

Günümüzde ülkelerin büyük bir kısmının vergi idarelerinde dijital dönüşüm gerçekleşse de bu dijitalleşme seviyesi ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar vergi idarelerinin gelişmişlik düzeyine göre beş aşamaya ayrılmıştır. Vergi idarelerinde dijitalleşme genellikle, beyannamelerin dijital ortamda dosya haline getirilmesiyle başlamaktadır. Bu ilk aşama dijitalleşmede en basit düzey olmakla birlikte, günümüzde ülkelerin büyük bir kısmı bu aşamadadır. İlk aşamada olan ülkeleri Hollanda, Arnavutluk, Slovenya, Ukrayna, İsviçre, Kuzey Makedonya, Hırvatistan, Sırbistan, Kenya, Nijerya, Katar, Suudi Arabistan şeklinde sıralayabiliriz. İkinci aşamada yer alan ülkelerin vergi idareleri muhasebe ile ilgili işlemleri de dijital ortama taşımıştır. Norveç, Litvanya, Yunanistan, İtalya, Belçika, Finlandiya, Almanya, Güney Afrika, Almanya, Birleşik Krallık ikinci aşamada yer alan ülkeler arasındadır. Bir sonraki aşamada vergi idaresi banka hesap özeti ve bu gibi ek verilere ulaşarak, vergi türleri ve vergi mükellefleri arasında eşleştirme yapabilme özelliğinden yararlanmaktadır. Eşleştirme özelliğini Portekiz, Macaristan, Yeni Zelanda, Polonya, İrlanda, Çekya, Avusturalya, Fransa, Türkiye, Hindistan, Slovakya kullanmaktadır. Dördüncü aşamada denetim uygulamaları da dijital ortama taşınıp yerine getirilmektedir. Bu gruba dahil olan ülkeler ise Rusya, Meksika, Şili ve Brezilya şeklindedir. Beşinci aşama dijitalleşmenin en üst seviyesi olup, sadece İspanya için geçerlidir. Bu seviyede vergi idareleri vergi formları olmadan sadece sunulan verilerle vergiyi değerlendirmektedir (Ernst ve Young, 2019).

Dijitalleşme sürecinde bütün vergi idareleri için geçerli olan tek bir yöntem olmadığını daha önce belirtmiştik. Bu yöntemler devletlerin sosyal ve ekonomik yapısına ve bu gibi başka özelliklerine göre değişkenlik göstermektedir. Çeşitli ülke örneklerini sunarak, vergi idarelerinin hangi model ve yöntemleri uyguladıklarını ülkeleri ele alarak inceleyeceğiz. Seçilen örnekler vergi idaresinde dijitalleşme alanında gelişmiş ülkeler olması nedeniyle dijital dönüşümün sunduğu imkanları anlatmak açısından daha faydalı olacaktır.

Tablo 2: Seçilmiş Ülkelerin Dijitalleşmesi

Ülke	Dijital Dönüşüm Uygulamaları	Başlangıç Yılı	Teknolojiler	Başarı ve Zorluklar
Amerika Birleşik Devletleri	e-Beyanname, Gerçek Zamanlı Bilgi (RTI)	2011	Bulut Bilişim, Yapay Zeka, Blockchain	Verimlilik artışı, sistem entegrasyonu
Birleşik Krallık	Verginin Dijitalleştirilmesi (MTD), e-Fatura	2019	Bulut Bilişim, Yapay Zeka	Yaygın adaptasyon, eğitim ihtiyacı
Almanya	e-Fatura, e-Raporlama, Standart Vergi Denetim Dosyası (SAF-T)	2017	Büyük Veri, Yapay Zeka, Makine Öğrenimi	Veri güvenliği, yüksek maliyetler
İtalya	e-Fatura, Dijital Raporlama	2014	Büyük Veri, Yapay Zeka, Blockchain	Yüksek uyum oranı, başlangıç maliyetleri
Fransa	e-Fatura, e-Raporlama	2020	Büyük Veri, Yapay Zeka	Uyum sağlama süreci, maliyetler
Danimarka	e-Fatura, Dijital Muhasebe	2005	Büyük Veri, Yapay Zeka	Hızlı uyum, teknik zorluklar

Dijital dönüşüm süreçleri, vergi denetiminde verimliliği artırmakta ve işlemleri daha şeffaf hale getirmektedir. Ancak her ülke, kendi özel koşullarına ve ihtiyaçlarına göre farklı zorluklarla karşılaşmaktadır. Başarıya ulaşmak için, dijital altyapının sağlam kurulması, personelin eğitilmesi ve veri güvenliğinin sağlanması kritik öneme sahiptir.

3.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD, uzun bir geçmişe dayanarak dünya ekonomisinin zirvesinde konumlanmış ve küresel ölçekte ekonomik, ticari ve siyasi alanda etkisini sürdüren en kilit ülkelerden biridir. Amerika Birleşik Devletleri yerel, eyalet ve federal düzeyde üç kademeli bir yönetim sistemi benimsemektedir. Federal hükümet, eyalet hükümetleri ve yerel yönetimler arasındaki bu iş birliği, farklı düzeylerdeki yönetim birimlerinin kendi yetki alanlarına sahip olmalarını sağlar. ABD'de, federal devlet birinci düzey yönetimi, eyaletler ikinci düzey yönetimi ve eyaletlere bağlı olan yerel yönetimler ise üçüncü düzey yönetimi oluşturmaktadır (Ayhan, 2008: 103-120).

ABD vergi sisteminde federal hükümet ve eyaletlerin yanında mahalli idarelere de vergi toplama yetkisi verilmesinden dolayı karışık bir vergi toplama yapısına sahiptir (Sağdıç ve Yıldız, 2020: 5).

ABD'de federal düzeyde vergi sistemi, Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) (IRS) tarafından yürütülmektedir. 22 Temmuz 1998 tarihinde ABD Kongresi tarafından kabul edilen "Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998" (IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu), IRS' in idari yapısında önemli değişikliklere neden oldu. Bu yasa, IRS' in faaliyetlerini daha etkili ve adil bir şekilde yürütmesini, vergi mükelleflerinin haklarını genişletmeyi ve vergi mükelleflerinin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde organize edilmeyi amaçlayarak, yapı daha çok özel sektör modeline benzetilmeye çalışılmıştır (IRS, 2023).

IRS, stratejik plan kapsamında elektronik vergi uygulamalarını (E-Vergi Uygulamalarını) devreye sokma yolunda ilerlemektedir. ABD’de, vergi beyannamelerinin denetim için seçilmesi ve kayıtların doğruluğunun gerçek ölçü ve kriterlerle uyumlu olup olmadığının kontrol edilmesinde çeşitli bilgisayar sistemlerinden faydalanılmaktadır. IRS tarafından elektronik uygulamaların kullanımı için planlanan elektronik uygulamalar; vergi beyannamesi, elektronik vergi ödemeleri, e-fatura ve e-defter uygulamaları, dijital denetim araçları, blockchain tabanlı teknolojik uygulamalar, elektronik veri toplama ve analiz programları, yapay zekâ ve makine, elektronik belge yönetimi gibi elektronik uygulamalar vergi toplama sürecinde etkin kullanılmaya başlanan dijital sistemlerdir. Elektronik yöntemlerin vergi denetiminde kullanılması, vergi idaresinin bilgiye erişim maliyetini düşürürken, aynı zamanda mükelleflerde vergi incelemelerinin ve denetimlerinin tarafsız bir şekilde gerçekleştirildiği algısını güçlendirmektedir. Bu yöntemler mükelleflerin vergiye olan uyumunu artırarak vergi kaçakçılığının önlenmesinde yardımcı olacaktır.

Elektronik vergi girişimi sonucunda E-File (beyanname) sistemini kullanmaya başlayan IRS, 2020 yılı itibariyle tüm bireysel beyannamelerin yaklaşık %90'ını elektronik ortamda alır duruma gelmiştir (Tolkun ve Tekin, 2021: 21-29). Bu oran 2023 yılında ise %91’ e ulaşmıştır. Bu durum elektronik dosyalama alanında artış olduğunu göstermektedir. IRS' nin uygulamaya koyduğu bir diğer E-Vergi uygulaması, elektronik fatura (e-Fatura) sistemidir. ABD’de 2015 yılında “e-Fatura” süreci tüm hükümet kurumlarında mecburi kılınmıştır. ABD'deki federal hükümet kurumları tarafından işlenen yaklaşık 19 milyon faturanın %40'ı elektronik olarak

işlendiği tahmin edilmektedir (Nilakantan, 2018). IRS, veri kullanımında öncü bir rol oynamaktadır. 2023 yılı itibarıyla ABD federal hükümet kurumları tarafından işlenen faturaların yaklaşık %98'i elektronik olarak işlenmektedir (IRS, 2023).

IRS, vergi mükelleflerine vergi işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirebilmeleri için gereken hizmetleri sunmaktadır. Yani, mükelleflere vergi beyanı ve diğer vergi işlemlerini online platformlar aracılığıyla yapabilme imkânı tanımaktadır. Bu, vergi ödemeleri, beyanname gönderimi ve diğer vergi ile ilgili işlemlerin daha hızlı, kolay ve erişilebilir bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Mükellefler bu işlemleri <https://www.irs.gov> adresine girerek kolayca tamamlayabilmektedir.

Elektronik dosyalama (e-file), 1986 yılında pilot bir uygulamayla başlamıştır. E-File kullanımı konusunda büyük şirketlerin anlaşmaya varmaları, küçük vergi şirketlerinin e-file kullanımını hızlandırmış. Ayrıca IRS, 2002 yılında vergi beyannamelerini hazırlamada PIN kullanma alternatifini sunarak imza kullanma seçeneğini kaldırmıştır. Bu durum kâğıt kullanma ihtiyacını ortadan kaldırarak tasarruf ve maliyet açısından da olumlu etkiler yaratmıştır (IRS, eFile.com, 2023).

IRS' nin çevrimiçi bir gelir idaresine dönüştürülmesi hedeflenmiş. Bu durum mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesinin yanı sıra vergi idaresinin etkinlik ve verimliliğinin artmasına olanak tanımıştır (Apak, 2004).

2003 yılında, 53 milyondan fazla gelir vergisi mükellefi, beyannamelerini elektronik yöntemle doldurma tercihinde bulunmuştur. 2005 yılında, elektronik beyannamelerin sayısının ilk defa kâğıt formdaki beyannamelerin sayısını aştığı gözlemlenmiştir. Bu durum mükellefler açısından hızlı ve hata yapmadan beyanda bulunma imkânı ve vergi iadesini en kısa sürede alma avantajı, IRS açısından iş yükünün azalması, kâğıt ortamındaki beyannamelerin elektronik ortama aktarılması için yapılan giderlerin ortadan kalkması ve beyannamelerin hızlı bir şekilde karşılaştırılabilmesi gibi avantajlar sağlamıştır (Karyağdı, 2006: 33).

ABD 2023 yılında ise dijital teknoloji sayesinde 4,7 trilyon brüt vergi toplamıştır. 582.944 vergi beyanamesi denetleyerek 31,9 milyar dolar ek vergi geliri elde etmiştir (IRS, 2023).

3.2. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık, 2013'ten itibaren dijitalleşme çalışmalarına odaklanarak dünyanın önde gelen dijital vergi idarelerinden biri olma yolunda ilerlemiştir. Hükümet, vergi tahsilatının en verimli şekilde gerçekleşmesi ve bu sürecin daha kolay izlenmesi için dijital teknolojileri kullanmayı tercih etmektedir (HM Revenue ve Customs, 2020: 5). Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC), bulut teknolojisi aracılığıyla 150'den fazla dijital hizmet sunarak vergi ve gümrük işlemlerini daha verimli hale getirmektedir. Bununla birlikte, oluşturulan Çok Kanallı Dijital Vergi Platformu bir aylık süre zarfında yaklaşık bir milyon kullanıcının ziyaret edebileceği mobil uygulamaların geliştirilmesine destek olmuştur (Gerger, 2019: 47). HMRC, daha etkin ve verimli bir vergi idaresi sistemi oluşturma hedefiyle 2015 yılında Vergiyi Dijitalleştirme (Making Tax Digital-MTD) programını başlatmıştır. Program, hedef olarak devletin vergi açığını kapatmayı amaçlamaktadır. 2017 yılında ise B2G (e-fatura) uygulamasını başlatmıştır.

MTD 'nin beraberinden getirdiği düzenlemeler ise bu şekildedir (Dikmen ve Çiçek, 2020: 163):

➤ Vergiye tabi cirosu sınırı 85.000 £'dur. Bu tutar üzerinde kalan mükellefler KDV beyannamelerini dijital ortamda oluşturmak ve iletmek mecburiyetindedir. Ciro su 85.000 £ altında olan mükellefler ise KDV beyannamelerini dijital ortamdan iletm e seçeneğini isteğe ba ğlı olarak gerçekleştirmektedir.

➤ Gelir vergisinde yapılan yeni düzenlemeye göre ise serbest meslek sahipleri ve ev sahipleri için bir yıl içinde 10.000 £ ve üzerinde gelir elde edenler, 6 Nisan 2023 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde gelir vergisi için MTD kurallarına uymak zorundadır.

Aralık 2015'te HMRC, vergiye ilişkin bilgilere erişimi kolaylaştırmak amacıyla mükelleflere Kişisel Vergi Hesabı hizmetini sunmuştur. Bu hizmet, mükelleflerin vergiyle ilgili bilgilere tek bir yerden erişmelerini, güncellemeleri yapmalarını ve güvenli bir şekilde yönetmelerini sağlamaktadır. Bu hizmetten faydalanan 16 milyondan fazla birey bulunmakta olup her geçen gün artmaya devam etmektedir. HMRC, 2023'te yaklaşık 12 milyon mükellef tarafından ziyaret edilerek çevrimiçi hizmetlerinin sayısını artırmıştır. Gelir idaresinin raporuna göre, gelir vergisi

beyannamelerinin %97'si dijital ortamda sunulmuş, vergi kredisi yenilemelerinin ise %53'ü çevrimiçi olarak gerçekleşmiştir. Yeni başlatılan projelerle birlikte, akıllı telefon uygulamalarında parmak izi ve yüz tanıma teknolojileri kullanılmaya başlanmış, robotik otomasyonla gerçekleştirilen işlemlerin sayısı 16 milyonu geçmiştir (HM Revenue ve Customs, 2020: 7).

HMRC, Uygulama Programlama Arayüzü (API) stratejisi geliştirme ve veri akışındaki güvenliğini sağlama konusunda dünya standartlarında bir performans sergilemektedir. API, dijital dönüşümün önemli bir parçası olarak mükelleflere ait bilgilerin güvenli bir şekilde saklanmasını ve bu bilgilere sadece yetkili kişilerin erişimini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bu yönde, farklı güvenlik kontrol mekanizmaları ve kimlik doğrulama uygulamaları oluşturulmuştur. 120'den fazla yazılımcının katılımıyla bugüne kadar 200 milyondan fazla işlem gerçekleştirilmiştir ve bu sayı her gün artmaktadır (Collard, 2018: 17).

Birleşik Krallık 2023 yılında ise dijital teknoloji sayesinde 1,1 trilyon sterlin gelir elde etmiştir. Bu tutar Birleşik Krallık ekonomisinin yaklaşık %41 'ine eşittir. 1980 yılından bu yana gelir en yüksek seviyeye ulaşmıştır (House of Commons Library, 2023).

3.3.Almanya

Almanya'daki vergi sistemi Türkiye vergi sistemine benzerlik göstermektedir. Her iki ülkede vergi yükünün adil bir biçimde paylaşılması amacı taşır. Bu kapsamda, düşük gelirli mükellefler daha düşük vergi oranlarına tabi tutulurken, yüksek gelirli mükellefler daha yüksek vergi oranlarıyla karşılaşmaktadır. Bu sistem, çeşitli gelir düzeylerine özgü artan oranlı vergi tarifelerini benimsemekte ve böylece gelir eşitsizliklerini hafifletmeyi amaçlamaktadır. Almanya'da çalışarak 10.908 Euro üzerinde gelir elde eden her bireyin geliri üzerinden vergi oranları doğrultusunda vergi alınmaktadır (Alman Vergi Sistemi Hakkında Bilinmesi Gerekenler, n.d.).

Almanya'da vergilendirme Türkiye'deki gibi beyan esasına dayalı olarak vergilendirilmektedir. Vergi beyannameleri vergi yasaları ve ticaret yasaları kapsamında detaylı inceleme sürecinden sonra onaylanmaktadır. Almanya dijital dönüşümde 2013 ve 2018 yılları arasında oldukça hızlı gelişim göstermiştir. 27 Kasım 2020 yılından itibaren Almanya Federal Yönetimi kamu ihale sözleşmeleri için kağıt fatura kabul etmeyeceğini bildirmiştir. Vergi dairesi internet sitesi "Finanzamt" olup,

Türkiye’de mevcutta kullanılan Dijital Vergi Dairesi benzeri resmi bir çevrimiçi ödeme platformu bulunmaktadır. Almanya Federal Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak hizmet veren Finanzamt Online veya Elster (Elektronische Steuererklärung) gibi platformlar, çeşitli vergilerin güvenli bir şekilde elektronik ortamda ödenmesine imkân tanımaktadır (Alman Vergi Sistemi Hakkında Bilinmesi Gerekenler, n.d.).

Almanya’da vergi mükellefleri kendi beyannamelerini vererek ödedikleri vergilerden fazla ödeme yapmış ise bunun iadesini alabilmektedir. Yılın sonunda vergi mükellefleri, kendi beyanlarıyla vergi durumlarını bildirerek, gerektiğinde fazla ödedikleri vergilerin iadesini talep edebilirler (Elter, 2019).

2007 yılından bu yana Almanya’da ikamet eden herkese hayatları boyunca kullanacakları şahsi bir vergi numarası verilmektedir. Yeni doğan bebekler bile kısa bir süre sonra posta yoluyla bu numarayı alırlar. Steuer ID adı verilen bu kimlik numarası on bir rakamdan oluşmaktadır. Bu numara Almanya vergi dairesinin (Finanzamt) bireyi tanımlaması ve vergi beyannamesi doldurmak ve vergi miktarını hesaplamakta kullanılmaktadır (Almanya'da vergi kimlik numarası, n.d.).

Almanya denetim konusunda oldukça hassas ve detaylı inceleme sağlamaktadır. "Teftiş" nitelikli denetimler Sayıştay tarafından yürütülmekte olup, vergi incelemeleri ise vergi dairesinde görevli inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, kamu harcamaları ve bütçe uygulamaları gibi geniş bir yelpazede denetim yaparken, vergi dairesindeki inceleme elemanları vergi mükelleflerinin beyanlarını ve mali durumlarını detaylı bir şekilde değerlendirirler. Bu iki farklı denetim mekanizması, kamu harcamalarının şeffaf ve etkili bir şekilde yönetilmesini ve vergi sistemine uyumun sağlanmasını destekler (Can, 2004: 145).

Almanya'da, 2023 yılında vergi daireleri tarafından yapılan elektronik vergi incelemeleri oldukça yaygınlaşmıştır. Vergi otoriteleri, elektronik veri erişim yetkilerini kullanarak şirketlerin muhasebe sistemlerindeki verileri detaylı bir şekilde incelemektedir. Bu incelemeler, doğrudan erişim (Z1), dolaylı erişim (Z2) veya verilerin taşınarak (Z3) denetim otoritelerine sunulması yoluyla gerçekleştirilmektedir (PWC, 2024).

2023 yılında Almanya, dijital teknolojiler sayesinde yaklaşık 915,8 milyar Euro brüt vergi geliri elde etmiştir. Bu vergi gelirleri, federal hükümet, eyaletler ve belediyeler tarafından toplanmıştır. Dijital vergi incelemelerinin yaygınlaşması ve

vergi otoritelerinin veri erişim yeteneklerinin artması, bu sürecin verimli ve kapsamlı bir şekilde yürütülmesini sağlamıştır (Destatis, 2024).

3.4. İtalya

İtalyan Gelir İdaresi (Agenzia delle Entrate) son 20 yılda uzun vadeli bir bilişim teknolojisi sistemi oluşturarak teknolojik bir "devrim" başlatmıştır. Yapılan çalışmada iki temel unsur öne çıkmaktadır: 1. Vergi mükelleflerine elektronik hizmetlerin sunulması 2. Büyük Veri' nin kullanımıyla risk analizi ve vergi uyumu sağlanması. İtalyan Gelir İdaresi, elektronik hizmetlerde yeni atılımlar yaparak, mükelleflerin web sitesi ve mobil uygulamalar aracılığıyla yükümlülüklerini çevrimiçi olarak yerine getirmelerini sağlamıştır (Birinci ve Aydemir, 2020: 78). İtalyan Gelir İdaresi, Milyonlarca mükellefin vergi beyanını online olarak doldurmasına olanak sağlayarak bu beyannamelerin online olarak 2 saat içerisinde tahsilatını yapabiliyor (ICAEW, 2019: 24).

İtalya'da vergi beyannamesi sisteminin aktif olarak uygulanabilmesi için büyük çalışmalar ve yatırımlar yapılmıştır. 2015 yılında önceden hazırlanmış Kişisel Gelir Vergisi (PIT) beyannamelerinin kullanıma sunulmasıyla başlayan sistem, zamanla geliştirilmiş ve yeni özellikler eklenmiştir. Mükellefler artık vergi idaresinin web sitesi üzerinden kişisel harcamalara ilişkin belgeleri doğrulayabilir, ekleyebilir ve değiştirebilirler.

2015 yılında başlayan dijitalleşme stratejisinin önemli bir bileşeni olarak B2G e-faturalandırma uygulaması da devreye alınmıştır. Bu uygulama, mükelleflere maliyetlerin azaltılması ve işlemlerinin daha kolay denetlenebilmesi gibi faydalar sağlamıştır. İtalya, kamu kurumlarının edindiği deneyime dayanarak zorunlu e-faturalandırma uygulamasının kapsamını genişletme kararı almıştır (Barbantini ve Savini, 2018: 20).

İtalyan Gelir İdaresi, veri analizi ve yüksek veri kapasiteleri konusunda yeni stratejiler geliştirerek bunları hayata geçirmek için çaba harcamaktadır. Gelir idaresi, uzman bilim insanlarını istihdam ederek ve yeni analiz araçlarını geliştirerek vergi uyumluluğunu artırmayı amaçlamaktadır. Yeni uygulama kapsamında, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki veri uyumunu sağlamak amacıyla mektup gönderme işlemi başlatılmıştır. Bu mektupların oluşturulmasında 2 amaç bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi beyannamesini süresinde beyan etmeyen mükellefleri uyarmak ve düşük

miktardan faydalanabileceği ve 90 gün olan beyanda bulunma süresini bildirmektir. Diğer mektup ise mükelleflerce beyan edilen beyannameler üzerinden hazırlanan hata veya unutmaya nüshasına istinaden raporlamayla bilgilendirme sağlamaktır.

Mükelleflerin vergiye olan sorumluluğunu değiştiren bu yaklaşım, beyan edilmeyen vergilerin, hata veya yanlış bildirimlerin yanlış ödenen vergilerin geri kazanılmasında önemli etkilere sebep olmuştur. 2017 yılında gönderilen mektup bildirimleri sayesinde 1,3 milyar Euro ek vergi tahsilatı yapılmıştır (Barbantini ve Savini, 2018: 21). 2023 yılında ise bu oran 3,5 milyar Euro ek vergi geliri sağlayarak artış göstermiştir (PWC, 2024).

3.5. Fransa

Fransa kazançların vergilendirilmesinde öncülük eden ülkelerden biridir (Özkan, 2020). 2017 yılının başından itibaren işletmeden devlete e-faturalandırma (B2G) uygulamasını başlatan Fransa Vergi payının yüksek olduğu şirketlerin hayatını kolaylaştırmak ve ödemelerde yaşanan gecikmeleri azaltmak amacıyla kamu idareleri, tedarikçilerinde fatura almak için Chorus Pro platformu oluşturulmuştur (Chorus-pro.gouv.fr, n.d.).

Bu uygulamayla tüm kamu sektöründeki tedarikçilerinin tek bir platform üzerinden faturalarını göndermelerine, fatura sürecinin izlenmesine ve ödemeleri takip etmelerine olanak sağlar (Fransa B2G e-Faturalandırma, n.d.).

B2G (E-faturalandırma), Ocak 2020’de tüm kamu kurumları için zorunluluk haline getirilmiştir. Portal manuel olarak faturaların yüklenmesi, fatura formatlarının PDF ve XLM olarak farklı formatta indirilmesi veya Elektronik Belge Değişim (EDI) ile doğrudan veya entegratör aracılığıyla hizmet sağlanabilme imkânı sağlamaktadır. Fransa elektronik faturanın devreye alınmasından önce 2025 yılında pilot uygulama kararı almıştır (Fransa’da B2B Elektronik Faturalandırmanın Durumu, n.d.).

Fransa e-fatura uygulamasıyla vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesini, kolay beyanname oluşturulması, mükellef ve vergi dairesi açısından oluşan maliyetlerin azaltılması ve raporlamanın daha iyi anlaşılmasını hedeflemiştir. Fransız hükümeti mevcut vergi sistemini modernize etmeyi ve hem hükümete hem de işletmelere fayda sağlamayı da öncelikleri arasında bulundurmıştır. Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (DGFİP), Fransa’da kamu maliyesi ve vergi işlemleriyle ilgilenen bir kurumdur. DGFİP, Fransız hükümetine

bağlı olarak faaliyet gösterir ve vergi uygulamaları, kamu finans yönetimi, mali kontrol ve diğer mali konularla ilgili olarak çeşitli sorumlulukları üstlenir. Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (DGFİP), bireylerin ve işletmelerin temel vergi beyannamelerini online platform üzerinden sunmalarını ve kağıtsız vergi ödeme süreçlerini kullanmalarını teşvik etmek amacıyla araçlar geliştirmiştir. Bu çabalar, vergi mükelleflerine daha kolay, hızlı ve çevrimiçi bir vergi beyannamesi süreci sağlama hedefini taşımaktadır. DGFİP' nin benimsediği dijital çözümler, vergi işlemlerini daha erişilebilir ve etkili hale getirerek kağıt kullanımını azaltma amacını gütmektedir. DGFİP, özel şirketler ile devlet kurumları arasındaki elektronik fatura alışverişini kolaylaştırmak amacıyla, şirketlerin kimlik bilgilerini içeren merkezi bir kayıt olan Annuaire'i oluşturmuştur. Bununla işletmeler arasında daha etkili ve güvenilir bir elektronik fatura iletişimini sağlayarak süreci daha pratik ve şeffaf hale getirmeyi amaçlamaktadır. Annuaire, taraflar arasında güvenilir bir veri alışverişini teşvik ederek, iş süreçlerini daha verimli hale getirmek ve kâğıt kullanımını azaltmak için tasarlanmıştır (Fransa'da B2B Elektronik Faturalandırmanın Durumu, n.d.).

Fransa'da çıkarılan yeni Vergi Kaçakçılığı Önleme Yasası uyarınca, DGFİP tarafından tespit edilen ciddi vergi kaçırma vakalarının savcılığa bildirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, vergi ziyaında 100.000 Euro'dan fazla kaçakçılık suçları işleyen vergi mükelleflerinin adlarının idare tarafından resmi web sitesinde yayınlanması gerekmektedir. Bu yasal düzenlemeler, vergi kaçakçılığına karşı daha etkili bir mücadele amacını taşımaktadır (DGFİP, 2019).

Fransa, dijital teknolojilerin getirdiği avantajları daha etkili bir şekilde kullanmak ve en iyi şekilde geliştirmek istemektedir. Fransa'nın uygulamaya koymuş olduğu dijital hizmet vergisi bunun önemli bir örneğidir. ABD'nin vergilendirilen önemli dört büyük şirketi, bu şirketlerin baş harflerinden oluşan "GAFA" vergisi ile anılmaktadır. Bu şirketler sırasıyla, Google, Apple, Facebook ve Amazon'dur. Bu düzenleme sadece bu kapsamayıp, çeşitli sektörlerde bulunan şirketlerin sunduğu mal ve hizmetlerde kapsama dahil edilmiştir (Demirhan, 2020: 73-86).

3.6.Danimarka

Danimarka, elektronik uygulamalara geçiş sürecinde önemli adımlar atmış ve dijitalleşme alanında örnek bir ülke haline gelmiştir. 2001 yılından itibaren yürürlüğe giren çeşitli dijital stratejiler, kamu hizmetlerinin dijitalleşmesini ve

vatandaşların dijital hizmetlere erişimini sağlamıştır. Bu stratejiler, e-devlet hizmetlerinin yaygınlaştırılmasını ve kamu sektörü ile vatandaşlar arasındaki etkileşimin dijital platformlara taşınmasını hedeflemiştir. Danimarka'da çalışan ve Danimarka'da kaydı bulunan herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu ödemeler Skattestyrelsen adlı vergi dairesi aracılığıyla hükümete gerçekleştirilmektedir. Yüksek vergi oranları ve sosyal güvencesiyle tanınan ülkelerden biridir. Danimarka'da yaygın bir algı, vergilendirmenin Danimarka'nın kapsamlı refah devleti için temel bir gereklilik olduğunu bireylerin ve şirketlerin adil bir pay ödemesi gerektiği şeklindedir (Vergi Riski Yönetimi – Ülke Bölümü – Danimarka, n.d.). Bu anlayış, vergi sisteminin toplumun genel refahına katkı sağlamak amacıyla önemli bir role sahip olduğunu vurgular. Dijitalleşmeyle kamu sektöründe verimliliğin artacağına inanan Danimarka e-fatura sistemiyle bu inancını uygulamayı amaçlamıştır. E-faturalama, diğer birçok ülkede olduğu gibi, faturaların elektronik olarak gönderilmesini ve işlenmesini içerir. Danimarka geniş bir sektörü ve kamuyu kapsayacak şekilde 2005'te e-fatura uygulamasını yürürlüğe sokmuştur. E-fatura gönderimi için kullanılan ulusal platform Nem Handel, PEPPOL ağı ile uyumlu çalışmaktadır (Fakturaservice, n.d.). Bu platform, hem kamu kurumları hem de özel sektör tarafından kullanılan standartlara uygun elektronik faturaların güvenli bir şekilde iletilmesini sağlar. Kamu kurumları, tedarikçilerden gelen faturaları sadece elektronik formatta kabul etmektedir. Bu kapsamda, kamu kurumlarına yönelik gönderilen faturaların sadece dijital formatlarda olması gerekmektedir. Danimarka'da e-faturaların arşivlenmesi için belirli süreler vardır; taşınır mallar için 5 yıl, taşınmaz mallar için ise 10 yıl boyunca saklanmaları gerekmektedir. Elektronik imza zorunluluğu bulunmamaktadır (European Commission, 2023).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KULLANILAN ELEKTRONİK UYGULAMALARIN

VERGİ DENETİMİ ÜZERİNE ETKİLERİ

1.TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

1.1.Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı ve Denetim Birimleri

Devletler, vatandaşlarına hizmet sunmak için vergileri toplamak zorundadır. Vergi kayıp ve kaçakları vergi denetimleriyle önlenebilir ve devlete ek gelir sağlayabilmektedir. Vergi tahsilatının etkin bir şekilde yürütülmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması önemlidir. Devlet, vergi mükelleflerini doğru bilgilendirme ve eğitimle desteklemeli ve teknolojik ilerlemelerden yararlanarak vergi denetimi süreçlerini geliştirmelidir. Vergi denetimleri, vergi kaçakçılığını tespit eder ve vergi adaletini sağlamaktadır. Ayrıca vergi denetimleri, devletin mali hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur ve vergi politikalarının oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır. Sonuç olarak, etkili bir vergi denetim sistemi devletin hizmet sunma kabiliyetini artırmakta ve vatandaşların refah düzeyini yükseltmektedir (Gez, 2011: 42).

Türk vergi sistemi Beyan usulü vergileme üzerine kuruludur. Mükellef vergi beyannamesi doldurarak vergi matrahını ve vergi borcunu beyan etmekle yükümlüdür. Vergi daireleri ise mükelleflerin beyanlarını denetleyerek vergi beyannamesinin doğruluğunu kontrol eder. Beyan usulü, mükelleflere vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirme sorumluluğu verir ve vergi ödemelerini düzenli olarak gerçekleştirmelerini sağlar. Bu sayede vergi toplama süreci etkin bir şekilde yürütülür ve vergi gelirleri devlete sağlanır. Türk vergi sisteminde beyan usulü, vergi tabanının genişlemesini ve vergiye uyumu artırma amacıyla uygulanan bir yöntemdir (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 5). Ancak, beyan usulüne göre vergi mükellefleri çeşitli nedenlerle yanlış beyanda bulunabilir. Mükellef beyanlarının temelde doğru olduğu kabul edilse de vergi denetim görevlileri tarafından denetim aracılığıyla bu durum çürütülerek kanıtlanabilir (Yerlikaya, 2011: 1).

Türkiye'deki vergi denetimi oldukça kompleks ve karmaşıktır. Bu karmaşıklık, vergi adaletini sağlama çabalarını zorlaştırabilirken, aynı zamanda vergi kaybı ve kaçığının önlenmesini de engelleyebilir. Bu nedenle, Türkiye'nin vergi sistemi

denetim birimlerinin detaylı analizi son derece önemlidir. Vergi denetimi, devletin vatandaşların vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini kontrol etmek için yapılan bir süreci ifade eder. Türkiye'de, vergi denetimi ile ilgilenen ana birimler Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) bağlı departmanlara ayrılmıştır. Bu departmanlar, vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması, vergi incelemesi ve denetimi ile ilgilenir. Ayrıca, GİB' deki vergi denetçileri, vergi mükelleflerinin faaliyetlerini ve beyanlarını denetlemek üzere görevlendirilir ve bu denetçiler, vergi incelemelerini düzenli bir şekilde gerçekleştirerek vergi uyumunu sağlamak için gerekli olan adımları atar. Bu yapı, Türkiye'deki vergi denetim sürecinin etkin ve adil bir şekilde yürütülmesini sağlamada büyük öneme sahiptir. Yüksek kalitede ve etkin bir vergi denetimi sistemi, vatandaşların güvenini artırırken, vergi kayıplarını en aza indirir ve ülkenin ekonomik gelişimine katkı sağlar. Bu nedenle, Türkiye, vergi denetimi sürecini sürekli olarak güncellemeli, geliştirmeli ve daha da iyileştirmelidir. Vergi denetimi bir süreç olmasına rağmen, Türkiye'nin bu alanda başarılı olabilmek ve etkili bir kontrol mekanizması sağlayabilmek için tüm paydaşlar arasında iş birliği yapılması gerekmektedir. Vergi adaletinin sağlanması ve vergi kaybının önlenmesi, sadece devletin değil, aynı zamanda vergi mükelleflerinin de sorumluluğudur. Dolayısıyla, Türkiye'deki vergi denetimi sürecinin başarılı olması için herkesin üzerine düşen görevleri yerine getirmesi son derece önemlidir.

1.1.1.Gelir İdaresi Başkanlığı

Türk Gelir İdaresinin tarihteki gelişimi Osmanlı Devleti'ne kadar uzanır. Osmanlı Devletindeki Maliye yapılanması 1. Murat döneminde kurulmuştur. Resmi bir maliye yapısı ise 1838 yılında oluşturulmuştur. Daha sonra, Maliye Nezareti 1881 yılında ikiye ayrılmıştır. Bu ayrılıkla birlikte, Türk Gelir İdaresinin yapısı daha da sağlamlaştırılmıştır. 1908 yılında ise bazı yapısal değişikliklere gidilmiştir. Bu değişiklikler, Türk Gelir İdaresinin daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlamıştır. Aynı şekilde, İlk vergi kanunu 1920 yılında kabul edilerek, Türk Gelir İdaresinin yetki ve sorumlulukları da netleştirilmiştir. Bu adımlarla birlikte, Türk Gelir İdaresi mali alanda daha da güçlenmiştir. Maliye Bakanlığı ise 1936 yılında düzenlenmiş ve üç farklı dala ayrılmıştır. Bu ayrılık, Türk Gelir İdaresinin daha etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamıştır. Bu sayede, Türk Gelir İdaresi, günümüzde de Türkiye'nin mali yapısını denetlemek ve vergi gelirlerini toplamak gibi önemli görevleri yerine getirmektedir (GİB, 2011).

1946 tarihli ve 4910 sayılı Kanun kapsamında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün atanmış görevleri, Türkiye'nin mali yapısının düzenlenmesi ve yönetilmesi açısından temel bir çerçeve sunmaktadır. Bu kanun, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün vergi kanunlarının uygulanmasını koordine etme, devletin gelir bütçesini geliştirmek, gelirle ilgili kanun ve yönetmelikleri oluşturma ve güncelleme, yerel gelir teşkilatlarının işleyişini düzenleme, mali mevzuatla ilgili uyuşmazlıkları çözme, gerektiğinde vergilerin silinmesini sağlama, belediye ve il özel idarelerinin vergi sistemlerinin uyumunu sağlama ve gelir istatistikleri için gerekli bilgileri toplama gibi bir dizi kritik fonksiyonu içermektedir. Bu görevler, devletin gelir yönetiminin etkili bir şekilde sürdürülmesini, vergi sistemlerinin entegre edilmesini ve mali disiplinin korunmasını amaçlamaktadır. Bu çerçevede, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün rolü, mali politikaların şekillendirilmesi ve uygulanması konusunda merkezi bir öneme sahiptir ve Türkiye'nin mali istikrarı ile ekonomik kalkınmasına doğrudan katkıda bulunmaktadır (Şevik, 2006: 11-19).

1946 yılında 4910 sayılı Kanun ile kurulan ve daha sonra 1983 ve 1994 yıllarında yapılan düzenlemelerle modernize edilen Gelirler Genel Müdürlüğü, Türkiye'nin vergi teşkilatı yapısında önemli bir dönüşümü temsil etmektedir. Bu dönüşüm, özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrası Türkiye'nin ekonomik kalkınma ihtiyaçları doğrultusunda, daha etkin bir vergi toplama sisteminin oluşturulmasını hedeflemiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün temel görevleri, mevcut vergi kanunlarının uygulanmasını yönetmek, devletin gelir bütçesini hazırlamak, devlet gelirleriyle ilgili kanun ve tüzükleri geliştirmek ve uygulamalardaki aksaklıklara çözüm bulmak olarak sıralanabilir. 14 Aralık 1983 tarihinde yayınlanan ve 24 Haziran 1994 tarihinde değişikliğe uğrayan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler olmak üzere iki ayrı Genel Müdürlükten oluşan yapıdan, dönemin ekonomik şartlarına uygun olarak yeniden yapılandırılmış tek bir birim haline getirilmiştir. Bu yeniden yapılandırma, vergi sisteminin modernizasyonunu ve genişletilmiş görev ve yetkilerle devlete daha fazla kaynak sağlama kapasitesini artırmayı amaçlamaktadır (Uman, 2010: 191-192).

Varidat Umum Müdürlüğü, 4286 Sayılı Kanun ile kaldırıldı ve yerine "Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü" adı altında iki ayrı Genel Müdürlük kuruldu. Aynı şekilde Tahsilât Müdürlüğü, Tahsilât Umum Müdürlüğüne dönüştürüldü. 29.05.1946 tarihinde yapılan bir kanun

değişikliğiyle bu düzenlemeye son verildi ve yerine Gelirler Genel Müdürlüğü kuruldu. Gelirler Genel Müdürlüğü, özellikle 1980'lerden itibaren çağın gerisinde kalan bir yapı olarak görülmektedir. Bu nedenle 1960'lı yıllardan bu yana yapılan yapılanma çabaları sonuçsuz kalmıştır. 2005 yılında Gelir İdaresi, 5345 Sayılı Kanun ile yeniden yapılanmıştır. Bu yapılanma ile uluslararası standartlara uygun bir gelir idaresi oluşturulması hedeflenmiştir. Yeni yapı, Maliye Bakanlığına bağlı bir başkanlık şeklinde örgütlenmiştir (Şevik, 2006: 8-10).

Türk Gelir idaresi' nin gelişimini özetlersek;

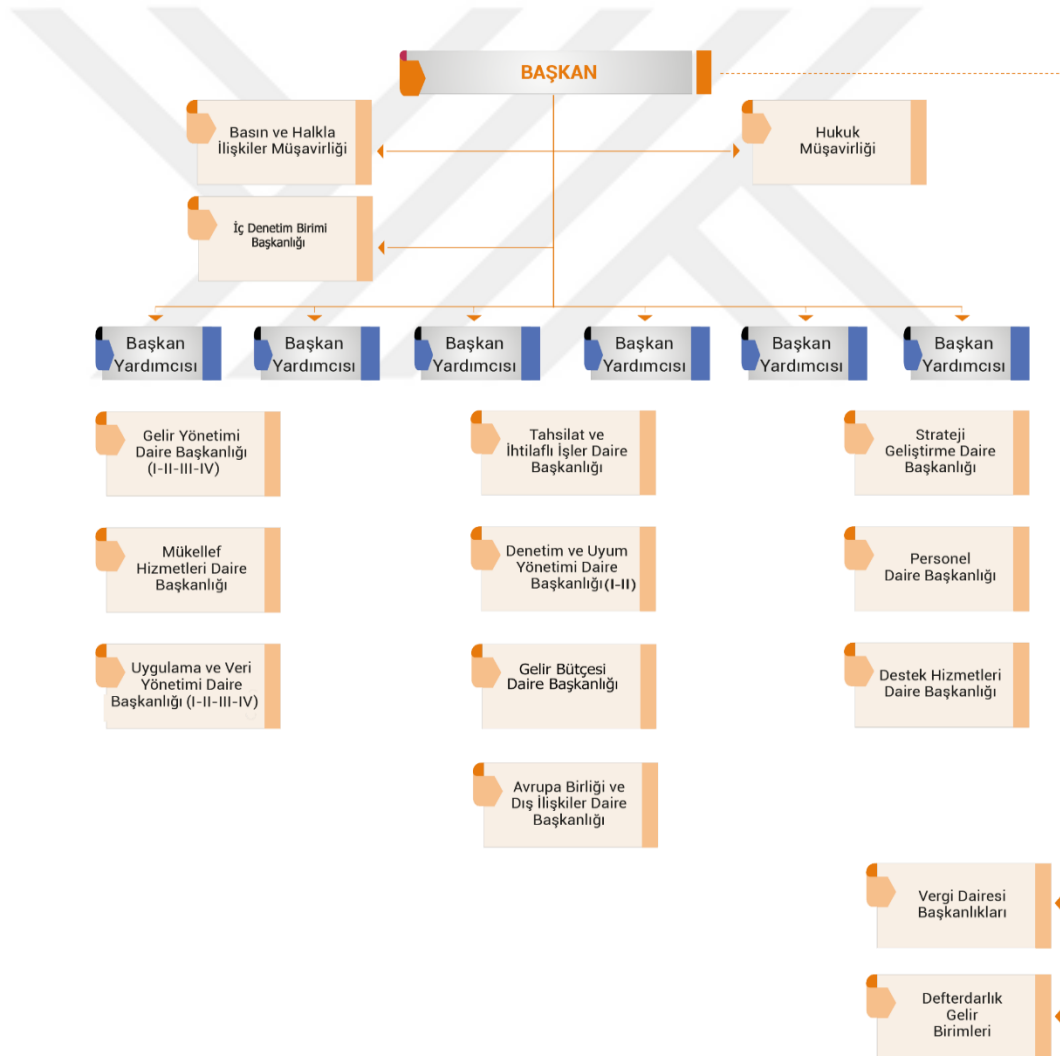
- 1838: Bedeli Nuzul ve Avarız Dairesi kuruldu
- 1936: Varidat Umum Müdürlüğü kuruldu
- 1942: Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri kuruldu
- 1946: Gelirler Genel Müdürlüğü kuruldu
- 2005: Gelir İdaresi Başkanlığı kuruldu

Gelir İdaresi Başkanlığı, 5345 Sayılı Yasa'ya göre merkez ve taşra örgütü olarak kurulmuştur. Tablo 3'te Gelir İdaresi Başkanlığını organizasyon şeması yer almakta ve göstermektedir. Merkez örgütünde Başkanlık, başkan yardımcıları, hizmet birimleri, danışma kurulları ve farklı çalışma grupları yer almaktadır. Bu gruplar, Vergi Danışma Komitesi, İzleme Komitesi, İstisna Uygulama Birimi, Vergi İnceleme Departmanı gibi uzmanlık birimlerini içermektedir. Ayrıca, sürekli eğitim ve uzmanlık programları düzenlenerek personele devamlı olarak bilgi ve beceri kazandırılmaktadır. Bu şekilde, Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflere yönelik hizmetlerini daha etkin ve verimli bir şekilde sunma amacına hizmet etmektedir. Vergi Konseyi ise vergi politikalarının geliştirilmesi ve iyileştirilmesi konusunda uzmanlardan oluşan bir danışma birimidir. Bu tür birimler arasında iş birliği ve koordinasyon sağlamak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın başarısı için önemli bir unsurdur. Bu nedenle, sürekli iletişim, eşgüdüm ve diğer ilgili faaliyetler yoluyla bu birimlerin birlikte çalışması ve bilgi paylaşması teşvik edilmektedir. Bu sayede, Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi sisteminin etkinliği ve adaletini sağlama konusundaki görevini daha etkin bir şekilde yerine getirebilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren ve ülkenin vergi politikalarının

uygulanmasından, vergi gelirlerinin toplanmasından, vergi denetimlerinin yapılmasından ve mükelleflere vergi ile ilgili hizmetlerin sunulmasından sorumlu ana kurumdur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın önemi ve etkisi, Türkiye'nin ekonomik kalkınması ve mali istikrarının sağlanmasında büyük bir rol oynamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi konularında uzmanlaşmış bir kuruluş olarak, vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve vergi hukukuna uyumu sağlamak için çeşitli faaliyetler yürütmektedir. Bunlar arasında vergi tahsilatı ve tahakkuk işlemleri, vergi denetimleri, vergi teşvikleri ve muafiyetleri gibi konular yer almaktadır.

Tablo 3: Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Şeması



Kaynak: Gelir İdaresi Bakanlığı Web Sitesinden alınmıştır (Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-semasi>)

Aynı zamanda mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda da rehberlik ve danışmanlık hizmetleri sunan Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi sisteminin şeffaflığını ve adalete uygunluğunu sağlamak için faaliyetlerini sürekli olarak güncellemektedir. Bu kurum, vergi toplama sürecinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için modern teknolojilerden de yararlanmaktadır. Böylece, vergi gelirlerinin dürüst ve adil bir şekilde toplanması, devletin mali yapısının güçlenmesine ve vatandaşların refah seviyesinin artmasına katkıda bulunmaktadır. 2023 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hizmet kalitesini daha da iyileştirerek, vergi sistemine olan güveni artırmayı ve vergi uyumunu desteklemeyi hedeflemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerle iş birliği yaparak, toplumun genel ekonomik gelişimine katkıda bulunmayı ve vergi sisteminin sürdürülebilirliğini ve etkinliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hedefi, adil bir vergi sistemi oluşturmak ve vergi adaletini sağlamaktır. Bu şekilde, Türkiye'nin ekonomik büyümesi ve sürdürülebilir kalkınması için gerekli olan kaynakların toplanması ve yönetilmesi sağlanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, çalışmalarını kurumsal bilgi birikimi, tecrübe ve yenilikçilikle birleştirerek, vatandaşların vergi yükümlülüklerini anlamalarına yardımcı olmakta ve uygun vergi politikalarının oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır. Yukarıdaki faaliyetleri ve işlevleriyle, Gelir İdaresi Başkanlığı Türk vergi sisteminin temel yapı taşlarından biri olarak kabul edilmektedir ve Türkiye'nin mali yapısının sağlamlığı için önemli bir rol oynamaktadır (Demirci ve Dayar, 2023; Yavaşlar, 2023; Durmuş ve Erdem 2020; Budak ve Benk, 2020).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB), Türkiye'de vergi kültürünün gelişimine önemli bir katkısı ve rolü bulunmaktadır. Cesur ve Çelikkaya (2014) tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada, Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırma süreci ve 2003-2012 yıllarını kapsayan Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları' nın, Türkiye'de vergi kültürünün nasıl geliştiğine katkı sağladığını ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Bu çalışma, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergiye gönüllü uyumu teşvik etmedeki rolüne özellikle vurgu yapmaktadır. Gönüllü uyum, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirme konusunda gösterdikleri isteklilik olarak tanımlanabilir (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 12).

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005 yılında modern bir gelir idaresi oluşturma amacıyla kurulmuş ve bu süreçte yapısal dönüşümler gerçekleştirmiştir. GİB' in

organizasyon yapısının Türkiye'de vergiye gönüllü uyum çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini önemlidir. Bu çerçevede, Gelir İdaresi'nin mükelleflere yönelik eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve elektronik vergi hizmetlerinin geliştirilmesi gibi adımlar, vergiye gönüllü uyumu artırma yolunda önemli gelişmeler olarak görülmektedir (Kahriman, 2016: 246).

Türkiye'de gelir idaresinde otomasyon projelerinin önemi de vurgulanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamaya koyduğu otomasyon projelerinin, vergi toplama süreçlerinin etkinliğini artırma ve mükellef hizmetlerini iyileştirme yönünde önemi azımsanamaz. Bu otomasyon projeleri sayesinde, vergi idaresi işlemlerinin hızlanması, şeffaflığın artırılması ve vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi sağlanmıştır (Cenikli ve Şahin, 2013: 49).

Son olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeniden yapılanma sonrası gönüllü vergi uyumu ve Türkiye'deki rolüne de önemlidir. GİB' nin vergi bilincinin ve kültürünün geliştirilmesinde merkezi bir rol oynadığını ve Gelir İdaresi'nin bu süreçte uyguladığı politika ve stratejiler, mükelleflerin vergi mevzuatına olan anlayışını ve uyumunu önemli ölçüde etkilemiştir (Topkan, 2016: 175-176).

Bu kapsamlı çabalar, GİB' nin yalnızca bir toplayıcı ve denetleyici olarak değil, aynı zamanda vergi adaleti ve kültürünün geliştirilmesinde aktif bir rol oynayan bir kurum olarak işlev gördüğünü göstermektedir. Böylece, GİB' nin faaliyetleri ve stratejileri, Türkiye'nin mali yapısının güçlendirilmesi ve sürdürülebilir ekonomik büyüme için gerekli olan kaynakların etkin bir şekilde toplanıp yönetilmesi yönünde önemli bir etkiye sahiptir. Bu çerçevede, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi kültürünün gelişimine yaptığı katkılar, mükelleflerin vergi yükümlülüklerine olan yaklaşımlarını dönüştürmekte ve Türkiye'nin ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmasında kilit bir faktör olarak öne çıkmaktadır.

1.1.2.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB), Türkiye'de vergi denetimleri ve vergiye uyum süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olan önemli bir devlet kurumudur. Bu kuruluş, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermekte ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi gelirlerinin artırılması, vergiye uyumun teşvik edilmesi gibi konularda önemli roller üstlenmektedir. VDKB' nin çalışmaları,

vergi adaletinin sağlanmasında ve devletin mali kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesinde önemlidir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın (VDKB) kurulması, Türkiye'deki maliye bürokrasisinde önemli bir örgütsel değişimi temsil etmektedir. 10 Temmuz 2011 tarihindeki kuruluşuyla, vergi incelemeleri yapan dört farklı mesleki alt-kimliğe mensup kadroları birleştiren bu yapı, vergi denetimi ve tahsilat süreçlerinde önemli iyileştirmelerin önünü açmıştır (Bakır, 2012: 98-99). VDKB' nin oluşturulmasıyla, vergi denetimlerindeki çok başlılığın yol açtığı sorunlara çözüm getirilmesi ve vergi denetimi süreçlerinin daha etkin hale getirilmesi amaçlanmıştır (Marufoğlu ve Gökbunar, 2021: 12).

Ülkemizin vergi denetim sistemi, 10.07.2011 tarihinden öncesine kadar merkez ve taşra olarak iki farklı alan ve 4 farklı kurum tarafından yürütülmüştür. Bu kurumlar, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni şeklindedir. Söz konusu denetim sistemi, Savaşan vd. (2016) tarafından yapılan incelemede ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir ve bu incelemeye göre, vergi denetim süreci ülkemizde genel olarak başarılı bir şekilde yürütülmektedir. Vergi denetiminin amacı, vergi mükelleflerinin yasal düzenlemelere uygun şekilde vergi ödemesini sağlamak ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir. Bu amaç doğrultusunda, vergi denetim sistemi sıkı bir şekilde düzenlenmiş olup, denetim süreci içerisinde mükelleflerin vergi beyanları ve finansal kayıtları incelenmektedir.

VDKB' nin kurulduğu dönemden itibaren vergi denetimleri ve tahsilatı üzerindeki etkileri büyük bir öneme sahiptir. VDKB, vergi sisteminin düzenlenmesi, vergi incelemelerinin yapılması ve vergi tahsilatının gerçekleştirilmesi gibi konularda önemli bir rol oynamaktadır. Vergi denetimleri ve tahsilatıyla ilgili süreçlerin etkin bir şekilde yönetilmesi sayesinde vergi kaynaklarının doğru bir şekilde kullanılması ve vergiye uyumun artırılması hedeflenmektedir. VDKB' nin varlığı, vergi mükelleflerini daha fazla sorumluluk altına alırken, aynı zamanda vergi sisteminin sağlıklı işlemlerini ve adaletli bir şekilde uygulanmasını da sağlamaktadır. Vergi denetimleri, vergi incelemeleri ve tahsilatıyla ilgili olarak VDKB' nin yaptığı çalışmalar, vergi gelirlerinin artırılması ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesi açısından büyük öneme sahiptir. Bu sebeple, VDKB' nin kurulması, vergi denetimleri ve tahsilatı ilişkisinde önemli etkiler yaratmış ve vergi yönetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine katkıda bulunmuştur. Demirkol (2020) tarafından yapılan bir

araştırma, bu değişimin vergi denetimi ve tahsilat süreçleri üzerinde geniş bir bakış açısıyla incelenmesini sağlamış ve 2000-2018 yılları arasındaki verilerle bu etkinin değerlendirilmesine olanak tanımıştır. VDKB' nin vergi denetimi ve tahsilat süreçlerindeki etkinliğini artırdığını ortaya koymuştur.

VDKB' nin kuruluşunun ardından, Türkiye'deki vergi denetim sisteminin kurumsal gelişiminde önemli bir dönüm noktası oluşturduğu uzun zamandır akademik çevrelerde ve ekonomistler arasında tartışma konusu olmuştur. Bu kuruluşun sağladığı düzenlemeler ve yenilikler, vergi denetim sürecini daha etkili ve şeffaf hale getirerek, hükümetin vergi toplama ve denetleme kapasitesini artırmıştır. Ayrıca, VDKB' nin kuruluşuyla birlikte vergi kaçakçılığı ve vergi uyuşmazlıkları gibi sorunların azalması sağlanarak, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir adım atılmıştır. Bu şekilde, devletin mali kaynaklarının güvence altına alınması ve ekonomik büyümenin sürdürülebilirliği için önemli bir zemin oluşturulmuştur (Sarı, 2019: 56).

VDKB' nin kuruluşuyla birlikte, vergi denetim sistemi daha profesyonel ve etkin hale gelmiştir. Kurumsal yapının güçlendirilmesi, personel eğitimlerinin artırılması ve teknolojik altyapının yenilenmesi gibi adımlar, vergi denetimindeki verimlilik ve etkinlik seviyesini yükseltmiştir. Bu sayede vergi kayıpları en aza indirgenmiş, hükümetin bütçe açığı ve borçlanma ihtiyacı azalmıştır. Buna ek olarak, VDKB tarafından yapılan denetimler ve denetim süreçlerinin iyileştirilmesi, şirketlerin vergi uyumu konusunda daha hassas olmasını sağlamış ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede büyük bir katkı sağlamıştır (Çavdar, 2022: 55-56).

VDKB' nin kurumsal gelişimi, vergi denetim sistemindeki şeffaflığı da artırmıştır. Kuruluşun sürekli olarak denetim sistemi üzerine yaptığı çalışmalar ve yenilikler, kamuoyunun vergi denetimiyle ilgili güvenini artırmış ve vergi mükelleflerinin vergiye olan inancını pekiştirmiştir. Ayrıca, vergi denetim sürecinin şeffaf ve adil bir şekilde yürütülmesi, hükümetin yaptığı vergi politikalarının daha fazla kabul görmesini sağlamış ve vergi sisteminin genelinde adalet duygusunu güçlendirmiştir (Demirkol, 2020: 36). Tüm bunların yanı sıra, VDKB' nin kuruluşu ve kurumsal gelişimi, vergi denetimiyle ilgili insan kaynağı ve teknik kapasitenin güçlendirilmesine de büyük katkı sağlamıştır. Vergi denetimi, nitelikli ve uzman personelin varlığıyla daha etkili bir şekilde gerçekleştirilebilir. VDKB, personel eğitimleri ve istihdam olanaklarıyla vergi denetiminde çalışacak profesyonellerin yetişmesine önemli destek sağlamıştır. Ayrıca, teknolojik altyapının

güçlendirilmesiyle birlikte, veri analizi ve raporlama gibi süreçlerin daha hızlı ve doğru bir şekilde yapılabilmesi mümkün olmuştur.

Sonuç olarak, VDKB' nin kuruluşu ve kurumsal gelişimi, Türkiye'deki vergi denetim sisteminin önemli bir dönüm noktası olmuştur. Vergi denetimindeki etkinliği, şeffaflığı ve adalete olan güveni artırmış, devletin mali kaynaklarının güvence altına alınmasını sağlamış ve vergi uyumunu teşvik etmiştir. Böylece, Türkiye ekonomisinin istikrarlı büyümesi ve sürdürülebilir kalkınması için sağlam bir temel oluşturulmuştur. Marufoğlu (2017), gerçekleştirilen araştırmaların, VDKB' nin karşılaştığı sorunlara ve bu sorunların çözümlerine ışık tuttuğunu ifade etmektedir. Bu çözümler, vergi denetim sistemini daha etkin ve verimli hale getirme potansiyeline sahiptir.

Vergi denetiminde yapısal dönüşüm, Vergi Denetim ve Kurumlar Birliği'nin (VDKB) öncesi ve sonrasıyla ilgili çalışmalarda da büyük bir öneme sahiptir. Türk vergi sistemi içinde vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması, vergi denetim süreçlerinde önemli bir iyileşme sağlamış ve bu dönüşümün VDKB' nin kuruluşuyla mümkün olduğu ortaya belirlenmiştir. Bu yapısal dönüşüm sayesinde vergi denetiminde daha etkin ve verimli bir yapı oluşturulmuş, vergi kaçakçılığı ve haksız rekabet gibi sorunlarla daha etkin bir şekilde mücadele edilebilmiştir. VDKB' nin kuruluşuyla birlikte vergi denetimi süreçleri daha şeffaf, adil ve güvenilir hale gelerek vergiye uyum sağlayan mükelleflerin hakları da daha iyi korunmuştur (Gelen, 2015: 124). Ayrıca, vergi mükelleflerine daha iyi hizmet sunulabilmesi için denetim birimlerinin yetkinlikleri artırılmış ve teknolojik altyapılar güçlendirilmiştir. Bu sayede vergi denetimi süreçleri daha etkin bir şekilde yürütülmekte ve vergi kayıpları önlenmeye çalışılmaktadır. Yapılan çalışmalarda, vergi denetiminin etkinliğini ve sonuçlarını olumlu yönde etkileyen birçok faktörün olduğu ortaya konmuştur. Bu faktörler arasında, denetçilerin uzmanlığı, denetim yöntemleri ve teknikleri, vergi mevzuatıyla uyumlu çalışma, vergi mükellefleriyle iletişim ve iş birliği gibi unsurlar bulunmaktadır. Tüm bu çalışmaların sonucunda, Vergi Denetim ve Kurumlar Birliği'nin yapısal dönüşümü vergi denetim süreçlerini geliştirmiş ve vergi yönetiminin daha etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlamıştır. Bu sayede vergi kayıplarının önlenmesi, vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve toplumun vergiye olan güveninin artırılması hedeflenmektedir (Gelen, 2015: 125).

Türkiye'deki vergi denetim sisteminin ve sistemin aksaklıklarının değerlendirilmesi üzerine yapılan çalışmalar, Vergi Denetim ve Kontrol Birimi'nin

(VDKB) etkinliğini ve vergi denetim süreçlerindeki potansiyel iyileştirmeleri ortaya koymaktadır.

VDKB' nin kurulmasının ve vergi denetim sistemindeki değişikliklerin vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunduğunu göstermektedir. Vergi denetim süreçlerinin güçlendirilerek vergi kaçakçılığı ve haksız rekabetin önlenmesi adına yapılan düzenlemelerin etkili olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, VDKB tarafından yapılan denetimlerin vergi uyum oranlarını artırdığı ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini daha etkili bir şekilde yerine getirmelerini sağladığı vurgulanmaktadır (Beşel, 2017: 90-91). Türkiye'deki vergi denetim sisteminin iyileştirilmesi için yapılan çalışmalar, bilgi kaynağı olarak önemli rol oynamaktadır. Araştırmalar, vergi uyumluluğunu sağlamak ve vergi sisteminin adil olmasını sürdürmek için politika önerileri geliştirmeye yardımcı olmaktadır. Ayrıca, bu çalışmalar uluslararası müktesebatla uyum sağlama çabalarını da değerlendirmektedir. Ayrıca vergi adaleti ve mali istikrar için önemli bir katkı sunmaktadır.

Özetle, VDKB, Türkiye'deki vergi denetim sisteminde önemli bir dönüşümü temsil etmektedir. Kuruluşu vergi denetimlerini etkinleştirmiş, vergi adaletini sağlamış ve devletin vergi gelirlerini artırmıştır. VDKB' nin çalışmaları vergi denetim süreçlerini geliştirmekte, vergiye uyumu artırmakta ve vatandaşların vergi bilincini geliştirmektedir. Aynı zamanda maliye yönetimi alanında uzmanlaşmış profesyonellere iş imkanları sunarak kamu sektöründe daha etkin bir denetim mekanizması sağlamaktadır. Vergi uzmanları, VDKB ile iş birliği yaparak vergi incelemelerini hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirebilmektedir. VDKB' nin kuruluşu, vergi sisteminin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırmaktadır. Faaliyetler uluslararası standartlara uyularak yürütülmekte ve uluslararası vergi piyasasıyla iş birliği içinde gerçekleştirilmektedir. VDKB, vergi denetimi alanında Türkiye'nin uluslararası alanda saygın bir konum kazanmasına katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak, VDKB' nin çalışmaları vergi denetim süreçlerini iyileştirerek, vergiye uyumu artırarak ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli katkılar sağlamaktadır.

1.2.Türkiye’de Vergi Denetim Türleri

1.2.1. Yoklama

Vergi denetimi, mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunu sağlamak ve devletin vergi gelirlerini korumak amacıyla gerçekleştirilen kritik bir süreçtir. Bu sürecin

önemli bir ayağı olan yoklama, vergi idaresinin mükellefler üzerindeki gözetim ve denetim faaliyetlerinin başlangıç noktasını oluşturur. Yoklama, mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin temel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini belirlemek üzere tasarlanmış bir ön denetim mekanizmasıdır. Vergi denetimi ile yoklama arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamak ve bu iki sürecin vergi adaleti ve uyumunun sağlanmasındaki rolünü değerlendirmek, vergi yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır.

Vergi denetimi mükellefler tarafından bir sınav olarak algılanırsa, yoklama bu sınavın en basit sorusu olarak adlandırılabilir. Verginin beyanlara dayanarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi süreçlerinde, mükelleflerin görevlerini yerine getirmeme veya eksik yerine getirmesi sonucuyla birlikte, bazı konuların gizlenmeye çalışıldığı güçlü ihtimaller vardır. Bu durumda, gizli mükellefiyetlerin tespiti ve vergiyi doğuran olayların veya hukuki durumları etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla yoklama kurumundan faydalanılır. Bu kurum, vergi denetimine tabi tutulan mükellefler üzerinde daha kapsamlı ve ayrıntılı bir inceleme sağlar (Marufoğlu, 2017: 26).

Yoklama işlemi, vergi mükelleflerinin işe başlama, işten ayrılma ve iş alanında gerçekleşen değişiklikler gibi sınırlı bir dizi olayı kapsar gibi görünse de aslında çok daha geniş bir amaca hizmet etmektedir. Yoklamanın temel amacı, vergiyi doğuran olaylarla ilişkili olarak çeşitli konuları aydınlatmaktır. Bu süreç, vergi matrahını etkileyen ve vergi idaresinin henüz haberdar olmadığı unsurların belirlenmesine odaklanır. Böylelikle, yoklama işlemi, vergi mükelleflerinin, yasal çerçevenin belirlediği sınırların dışına çıkmasını önlemeyi amaçlamaktadır (Bayram, 2022: 18).

Vergi mükelleflerinin vergi sorumlulukları konusunda tam olarak uyumlu olup olmadıkları, yoklama aracılığıyla belirlenir. Yoklama sırasında, mükelleflerin iş yerlerine gidilerek faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları, vergi levhalarının var olup olmadığı, günlük olarak hasılat kaydedip kaydetmedikleri gibi durumlar tespit edilebilir. Ayrıca mükelleflerin gerçekleştirdikleri satışlar için fiş veya fatura kesip kesmediği, kesilen faturanın doğru bilgileri yansıtıp yansıtmadığı da yoklamayla belirlenebilir. Nakil araçlarında ise fatura, sevk irsaliyesi ve yolcu biletlerinin var olup olmadığı da yoklama işlemleri sırasında denetlenir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek işlemlere hazırlık niteliği taşıyan yoklama, vergi mükellefi tarafından yapılan işlemleri değerlendirme verisi olarak kabul edilir. Adaletin sağlanması açısından vergi denetimlerinde elde edilen bilgiler önemli bir rol oynar ve

bu bilgilerin temel kaynağı yoklamadır. Yoklama sonucunda elde edilen verilere dayanarak mükellef hakkında işlemler yapılarak daha adil bir vergilendirme gerçekleştirileceği kabul edilir (Bilici, 2014: 83; Doğan, 2015: 57).

Yoklama, vergi idaresi tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin temelini oluşturmakta ve vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirme derecesini belirleyen önemli bir araçtır. Mükelleflerin işlemlerinin doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini tespit etme, gizli mükellefiyetler ve vergiyi doğuran olaylar ile ilgili bilgileri ortaya çıkarma gibi çeşitli işlevleriyle yoklama, vergi adaletinin sağlanmasında ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde kritik bir rol oynar. Marufoğlu (2017) ve Bayram (2022) gibi çalışmalar, yoklamanın vergi denetim sürecindeki yerini ve önemini vurgulamakta, Bilici (2014) ve Doğan (2015) ise yoklamanın uygulama alanları ve etkileri üzerine değerli bilgiler sunmaktadır. Dolayısıyla, yoklama, vergi idaresinin etkinliğini ve mükelleflerin uyumunu artıran temel bir mekanizma olarak kabul edilmelidir.

1.2.2.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi ihlallerinin hızla belirlenip cezalandırılmasını hedefleyen bir denetim metodudur. Katma Değer Vergisi'nin (KDV) yasalaşmasıyla birlikte bu denetim türü, Türk vergi sisteminde daha büyük bir öneme sahip olmuş ve sürekli bir uygulama haline gelmiştir. Bu denetim mekanizması, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 127 ve 128'inci maddeleri kapsamında "Yoklama" işlemleri çerçevesinde yürütülen düzenlemelerle entegre edilmiştir. Bu bağlamda, yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergi adaletinin sağlanmasında ve vergi tabanının genişletilmesinde kritik bir rol oynar, aynı zamanda vergi suçlarının önlenmesine yönelik etkin bir araç olarak hizmet eder (Tekin ve Çelikkaya ,2018: 117).

Vergi denetiminin temel amacı, vergi kaybına neden olan eylemleri engellemek ve vergilendirme durumunu belirlemektir. Bu denetimler, vergi olaylarının zamanında fark edilmesi, düzenli bir belge düzeninin kurulması, vergi kaybının önlenmesi ve hataların önüne geçilmesi için gerçekleştirilir. Ayrıca, ekonomik delil sisteminin etkin kullanılması, belgelenme zorunluluğunun sağlanması ve vergilendirme faaliyetlerinin hızlı bir şekilde tespit edilmesi gibi hedefleri vardır. Bu denetimler, vergi yönetimi için temel bir unsurdur ve vergi uyumunu artırırken ekonomik adaletin sağlanmasına da katkı sağlar (Yurteri, 2012: 264).

Yoğun ve yaygın bir vergi denetimi, vergi incelemelerinin daha sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkı sağlayarak mükellefleri belge düzenine uymaya teşvik etmek için son derece önemlidir. Bu nedenle, özellikle belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkemizde ticari işlemler genellikle belgesiz ve kayıt dışı olarak gerçekleşir ve bu tür işlemler vergi kaçakçılığının kaynağını oluşturur. Bu yüzden, yaygın ve yoğun bir vergi denetiminin etkinleştirilmesi, belge düzeninin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının azalmasına katkıda bulunarak kamu gelirlerinin önemli ölçüde artmasını sağlayacak ve ekonomiyi daha güçlü hale getirecektir (Tecim, 2008: 89).

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin kapsamı, yetkililerin mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili konuları araştırma ve tespit etme yetkisi dahilinde gerçekleştirilir. Bu yetkililer, günlük hasılatı belirleme, ödeme kaydedici cihaz kullanımını denetleme, gereken defter ve belgelerin kullanılmasını kontrol etme, nakil vasıtalarını durdurma ve taşınan mal ve yolcuların tespitini yapma gibi bazı yetkilere sahiptirler. Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve fatura taşıtta bulunmuyorsa nakil vasıtalarını trafikten alıkoyma, malı bekletme ve muhafaza altına alma yetkileri de bulunmaktadır (Yurteri, 2012: 265-266).

Günlük geliri belirlemek ve nakil araçlarını durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi, yalnızca bu konuda görevlendirilen özel memurlar tarafından kullanılır ve bu memurlara fotoğrafları da dahil olmak üzere özel bir yoklama yetki belgesi verilir. Özel yetkilere sahip olan yoklama memurları, günlük gelirin tespit edilmesi, araçların durdurulması ve belgelerin denetlenmesi gibi görevlerin yanı sıra başka yetkilere de sahiptirler. Diğer yoklama memurları da günlük gelirin belirlenmesi, araçların durdurulması ve başka yetkilere sahip olmanın yanı sıra diğer yetkilere de sahiptirler. Özel yetkili yoklama memurları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen özel işaretlerle araçları durdurarak taşıtta bulunması gereken belgelerin var olup olmadığını ve varsa taşınan yolcu ve mal miktarını sayma, ölçme ve tartma yetkisine sahiptirler. Bu yetki, şehir içinde ve şehirler arasında kullanılabilirler (Tecim, 2008: 90-91).

Özetle, Vergi denetimlerinin amacı, üretim merkezlerinde üretilen malların taşıma güzergahlarının ve belge düzeninin kontrol edilmesi ve bu denetimler vergi tahakkuklarını yükseltmektedir. Vergi incelemeleri ise daha etkilidir ve özel bir örgüt mekanizması tarafından yapılması daha uygun olduğu düşünülmektedir.

1.2.3.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, vergi idarelerinin, mükelleflerin vergi yasalarına uygunluğunu ve vergi beyannamelerinin doğruluğunu değerlendirdiği bilgilendirici bir süreçtir. Bu sürecin amacı, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirip getirmediğini kontrol etmek, vergi kayıplarını engellemek, vergi adaletini sağlamak ve devletin vergi gelirlerini korumaktır. Vergi incelemesi hem mali disiplinin korunması hem de vergi kayıplarının en aza indirilmesi açısından önemlidir (Torunoğlu, 2010: 1).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134'üncü maddesine göre, vergi incelemesinin temel amacı, mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, bu doğruluk üzerinde bir tespitte bulunmak ve bu doğruluğu sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemelerinin odak noktası, mükellefin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmektir. Vergilendirme süreci, temel olarak mükelleflerin beyanlarına dayanır; bu nedenle, vergi incelemelerinin verimli bir şekilde gerçekleşmesi, sistemsal işleyişin sağlıklı olabilmesi için kritik bir öneme sahiptir. Beyan esaslı vergilendirme yaklaşımı, gelir vergileri başta olmak üzere, varlık ve harcamalara dayalı vergilerde de uygulanır. Bu yaklaşımın temelinde, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde hesaplamaları ve beyan etmeleri yatmaktadır; dolayısıyla, vergi idarelerinin bu beyanların doğruluğunu denetlemesi, vergi sisteminin adaletli ve etkin bir şekilde işlemesini temin etmek amacıyla önemlidir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, eğer vergi eksik ödenmişse eksikliğin giderilmesi, fazla ödenmişse ise fazlalığın mükellefe iade edilmesi yönünde bir rapor hazırlanması anlamına gelmektedir. Bu süreç, vergi idaresinin, mükellefler tarafından yapılan ödemelerin mevzuata uygun olup olmadığını değerlendirerek, gerektiğinde düzeltici işlemler yapmasını ve böylelikle vergi adaletinin sağlanmasını kapsamaktadır. Bu yaklaşım hem mükellefin korunmasını hem de devletin hak ettiği vergi gelirlerinin doğru bir şekilde tahsil edilmesini amaçlamaktadır (Nas, 2012: 1309).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 76'ncı maddesi uyarınca, mükellefin daha önce beyan ettiği bir gelir matrahı ile ilgili olarak yapılan takdir işlemlerinde, takdir edilen matrahın mükellefin orijinal beyanındaki matrahtan düşük olamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme, vergilendirme sürecinde matrahın adil bir şekilde

belirlenmesini sağlamak amacıyla konmuştur. Bu hüküm, mükellefleri, gelirlerini eksik beyan etmekten caydırmayı hedeflerken, aynı zamanda mükelleflerin lehine olabilecek bir düzenleme olarak da işlev görmektedir. Böylece, mükellefin daha önce beyan ettiği matrahtan daha düşük bir matraha vergi yükümlülüğünün düşürülmesi önlenir. Bu, vergi adaleti ve mükellef haklarının korunması açısından önemli bir mekanizmadır. Aynı zamanda, bu düzenleme, vergi idaresinin takdir işlemleri sırasında objektif ve adil bir yaklaşım benimsemesini teşvik eder. Dolayısıyla, bu hüküm vergi sisteminde şeffaflık ve adaletin sağlanmasına katkıda bulunur (Gören, 2012: 417-418).

Vergi incelemesi süreci, mükellefler tarafından gerçekleştirilen vergi işlemlerinin yüzeydeki görünümü ile esas niteliklerinin, Vergi Hukuku normlarına ne ölçüde uyduğunun değerlendirilmesi işlemini ifade etmektedir. Bu süreçte, mükelleflerin ihmal ettiği veya eksik bıraktığı kayıt ve işlemlerin tespiti de yer alır. Bu kapsamlı denetim, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam ve doğru bir biçimde yerine getirip getirmediğinin kritik bir değerlendirmesini içermektedir. Vergi incelemesi hem vergi idaresi için hem de mükellefler için vergilendirme sürecinin şeffaflığını ve adaletini sağlama amacı taşımaktadır (Candan, 2001: 153).

Tablo 4: Yıllara Göre Vergi İncelemesi

Yıllar	Toplam İnceleme Sayısı
2019	128.420
2020	145.202
2021	211.227
2022	237.822
2023	236.797

Kaynak: VDK 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>)

Tablo 4’ de son beş yılda vergi inceleme yetkilileri tarafından yapılan inceleme sayısı yıllara göre verilmiştir. 2019'dan 2022'ye kadar vergi inceleme sayısında sürekli bir artış gözlemlenmektedir. Bu, vergi denetim faaliyetlerinin yıllar içinde yoğunlaştığını göstermektedir.

2020'den 2021'e geçişte vergi inceleme sayısında önemli bir artış yaşanmıştır. Bu, denetim kapasitesinin arttığını veya denetimlerin daha kapsamlı hale geldiğini

ifade etmektedir. 2022 ve 2023 yıllarında inceleme sayılarında çok küçük bir düşüş bulunmaktadır. Bu, denetim faaliyetlerinin bir dengeye oturduğunu veya kaynakların en verimli şekilde kullanıldığını gösterebilir.

Sonuç olarak, vergi incelemesi, vergi sisteminin adil ve etkin bir şekilde işlemesini sağlayan temel bir mekanizmadır. Bu süreç, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediğinin tespit edilmesi, eksik veya hatalı beyanların düzeltilmesi ve vergi kaybının önlenmesi gibi önemli işlemlere sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nun sağladığı yasal çerçeve, bu sürecin hem mükellef hem de vergi idaresi için adil ve şeffaf bir şekilde yürütülmesini temin etmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemesi, mükelleflerin uyumunu artırarak, devletin vergi gelirlerini koruyan ve vergi adaletini sağlayan kritik bir süreç olarak kalmaya devam etmektedir. Bu süreç, vergi sisteminin bütünlüğünü koruyan ve mali disiplinin sürdürülmesine katkıda bulunan bir işlevi yerine getirmektedir.

1.2.4.Arama

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 142'inci maddesi bağlamında, vergisel aramalar doğrudan metinde tanımlanmamış olmasına rağmen, vergi kaçırma şüphesine işaret eden belirtilerin, vergi denetimine yetkili kişilere ihbar edilmesi veya vergi denetim görevlilerinin kendi incelemeleri sonucunda bu tür belirtilere ulaşmaları durumunda, mükelleflerin veya vergi kaçırma faaliyetlerinde bulunan kişilerin kişisel eşyalarında veya mekanlarında (iş yeri, şube, konut vb.) gerçekleştirilen aramalar olarak açıklanabilir. Bu süreç, vergi kaçakçılığına ilişkin emarelere dayanarak, vergi yükümlülüklerinin ihlal edildiği şüphesi altındaki bireylerin ve ilgili yerlerin detaylı bir şekilde incelenmesini kapsamaktadır. Bu tür aramalar, vergi adaletinin sağlanması ve vergi kaybının önlenmesi amacıyla, yasal çerçevede ve yetkili makamlar tarafından dikkatle yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 139).

Arama, vergi denetim süreçlerinde, vergilendirme olayının esas doğasını aydınlatmak amacıyla başvurulmuş özel bir yöntemdir. Bu yöntem, standart vergi incelemeleri veya diğer denetim teknikleriyle elde edilemeyen belirli kanıtların toplanması için kullanılır. Aramanın temel amacı, vergi mükellefinin gerçekleştirdiği ekonomik faaliyetlerin doğru bir şekilde kayıt altına alınıp alınmadığını doğrulamak ve vergisel açıdan önem taşıyan bilgi ve belgelere ulaşmaktır. Bu yöntem, vergi idaresinin, mükelleflerin yükümlülüklerini eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirip

getirmediğini değerlendirebilmesi için kritik bir araçtır ve vergi uyumunu sağlama ve vergi kaçakçılığını önleme çabalarında önemli bir rol oynar (Erdem, 2011: 202).

Arama sürecinde, vergi inceleme faaliyetlerinin amaçlarına ulaşılabilmesi için, mükelleflerin yanı sıra ilgili bireylerin veya kurumların iş yerlerinde, konutlarında ve kişisel alanlarında bulunan çeşitli belge ve bilgilere erişim sağlanabilir. Bu işlem, vergisel yükümlülüklerin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti ve muhtemel vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin belgelenmesi amacıyla gerçekleştirilir. Arama yöntemi, vergi idaresine, normal denetim teknikleriyle ulaşılamayan önemli kanıtların elde edilmesi imkanını sunar, böylelikle vergi adaletinin tesisi ve vergi tabanının korunması hedeflerine katkıda bulunur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 227).

Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında, vergisel aramalar doğrudan tanımlanmasa da VUK'un 142'nci maddesi vergi kaçakçılığı şüphesi olan mükelleflerin veya ilgili kişilerin iş yerleri, evleri ve üzerlerindeki bilgi ve belgelerin denetlenmesini öngörmektedir. Bu süreç, vergi kaçakçılığını önleme ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğinin doğrulanması açısından önemlidir. Aramalar, yalnızca yetkili kişiler tarafından yapılabilecek ve yargısal izin gerektirecek şekilde düzenlenmiştir. Pratikte ise, bu tür denetimler çoğunlukla ihbarlara dayanmaktadır ve vergi adaleti ile vergi kaybının önlenmesi hedeflerine hizmet etmektedir (Bayram, 2020: 20-22).

Vergi incelemesi sürecinde, diğer denetim yöntemlerinin yetersiz kaldığı ya da sonuç alınamadığı durumlarda arama yöntemine başvurulmaktadır. Bu, olağandışı bir vergi denetimi tekniği olarak kabul edilir ve mükellefin işleyişinde ciddi aksamalara neden olabileceği için, arama işleminin hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Arama kararı çerçevesinde mükelleflerin iş yerlerinde zorla defter, belge ve bilgisayarlara el konulması, mükelleflerin itibarına zarar verebilmektedir ve işletmenin verimliliği ile çalışan motivasyonunu olumsuz etkileyebilmektedir (Erdem, 2011: 182).

Vergi denetimi süreçlerinde, bazı durumlarda diğer yöntemlerle elde edilemeyen sonuçlara ulaşmanın zorluğu veya imkansızlığı nedeniyle, arama yöntemi devreye girmektedir. Bu yöntem, standart denetimlerle mümkün olmayan durumlarda, hızlı ve öncelikli bir şekilde uygulanan özel bir inceleme türü olarak görülmektedir. Arama işlemi, mükelleflerin işyerlerindeki defter, belge ve dijital ekipmanlara

müdahaleyi içerir, bu da mükelleflerin itibarına zarar verebilecek ve işletmenin verimliliği ile çalışan motivasyonunu olumsuz etkileyebilecek ciddi sonuçlar doğurabilmektedir (Hepaksaz vd., 2011: 156).

Vergi idaresi, objektif bir değerlendirme sonucunda mükellefin vergi kaçırma eyleminde bulunduğu dair kesin kanıtların varlığını belirleyecektir. Aramanın koşulları Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 142/2 maddesinde açıkça belirtilmiştir ve bu sürecin gerekliliği üzerine karar verme yetkisi, vergi incelemesi yetkililerine bırakılmıştır. Özellikle VUK'un 142/1 maddesindeki "arama yapılabilir" ifadesi, bu konudaki diskresyoner yetkinin varlığını vurgulamaktadır. Ancak, idarenin arama kararı vermek için meşru ve geçerli nedenlere sahip olması şarttır (Üstün, 2007: 284; Erdem, 2011: 173).

VUK'un 145' inci maddesi, incelemenin meşru sebeplerle üç ay içinde tamamlanamayacağı durumlarda, sulh yargıcının kararı ile bu sürenin uzatılabileceğini ifade etse de sürenin uzatılmaması halinde alınan defter ve belgelerin mükellefe iadesi gibi konulara ilişkin açık bir düzenleme yer almamaktadır. Arama kararı ve süre uzatımı yetkilerinin, sulh ceza hakiminden alınarak vergi konusunda uzman bir vergi hakimine devredilmesi hem arama kararının verilmesi hem de süre uzatımı konusunda daha doğru kararların alınmasını sağlayabilir. Bu değişiklik, vergi yargısının genel etkinliğine de olumlu katkılarda bulunacaktır (Üstün, 2013: 67).

Özetle Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi kaçırma ihtimaline karşı yapılan aramalar, somut delillerin varlığı temelinde gerçekleştirilir ve bu süreç, özellikle elde edilmesi güç bilgi ve belgelere ulaşma amacı taşımaktadır. VUK'un belirlediği şartlar çerçevesinde yürütülen bu işlemler, sadece yetkilendirilmiş personel tarafından gerçekleştirilebilmekte ve vergi yükümlülüklerinin ihlal edilip edilmediğinin tespiti için önemli bir yöntemdir. Ancak, bu sürecin mükellef işleyişi ve itibarı üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle, arama kararının dikkatli bir şekilde alınması ve işlemin hızlı bir şekilde tamamlanması gerekmektedir. Ayrıca, süre uzatımı ve karar mekanizmalarının daha etkin bir yönetim için vergi uzmanlarına devredilmesi önerilmektedir. Bu yaklaşım, vergi denetim süreçlerinin daha adil ve verimli yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

1.2.5.Bilgi Toplama

Bilgi Toplama, Beyanların doğruluğunun incelenmesi, vergisel faaliyetlerin anlaşılması ve vergi denetimleri için gereken bilgilerin toplanması süreci, mükellefler, mükelleflerle işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurumları ve kuruluşlarından elde edilen veya istihbarat faaliyetleriyle sağlanan bilgi ve belgelerin derlenip saklanması işlemi olarak tanımlanmaktadır. Bu süreç, vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesine yardımcı olur ve vergi idaresinin denetim kapasitesini artırmaktadır (Üstün, 2013: 76).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148/1. maddesi kapsamında, kamu idareleri ve kuruluşları, mükellefler ve mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemelerini yürütmeye yetkili kişiler tarafından talep edilen bilgileri sağlama zorunluluğu vurgulanmıştır. Ayrıca, VUK'un 149'uncu maddesinde, kamu idareleri ve müesseseleri (kamu hizmeti sunan kurum ve organizasyonlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerin, vergilendirme ile ilişkili olaylar hakkında, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi daireleri tarafından yazılı olarak talep edilen bilgileri düzenli aralıklarla ve sürekli bir şekilde yazılı olarak sunma yükümlülüğü altına alınmıştır. Bu düzenlemeler, vergi idaresinin etkin bir şekilde vergilendirme sürecini yönetebilmesi için gerekli bilgi akışını sağlama amacını taşımaktadır (Çavuş, 2006: 149-150).

Vergi incelemelerinin başarısı, vergiyi tetikleyen olayların ve bu olaylarla ilişkili işlemlerin gerçek durumunun anlaşılması için gerekli bilgilerin toplanmasına dayanır. Vergi idaresi, yasalarca tanınan vergi tahsilatı görev ve yetkilerini yerine getirirken, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148-151'inci maddeleri temelinde ihtiyaç duyduğu bilgileri toplar; bu bilgiler, 152'nci madde uyarınca istihbarat arşivlerinde saklanır. Arşivlenen bu bilgiler, VUK'un 3'üncü maddesinde yer alan delil serbestliği ilkesine uygun olarak, vergilendirmeyle ilgili olayların kanıtlanması, değerlendirilmesi ve vergisel işlemlerde kullanılması amacıyla dayanak olarak kabul edilebilir.

VUK'un 151'inci maddesinde, bilgi vermekte çekimser kalma hakkına sahip olan bireyler tanımlanmıştır. Haberleşmenin gizliliği ilkesi gereği PTT çalışanları, mesleki sırları koruma yükümlülüğü altında olan doktorlar, diş hekimleri, ebelik, sağlık memurluğu ve avukatlık gibi serbest meslek sahipleri, Ceza Muhakemesi

Kanunu'nun 88'inci maddesi kapsamındaki durumlar haricinde bilgi vermekten muaf tutulmuşlardır. Kanun tarafından belirli durumlarda bilgi verme zorunluluğu bulunmaktayken bu yükümlülüğe uymayanlara, VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Bununla birlikte, avukatlar müvekkil isimleri, vekalet ücretleri ve masrafları ile avukatlık veya dava vekilliği dışındaki rolleri nedeniyle bilgi sahibi oldukları durumlar dışında, bilgi vermekten çekinme hakkına sahiptirler (Öncel vd., 2018: 104).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148 ve 149'uncu maddeleri, Maliye Bakanlığı'na, mükelleflerin vergi durumlarıyla ilgili olarak gereken belgeleri talep etme konusunda olayın niteliğine bağlı olarak bir takdir yetkisi vermektedir. Bu kapsamda, vergi idaresi, mükelleflerden ya da mükelleflerle işlem yapan diğer bireylerden, yazılı veya sözlü olarak bilgi talep edebilir ve bu süreçte düzenli bilgi akışı sağlanabilir. Türkiye'de vergi denetim oranlarının düşük olması nedeniyle, bilgi toplama faaliyeti, denetimlerin etkinliğini artırma açısından önemli bir rol oynamakta ve bu mekanizmanın genişletilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılmasına ve vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik önemli bir adım olarak görülmektedir. Bu bağlamda, bilgi toplama faaliyetinin, vergi adaleti ve uyumunu sağlamada kritik bir araç olduğu ve gelişmiş ülkelerin standartlarına ulaşılan kadar daha yoğun bir şekilde kullanılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır (Bayram, 2022: 24).

1.2.6. Teftiş (İç Denetim)

Teftiş, bir organizasyonun veya birimin uygunluğunun değerlendirilmesidir. Risk analizleri ve özel değerlendirme yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilir. Amacı sorunlara çözümler önermek, iletişim süreçlerini geliştirmek ve genel performansı artırmaktır. İç denetim mekanizmalarının bir parçasıdır ve iyileştirme aracı olarak kullanılır. Teftiş kurumunun kuruluş amacı, incelenen birimlerin mali durumları, organizasyonel yapıları ve kaynaklarının uygunluğunu, özel olarak risk analizlerine dayalı değerlendirmeler aracılığıyla inceleyerek, karşılaşılan sorunlara çözüm bulunmasında ve etkin yönetim ile iletişim stratejilerinin uygulanabilmesinde idareye destek olmaktır (Marufoğlu ve Gökbunar, 2021: 12).

Faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu denetleme, mükellef haklarına özen gösterilip gösterilmediğini kontrol etme, harcamaların yasa gereği yapıldığını saptama, gayrimenkul ve milli emlak yönetimlerini denetleme, birimlerin iş yükü,

düzeni, personel sayısı ve verimliliğini değerlendirme, hizmetlerden memnuniyet durumlarını inceleme amacıyla e-teftiş uygulamaları yapılmaktadır. E-teftişte, elektronik ortamda yapılan denetim yöntemlerinden faydalanılıyor. Bu uygulama sayesinde, bilişim alanındaki gelişmeler takip edilerek dinamik bir şekilde teftiş faaliyetleri sürdürülmektedir. E-teftiş, idareye rehberlik etme ve risk analiz sistemini yönetme hedefini taşımaktadır. Otomasyon sistemleri ve programlar aracılığıyla veriler yeniden değerlendirilerek analizler yapılmakta ve E-teftiş faaliyetleri, engelleme, caydırıcılık, çözüm üretme ve otomasyon sistemi geliştirme açısından hızlı sonuçlar sağlamaktadır. VDK, E-teftiş incelemelerini DEBİS, VEDEBİS, SADEBİS ve MİDEBİS uygulamalarıyla gerçekleştirilmektedir (Marufoğlu, 2017: 73-75).

1.3. Türkiye’de Kullanılan Vergi Denetim Teknikleri ve Delil Toplama Yolları

1.3.1. Mali Tablolar Analizlerinden Faydalanma

Mali tablolar, bir kurumun finansal durumunu, performansını ve nakit akışını gösteren raporlardır. Bunlar genellikle bilanço, gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akış tablosunu içerir. Tablo analizi oldukça kapsamlıdır ve birçok faktörden etkilenebilir. Analistin kişisel nedenleri, sonuçları üzerinde etkili olabilir. Analist, yatırımcı veya ticari kreditor gibi farklı rollerde bulunabilir. Bunun yanı sıra, şirket yöneticileri de tablo analizinde sorumluluk taşır. Bankacılar da risk analizi yapabilir. Tablo analizinde kullanılan konular ve yöntemler oldukça çeşitlidir. Farklı bilgi düzeyleri ve yöntemler kullanmak gerekebilir. Sonuçlar, farklılıklara bağlı olarak şekillenir. (Gülşen, 2010: 40-41).

Mali tablo analizi, şirketlerin finansal durumlarının ve operasyonel başarılarının çeşitli yönlerini inceler. Bu analiz, öncelikle şirketin kısa vadeli borçlarını karşılama yeteneği olan kısa vadeli likiditeyi; gelecekteki nakit akışı durumunu ve trendlerini, sermaye yapısını ve uzun vadeli finansal yükümlülüklerini yerine getirme kapasitesini, finansal getirilerle yatırımcıları çekip tutma yeteneğini, aktiflerin gelir üretme verimliliğini ve şirketin uzun vadeli faaliyetlerde gelirleri artırma ve maliyetleri düşürme başarısını değerlendirir. Bu altı temel sorgulama, mali tablo analizinin yapı taşlarını oluşturur ve şirketlerin finansal sağlığını değerlendirirken stratejik kararlar alınmasında kritik bir rol oynar (Bernstein ve Wild, 1988: 22).

Mali tablo analizi, bir kurumun finansal durumu ve işletme sonuçlarının değerlendirilmesi, gelişim trendlerinin belirlenmesi, sektörel ve ekonomik bağlamda konumunun saptanması, kredi verilebilirlik durumunun incelenmesi ve yatırım kararlarının desteklenmesi gibi çeşitli amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilir. Yönetimsel perspektiften, bu analiz, karlılık, likidite, ödeme gücü ve işletme bağımsızlığı gibi temel finansal ilkelerden faydalanarak, yöneticilere firmanın hedeflerine ulaşma durumunu belirleme, operasyonel etkinliği ölçme, üretim ve fiyat stratejilerini değerlendirme, işletme faaliyetlerini kontrol altında tutma, kurumun devamlılığını sağlama ve geleceğe dönük planlamalar yapma konusunda önemli içgörüler sunar. Bu şekilde, mali tablo analizi, kurumların finansal sağlığını anlama ve stratejik yönetim süreçlerini iyileştirme konusunda kritik bir rol oynar (Gülşen, 2010: 42).

1.3.2. Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 4'üncü maddesi, vergi dairelerinin mükellefleri tanıma, vergilendirme, tahakkuk ve tahsilat yapma yetkisine sahip olduğunu belirtir. Bu düzenleme, vergi idarelerinin mükellefler hakkında kapsamlı bilgilere erişim yetkisine sahip olduğunu ve bu bilgilerin vergi süreçlerinde temel bir rol oynadığını vurgular. Bu hüküm, vergi dairelerinin, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini etkin bir şekilde yönetme ve uygulama kapasitesini gösterir ve vergi idaresinin mükellefler üzerindeki denetim ve gözetim yetkisini pekiştirmektedir.

Vergi denetim süreçlerinde, vergi dairelerinde kayıtlı bilgilerin kullanımı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin doğru ve adil bir şekilde değerlendirilmesinde önemli bir rol oynar. Bu kayıtlar, mükelleflerin beyan ettiği gelir, yapılan ödemeler ve vergisel muamelelerle ilgili ayrıntılı bilgileri içerir. Özellikle, Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde yapılan düzenlemeler, vergi idaresinin, mükelleflerle ilgili mevcut bilgilere dayanarak vergi denetimlerini daha etkin bir şekilde yürütmesini sağlamaktadır.

Vergi dairelerinde tutulan kayıtlar, mükelleflerin vergi beyannamelerinin doğruluğunu teyit etme, geçmiş dönemlerle karşılaştırma yapma ve mükelleflerin finansal davranışlarını analiz etme imkânı sunmaktadır. Bu bilgiler, aynı zamanda, mükelleflerin vergi kaçırma girişimlerini tespit etmek ve vergi tabanını genişletmek için de kullanılmaktadır (Çavdar, 2022: 52).

Bunun yanı sıra, vergi dairelerinde kayıtlı bilgilerin kullanımı, vergi mükelleflerinin sektörel bazda karşılaştırmalarının yapılabilmesine ve sektör ortalamalarına göre sapmaların belirlenmesine olanak tanır. Bu sayede, vergi idaresi, risk analizi ve yönetimi çerçevesinde önceliklendirme yaparak, kaynaklarını daha etkin bir şekilde yönlendirebilir (Hepaksaz vd., 2011:15).

Sonuç olarak, vergi dairelerinde kayıtlı bilgilerden yararlanma, vergi denetimlerinin temelini oluşturan ve vergi uyumunun teşvik edilmesine katkı sağlayan bir yöntemdir. Bu yaklaşım, vergi idaresinin, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde belirlemesine ve vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

1.3.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgilerden Yararlanma

Vergi Usul Kanunu (VUK), mükellefler ve vergi idaresi arasındaki ilişkileri düzenler. VUK'un 152'nci maddesi ve Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği, vergi idaresinin veri toplama, saklama ve kullanma yöntemlerini belirlemektedir. Bu düzenlemeler vergi adaletini sağlamakta ve vergi kaçakçılığını önlemektedir. Mükelleflerin finansal şeffaflığını artırmakta ve vergi uyumunu teşvik etmekte önem taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 152'nci maddesi, bu kanunun belirli bölümlerinde tanımlanan kaynaklardan elde edilen bilgilerin, 150'nci maddede belirtilen istisnalar dışında, istihbarat arşivlerinde gizlilik prensibi çerçevesinde muhafaza edileceğini öngörür. Bu düzenleme, söz konusu bilgilere erişimin ve bu bilgilerden yararlanma usullerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceğini ifade eder. Bu, toplanan bilgilerin saklanma sürecinin ve erişim protokollerinin bakanlığın belirlediği yönergeler doğrultusunda yönetileceğini göstermektedir.

Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği, vergi idaresinin temel amaçları arasında; vergiyle ilgili faaliyetleri ve tutumları izlemek, mükelleflerin vergi konularında servet, sermaye ve finansal durumlarını aydınlatmak ve üçüncü şahısların vergisel açıdan durumlarını tespit, belirleme ve denetim altında tutma yeteneğini güçlendirmek yer alır. Bu düzenleme, vergi idaresine, mükelleflerin ve ilgili diğer tarafların vergi yükümlülüklerini daha etkin bir şekilde yönetme imkânı tanırken, aynı zamanda vergi uyumunu teşvik etme ve vergi kaçakçılığını önleme çabalarına katkıda bulunmaktadır (Atsızlar, 2023: 37).

Özetle, VUK'un 152'nci maddesi ve yönetmelikler, vergi idaresinin bilgileri işleyip muhafaza etmesini düzenler. Hazine ve Maliye Bakanlığı da bilgilerin gizliliğini korur ve vergi denetim sisteminin işlerliğini sağlar. Bu düzenlemeler mali şeffaflık ve vergi uyumu için önemlidir.

1.3.4. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler

Vergi denetiminde bilgi toplama ve kullanma çok önemlidir. Vergi idaresi, vergi mükelleflerinden ve üçüncü kişilerden bilgi toplar. Bu bilgiler denetim sürecinde önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi idaresi topladığı bilgileri, vergi denetiminde kullanılmaktadır. Beyanname ve diğer bildirimler incelenerek vergi mükellefleri hakkında bilgiler elde edilir. Ayrıca, diğer kurumlardan da bilgi talep edilebilir. Bu bilgiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için titizlikle incelenmektedir. Mükelleflerin sunduğu bilgiler, vergi denetimi sürecine temel oluşturmaktadır. Mükellefler, beyannameler ve belgelerle vergi idaresine bilgilerini sunmaktadır. Bu bilgiler, denetim ve vergi yerine getirmeyi kontrol etmek için kullanılmaktadır. Vergi idaresi, beyan edilen bilgileri doğrulamakta ve değerlendirmektedir. Üçüncü taraflardan elde edilen bilgiler, vergi denetimi sürecinde önemli bir rol oynamaktadır. Vergi yönetimi, çeşitli kaynaklardan bilgi talep eder veya bilgi toplamaktadır. Bu kaynaklar arasında bankalar, finansal kurumlar, diğer kamu kurumları, iş ortakları, müşterilerin bağlı olduğu kişiler ve diğer üçüncü taraflar yer almaktadır. Bu bilgiler, denetim etkinliklerine destek sağlamak ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kontrol etmek için kullanılmaktadır. Vergi yönetimi, bu bilgileri gizlilik ilkesine uygun olarak kullanmakta ve değerlendirmektedir (Atsızlar, 2023: 37-38).

1.3.5. Randıman İncelenmesi

Vergi denetimleri, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu belirlemek için çeşitli vergi denetim tekniklerinden yararlanır. Bu tekniklerden biri de randıman incelemesidir. Vergi denetimlerinde imalat işletmelerinin verimlilikleri analiz edilir ve kayıtlarda belirtilen üretim miktarı ve sonuçlar, beklenen miktar ve sonuçlarla karşılaştırılır (Öz ve Yolcu, 2014: 67).

Stokların mali tablolarındaki ve defter kayıtlarındaki tutarsal ve miktar bilgilerinin doğruluğu, ancak fiili stok sayımları ve randıman analizi gibi incelemelerle ve detaylı stok raporlarının analiz edilmesi ile ortaya çıkarılabilir. Stokların tutarsal

bilgisi, özellikle mali tabloların doğruluğunu ve stok değerlerinin doğru bir şekilde yansıtıldığını sağlamak için çeşitli kaynaklardan doğrulanmalıdır. Ayrıca, stokların miktar bilgileri de stok sayımları aracılığıyla doğrulanmalı ve kayıtlarla tutarlılık sağlanmalıdır. Bununla birlikte, stokların gerçek değerinin belirlenmesi ve doğruluğunun sağlanması için randıman analizi incelemeleri yapılmalıdır. Bu analizler, stokların satışa hazır olduğu durumlarda gerçekleşen stok devir hızını, üretim süreçlerini ve stok maliyetlerini detaylı bir şekilde inceler. Son olarak, detaylı stok raporları da stokların gerçek olup olmadığını doğrulamak için kullanılabilir. Bu raporlar, stokların gerçek miktarını, değerini ve tutarlılığını inceleyerek işletme için önemli bir veri kaynağı sağlar. Bu yöntemler, işletmenin stoklarının doğruluğunu ve gerçekliğini sağlamak için kullanılan etkili araçlardır (Öğredik, 2006: 2-3).

1.3.6. Aritmetik İnceleme

Vergi denetim tekniklerinden biri olan aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamındaki belgelerin toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğunun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür (Organ, 2008: 58).

Aritmetik inceleme, vergi denetiminin temel bir unsuru olarak kabul edilir ve muhasebe kayıt ortamındaki belgelerin matematiksel doğruluğunu sağlamak amacıyla kullanılır. Bu inceleme, toplama işlemlerinin hatasız ve doğru bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmek için kullanılır. Ayrıca, çıkarma işlemlerindeki hataları tespit etmek ve çarpma ile bölme işlemlerinin doğruluğunu sağlamak için de kullanılır. Muhasebe kayıtlarındaki belgelerin doğruluğunu kontrol etmek için aritmetik incelemeyi kullanmak, hatalı hesaplamaların tespit edilmesini ve düzeltilmesini sağlar (Akbal, 2020: 21). Bu sayede, vergi beyannamesinde yanlış bilgi verilmesi veya hatalı hesaplamalar nedeniyle vergi kaçırılması gibi sorunların önüne geçilmiş olur. Aritmetik inceleme, matematiksel hesaplamaların yanı sıra, muhasebe kayıtlarının uygun bir şekilde tutulduğunu da doğrulamaktadır. Bu kontrol mekanizması, vergi denetçilerine muhasebe kayıtlarını detaylı bir şekilde inceleme imkânı sağlamakta ve hesaplamaların yanlış olması veya kayıtların eksik olması durumunda gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamaktadır.

Sonuç olarak, aritmetik inceleme vergi denetiminin temel bir unsuru olup, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmek için kullanılan bir hesap kontrol

yöntemidir. Bu yöntem sayesinde hatalı hesaplamaların tespit edilmesi ve düzeltilmesi sağlanarak, vergi beyannamesinde yanlış bilgi verme veya vergi kaçırma gibi sorunların önüne geçilmektedir.

1.3.7. İşletme İçi Karşılaştırma

İşletme içi karşılaştırma tekniği, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik bir inceleme işlemidir. Bu inceleme işlemi, uygunluğun araştırılmasında hesapların toplamaları arasında bir karşılaştırma ve tek tek tutarlar itibariyle bir karşılaştırma işlemi gerçekleştirilir. Bu karşılaştırma işlemleri, finansal kaynakların etkin bir şekilde kullanıldığından emin olmayı ve hataların veya düzensizliklerin belirlenmesini sağlamayı amaçlamaktadır. İşletmeler, bu teknikleri kullanarak mali durumlarını değerlendirebilir, geleceğe yönelik stratejiler geliştirebilir ve işletme performanslarını iyileştirebilir. Ayrıca, işletme içi karşılaştırma tekniği, vergi beyannamelerinin hazırlanması ve mali analizlerin yapılması gibi işletme faaliyetlerinin yönetiminde de kullanılabilir. Çalışmalar bu tekniklerin, işletmelerin finansal yönetiminde önemli bir araç olduğunu ve karar verme sürecinde sağladığı bilgilerin değerli bir kaynak olduğunu göstermektedir (Çavdar, 2021: 54).

İşletme içi karşılaştırma tekniği, maliyetler, gelirler, varlıklar ve borçlar gibi çeşitli konuları kapsayabilir ve işletmenin farklı bölümlerindeki finansal faaliyetleri analiz etmek için kullanılabilir. Bu yöntem, işletmenin mali durumu hakkında sağlam bir bilgi sağlamak için detaylı bir inceleme sağlar ve yönetimin karar alma sürecindeki diğer faktörlerle birlikte kullanıldığında bütüncül bir finansal analiz sunar. İşletme içi karşılaştırma tekniği, işletmelerin finansal verilerini doğru ve güvenilir bir şekilde değerlendirmelerini sağlayarak, stratejik planlama ve risk yönetimi gibi önemli işletme faaliyetlerinin etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Bu nedenle, işletmelerin verimli ve sürdürülebilir bir şekilde işletme yönetimi uygulamalarını sürdürmek için işletme içi karşılaştırma tekniğine önem vermeleri gerekmektedir. Bu teknik, işletmelere mali performanslarını izleme, kontrol etme ve iyileştirme fırsatı sunarken, aynı zamanda finansal raporlama sürecinde doğruluk ve güvenilirlik sağlar. İşletme içi karşılaştırma tekniği, işletmelerin büyümeleri ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilecek kritik bir analitik araçtır. İşletmeler bu teknikleri kullanarak finansal verilerini etkili bir şekilde analiz etmeleri ve optimum kararlar almaları önemlidir. Bu şekilde, işletmeler, rekabetçi bir

pazarda sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde etmek ve başarılarını artırmak için sağlam bir finansal temele sahip olabilecekleri düşünülmektedir.

1.3.8. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme, vergi denetim süreçlerinin temel yöntemlerinden biri olarak, mükelleflerin finansal işlemlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılmasına yönelik önemli bir adımdır. Bu yöntem, vergi incelemesi yapılan mükellefin işlemlerinin, iş ilişkisi içinde bulunduğu diğer mükelleflerin kayıtlarıyla karşılaştırılarak teyit edilmesini sürecini içermektedir.

Karşıt inceleme, vergi incelemesi yapılan mükellefin defter, kayıt ve belgelerindeki bilgilerin doğruluğunu tespit edebilmek için bu mükellefle iş ilişkisi kurduğu başka bir mükellefin defter ve belgelerine bakılarak doğru olup olmadığını tespit etmesi işlemidir. Bu süreçte, vergi incelemesi geçiren mükellefin yasal defterlerinde yer alan işlemlerin karşı taraf defterlerinden teyit edilerek doğruluğunun araştırılması ve incelenmesini sağlanmaktadır. Bu sayede, vergi incelemesi sürecindeki doğruluk ve güvenilirlik düzeyi artar ve mükelleflerin kayıtlarının eksiksiz bir şekilde tutulduğu teyit edilmektedir. Vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulgular, vergi uyumunu artırmak ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, karşıt inceleme, vergi hukukunun etkin bir şekilde uygulanabilmesi için önemli bir adım olarak kabul edilmektedir (Akbal, 2020: 22).

Vergi denetimi sırasında yürütülen karşıt inceleme süreçleri, denetlenen işletmenin ve karşıt inceleme yapılacak mükellefin coğrafi konumlarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Organ (2008:58)'a göre, eğer her iki taraf da aynı şehirde yer alıyorsa, karşıt inceleme ya doğrudan iş yerinde ya da ilgili vergi dairesinde gerçekleştirilir. Farklı şehirlerde bulunan mükellefler söz konusu olduğunda ise, ilgili belgelerin elde edilmesi amacıyla, karşıt inceleme yapılacak mükellefin bulunduğu şehirdeki ilgili birime resmi bir yazı ile başvurulur ve gerekli dokümanlar talep edilir. Bu prosedür, vergi incelemesinin doğruluğunu ve kapsamlılığını artırma amacı taşır, denetim sürecinin etkinliğini güçlendirir. Dolayısıyla, vergi denetimi sürecindeki karşıt inceleme süreçleri, denetlenen işletme ve mükellefin coğrafi konumlarına bağlı olarak uygulanan esnek bir yaklaşıma sahiptir. Bu yaklaşım, denetim yapılacak yerin ve belgelerin elde edilme yöntemlerinin belirlenmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Aynı şehirde bulunan taraflar arasında gerçekleştirilen karşıt inceleme, doğrudan iş

yerinde ve ilgili vergi dairesinde düzenlenirken, farklı şehirlerde bulunan mükellefler için ise ilgili birime resmi bir yazı ile başvurulur ve talep edilen belgelerin elde edilmesi sağlanır. Bu süreç, vergi incelemesi sürecinin daha sağlam ve etkili bir şekilde ilerlemesini sağlamaktadır.

Karşıt inceleme, vergi denetim süreçlerinde doğruluk ve güvenilirliği sağlama amacı güden önemli bir yöntemdir. Mükelleflerin işlemlerinin karşılıklı olarak doğrulanması, vergi incelemelerinin etkinliğini artırırken, vergi uyumunu güçlendirme ve vergi kaçakçılığıyla etkin bir şekilde mücadele etme imkânı sunmaktadır. Denetlenen mükelleflerin ve karşı tarafların coğrafi konumlarına uyumlu bir şekilde yürütülen bu süreç, vergi idaresine esnek ve kapsamlı bir denetim olanağı sağlamaktadır. Akbal (2020) ve Organ (2008) çalışmaları, karşıt incelemenin vergi hukukunun uygulanmasında nasıl kritik bir rol oynadığını ve vergi denetimlerinin temel bir unsuru olarak hizmet ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, karşıt inceleme, vergi adaleti ve şeffaflığının sağlanmasında önemlidir.

1.3.9. Belgelerin İncelenmesi

Belgelerin incelenmesi, muhasebecilikte geçerli olan “belgesiz kayıt olmaz” ilkesinden hareketle, muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığının tespit edilmesi, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının detaylı bir şekilde denetlenmesi ve bu denetim sürecinde ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun tespit edildiği işlemlerdir (Merter, 2004: 21).

Belge incelemesi, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ile belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kapsamlı bir şekilde araştırılmasıdır. Muhasebede yapılan kayıtlar, güvenilir ve doğru belgelere dayanmaktadır. Bu bağlamda, belge incelemesi, belgelerin birbirleriyle ve muhasebe kayıtları ile uygunluğunun titizlikle incelenmesi ve yürürlükteki yasal düzenlemelerle uyumlu olup olmadığının detaylı bir biçimde değerlendirilmesi şeklinde ifade edilebilir (Çavdar, 2016: 29).

Mükellefin aldığı belgeler ile kendi düzenlediği belgelerin doğru olması ve kayıtlara doğru bir şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının kendini en çok gösterdiği alanların başında belgelerde yapılan sahtekârlık veya hatalar gelmektedir. Bu anlamda, belge incelemesi vergi denetiminde en çok önem verilen konulardan biridir. Belge incelemesi, vergi denetim sürecinde büyük bir rol

oyunmaktadır. Mükelleflerin aldıkları belgeler ile kendi düzenledikleri belgelerin, vergi kayıplarını önlemek adına kesinlikle doğru ve gerçekçi olması gerekmektedir. Bu belgeler, vergi kayıp ve kaçığının en çok görüldüğü alanlar olduğu için, sahtecilik veya hataların önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, belge incelemesi konusu, vergi denetiminde son derece hassas bir konudur ve dikkatle incelenmelidir. Belge incelemesi ayrıca, mükelleflerin vergi kayıtlarına doğru bir şekilde kaydedilmesi için de gereklidir. Bu, vergi kaçağı ve kaybını önlemek, vergi sisteminin doğru ve adil işlemlerini sağlamak için oldukça önemlidir. Yanlış veya düzensiz kaydedilen belgeler, vergi denetiminde sorunlara neden olabilir ve vergiye tabi olan tarafların mali durumunu etkileyebilir. Bu nedenle, belgelerin doğru bir şekilde kaydedilmesi ve incelenmesi, vergi uyumunun sağlanması açısından büyük bir öneme sahiptir (Akbal, 2020: 23).

Sonuç olarak, mükelleflerin aldığı belgeler ile kendi düzenledikleri belgelerin doğruluğu ve kayıtlara doğru bir şekilde kaydedilmesi, vergi denetiminde en önemli konulardan biridir. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, sahtekârlık ve hataların engellenmesi için belge incelemesi büyük bir öneme sahip olup, vergi sisteminin doğru ve adil bir şekilde işlemlerini sağlamaktadır. Bu nedenle, mükellefler belge incelemesi sürecine büyük bir dikkat göstermeli ve bu konuda gerekli önlemleri almalıdır.

1.3.10. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi

Envanter çıkarmak, mükelleflerin şirketlerinde kayıtlı olan mal varlıklarının, borçlarının ve alacaklarının sayılması anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine göre, " Envanter çıkarmak, bilanço tarihindeki varlıkları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin ve düzenli bir şekilde tespit etmektir." şeklinde ifade edilmektedir.

Fiili envanter, işletmenin fiziksel olarak varlıklarının sayılması ve değerlemesini içerirken, kaydi envanter ise işletmenin defterlerinde yer alan kayıtların incelenip kontrol edilmesiyle oluşturulur. Her iki envanter çıkarma işlemi de mükelleflerin finansal durumlarını doğru bir şekilde belirlemelerine yardımcı olur ve vergi beyannamelerinin düzenlenmesinde önemli bir rol oynar.

Fiili envanterde, işletme sahipleri veya yetkilendirilmiş kişiler, malzeme ve eşyaları elle sayarak ve varlıkların yerinde ve durumunu kontrol ederek envanter

sayımını gerçekleştirirler. Bu sayımda, malzeme ve eşyaların miktarı, nitelikleri ve değerleri tek tek kaydedilerek envanter listesi oluşturulur (Organ, 2008: 59).

Kaydi envanter çıkarma işlemi ise işletmenin defterlerinde yer alan kayıtların incelenmesiyle gerçekleştirilir. Bu durumda, işletmenin malzeme ve eşya stoğu, satış ve satın alma kayıtları, borç ve alacak kayıtları dikkate alınarak envanter bilgisi oluşturulur (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 207). Her iki envanter çıkarma yöntemi de işletmelerin malzeme, stok ve finansal varlıklarını doğru bir şekilde kaydetmelerini sağlayarak, işletme sahiplerine ve yetkililere güvenilir bir envanter bilgisi sunar. Ancak, envanter çıkarma işlemi tamamlandıktan sonra da düzenli aralıklarla envanter kontrolü yapılması önemlidir. Bu kontrol sayesinde, işletmenin envanterindeki değişikliklerin takip edilmesi, hataların tespit edilmesi ve düzeltilmesi mümkün olur.

Sonuç olarak, fiili ve kaydî envanter sonuçları uyumlu olmalıdır. Farklılık durumlarında düzeltme yapıp iki envanterin eşitlenmesi sağlanmaktadır. İspatlanamayan farklar açıktan yapılan satış olarak nitelendirilir ve düzeltme yapılmaktadır. Bu nedenle fiili ve kaydî envanter incelemelerinde tam uyum aranmaktadır.

2.TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN DİJİTAL DÖNÜŞÜM

2.3.1.Dijital Dönüşüm Sürecinde Yaşanan Vergi Denetim Tekniklerinde Yaşanan Sorunlar

Vergi denetiminde dijital dönüşüm, önemli değişiklikler getirmiştir. Geleneksel yöntemler yerine teknolojik araçlar kullanılmaya başlanmıştır. Bu değişiklikler vergi denetimin de etkinliği artırmıştır. Dijital dönüşüm, vergi kaynaklarının doğru tespit edilmesini ve gelirlerin artırılmasını da sağlamaktadır. Vergi denetimlerini daha etkin hale getirmekte ve hızlı sonuçlar sunmaktadır. Ancak, uyum zorlukları ve yetkinlik eksikliği gibi zorluklarla da karşılaşa bilinmektedir.

Vergi denetiminde dijital dönüşümün bazı zorlukları bulunmaktadır. Dijital teknolojilere geçiş sürecinde bazı mükellefler ve vergi denetim uzmanları için uyum süreci zorlayıcı olabilmektedir. Dijital veri analizi ve yeni teknolojilerin kullanımı konusunda yetkinlik eksikliği yaşana bilinmektedir. Ayrıca, dijitalleşmeyle birlikte veri güvenliği ve gizliliği konuları da önemli hale gelmektedir. Vergi denetiminde kullanılan dijital sistemlerin güvenliği sağlanmalı ve verilerin korunması için uygun

önlemler alınmalıdır. Bu zorlukların üzerinde adımlar atılarak, vergi denetiminde dijital dönüşümün potansiyeli tam anlamıyla kullanılabilir (Rüzgar, 2022: 11-12).

Tablo 5: Dijital Dönüşüm Sürecinde Denetim Tekniklerinde Yaşanan Sorunlar

Sorun	Açıklama
<i>Veri Güvenliği Endişeleri</i>	Dijital vergi kayıtlarının güvenliği ve gizliliği hakkında endişeler.
<i>Mevcut Sistemlerle Entegrasyon</i>	Yeni dijital sistemlerin mevcut eski sistemlerle entegrasyonunda yaşanan zorluklar.
<i>Yüksek Uygulama Maliyetleri</i>	Yeni dijital sistemlerin uygulanmasıyla ilgili yüksek maliyetler.
<i>Değişime Direnç</i>	Personel ve paydaşlar arasında yeni teknolojilerin benimsenmesi konusunda isteksizlik.
<i>Mevzuata Uyum</i>	Değişen mevzuat gereksinimlerine ayak uydurma zorlukları.
<i>Veri Doğruluğu ve Bütünlüğü</i>	Dijital verilerin doğruluğunun ve bütünlüğünün sağlanması.
<i>Gerçek Zamanlı Veri İşleme</i>	Verilerin gerçek zamanlı olarak işlenmesi ve denetlenmesindeki zorluklar.
<i>Sistem Kesintileri ve Güvenilirlik</i>	Sistem kesintileri riski ve sistem güvenilirliğinin sağlanması.
<i>Eğitim ve Destek</i>	Personelin sürekli eğitim ve desteğe ihtiyaç duyması.
<i>Teknik Uzmanlık Eksikliği</i>	Personelin yeni dijital araçları kullanma konusunda yetersiz teknik bilgiye sahip olması.

Geleneksel vergi denetim tekniklerinin dijital çağın gerekliliklerine ayak uydurma konusundaki zorluklar, sık sık akademik literatürde tartışılmaktadır. Son zamanlarda yapılan çeşitli kaynakların incelenmesiyle, vergi denetim tekniklerindeki sorunlar dijital dönüşüm süreci açısından değerlendirildiğinde;

- İlgin (2020) çalışmasında, günümüzde vergi denetiminde asıl sorunun veri eksikliği değil, eldeki büyük veri miktarının etkili bir şekilde işlenip analiz edilememesi olduğunu belirtmiştir. Bu durum, vergi denetçilerinin karşılaştığı temel zorluklardan biri olarak kabul edilmekte ve büyük veri analitiğinin vergi denetim sürecine entegrasyonunun önemi vurgulanmaktadır.
- Tekbaş (2019), muhasebenin dijital dönüşümüyle ilgili olarak, e-belgelerin alımında yaşanan zamanlama sorunları ve teknik sıkıntıların önemli bir sorun

haline geldiğini belirtmektedir. Bu sorunlar, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi ve sunulması süreçlerini doğrudan etkilemektedir.

- Karaca ve Gümüş (2023) adlı bir araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının dijital dönüşüm sürecinde karşılaştıkları zorluklar ve bu zorlukların üstesinden gelmek için öneriler sunulmuştur. Bu nitel araştırma, geleneksel kayıt tutma tekniklerinin sınırlılıklarını ve dijital teknolojilerin getirdiği yeni zorlukları ortaya koymaktadır.
- Varol (2023) çalışmasında, yapay zekânın ve dijital dönüşümün muhasebe ve denetim uygulamaları üzerindeki etkisi incelenmiş ve dijital dönüşümün, denetim tekniklerinin yeniden şekillendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Aynı zamanda yapay zekâ tabanlı bulut sistemlerinin vergi denetimi süreçlerinde etkin bir şekilde kullanılmasının önemi üzerinde durulmuştur.
- Kablan (2018) tarafından yapılan bir araştırma, Endüstri 4.0 ve dijital dönüşümün ekonomi üzerindeki etkilerine dikkat çekerek, bilginin güvenliği ve denetimiyle ilgili sorunlarının muhasebe denetimi pratiklerinde yeni zorluklara neden olduğunu göstermektedir. Bu analiz, dijital dönüşümün muhasebe denetimi üzerindeki etkilerini ve karşılaşılan sorunları daha ayrıntılı bir şekilde ele almaktadır.
- Köse ve Polat (2021) çalışmalarında, denetim mesleğinde karşılaşılan sorunların dijital teknikler ile nasıl çözülebileceğini vurgulayarak, dijital dönüşümün denetimin geleceği üzerindeki etkilerini ele almıştır. Ayrıca, denetim süreçlerinde dijital dönüşümün getirdiği yeniliklere ve zorluklara ilişkin detaylı bir değerlendirme sunmaktadır.

Özetlersek, vergi denetim tekniklerindeki sorunların çeşitliliğini ve bu sorunlar hakkındaki araştırma ve tartışmaların önemini, dijital dönüşüm sürecinde açıklamaktadır. Dijital teknolojilerin vergi denetimi uygulamalarına entegrasyonu, mevcut zorlukları aşmanın yanı sıra yeni sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, dijital dönüşümün vergi denetimi üzerindeki etkisinin anlaşılması, bu sürecin başarıyla yürütülmesi için hayati öneme sahiptir.

2.3.2.Türkiye’de Dijital Vergi Denetimin İlişkin Geliştirilen Uygulamalar

2.3.2.1.VDK Bilgi İletişim Sistemi (VDK-BİS)

Vergi denetiminde riskli mükelleflerin belirlenmesi kadar, iş süreçlerinin elektronik ortamda kaydedilerek ve bu ortam üzerinden takip edilmesi de son derece önemlidir. Bu amaçla VDK-BİS adı verilen bir sistem geliştirilmiştir. VDK-BİS, denetim personeli ve VDK grup başkanlıkları tarafından elektronik denetim için kullanılmaktadır (Taş ve Ateş, 2020: 51).

VDK-BİS, Vergi Denetim Kurulu tarafından verilen görevlerin gerektirdiği tüm iş süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesini amaçlayan bir sistemdir. 2012 yılı şubat ayından itibaren VEDOS uygulamasının yerine geçmiş ve tüm vergi müfettişlerinin kullanımına sunulmuştur (Eroğlu, 2022: 55). VDK-BİS aracılığıyla, inceleme elemanı tarafından incelenmesi için belirlenen mükelleflerin bilgileri ve gerekli evraklar, sistem üzerinden vergi müfettişlerine gönderilmektedir (Tosun, 2021: 45).

VDK-BİS, vergi müfettişlerine yönelik olarak görevlendirme, takip ve yazışmaların elektronik ortamda yapılması gibi birçok amaç için kullanılmaktadır. Ayrıca ofis işlemleri, raporların değerlendirilmesi ve takibi, istatistiklerin üretilmesi gibi vergi idaresine yönelik amaçları da vardır. VDK-BİS, VDK Başkanlığı ve müfettişlerin çalışmalarının süreçlerinin izlenmesini ve bilgi paylaşımını sağlamak için geliştirilmiştir (Eroğlu, 2022: 56).

VDK-BİS, vergi denetim süreçlerinin dijitalleştirilmesi ve otomatikleştirilmesi konusunda önemli bir gelişim göstermiş bir sistemdir. Bu sistemde; birim ve personel arasındaki yazışmalar, vergi müfettişlerine gönderilen işlerin yönetimi, raporların yasal prosedürlere uygun olarak elektronik ortamda takip edilmesi, personelin özlük bilgileri ve eğitim durumunun izlenmesi, vergi müfettişlerinin görevlendirme ve yer değiştirme işlemleri gibi çeşitli işlevler bulunmaktadır. VDK-BİS, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliği artırmak amacıyla tasarlanmış, tüm süreçlerin sistem üzerinden hazırlanmasını, kaydedilmesini, takip edilmesini ve yönetilmesini sağlayan kapsamlı bir elektronik platformdur (MB, 2012:58; MB, 2013:62; MB, 2014:75-76).

VDK-BİS, vergi denetiminde dijitalleşmenin ve otomatikleşmenin önemini vurgulayan bir gelişmedir. Sistem, vergi müfettişleri ve denetim personeli için tasarlanmış olup riskli mükelleflerin belirlenmesinden iş süreçlerinin elektronik olarak

yönetimine kadar geniş bir etki alanına sahiptir. VDK-BİS, vergi denetiminde verimliliği ve şeffaflığı artırarak idare ile mükellef arasındaki etkileşimi kolaylaştırır. Geliştirilme ve uygulama süreci, vergi denetiminde modernizasyon ve denetim kalitesinin artırılması açısından temel bir adım olarak değerlendirilebilir. Bu sistem aynı zamanda vergi idaresinin dijital dönüşüm ve süreç iyileştirmelerinde ne kadar önemli olduğunu da göstermektedir.

2.3.2.2. VDK Risk Analiz Sistemleri (VDK-RAS, VDK-MERAM, SABE-RAM)

Risk Analizi Yöntemi, bilgi ve istatistiksel verilerin toplanmasıyla oluşturulur ve bu bilgiler risk analiz sistemi üzerinden, mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler bazında analiz edilmesi, karşılaştırmalar yapılması ve böylece risk alanlarının belirlenmesi amacını taşır (VDK, 2018: 28).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 5/1-b maddesi ve 7061 sayılı yasayla GİB' in yetkilerini düzenleyen 81'inci maddesi, Risk Analiz Sistemi'nin yasal dayanaklarını oluşturmaktadır. Ayrıca, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 11'inci maddesi de bu sistemin kullanılmasını düzenlemektedir. Kurul, risk analizi yapma ve risk alanlarını belirleme görevini üstlenmiştir. GİB ise vergi uyumunu artırmak, vergi kaybı ve kaçakçılıkla mücadele etmek ve tahsilat etkinliğini artırmak için mükelleflere ait bilgi, veri ve istatistikleri toplar. Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Merkezi (VDK-RAS), mükelleflere ait bilgileri toplayarak riskli alanları ve mükellefleri belirlemeyi hedefler. İdare, mükellefler hakkında bilgi toplarken Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan ek olarak SGK, Gümrük Bakanlığı ve bankalardan da bilgi alır. Toplanan veriler Risk Analiz Sistemi'nde işlenerek vergi kaybı ve kaçakçılığını belirlemek için kullanılır. Riskli mükellefler, VDK-RAS'ın Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS) ara yüzü üzerinden inceleme elemanlarına tanımlanan görevler olarak işaretlenir. Ayrıca VDK-RAS tarafından üretilen veriler, müfettişlerin vergi incelemelerinde kullanması için Mükellef Bilgi Raporu (MBR) aracılığıyla sunulur. VDK Başkanlığı'nın 2018 faaliyet raporuna göre, VDK risk analiz modeliyle yeni risk unsurları belirlenmiş ve daha önce belirlenmiş olan risk unsurları geliştirilmiştir. Bu nedenle, yeni risk alanlarının tespit edilmesiyle birlikte riskli mükellefin incelemeye alınma oranları artırmaktadır (Uz, 2019: 64).

Mükellefler için daha fazla risk alanı tespit etmek amacıyla 2015 yılında tamamlanan "Vergi Denetim Kurulu Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı VDK-MERAM" sistemi, her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanarak daha geniş bir perspektif sunmaktadır (VDK, 2015: 29)

VDK-MERAM sistemi, mükelleflerin faaliyetlerini detaylı bir şekilde analiz etmek için her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanır. Bu analizler sayesinde risk alanları titizlikle belirlenir ve karşılaştırmalar yapılır. Analizler geniş bir perspektifi kapsar ve tüm sektörler için geçerli olan ortak noktaları ortaya koyar. Ayrıca, VDK-MERAM sistemi, detaylı bir veri tabanıyla analizlerin doğruluk ve güvenilirlik açısından yüksek seviyede olduğunu garanti eder. Tüm bu çalışmalar, mükelleflerin faaliyetlerini optimize etmelerine, riskleri minimize etmelerine ve daha sağlam kararlar vermelerine yardımcı olur. Bu da onların işlerini başarılı bir şekilde sürdürmelerini ve rekabet avantajı elde etmelerini sağlamaktadır (Gerçek ve Bakar, 2016: 184-185).

Sahte Belge Risk Analiz Modülü (SABE-RAM), sahte belge düzenleyicilerini ve kullanıcılarını tespit etmek ve kontrol etmek için VDK-MERAM' a eklenmiştir. Bu modül sayesinde sahte belgeyle mücadele hızlanmış, sahte belge düzenleyicileri daha etkili bir şekilde yakalanmış ve kullanıcıların kimlikleri doğrulanmıştır. SABE-RAM, sahte belgelerin toplumda ve ekonomide yarattığı zararları minimize etmeyi amaçlamaktadır. Bu teknolojik yenilik, hukuk sistemine katkı sağlamaktadır (VDK, 2016: 30).

2.3.2.3. VDK Risk Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)

VDK-VEDAS Vergi Denetim Kurulu tarafından oluşturulan bir e-denetim analiz sistemidir (VDK, 2018: 36). VDK-VEDAS uygulaması, vergi incelemeleri için planlamaların yapılmasına ve incelemelerden elde edilen geri bildirimlerle daha kapsamlı analiz tekniklerinin kullanılmasına olanak sağlar (Uz, 2019: 63).

Vergi incelemelerinin daha hızlı ve doğru bir şekilde tamamlanabilmesi için, Vergi Denetim Kurulu tarafından VEDAS adında bir e-denetim analiz sistemi geliştirildi. Bu sistem, mükellefler tarafından oluşturulan bilgi ve belgelerin gelişmiş teknoloji ve dijital yöntemler kullanılarak tespit edilmesini sağlamaktadır. 2015 yılından beri Kurul, e-denetim altyapısı oluşturma çabasıdadır. VDK-VEDAS yazılımı sayesinde, mükelleflere ait elektronik verilerin sistemde doğrulanması ve filtrelemenin yapılması mümkündür (VDK, 2017: 38).

VEDAS, elektronik uygulamalara erişim ve yüklenmeyi sağlamaktadır. E-defter, e-fatura ve e-45 gibi elektronik sistemlerle çalışmaktadır. Mükellefler tarafından üretilen e-defterlerin ve belgelerin incelenmesi VDK-VEDAS ile kısa sürede yapılmaktadır. Sistem, vergi kayıplarını ve kaçacağını tespit etmekte yardımcı olur. VEDAS, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yardımcı bir e-denetim uygulamasıdır (Akbal, 2020:130).

VEDAS, işletmelerin mali durumunu, vergi mevzuatına uyumu ve e-belge geçerliliğini denetlemek için e-Defter ve e-Fatura gibi e-Belgeleri okuyan bir elektronik denetim yazılımıdır. VEDAS, vergi inceleme memurlarının mükelleflerin e-Belgelerine uzaktan erişim sağlayarak denetim sonuçlarını elektronik olarak iletebilmesini sağlamaktadır. Bu sayede tam denetim hedefine ulaşmanın daha kolay olduğu düşünülmektedir. Mali yönetimde bu dijital sistemlerin avantajları sayesinde vergiye dair usulsüz işlemler azalarak vergi güvenliği sağlanabilmektedir. VDK-VEDAS yazılımının test edilmesi amacıyla vergi incelemeleri yapılarak sistemin geliştirilmesi planlanmıştır. VDK-VEDAS uygulamasıyla Vergi Müfettişlerinin çalışmaları takip edilebilmektedir (Tolkun ve Tekin, 2021: 23-24).

2.3.2.4. VDK Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)

Beyan esasına dayalı vergileme, beyanların doğru olup olmadığına dair gerekli bilgilerin sürekli olarak sağlanmasını gerektirir (Arslan, 2012: 276). Bu açıdan bakıldığında, bilgi toplama/verme süreci önem kazanmaktadır. Bilgi toplama/verme sürecinin temel amacı, vergiyle ilgili gerçekleri ve olayları araştırarak beyan edilen vergi matrahlarının doğruluğunu ve ödenen veya ödenecek verginin doğruluk derecesini belirlemektir (Oktar, 2018: 238). Bilgi toplama/verme süreci, talep üzerine bilgi verme ve sürekli olarak bilgi verme olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Sürekli bilgi verme yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesinde belirtilmiştir. Bu bağlamda, VDK Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA), sürekli bilgi verme yükümlülüğü olan mükelleflerin bu yükümlülüğe uyup uymadığını kontrol etmek amacıyla geliştirilmiş bir uygulamadır. Başka bir deyişle, VDK-SİGMA, sürekli bilgi verme yükümlülüğü olan mükellefler ile VDK bilgi sistemleri arasında veri transferinde kullanılan bir yazılımdır (Özçelik, 2018: 514). Bu nedenle, VDK-SİGMA, vergi denetimi sürecinin etkinliğini sağlamada önemli bir uygulamadır.

431 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile, vergi denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için sektörlerden veri temin etmek gerekmektedir. Bu Tebliğ, kayıtlarda asgari içeriğin bulunması gerektiğini belirtmektedir ve vergi denetimi sürecinde bu kayıtların kullanılması amaçlanmaktadır. Aynı zamanda, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ilave olarak vergi mükellefleri arasındaki faaliyetleri denetlemek amacıyla bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülükler sayesinde, petrol ve petrol ürünleriyle ilgili işlemlerin kaydedilmesi sağlanmıştır. VDK-SİGMA projesi ile bu eksikliklerin giderilmesi hedeflenmektedir. EMKAS, E-Arşiv, E-Arşiv Fatura, VDK-SİGMA gibi uygulamaların elektronik vergi denetimi için fayda sağlayacağı düşünülmektedir (Eroğlu, 2022: 75).

2.3.2.5. VDK Elektronik İnceleme Dosyası (VDK- EİD)

Vergi Denetim Kurulu Elektronik İzleme Dairesi, kısaca VDK-EİD olarak adlandırılan bu sistem, vergi denetim çalışmalarının dijitalleşme sürecinde önemli bir yer tutmaktadır. Amacı, vergi idaresinin denetim faaliyetlerini daha etkili hale getirmek ve denetim süreçlerini daha şeffaf, hızlı ve verimli bir şekilde gerçekleştirmektir. Özellikle risk analizi ve mükellef izleme süreçlerinde VDK-EİD büyük bir rol oynamaktadır.

VDK-EİD sistemi, büyük veri analitiği için önemli bir altyapı sunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nun diğer dijital sistemleriyle (VDK-RAS, VDK-VEDAS, VDK SİGMA) uyumlu bir şekilde çalışmaktadır. Bu uyum, vergi denetim süreçlerinde büyük veri analitiğinin etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. (İlgün, 2020: 16-17).

Vergi idaresinin e-dönüşümü kapsamında VDK-EİD sisteminin muhasebe meslek mensupları ve mükellefler üzerindeki etkisi büyük önem taşımaktadır. Bu sistemin vergi denetimi süreçlerinde verimliliği artırdığı ve mükelleflerin denetim süreçlerine katılımını kolaylaştırdığı tespit edilmektedir. VDK-EİD, vergi idaresinin dijitalleşme stratejisinin merkezi bir rolüne sahip olmasıyla birlikte bu bağlamda önemli bir role sahiptir. (Doğan, 2022: 30)

VDK-EİD' nin geliştirilmesi, vergi denetimi süreçlerindeki dijital dönüşümün önemli bir parçasıdır. Bu sistem, vergi müfettişlerinin işlerini daha hızlı ve daha etkin bir şekilde yapmalarını sağlamak için elektronik inceleme ve doküman yönetimi imkânları sunmaktadır. Bu da genel olarak vergi uyumu ve denetim kalitesinin

artırılmasına katkı sağlar. Bu yüzden, VDK-EİD ve benzer dijital sistemler, vergi idaresinin gelecekteki stratejilerinde merkezi bir öneme sahip olmaya devam edecektir.

2.3.2.6. VDK Mükellef Portalı

VDK Mükellef Portalı, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki etkileşimi dijital bir platform üzerinden kolaylaştırmayı hedefleyen yenilikçi bir girişimdir. Bu portal, vergi mükelleflerine yönelik çeşitli hizmetleri elektronik ortamda sunarak, vergi işlemlerinin şeffaflığını ve erişilebilirliğini artırma amacını taşımaktadır. VDK Mükellef Portalı, mükelleflerin vergi yükümlülükleri, denetim süreçleri ve ilgili duyurular hakkında güncel bilgilere rahatlıkla ulaşabilmelerini temin etmektedir (Akdoğan ve Yavuz, 2022: 44).

VDK Mükellef Portalı, 1 Temmuz 2016 tarihinde hizmete sunulan, vergi bilincini artırmayı ve mükellef haklarına farkındalık sağlamayı amaçlayan bir portaldır. Bu portal, vergi incelemesi altındaki mükelleflere, mevcut durumlarını öğrenme, düşünce ve taleplerini iletebilme, dilekçe sunabilme ve vergi incelemesi durumlarını sorgulama imkânı sunar. Aynı zamanda vergi inceleme tutanaklarına, rapor özetlerine ve taslaklara da erişim imkânı sağlar. VDK Mükellef Portalı, vergi denetim sürecinde şeffaflığı ve etkileşimi destekleyerek, mükelleflerin aktif katılımını teşvik etmekte olan bir portaldır (VDK, 2016: 35; VDK, 2017: 39):

Sonuç olarak, VDK Mükellef Portalı, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki etkileşimi güçlendirmek amacıyla büyük bir adımdır. Bu portal sayesinde mükellefler, ihtiyaç duydukları bilgilere kolaylıkla ve açık bir şekilde erişebilirler. Bu durum da vergi bilincinin ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca, vergi denetim süreçlerini daha anlaşılır hale getirerek ve katılımı teşvik ederek vergi idaresinin şeffaflığını artırmaktadır. VDK Mükellef Portalı, vergi adaletini sağlamak ve mükellef memnuniyetini artırmak için çok önemli bir araç olarak görülmektedir.

2.3.3. Türkiye’de Vergi Dairelerinin Dijital Dönüşüm Sürecine Yönelik Geliştirilen Projeler

VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi), Türkiye’de vergi işlemlerinin dijitalleşmesini sağlamak amacıyla üç aşamada hayata geçirilmiştir. Her aşama, vergi dairelerinin dijital altyapısını güçlendirmeyi ve vergi mükelleflerine daha etkin

hizmetler sunmayı hedeflemiştir. Tablo 6 'da Vedop Projesi başlangıç yılları, amaçları ve başarıları kısaca özetlenmiştir.

Tablo 6: VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) Aşamaları

Proje Adı	Başlangıç Yılı	Amaçlar	Başarılar
VEDOP 1	1998	Vergi dairelerinde otomasyon altyapısının kurulması ve vergi işlemlerinin bilgisayar ortamına taşınması	Otomasyon altyapısının başarılı bir şekilde kurulması, veri girişinde hız ve doğruluk sağlanması
VEDOP 2	2004	VEDOP 1'in genişletilmesi, e-beyanname ve e-defter gibi dijital hizmetlerin devreye alınması	Dijital hizmetlerin devreye alınması, mükellef memnuniyetinde artış, vergi işlemlerinde etkinlik sağlanması
VEDOP 3	2011	VEDOP 2'nin geliştirilmesi, e-fatura ve e-arşiv gibi ileri dijital uygulamaların hayata geçirilmesi	İleri dijital uygulamaların başarılı bir şekilde hayata geçirilmesi, vergi işlemlerinde şeffaflık ve verimlilik sağlanması

2.3.1. VEDOP 1

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Kurum olan Gelir İdaresi'nin E-Devlet'e katkı sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)'dur. Bu proje, Gelir İdaresi'nin E-Devlet'in hayata geçirilmesi için gerekli olan kurum içi otomasyonu büyük oranda tamamlayarak, E-kurum olma sürecinde önemli bir aşama kaydetmiştir (Yaranlı, 2007: 10).

Vergi dairelerindeki işlemler, bilişim teknolojileri kullanılarak otomasyona geçirilmiştir. Bu sayede iş yükü azaldı ve vergi dairelerinin çalışmaları daha etkili ve verimli hale getirildi. Ayrıca, bilgisayar ortamında toplanan bilgilerle entegre yönetim bilgi sistemi oluşturmuştur. Bu amaçla VEDOP-1 Projesi hayata geçirilmiş ve VEDOP, 1998 yılında 22 il merkezinde, 155 vergi dairesinde ve 5 defterdarlıkta uygulamaya konulmuştur. Gelir İdaresi, VEDOP-1 sayesinde E-Kurum olma sürecini tamamlamış ve VEDOP-2 ile de E-Devlete entegre olmuştur (Akdemir, 2008: 53).

2.3.2.VEDOP 2

VEDOP 2 projesi, Türkiye'nin vergi yönetim sisteminin modernizasyonunu amaçlayan bir girişimdir. Proje, vergi dairelerinin sayısını artırarak otomatikleştirmeyi, e-Beyanname aracılığıyla beyannamelerin internet üzerinden alınmasını, vergi denetimlerinin otomasyonunu ve veri paylaşımını mümkün kılan yenilikleri içermektedir. Proje, 15 ay süren bir süreçte tamamlandı ve birçok fayda sağlamıştır. Bunlar arasında iş gücünde tasarruf, kâğıt tasarrufu, internet üzerinden beyannamelerin işlenmesi ve otomatik ödeme senetlerinin hesaplara işlenmesi bulunmaktadır. Ayrıca, proje vergi tabanını genişletmeyi, vergi politikalarını desteklemeyi ve müşteri ilişkilerini yönetmeyi hedeflemektedir. Proje, 153 Vergi Dairesi ve 5 Defterdarlık ile birlikte 81 ildeki 125 Vergi Dairesi ve diğer gelir idaresi birimlerini de kapsamaktadır. Bu genişleme sayesinde proje, mükellef memnuniyetini artırmayı ve devletin gelir yönetim etkinliğini en üst düzeye çıkarmayı amaçlamaktadır (Uğur ve Çütcü, 2009: 12-13).

2.3.3.VEDOP 3

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi'nin 3. aşaması, 08.05.2009 tarihinde kesin bir şekilde kabul edildi. VEDOP-3 kapsamında, e-VDO uygulamaları 301 vergi dairesine ve 585 Mal müdürlüğü Gelir Servisine yaygınlaştırıldı. Ayrıca, Takdir Komisyonları otomasyon sistemine dahil edildi. Vergi Dairesi Başkanlıkları, Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri, Süreksiz Vergi Daireleri ve Defterdarlık Gelir Müdürlükleri'nin ek donanım talepleri karşılandı. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ek hizmet binasında bulunan bilişim sistemleri ve alt yapı, yaygınlaşmaya paralel olarak güçlendirildi. Ayrıca, sistem odası iş sürekliliğini sağlayacak şekilde yapılandırıldı. Ankara'da olası doğal felaket durumunda, sınırlı sayıda kullanıcı sınırlı sayıda uygulamayı çalıştırabilecek ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın otomasyon projeleriyle ilgili bilgilerin bir yedeği, Konya İl'inde kurulan bir felaket durum merkezinde tutulacak. Bu amaçla gerekli mal ve hizmetlerin temini için ihale 24/05/2007 tarihinde gerçekleştirildi ve 16.07.2007 tarihinde 99.000.000 ABD Doları üzerinden sözleşme imzalandı (Çetin, 2010: 83).

3.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINCA YÜRÜTÜLEN ELEKTRONİK UYGULAMALARIN VERGİ DENETİMİNDEKİ YERİ

3.1.Elektronik Defter Uygulaması

Bazı vergi mükellefleri, yasal yükümlülüklerini yerine getirmek için defter tutmak zorundadır. Defterler, faaliyetlerin ve mali durumun izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Defter tutma zorunluluğuna uygun kayıtların yapılması gerekmektedir. Yanlış veya hileli kayıtlar vergi miktarını etkilemektedir. Bu nedenle defterlerin denetimi büyük bir öneme sahiptir. E-defterlerin elektronik ortama aktarılmasıyla vergi denetimleri daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir.

Birçok işletme, operasyonel gereklilikler nedeniyle, muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda tutar. Ancak, Gelir İdaresi tarafından gerekli düzenlemeler yapılmadığı için elektronik kayıt tutma izni verilmez. Bakanlık, web tabanlı bir elektronik defter ve belge sistemi kurmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı, 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. 2006-2010 dönemi Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planı'nda ise "Elektronik Fatura ve Defter Uygulaması" hedef olarak belirlenmiştir. Bu eylem, fatura ve ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması ve resmi makamlara ibraz edilmesini sağlayacak (Alptürk, 2008: 13).

Elektronik Defter Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesi 01.01.2012 tarihinden itibaren gerçekleşmiştir. Bu tebliğ, e-Defter uygulamasıyla Elektronik Türkiye Vergi Dairesi Model'inin oluşturulmasını amaçladığını belirtmektedir. Bu model, vergi mükelleflerini içeren bir uygulama olarak elektronik defterlerin elektronik dosya formatında düzenlenmesini ve saklanmasını içermektedir (Doğan, 2012: 5-14).

E-Defter uygulaması, mühürlü defterler için berat dosyalarının oluşturulmasını ve bu dosyaların elektronik ortamda saklanmasını sağlamaktadır. Bu süreç, mali mühür içeren beratların e-Defter kullananlar tarafından indirilerek kullanılmasını içerir. Bu da denetim süreçlerinde kolaylık ve etkinlik sağlamaktadır (Gökçen ve Özdemir, 2016: 150).

E-Defter uygulaması, uyumluluk onayı alan yazılımlar kullanılarak gerçekleştirilebilir ve bu sayede mükelleflerin işlemleri kolaylaştırmaktadır. Mükelleflerin uygulamayı sorunsuz bir şekilde kullanmaları için yazılımın adı ve sürüm numarası gibi özgün bilgilerin sağlanması önemlidir (Köprü, 2011: 2).

Tablo 7’ de 2019 yılından başlayarak beş yıllık e-defter kullanan mükellef sayısı verilmiştir. 2023 yılı sonu itibarıyla e-defter uygulamasını kullanmak isteyen ve izin verilen mükellef sayısı 695.352 adettir. Bu oranda 2022 yılına kıyasla yaklaşık %138 artış yaşanmıştır.

Tablo 7: Yıllar İtibarıyla e-Defter Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayısı

Yıl	e-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı
2019	122.396
2020	203.410
2021	282.751
2022	292.768
2023	695.352

Kaynak: GİB 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

Özetle, Elektronik Defter Uygulaması, mali faaliyetlerin izlenmesini ve denetimini kolaylaştırarak bilgi vermektedir. İşletmelere ve mali danışmanlara vergi yönetimi imkânı sunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın denetim süreçlerini güncelleyerek verimliliği artırmaktadır. Kullanıcı dostu bir arayüzle mali işlemler takip edilir, beyannameler doldurulur ve belgeler depolanmaktadır. Bu uygulama sayesinde gelir, gider, vergi ödemeleri ve mali durum analizi kolaylaşmakta ve kâğıt işlemleri ortadan kalkmakta ve mali süreçler dijitalleşip, böylece zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmaktadır.

3.2. Elektronik Arşiv Sistemi Uygulaması

E-arşiv, vergi denetiminde önemli bir uygulama olup, belge düzenleme zorunluluğu olan mükellefler için kâğıt ortamında ikinci kopyaların saklanma maliyetlerini azaltan bir çözümdür. 433 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile başlatılan e-arşiv, muhafaza görevini kolaylaştıran bir sistemdir. GİB tarafından Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) ile 2013 yılında geliştirilen ve 2014 yılında hayata geçirilen e-arşiv, işlevsel bir sistemdir (GİB, 2014b:78; GİB, 2017b: 66).

E-arşiv, tüm belgelerin elektronik ortamda arşivlenmesini ifade ederken, e-arşiv fatura sadece faturaların elektronik arşivlenmesini kapsamaktadır. E-arşiv uygulaması, e-belgelerin günlük raporlar halinde saklanmasını ve GİB' nın erişimine

sunulmasını sağlamaktadır. Ayrıca, diğer belgelerin elektronik ortamda saklanmasına da olanak tanımaktadır. E-arşiv, mükelleflerin maliyetini azaltır ve teknolojiden yararlanmalarını sağlamaktadır. E-arşiv fatura ise sadece faturaların elektronik arşivde saklanmasına odaklanmaktadır (Eroğlu, 2022: 71).

3.3. Elektronik Arşiv Fatura Uygulaması

Elektronik ve bilgisayara bağlı bir ortamda oluşan elektronik arşiv faturası, kayıtlı olduğu sisteme gönderilen alıcısına kâğıt formatında veya elektronik ortamda iletilen asıl belgeyi oluşturmaktadır. Aynı zamanda, elektronik ortamda oluşturulan fatura ikinci bir kopya olarak da kullanılabilinmektedir. Bu şekilde, fatura hem kâğıt ortamında hem de elektronik ortamda kayıtlı olduğundan, alıcının her iki ortamda da erişimini sağlamaktadır.

Mükellefler, GİB tarafından verilen e-arşiv izniyle elektronik ortamda oluşturdukları faturaları elektronik ortamda saklamaktadır. Kanun gereği e-Arşiv kullanıcısı olabilmek için Vergi Usul Kanunu'nun 509'uncu maddesine göre "e-Fatura kullanıcısı" olma zorunluluğu bulunmaktadır. 509 numaralı VUKGT' de e-arşiv faturası, e-fatura uygulamasının kapsamı dışında kalan kullanıcılara yönelik olarak oluşturulan ve GİB tarafından belirlenen standartlara uygun şekilde yapılan, elektronik ortamda muhafaza edilen, sunulan ve raporlanan bir uygulama olarak tanımlanmıştır (Kaplan, 2021: 15).

Tablo 8: Yıllar İtibarıyla e-Arşiv Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve Fatura Sayısı

Yıl	e-Arşiv Fatura Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411
2021	478.384	3.572.791.951
2022	691.002	4.055.632.084
2023	1.099.468	5.922.763.435

Kaynak: GİB 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

30 Aralık 2013 tarihinde 28867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Arşiv Fatura uygulaması hayata

geçirilmiştir. 31 Aralık 2023 itibarıyla, bu uygulamaya kayıtlı kullanıcı sayısı 1.099.468'e ulaşmıştır. Aynı tarihte, kayıtlı özel entegratör sayısı 92 olarak belirlenmiş, özel entegratör aracılığıyla e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olan mükellef sayısı ise 1.039.281 olmuştur. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Portalı üzerinden e-Arşiv Fatura düzenleyen mükellef sayısı 59.789'a ulaşmıştır (GİB, 2023).

Tablo 8 'de e-Arşiv Fatura uygulamasına katılan mükellef sayısının her yıl önemli ölçüde arttığını göstermektedir. Özellikle 2022'den 2023'e geçişte çok büyük bir artış görülmektedir. Bu artış, uygulamanın yaygınlaşması ve dijitalleşmenin hızlanması ile açıklanabilir. Düzenlenen fatura sayısındaki sürekli artış, dijital fatura kullanımının yaygınlaştığını ve işletmelerin bu sisteme adapte olduklarını göstermektedir.

3.4. Elektronik Fatura Uygulaması

Fatura, vergi mükellefleri tarafından sıkça kullanılan bir belge olarak bilinmektedir. Bu belge, mal satışları ve hizmet ifadeleri hakkında detaylı bilgiler içermektedir. Fatura üzerinde ürünün türü, miktarı, fiyatı ve satın alan kişi gibi bilgiler bulunmaktadır. Faturanın düzgün şekilde düzenlenmemesi veya sahte fatura kullanılması, vergi kaybına yol açabilir. Bu nedenle fatura düzenlemesi büyük önem taşımaktadır. E-fatura kullanımı ise mal satışlarını ve hizmet ifadelerini daha kolay bir şekilde takip etmeyi sağlamaktadır. Faturalarda yapılan hatalar, vergi ödemelerinin doğruluğunu etkilemektedir. E-fatura ile bu hataların daha hızlı bir şekilde tespit edilmesi mümkündür. E-fatura kullanımının vergi denetimine sağladığı faydaları anlatmadan önce, e-fatura hakkında genel bilgilere de yer vermek önemlidir.

E-fatura sistemi, ekonomik faaliyetlerde kolaylık sağlayarak vergi kaybını azaltmayı ve kayıt dışı işlemlerle mücadeleye yardımcı olmayı amaçlar. 2010 yılında yürürlüğe giren 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, e-fatura kullanımına ilişkin kuralları belirlemektedir. Bu tebliğin yayınlanmasının ardından çıkarılan diğer tebliğlerle e-fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiştir (Eroğlu, 2022: 77).

Elektronik fatura, VUK tarafından çıkarılan tebliğlerle kapsamı genişletilen ve GİB üzerinden iletimi gerçekleştirilen bir e-belgedir. E-fatura, kâğıt fatura ile aynı niteliklere sahip olan, elektronik ortamda oluşturulan, saklanan ve mühürlenilen bir belgedir (Gülten, 2018: 58).

Elektronik fatura, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu için, e-fatura olarak düzenlenmiş olan faturada, kâğıt ortamında düzenlenen faturada

bulunması gereken tüm bilgilerin olması gerekmektedir. Bu bilgiler arasında, tedarikçi ve alıcı bilgileri, vergi kimlik numaraları, fatura tarihi, fatura numarası, mal veya hizmetlerin ayrıntılı açıklamaları, birim fiyatları, miktarlar, vergi oranları, vergi tutarları ve toplam fatura tutarı gibi önemli veriler yer almaktadır. Ayrıca, elektronik imza veya güvenli elektronik sertifikalar gibi güvenlik önlemleri de sağlanmalıdır. Bütün bu bilgiler elektronik ortamda doğru ve eksiksiz bir şekilde sunulmalıdır, böylece e-fatura işlemleri ticari işlemlerin kayıtlarının doğruluğunu ve bütünlüğünü sağlamış olmaktadır. E-fatura, hem işletmeler için kolaylık sağlar hem de çevreye dost bir seçenek olarak kabul edilir, çünkü kâğıt tüketimini azaltır ve fiziksel depolama alanına ihtiyaç duymaz. E-fatura kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte, işletmelerin dijital dönüşüm sürecinde daha verimli, ekonomik ve çevre dostu bir yol izlemesi sağlanır. Bu nedenle, e-fatura düzenlemelerinde kâğıt faturada bulunan bilgilerin eksiksiz bir şekilde sunulması büyük önem taşır (Akbal, 2020: 120-123).

Tablo 9: Yıllar İtibarıyla e-Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı, Fatura Sayısı ve Gelir Tutarı

Yıl	e-Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196
2021	532.910	534.971.392	12.232.908.151.369
2022	779.379	731.758.486	29.017.810.723.336
2023	1.107.692	852.001.662	43.397.268.760.756

Kaynak: GİB 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

Tablo 9’ da yıl bazlı elektronik e-fatura sistemini kullanan mükellef sayısı, kesilen elektronik fatura adedi ve tutarı yer almaktadır. E-Fatura uygulamasını kullanan mükellef sayısı her yıl düzenli olarak artmaktadır. 2019'dan 2023'e kadar geçen sürede mükellef sayısı yaklaşık 5,9 kat artmıştır. Bu artış, e-Fatura uygulamasının yaygınlaştığını ve daha fazla işletmenin bu dijital çözümü benimsediğini göstermektedir. 2019'dan 2023'e kadar geçen sürede düzenlenen fatura

sayısında ise yaklaşık 3,5 kat artış gözlemlenmiştir. Bu, işletmelerin daha fazla e-Fatura düzenlediğini ve dijital fatura kullanımının arttığını göstermektedir.

2019'dan 2023'e kadar fatura tutarı yaklaşık 9 kat artmıştır. Bu, yalnızca e-Fatura kullanımının artışını değil, aynı zamanda ticari işlemlerin ve ekonomik faaliyetlerin dijital platformları benimsediği ve aktif kullandığını göstermektedir.

Bu durum vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde önemli ilerlemelere yol açmıştır.

3.5. Elektronik İrsaliye Uygulaması

E-irsaliye uygulaması, kâğıt üzerinde düzenlenen sevk irsaliyesinin elektronik ortamda düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, saklanması ve sunulmasıyla ilgili düzenlemeleri içeren bir uygulamadır. 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirli sektör ve vergi mükellefleri zorunlu olarak e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda kalmıştır. E-irsaliye uygulaması, mal hareketlerinin elektronik ortamda takip edilebilmesini amaçlamaktadır (GİB, 2020c).

GİB tarafından sunulan e-irsaliye uygulamasını kullanarak, işlemlerini kâğıt tabanlı olmayan bir şekilde hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirebilirler. Bu uygulama, iş süreçlerini daha verimli hale getirerek bürokrasiyi azaltmaya katkı sağlamaktadır. GİB, kullanıcıların geri bildirimlerini dikkate alarak uygulamayı sürekli olarak iyileştirir ve kullanıcı ihtiyaçlarına uygun hizmet sunmaktadır. Elektronik irsaliye kullanımının artması, kâğıt tabanlı işlemlerdeki hataları önlemekte ve işletmelere avantaj sağlamaktadır. GİB' nın yatırımları ve kullanıcı sayısındaki artış, elektronik irsaliye işlemlerini Türkiye'deki iş dünyasında daha verimli bir hale getirmektedir (Tanç ve Deniz, 2020: 624).

3.6. Elektronik Bilet Uygulaması

Kâğıt üzerinde düzenlenen biletler (karayolu, denizyolu ve havayolu yolcu biletleri ile sinema, tiyatro, spor müsabakaları vb. etkinliklere ait biletler gibi) ve yolcu listeleri, artık elektronik ortamda da düzenlenebilmektedir. E-bilet uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler, kara ve deniz yolcu taşımacılığı yapanlar ile sinema işletmeleridir. Türkiye'deki tüm organizasyon şirketleri, Biletix öncülüğünde biletlemeleri elektronik ortamda yapmaktadır. Fakat müşteri talebi olması durumunda basılı bilet de verilebilmektedir (Tosun, 2021: 35).

3.7. Elektronik Gider Pusulası Uygulaması

Gider pusulası, vergi mükellefiyeti olmayan esnaflara hizmet veya mal alım satımı için düzenlenen ve işi yapan veya malı satan tarafından imzalanan ispat edici bir belge olarak kullanılan bir uygulamadır. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde kazanç tespit edilenler, serbest meslek erbapları ve çiftçiler tarafından kullanılır. Gider pusulası, elektronik ortamda da düzenlenebilir ve istenildiğinde elektronik olarak gönderilebilir, muhafaza edilebilir veya GİB' e elektronik olarak ibraz edilebilir veya raporlanabilir. Bu uygulama, günlük işlerin takibi için kullanılan bir kâğıt belgeye alternatif olarak elektronik ortamda kullanılan bir çözümdür (Şalcı, 2021: 52).

Elektronik olarak düzenlenen gider pusulası, geleneksel kâğıt ortamda düzenlenen gider pusulasının yerini alan modern bir belge türüdür (GİB, VUK Genel Tebliği Sıra No: 509, 2019:1-56). Bu yeni yöntem, teknolojinin ilerlemesiyle birlikte işletmeler tarafından tercih edilen bir seçenek haline gelmiştir. Elektronik gider pusulaları, dijital formatta oluşturulur ve kaydedilir, bu sayede kâğıt israfını önler ve çevreyi korur. Ayrıca, elektronik olarak düzenlenen gider pusulaları, hukuki açıdan aynı değeri taşır ve belgelerin elektronik olarak saklanması ve paylaşılması konusunda kolaylık sağlar. İşletmelerin giderlerini takip etmek ve vergi beyannamelerini hazırlamak için elektronik gider pusulaları kullanmaları, daha verimli bir iş süreci ve daha doğru muhasebe kayıtları sağlar. Elektronik gider pusulaları, teknolojinin sunduğu avantajlar sayesinde işletmelerin maliyetlerini düşürmesine ve iş süreçlerini iyileştirmesine yardımcı olur. Bu nedenle, geleneksel kâğıt gider pusulalarının yerini alarak iş dünyasında yaygın olarak kullanılan bir belge türü haline gelmiştir.

3.8. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması

Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulaması (e-MM), tarımsal ürünlerin satın alınmasında kullanılan müstahsil makbuzlarının elektronik ortamda düzenlenmesi, gönderilmesi, saklanması ve ibraz edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Bu uygulama, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) elektronik belge yönetim sistemi çerçevesinde geliştirilmiştir ve tarımsal sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmaktadır (Çanakçıoğlu, 2021: 11).

E-MM uygulaması, özellikle küçük ve orta ölçekli tarım işletmeleri için büyük önem taşır. Bu uygulama ile müstahsil makbuzlarının kâğıt formatta düzenlenmesi ve

saklanması süreçlerine oranla zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmaktadır. Aynı zamanda, elektronik müstahsil makbuzları, vergi denetimi sırasında hızlı ve etkin bir şekilde incelenebilir hale gelmektedir, bu da vergi denetimlerinin verimliliğini artırmaktadır (Yılmaz, 2022: 38).

Elektronik ortamda düzenlenen müstahsil makbuzları, GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak oluşturulmakta ve elektronik imza veya mali mühür ile onaylandıktan sonra ilgili taraflara elektronik olarak iletilmektedir. E-MM uygulamasının kullanımı, aynı zamanda mükelleflerin vergiye uyum oranlarını artırmakta ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkili bir araç olarak işlev görmektedir.

Tablo 10'da 2019-2023 yılları arasında e-Müstahsil Makbuzu uygulamasından yararlanan toplam mükellef sayısı ve düzenlenen e-Müstahsil Makbuzu sayısını göstermektedir.

Tablo 10: Yıllar İtibarıyla e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve e-Müstahsil Makbuzu Sayısı

Yıl	e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-Müstahsil Makbuzu Sayısı (Adet)
2019	141	24.163
2020	11.025	6.010.227
2021	12.488	7.939.821
2022	40.807	9.141.841
2023	48.208	8.731.892

Kaynak: GİB 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

2019 yılından 2023 yılına kadar geçen sürede, e-Müstahsil Makbuzu uygulamasından yararlanan mükellef sayısında büyük bir artış gözlemlenmektedir. Özellikle 2019'dan 2020'ye geçişte çok ciddi bir artış yaşanmıştır, bu artışın ardından her yıl düzenli bir şekilde mükellef sayısının arttığı gözlemlenmektedir.

Düzenlenen e-Müstahsil Makbuzu sayısı da mükellef sayısına paralel olarak yıllar içinde artış göstermektedir. Ancak 2022'den 2023'e geçişte küçük bir düşüş yaşanmıştır. Bu düşüş, ekonomik dalgalanmalar, uygulama kullanımındaki değişiklikler veya diğer dış faktörler nedeniyle olabilir.

Özetle düzenlenen makbuz sayısındaki genel artış, bu uygulamanın etkin bir şekilde kullanıldığını ve ekonomik işlemlerin dijitalleşmesinde önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. Ancak 2023'te gözlemlenen küçük düşüş, gelecekteki trendlerin dikkatle izlenmesini gerektirmektedir.

3.9. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması

VUK'un 236'ncı maddesinde yer alan serbest meslek sahiplerinin sunduğu hizmetlerin, işlem sonucunda düzenlenen belgelerin elektronik ortamda oluşturulması ve isteğe bağlı olarak hizmet alan kişiye elektronik veya kâğıt ortamında iletilmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler, hizmet sağlama ve kayıt tutma açısından büyük bir öneme sahiptir. Elektronik belgeleme sistemi, iş süreçlerinin daha hızlı ve etkili olmasını sağlayarak zaman ve kaynak tasarrufu yapmaya yardımcı olabilir. Vergi mükellefleri ve hizmet sağlayıcılar, bu düzenlemeler sayesinde daha pratik bir hizmet alışverişi yapabilirler. Elektronik belgeleme sistemi aynı zamanda belgelerin güvenliğini artırır ve manipülasyon riskini azaltır. Bu şekilde kaynak israfı engellenebilir. Elektronik belgeleme, iş dünyasının modernleşmesi için önemlidir. Serbest meslek sahipleri ve hizmet alanlar, bu düzenlemelere uymalı ve elektronik belgeleme sürecini benimsemelidir. Bu, daha güvenilir ve etkin bir iş süreci oluşturmak ve vergi sistemi iyileştirmek için gereklidir (Yılmaz, 2022: 38).

Tablo 11: Yıllar İtibarıyla e-SMM Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısı ve e-SMM Sayısı

Yıl	e-SMM Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-SMM Sayısı (Adet)
2019	22	32
2020	187.150	9.805.204
2021	226.036	17.847.121
2022	260.644	20.381.225
2023	294.166	22.564.618

Kaynak: GİB 2023 Faaliyet Raporu (Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

Tablo 11' e göre e-SMM uygulaması, 2019'dan bu yana önemli bir büyüme ve yaygınlaşma göstermiştir. 2019'da başlayan düşük katılım oranları, 2020'de büyük bir sıçrama yaparak hızla artmıştır. Her yıl düzenli olarak artan mükellef ve makbuz sayıları, dijital makbuz sisteminin etkin bir şekilde kullanıldığını ve bu sistemin

serbest meslek sahipleri arasında yaygınlaştığını göstermektedir. Bu veriler, dijital dönüşümün ve e-belge uygulamalarının iş süreçlerinde ne kadar önemli bir rol oynadığını vurgulamaktadır.

3.10. Elektronik Dekont Uygulaması

Vergi Usul Kanunu 246 Sıra No.lu Genel Tebliği ile e- Dekont uygulaması, bankaların düzenledikleri dekontların elektronik ya da kâğıt ortamında düzenlenip iletilmesine sağlayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu uygulama, vergi mükelleflerine önemli bir kolaylık sağlamakla birlikte, vergi işlemlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine de olanak sağlamaktadır. Artık vergi mükellefleri, bankalar aracılığıyla düzenlenen dekontları elektronik ortamda saklayabilir ve istedikleri zaman kolayca erişim sağlayabilirler. Bu da işlemlerin daha güvenli ve zamandan tasarruf sağlayan bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca e- Dekont uygulaması, kâğıt kullanımını azaltarak çevre dostu bir yaklaşımı benimsemektedir. Bu sayede hem doğaya verilen zarar azalmakta hem de kâğıt israfı önlenabilmektedir. Vergi Usul Kanunu 246 Sıra No.lu Genel Tebliği ile e- Dekont uygulaması, vergi sisteminin çağdaştırılmasına katkı sağlayan bir adımdır ve vergi mükelleflerine büyük kolaylık sağlamaktadır. Vergi işlemlerinin daha hızlı, güvenli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan e- Dekont uygulaması, vergi mükelleflerinin iş yükünü azaltmakta ve zamandan tasarruf sağlamaktadır. Bu yenilikçi uygulama, vergi tahsilat sürecinin daha verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır ve vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini daha kolay bir şekilde takip etmelerini sağlamaktadır.

3.11. Elektronik Sigorta Poliçesi Uygulaması

E-Sigorta Poliçesi uygulaması, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin ve sigorta ve emeklilik komisyoncularının hâlâ kâğıt üzerinde düzenledikleri Sigorta Poliçelerinin elektronik ortamda düzenlenmesine, elektronik ortamda saklanmasına ve sunulmasına olanak sağlayan bir uygulamadır. Elektronik sistemde yer alan poliçeler, İçişleri Bakanlığı ile entegre edilmiş olup poliçe yapıldığı anda emniyet trafik sistemine yansımaktadır. Bu nedenle, yazılı veya basılı bir belgeye ihtiyaç duyulmamaktadır. E-Poliçe uygulaması, isteğe bağlı bir uygulama olup, bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükellefler gerekli başvurularını yaparak bu imkândan faydalanabilirler (Tosun, 2021: 35).

3.12. Elektronik Sigorta Komisyon Gider Belgesi Uygulaması

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği, emeklilik, sigorta ve reasürans şirketlerinin gerçekleştirdikleri işlemler karşılığında ödedikleri komisyonların düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu tebliğ, bu şirketlerin alması gereken önlemleri ve uygulamaları açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Komisyon ödemelerinin adil ve şeffaf bir şekilde gerçekleşmesi, sektördeki taraflar arasındaki ilişkilerin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesini sağlamaktadır. Bu düzenleme, emeklilik, sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerinin yasal çerçeveye uygun olarak yürütülmesini hedeflemektedir.

3.13. Elektronik Döviz Alım Satım Belgesi Uygulaması

E-Döviz Alım-Satım Belgesi uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 509 Sıra No.lu Tebliği ile başlatılan bir sistemdir. Bu sistem, örneğin döviz büroları gibi döviz alım satımı yapan kuruluşların gerçekleştirdikleri işlemler sonrasında elektronik ortamda veya kişinin talebi doğrultusunda kâğıt olarak da iletebilmesine imkân veren bir uygulamadır. Söz konusu uygulama, döviz işlemlerinin daha kolay ve etkili bir şekilde takip edilebilmesine katkı sağlar. Ayrıca, işlem tutarlarının doğru bir şekilde kaydedilerek vergi mevzuatına uyumlu olarak işlem yapılmasına olanak tanır. Bu şekilde, özellikle döviz alım satımı ile uğraşan kuruluşlar için büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Uygulama, güvenilirlik ve şeffaflık açısından da önemli bir adımdır çünkü elektronik ortamdaki bilgiler doğruluk ve güvenilirlik açısından kontrol edilebilir ve izlenebilir. Bu sayede, herhangi bir yanlışlık veya hata durumunda kolaylıkla düzeltilebilir. E-Döviz Alım-Satım Belgesi uygulaması, dijital dönüşüm sürecinin bir parçası olarak Türkiye'deki döviz işlemlerinin daha verimli ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Bu uygulama hem döviz büroları hem de döviz alım satımı yapan kişiler için büyük bir avantaj sunmaktadır (Utku ve Kurtcebe, 2020: 78).

SONUÇ

Vergi, devletin kanunlar çerçevesinde egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından dolaylı veya doğrudan olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Devletlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için vergilerin önemi büyüktür. Vergilerin önemi vergi denetiminin de gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Vergi denetimi, devletin yetkilendirmiş olduğu kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen kanunlar çerçevesinde vergi güvenliğinin sağlandığı mekanizma olarak tanımlayabiliriz.

Devletler kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlayabilmek için vergi yasalarının tam ve doğru olarak uygulanmasını sağlamalı aynı zamanda takibini yapmalıdır. Bu takibi de vergi otorite yoluyla yapmaktadır. Vergi otoriteleri, vergi mükelleflerinin bildirmiş olduğu beyanları ve kayıtları düzenli olarak denetlemekte ve incelemektedir. Vergi denetimi vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye, vergi yasalarının adaletli olarak uygulanabilmesine yardımcı olmaktadır.

Vergi denetimlerinin daha etkin ve verimli sağlanabilmesi için mükellef ve vergi dairesi arasında otomasyon sisteminin hızlandırılması, mükellef ve vergi dairesi arasındaki iletişimin güçlendirilmesi gerekmektedir.

Dijitalleşme ve günümüz teknolojisi büyük gelişmeler göstererek yapay zekaya kadar ilerlemiştir. Dijitalleşme olgusunun etkisi, günümüzde hayatın içerisindeki birçok noktaya da tesir ettiği görülebilmektedir. Bu noktalar; maliye, ekonomi, kültür, sağlık ve bankacılık gibi insan hayatını önemli ölçüde etkileyen alanlardır. Bu duruma e-ticaret, e-devlet, e-imza ve e-randevu gibi dijital uygulamalar örnek olarak gösterilebilmektedir. Dijitalleşmenin bir diğer etkisi, kamu maliyesi açısından vergi idaresi ile mükellefler arasında görülmektedir. Bu iki taraf arasında gerçekleşecek olan işlemlerin dijital araçlar aracılığıyla sağlanması kamusal anlamda büyük fayda sağlamıştır.

Dünya ülkelerinin çeşitli vergi idarelerinde dijitalleşme süreci farklı zamanlarda başlamış olup, bazı ülkelerde ciddi anlamda mesafe kat edilse de bazı ülkeler daha bu sürecin başında yer almaktadır. Bu durum ülkelerin gelişmişlik seviyesiyle doğrusal orantıdadır.

Türk vergi sistemi Beyan usulü vergileme üzerine kuruludur. Mükellef vergi beyannamesi doldurarak vergi matrahını ve vergi borcunu beyan etmekle yükümlüdür.

Beyan usulü mükelleflerin çeşitli nedenlerle yanlış beyanda bulunmasına neden olabilmektedir. Mükellef beyanları temelde doğru olduğu kabul edilse doğru beyan denetimler vasıtasıyla kanıtlanabilir. Türkiye'de, vergi denetimi ile ilgilenen ana birimler Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) bağlı departmanlara ayrılmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB), Türkiye'de vergi denetimleri ve vergiye uyum süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olan önemli bir devlet kurumudur. Bu kuruluş, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermekte ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi gelirlerinin artırılması, vergiye uyumun teşvik edilmesi gibi konularda önemli roller üstlenmektedir. VDKB' nin çalışmaları, vergi adaletinin sağlanmasında ve devletin mali kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesinde önemlidir. Vergi denetimleri, vergi incelemeleri ve tahsilatıyla ilgili olarak VDKB' nin yaptığı çalışmalar, vergi gelirlerinin artırılması ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesi açısından büyük öneme sahiptir.

Vergi denetiminin temel amacı, vergi kaybına neden olan eylemleri engellemek ve vergilendirme durumunu belirlemektir. Denetleme vergi yetkilileri tarafından yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve teftiş yöntemleriyle yapılmaktadır. Çalışmamızda bu denetim türleri hakkında detaylı bilgi verilmiştir.

Denetimin temel aracının yerine getirilmesinde araç olarak kullanılan denetim türlerinin sonuca ulaştırılması için gerekli olan denetim teknikleri ve delil toplama yolları stratejik kararlar alınmasında kritik bir rol oynar. Denetmenler tarafından uygun olan denetim teknikleri ve delil toplama yöntemleriyle istenilen sonuca somut örnekler desteklenerek ulaşılmış olur.

Günümüzde denetiminin önemi her geçen gün artmaktadır. Dijitalleşmenin ve teknolojinin getirmiş olduğu yeniliklerde denetimlerin çevrimiçi platformlara taşınmasını mecburi kılmıştır. Dijital dönüşümle geleneksel denetim yöntemleri yerini teknolojik ve modern yöntemlere bırakmıştır. Dijital dönüşüm her ne kadar vergi kaynaklarının doğru tespit edilmesini ve gelirlerin artırılmasını olanak sağlasa da mükellef ve vergi denetim uzmanları açısından uyum ve yetkinlik eksikliklerinin yaşanması kaçınılmaz olmuştur.

Ülkemizde dijital vergi denetimine ilişkin geliştirilen ve geliştirilmeye devam edilen birçok uygulama mevcuttur. VDK-BİS vergi müfettişlerine yönelik

olarak görevlendirme, takip ve yazışmaların elektronik ortamda yapılmasını ve ofis işlemleri, raporların değerlendirilmesi ve takibi, istatistiklerin üretilmesi gibi vergi idaresine yönelik amaçları taşımaktadır.

VDK Risk Analiz Sistemleri (VDK-RAS, VDK-MERAM-SABE-RAM) ise mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler bazında analiz edilmesi, karşılaştırmalar yapılması ve böylece risk alanlarının belirlenmesinde kullanılmaktadır.

Riskli mükellefler, VDK-RAS' ın Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS) ara yüzü üzerinden inceleme elemanlarına tanımlanan görevler olarak işaretlenir. 2015 yılında tamamlanan "Vergi Denetim Kurulu Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı VDK-MERAM" sistemi, mükelleflerin faaliyetlerini detaylı bir şekilde analiz etmek için her türlü bilgi, veri ve istatistik veriyi kullanarak daha geniş bir perspektif sunmaktadır. SABE-RAM ise sahte belgelerin toplumda ve ekonomide yarattığı zararları minimize etmeyi amaçlamak için geliştirilmiştir. Vergi incelemelerinin daha hızlı ve doğru bir şekilde tamamlanabilmesi için, Vergi Denetim Kurulu tarafından VEDAS adında bir e-denetim analiz sistemi de geliştirilmiştir. Bu analiz sistemi sayesinde e-defterlerin ve belgelerin incelenmesi kısa sürede tamamlanarak vergi kayıplarını ve kaçacağını tespit etmekte yardımcı olmuştur. Beyana dayalı olan vergi beyannamelerinin kontrol mekanizması olarak ise VDK Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA) geliştirilmiştir.

VDK Mükellef Portalı ise mükelleflerin vergi yükümlülükleri, denetim süreçleri ve ilgili duyurular hakkında güncel bilgilere rahatlıkla ulaşabilmeleri için kullanılmaktadır.

Elektronik vergi uygulamaları, modern vergi yönetimi sistemlerinde dijital dönüşümün en önemli bileşenlerinden biridir. Bu uygulamalar, vergi mükellefleri ve vergi idareleri için çok sayıda avantaj sunmaktadır. Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yürütülen elektronik vergi projeleri, vergi işlemlerinin hızlandırılması, şeffaflık, maliyet tasarrufu ve çevre dostu uygulamalar gibi birçok fayda sağlamaktadır. Elektronik vergi uygulamaları, manuel işlemleri ortadan kaldırarak vergi beyannamelerinin ve bildirimlerin elektronik ortamda hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Bu, işlem sürelerini kısaltmakta ve vergi mükelleflerinin iş

yükünü azaltmaktadır. Dijital vergi sistemleri, vergi işlemlerinin şeffaflığını artırmakta ve bu işlemlerin izlenebilir olmasını sağlamaktadır. Bu sayede, vergi kaçakçılığı ve usulsüzlüklerin önüne geçilmektedir. Kâğıt tabanlı süreçlerin yerini elektronik işlemlerin alması hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Yazışma ve evrak maliyetlerinin azalması, iş gücü verimliliğini de artırmaktadır. Elektronik imza ve dijital doğrulama sistemleri, vergi işlemlerinin güvenliğini sağlamaktadır. Bu sistemler, verilerin bütünlüğünü ve gizliliğini koruyarak yetkisiz erişimlerin ve veri sızıntılarının önüne geçmektedir. Vergi mükellefleri, elektronik vergi uygulamaları sayesinde işlemlerini kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirebilmektedir. Bu durum, kullanıcı memnuniyetini artırmakta ve vergi uyumunu teşvik etmektedir. Elektronik vergi uygulamaları, kâğıt tüketimini azaltarak çevreye katkı sağlamaktadır. Dijitalleşme, sürdürülebilir ve çevre dostu bir vergi yönetim sistemine geçişi desteklemektedir.

Sonuç olarak, elektronik vergi uygulamaları, vergi süreçlerinin daha etkin, şeffaf ve güvenli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Türkiye'de uygulanan e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv Fatura gibi dijital vergi uygulamaları, vergi mükellefleri ve vergi idareleri için önemli avantajlar sunmaktadır. Bu uygulamalar, dijital dönüşüm sürecinin önemli bir parçası olarak, vergi yönetim sistemlerinin modernizasyonuna ve vergi uyumunun artırılmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akalın, G. (2014). Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi. 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. 491–503.
- Akay, H. (1995). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 170: 102-103.
- Akbal, G. (2020). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya: Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdemir, N. (2008). *E-Devlet Uygulamaları Kapsamında Vedop Projesi, Eğirdir Vergi Dairesinde E-Vdo Uygulamasının İncelenmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, T., & Yavuz, H. (2022). *Dijitalleşme Perspektifinden Vergi Uyum*.
- Aktan, C. C. (2018). *Vergileme, Vergi Teorisi ve Vergi Politikası* (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi (Cilt 2) (Birinci Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Akyıldız, M. B. (2018). *Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemlerde Delillerin Hukuka Uygun Olarak Elde Edilmesinin Önemi ve Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alman Vergi Sistemi Hakkında Bilinmesi Gerekenler. (n.d.). Mükellef Blog. Retrieved, <https://www.mukellef.co>. (03.01.2024).
- Almanya’da Vergi Kimlik Numarası (IdNr ya da Steuer-ID). (n.d.). Vasistdas.de. Retrieved, [https://vasistdas.de/almanyada-vergi-kimlik-numarasi-idnr-ya-da-steuer-id/#:~:text=Vergi%20kimlik%20numaras%C4%B1n%C4%B1n%20\(Steuer%2DIdNr,00%2F000%2F00000%20%C5%99](https://vasistdas.de/almanyada-vergi-kimlik-numarasi-idnr-ya-da-steuer-id/#:~:text=Vergi%20kimlik%20numaras%C4%B1n%C4%B1n%20(Steuer%2DIdNr,00%2F000%2F00000%20%C5%99), (02.01.2024).

Alptürk, E. (2008). *Elektronik Denetim Rehberi*. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Apak, T. (2004). Elektronik Vergi Yönetimine Yönelik E-Beyanname Uygulaması Dönemi Başladı. <https://www.alomaliye.com/2004/11/29/elektronik-vergi-yonetimineyonelik-ebeyanname-uygulamasi-donemi-basladi/>, (21.04.2023).

Arslan, M. (2012). *Vergi Hukuku* (8. baskı). Bursa: Mkm Yayıncılık.

Ataman, B. (2010). Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye Finans Yazıları*. 24(87): 18.

Atsızlar, C. (2023). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Vergi Denetimine Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydın, A. (2021). Ethics and tax ethics: A theoretical evaluation in terms of Wagner's taxation principles. *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 6(2): 93-519.

Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletleri'nde Yerel Yönetimler. *Sayıştay Dergisi*, 70: 103-120.

Bakan, S. (2019). *Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama*. (Doktora tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bakar, F., & Gerçek, A. (2016). Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*. 1(2): 168-193.

Bakır, C. (2012). Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması. *Amme İdaresi Dergisi*. 45(2): 81-102.

Bakır, G. B. (2009). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bakır, M. (2003). *Denetim*. Rize: Akademisyen Yayınevi.

Barbantini, P. V., & Savini, P. (2018). *Digital Transformation in Italy: Between Past and Future*. Budapest: IOTA.

Bayram, M. (2022). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bernstein, L. A., & Wild, J. J. (1998). *Financial Statement Analysis: Theory, Application, and Interpretation*. Irwin Professional Publishing.

Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*. (Doktora Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi.

Beşel, F. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi. *Sayıştay Dergisi*. (107): 65-98.

Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku Cilt: 1* (33. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.

Birinci, N., & Aydemir, B. (2020). Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi: Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefleri Açısından Fırsatlar ve Zorluklar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(383): 73-88.

Bozdoğanoglu, B. (2020). *Dijitalleşme Süreci ve Vergilendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Budak, T., & Benk, S. (2020). Restructuring of Revenue Administration in Turkey. In *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges*, 1: 19-37.

Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145.

Candan, T. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Yaklaşım Yayınları.

Cankar, İ. (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim. *Sayıştay Dergisi*. 61: 71-80.

Cenikli, E., & Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *Journal of Internet Applications and Management*. 4(1): 37-52.

Cesur, A., & Çelikkaya, A. (2014). Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 16(2): 1-14.

Chorus-pro.gouv.fr. (n.d.). <https://chorus-pro.gouv.fr.> (11.02.2024).

Collard, A. (2018). Embracing digital transformation the HMRC way. In *Impact of Digitalisation on The Transformation of Tax Administrations* (pp. 1-10). Budapest: IOTA.

Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M. V., Özcan, M., Kanpak, N., Savaş, Ş., Onur, Z. J., & Ağca, Z. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Çanakçıoğlu, M. (2021). Türk Vergi Sisteminde E-Belge ve E-Defter Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*.

Çatıkkaş, Ö. (2009). Bankacılık Sektöründe Bilgisayar Destekli Denetim. *Vergi Sorunları*. 251: 3-10.

Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar* (Doktora Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çavdar, F. (2021). *Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çavdar, F. (2022). Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 9(30): 46-57.

Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları* (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 2(1): 79-86.

Deloitte. (2019a). Technology, Media, and Telecommunications Predictions.

Deloitte. (2019b). Digital Transformation and Tax: Time for a New Operating Model?

Demirci, S., & Dayar, H. (2023). Economic and social impacts of tax restructuring in Turkey: After 2008. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*. 8(15): 61-77.

Demirhan, H. (2019). Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Blok Zincir Teknolojisi. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(18): 857-875.

Demirhan, H. (2020). Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi. *The Journal of Social Science*. 4(7): 73-86.

Demirkol, C. (2020). *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulmasının Vergi Denetimi ve Tahsilatı İlişkisine Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Destatis Statistisches Bundesamt .[Vergi gelirleri - Alman Federal İstatistik Dairesi \(destatis.de\)](https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Tax-Revenue/tax-budget.html). <https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Tax-Revenue/tax-budget.html>, (01.07.2024).

DGFİP. (2019). "Annual Report Key Performance Indicators 2018". Retrieved https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/2019/RA%202018_anglais.pdf, (11.02.2024).

Dikmen, S., & Çiçek, H. G. (2020). Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü. In *Bilişim Çağında Vergi Hukuku* (ss. 153-173). Bursa: Ekin Yayınevi.

Doğan, A. (2015). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi ve Gelişimi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğan, K. C. (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu yönetimindeki yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*. 2(3): 112.

Doğan, S. (2006). Keynesyen Teori'ye Bir Tepki: Arz Yanlı İktisat. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 6(12): 258-270.

Doğan, U. (2012). 100 Soruda E-Defter. *Vergi Sorunları Dergisi*. 280: 1-73.

Doğan, Z. (2022). *Vergi İdaresinin E-Dönüşümü ve Dijitalleşmenin Muhasebe Meslek Mensupları ve Mükelleflere Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Işık Üniversitesi.

Durankev, B. (2016). *Taxation And Social Justice*. East-West Publishing House, s. 14.

Acar D., & M., Öztürk, S., & Usul, H. (2016). Dijital ortamda denetim: Sürekli denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21(5): 1562.

Durmuş, C., & Taş, O. (2008). *SKP Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Basım.

Durmuş, N. K., & Erdem, İ. A. (2020). Tax audit reform in Turkey. In *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges*, Volume 1, ss. 39-59.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2019). *Kamu Maliyesi* (10. baskı). Bursa: Ekin Yayınları.

Elitaş, C., & Elitaş, B. L. (2011). Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 13: 119–141.

Elter, C. (2019). Diese Steuern zahlt ihr. deutschland.de. <https://www.deutschland.de/de/topic/wirtschaft/steuern-in-deutschlandeinkommenssteuer-kurz-erklaert>, (25.12.2023).

European Commission. (2023). eInvoicing in Denmark. <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eSignature>, (29.06.2024).

Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*. Yaklaşım Yayıncılık.

Ergin H. (2006). *Denetim*. Kütahya. Ekpres Matbaası.

Erinçmen Kanoğlu, M. (2020). *Dijital Vatandaşlık Nedir?* Çikolata Yayınevi.

Ernst & Young. (2019a). Why More Digital Tax Administration May Mean More Risks For Boards.

Ernst & Young. (2019b). How Tax Can Shape Transformation.

Ernst & Young. (2019c). How Russia is Using Technology to Transform Tax Administration.

Eroğlu, E. (2022). *Katma Değer Vergisinde Elektronik Vergi Denetimi: Türkiye Uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ersöz, B., & Özmen, M. (2020). Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojilerinin Çalışanlar Üzerindeki Etkileri. *Bilişim Teknolojileri Online Dergisi*. 11(42): 170-179.

Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*. (Doktora Tezi). Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Fakturaservice. (n.d.). Fatura ve Faturalandırma Hizmetleri. https://fakturaservice.dk/?gad_source=1&gclid=EAIaIQobChMI3unZkefNhgMV7q2DBx0bpgNqEAAyAAEgKfNvD_BwE, (28.01.2024).

Fransa B2G e-Faturalandırma. (n.d.). SNI. <https://snitechnology.net>, (02.02.2024).

Fransa'da B2B Elektronik Faturalandırmanın Durumu. (n.d.). EDICOM Küresel. <https://www.edicomgroup.com>, (02.02.2024).

Gelen, Ş. (2015). *Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gelir İdaresi Bakanlığı. (2014). Faaliyet raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.YayınNo:199.

Şubat.https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (05.04.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). Performans programı. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 228, Ocak. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/gib_2017_performans_programi.pdf, (10.04.2024).

Gerçek, A. (2002). *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*. Yayın No:13, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları.

Gerger, G. Ç. (2019). Gelir idarelerinde dijitalleşme: Yapay Zekâ ve Nesnelerin İnternetine Bir Bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*. 42(364): 43-50.

Gez, H. (2011). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2019). VUK Genel Tebliği Sıra No: 509. Resmî Gazete Tarihi ve Sayısı: 19 Ekim 2019, 30923. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191019-4.htm>, (10.10.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2011). Vergi Rehberi. <https://www.gib.gov.tr/vergirehberi>, (15.10.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2020). <https://ebelge.gib.gov.tr/eirsaliyehakkinda.html> , (15.10.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1, (05.07.2024).

Global Financial Integrity. (2015). Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013. <https://bit.ly/36XGiSc>, (14.01.2024).

Gordon, R. J. (2000). Does the “new economy” measure up to the great inventions of the past? *Journal of Economic Perspectives*.14(4): 49-74.

Gökçen, G., & Özdemir, M. (2016). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-fatura Uygulaması. *Öneri Dergisi*. 12(46): 137-154.

Gören, A. Ö. (2012). Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler. *Ankara Barosu Dergisi*. (3).

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Güçlü, F. (2008). *Muhasebe Denetimi İlke ve Teknikler*. Ankara: Beta Yayıncılık.

Gülşen, M. (2010). *Katılım Bankalarının Mali Tablo Analizi ve Performanslarının Değerlendirilmesi*. (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gülten, S. (2018). Güncel Elektronik Muhasebe/Maliye Uygulamaları. <http://www.esmmmo.org.tr/storage/file/4a050d7f42d34418b4851ac006872115.pdf>, (15.04.2024).

Güredin, E. (1994). *Denetim* (6th ed.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş.

Güredin, E. (1998). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.

Güredin, E. (2000). *Denetim (10. Basım)*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Türkmen Kitabevi.

Gürkan, N. Z. (2010). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. (Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

House of Commons Library. (2023). *Tax statistics: an overview*. <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8513/>, (20.06.2024).

Hepaksaz, E., Çevikcan, F., & Öz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği.

Hesap Uzmanları Derneği. (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Sistem Akademi Yayıncılık.

HM Revenue & Customs. (2020). Impact of Making Tax Digital For VAT. <https://bit.ly/3vcd5Ls>, (04.01.2024).

ICAEW. (2019). Digitalisation of tax: International perspectives. <https://bit.ly/3vz3fM>, (04.01.2023).

IRS, "Historical Highlights of the IRS". <http://www.irs.gov/newsroom/historical-highlights-of-the-irs>, (23.12.2023).

Internal Revenue Service (IRS). Tax Filing Guidelines. eFile.com. <https://www.efile.com/2023-tax-filing-guidelines>, (05.01.2024).

İlgün, M. F. (2020). Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 8(1): 1-24.

İştekal, D. (2017). *Vergi Denetiminin Etkinliği: Şırnak İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kablan, A. (2018). Endüstri 4.0, “Nesnelerin İnterneti”- Akıllı işletmeler ve muhasebe denetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı): 1561-1579.

Kahrıman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 12(1): 229-250.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). <https://www.kgk.gov.tr/>, (12.01.2024).

Kaplan, E. E. (2021). *Muhasebede E-Dönüşüm: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe’ de E-Arşiv ve E-fatura Uygulamasına Yönelik Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Işık Üniversitesi.

Karaca, H. A. L. İ. M. E., & Gümüş, A. (2023). Dijital Dönüşümde Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Nitel bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 23(70): 289-306.

Karacan, S., & Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi (3. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kell, W.G., Boynton C., Ziegler R. (1989). *Modern Auditing (4.Edition)*. New York: John Wiley and Sons Publication.
- Kenger, E. (2001). *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*. Ankara: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu.
- Koç, Ö. E. (2019). Türkiye’de Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Alanya Akademik Bakış*. 3(3): 247-259.
- Koç, T. C., & Teker, S. (2019). Industrial Revolutions and Its Effects on Quality of Life. *Press Academia Procedia*. 9(1): 304-311.
- Köprü, F. M. (2011). Elektronik Defter Uygulaması Başlıyor. *Ekonomist Dergisi*, 51.
- Köse, H. Ö., & Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*. 32(123): 9-41.
- Kurtulmuş, N. (2012). Post-Endüstriyel Ekonomilerde Kitle Üretimine Bir Alternatif: Esnek Uzmanlaşma. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*. 0(40): 161-173.
- Locke, J. (2004). Yönetim Üzerine İki İnceleme. İstanbul: Ebabil Yayınları.
- Magdalena, J. (2017). The Principles of Tax Law Equality in The Context of Direct Taxation. *Journal of Economics & Management*. 30: 73-75.
- Maliye Bakanlığı. (2012). Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/maliye-bakanligi-2012-yili-faaliyet-raporu.pdf>, (05.05.2024).
- Maliye Bakanlığı. (2013). Faaliyet raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/maliye-bakanligi-2013-yili-faaliyet-raporu.pdf>, (05.05.2024).
- Maliye Bakanlığı. (2014). Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/maliye-bakanligi-2014-yili-faaliyet-raporu.pdf>, (05.05.2024).

Marufoğlu, A. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*. (Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Marufoğlu, A., & Gökbunar, R. (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 28(1): 1-22.

Mehmet, U. T. K. U., & Kurtcebe, E. (2020). Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında E-dönüşüm: 509 Nolu VUK Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*. 3(1): 75-84.

Memiş, M., Ünsal, Ç., Çürük, T., & Ünal, Y. (2019). Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*. 176: 474-504.

Merter, M. E. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. (Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik (15. Baskı)*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Muter, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2008). *Kamu Maliyesi*. Manisa.

Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4): 1307-1336.

Nilakantan, M. (2018) “E-Invoicing Mandate – Where Does The Us Market Stand”.<https://www.zycus.com/blog/e-invoicing/e-invoicing-mandate-in-the-us-market.html> , (25.11.2021).

Nişanyan Sözlük. (2017). Çağdaş Türkçenin Etimolojisi. <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/dijital>, (16.01.2022).

OECD. (2016). Ministerial Declaration on the Digital Economy: Innovation, Growth, and Social Prosperity. Cancún Declaration. <https://bit.ly/3vnLoz3>, (14.10.2023).

Oğuztürk, B. S., & Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 7(13): 207-237.

- Oktar, A. (2018). *Vergi Hukuku* (13th ed.). Türkmen Kitabevi.
- Onur, U. M. A. N. (2010). Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (45): 190-199.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar & Çözüm Önerileri* (1st ed.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Organ, İ., & Çavdar, F. (2017). Türkiye’de vergi müfettişleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden Bulgular. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(2): 147.
- Ormanlı, O. (2012). Dijitalleşme ve Türk Sineması. *The Turkish Online Journal of Design, Art and Communication*. 2(2): 32-38.
- Öğredik, G. (2006). *Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2018). *Vergi hukuku* (27th ed.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2017). *Kamu maliyesi* (2nd ed.). Ankara: Nobel Yayınları.
- Öz, E., & Yolcu, M. (2014). Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması. *In Türkiye Maliye Sempozyumu "Kamu Maliyesinde Denetim"*. 64-83.
- Özbek, C. Y. (2012). *Kamu İç Denetim Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*. Ankara: Matsa Basımevi.
- Özçelik, M. K. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20: 493-517.
- Özkan, A. (2020). Vergi Düzenlemelerinin Rekabet Süreçlerine Etkileri. Ankara: Siyasal Kitabevi. ISBN: 978-605-7877-75-8.
- Öztürk, O. (2017). *Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Paganetto, L. (2019). The essence and the role of taxes - The principles of taxation. *Academica Brâncuși*. (4): 16.

Pekşen, F. (2018). *Vergi Denetiminin Vergi Politikaları Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*. (Yüksek Lisans Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Preez, H. (2017). Constructing the fundamental principles of taxation through triangulation. *The ATA Journal of Legal Tax Research*. 16(2): 26.

PWC. (2017). Digital Transformation of Tax Administration. <https://pwc.to/3vN4j6T>, (14.11.2023).

PWC. (2024). <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/tax-administration>, (02.07.2024).

PWC. (2024). "Italy - Individual - Taxes on personal income." taxsummaries.pwc.com, (02.07.2024).

Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. In A. D. Bailey, A. A. Gramling, & S. Ramamoorti (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditing* (pp. 1-23). *The Institute of Internal Auditors (IIA)*.

Rezaee, Z., Elam, R., & Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: The audit of the future. *Managerial Auditing Journal*. 16(3): 151-162.

Rüzgar, M. T. (2022). Türkiye'de Ekonomi Reform Paketi Kapsamında Dijital Vergi Dairesi ve Dijital Vergi Asistanı Sisteminin Kurulması. *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*. 4(1): 1-14.

Sağdıç, E. N., & Yıldız, F. (2020). Amerikan Vergi Sistemi. https://www.researchgate.net/publication/344753394_AMERIKAN_VERGI_SISTEMITHE_AMERICAN_TAX_SYSTEM/link/5f9f086f299bf1b53e570c55/download, (23.12.2023).

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

Sarı, H. (2019). *Vergi Denetim Kurulunun Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Konya'daki Vergi Müfettişleri Üzerinde Bir Analiz*. (Yüksek Lisans Tezi). Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Satya, R., Imanur, V. E., & Shauki, E. R. (2022). Remote audit post COVID-19 pandemic in achieving professional skepticism auditor: Implementation of social presence theory (Case study on the Financial and Development Supervisory Agency). *Advances in Economics, Business and Management Research*. 647: 347-355.

Savaşan, F., Şahpaz, K. İ., & İnce, T. (2014). Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20.

Sayıştay Başkanlığı. (2023). ISSAI standards. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1003.pdf, (23.12.2023).

Schwab, R. M., & Wallace, E. (2014). The effects of the window tax. Lincoln Institute of Land Policy. <http://www.jstor.com/stable/resrep18445.5>, (23.12.2023).

Seçkin, G., & Mithat, R. (2015). Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 7(1): 182.

Selen, U., & Özen, E. (2011). Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 161: 152.

Selimoğlu, S. K., Uzay, Ş., Özbirecikli, M. vd. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara, Türkiye: Gazi Kitabevi.

Selin Ertürk Atabey. (2016). *Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü*. Ankara, Türkiye: Gazi Kitabevi.

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(43): 133-173.

Susam, N. (2019). *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*. İstanbul: Beta Yayınları.

Şalcı, İ. (2021). *Dijital Dönüşüm (E-Uygulamalar) ve Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilikler*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Işık Üniversitesi.

Şevik, M. E. (2006). *Yeniden Yapılandırma Sürecinde Gelir İdaresinin Analizi*. (Doktora Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tanç, Ş. G., & Deniz, F. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Uygulamalarındaki E-dönüşüm Sürecine İlişkin Görüş ve Beklentileri: Hatay ili Örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 23(2): 622-636.

Taş, İ. E., & Ateş, N. (2020). Kamuda Bir Esnek Çalışma Deneyimi: Vergi İnceleme Elemanlarının COVID-19 Sürecinde Esnek Çalışması. *Vergi Raporu*. (253): 43-63.

Tayman, M. (2018). *Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taytak, M., & Dalkıran, T. A. (2019). Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 6(1): 109-132.

Tecim, B. A. H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi. (Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Teeter, R. A., Alles, M., & Vasarhelyi, M. A. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, American Accounting Association. 7(1): 73-88.

Tekbaş, İ. (2019). *Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik*. Ceres Yayınları.

Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Denetimi*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.

Tekin, F., Çelikkaya, A., & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Tempel, J. (2013). Tax audit in the digital age. CIAT Technical Conference Prevention and Control of Tax Evasion, Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT, Nairobi.

Thomas, William C., & Emerson O. Henke. (1986). *Auditing Theory and Practice*, 2nd ed. Boston: Kent Publishing Co.

Timur, S. (1998). *Türkiye 'de Vergi Denetiminde Etkinlik*. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tolkun, S., & Tekin, A. (2021). Risk Odaklı Vergi Denetimi Yaklaşımı. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*. 6(2): 21-39.

Topkan, Z. (2016). *Gönüllü Vergi Uyumu ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Rolü*. (Yüksek Lisans Tezi). Denizli: Pamukkale Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tosun, M. (2021). *Vergi Denetiminde Dijitalleşme Sonucu Vergi Müfettişliğinin Evden Çalışma Yöntemi ile Uygulanabilirliği*. (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk Dil Kurumu. (2010). *Türk Dil Kurumu Sözlük*. <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx>, (12/08/2022).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2021). İç Denetçiler Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/duyuru/916/Calisma-Rehberleri-Ic-Denetciler-icin-BT-Temelleri> , (11.09.2023).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Resmî Gazete, 17863, 9 Kasım 1982, Kanun No. 2709, Md. 73. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (11.09.2023).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2021). Misyon, Vizyon ve Değerler. <https://vdk.hmb.gov.tr/misyon-vizyon-ve-degerler> , (17.09.2023).

Uğur, A. A., & Çütücü, İ. (2009). E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 1(2): 1-20.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI). (2017). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Mali Denetimin Temel Prensipleri. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/Yayinlar/ISSAI_-1-2-3.pdf, (15.11.2023).

Uman, O. (2010). Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (45): 190-199.

Usul, H. (2013). *Bağımsız denetim. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uz, F. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uzun Kocamış, T., & Kekeç, H. M. (2017). Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *International Conference on Eurasian Economies*, 276-281.

Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. *Denetim Dergisi*. (3): 59-65.

Uzun, A. K. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler. *Deloitte Türkiye Yönetim Kurulu Danışmanı | CPA, CFE, MA, CRMA*.

Uzun, A. K. (2013). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*.

Uzun, A. K. (2014). *İç denetim ne (değil) dir? İç Denetim “Yönetime Değer Katmak” İçinde*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.

Üstün, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan.

Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?* İstanbul: Beta.

Varol, N. (2023). Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2): 162-184.

VDK. (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 faaliyet raporu.

VDK. (2016). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 faaliyet raporu.

VDK. (2017). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 faaliyet raporu.

VDK. (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 faaliyet raporu.

VDK. (2023). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 faaliyet raporu

Vergi Riski Yönetimi – Ülke Bölümü – Danimarka. (n.d.). Anlam Bilgini. [https://www.semanticscholar.org, \(01.02.2024\).](https://www.semanticscholar.org, (01.02.2024).)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. (2021). Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. Resmî Gazete Tarihi ve Sayısı: 07 Nisan 2021, 31447. Md. 8. [https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, \(10.09.2022\).](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, (10.09.2022).)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2010). Resmî Gazete Tarihi ve Sayısı: 31 Ekim 2011, 28099, Md. 5. [https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15708&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, \(10.09.2022\).](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15708&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, (10.09.2022).)

Vergi Usul Kanunu. (1961). Vergi Usul Kanunu. Resmî Gazete Tarihi ve Sayısı: 10 Ocak 1961, 10703, Md. 134. [https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf. \(21.09.2022\).](https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf. (21.09.2022).)

Vuković, M. (2018). Towards the digitization of tax administration. *Centre of Excellence of Finance*. 30.

Yaranlı, İ. O. (2007). E-Devlet'e Doğru Ödüllü Bir Proje: VEDOP İnternet Vergi Dairesi. *VIII. Türkiye'de İnternet Konferansı*, 19-21.

Yavaşlar, F. B. (2023). Corporate taxation in Turkey. In *Research Handbook on Corporate Taxation*. 250.

Yeman, A. (2001). Bağımsız Dış Denetim Nedir, Yararları ve Diğer Denetim Türlerinden Ayırt Edilmesi. *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, 154.

Yerlikaya, G. K. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15(1-2): 1-24.

Yılmaz, A. (2019). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, H. M. (2022). *2000 Yılı ve Sonrası Türkiye'de Vergi Sistemi ve E-Dönüşüm Uygulamaları*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Yoruldu, M. (2020). Dijital Vergilendirme ve Dijital Vergilendirme Araçlarının Türkiye Açısından İncelenmesi. In Ş. Karabulut (Ed.), *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta'dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler* (ss. 225-239). İstanbul: Legal Yayıncılık.

Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *TBB Dergisi*, (100): 264.

Yücelen, İ. H. (2009). *Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.