

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

KATMA DEĞER VERGİSİNDE ELEKTRONİK VERGİ
DENETİMİ: TÜRKİYE UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ELİF EROĞLU

BALIKESİR, 2022

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

KATMA DEĞER VERGİSİNDE ELEKTRONİK VERGİ
DENETİMİ: TÜRKİYE UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ELİF EROĞLU

DOÇ. DR. MİNE BİNİŞ

BALIKESİR, 2022

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Ana Bilim Dalı'nda 201912537001 numaralı Elif EROĞLU'nun hazırladığı "Katma Değer Vergisinde Elektronik Vergi Denetimi: Türkiye Uygulaması" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 21.06.2022 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan) Doç. Dr. Fazlı YILDIZ

İmza

Üye (Danışman) Doç. Dr. Mine BİNİŞ

İmza

Üye Doç. Dr. Ayşe ATILGAN YAŞA

İmza

.../.../...

Enstitü Onayı

ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

21/06/2022

İmza

Elif EROĞLU

ÖNSÖZ

21. yüzyılda önemli bir yere sahip olan bilişim teknolojileri hayatın pek çok alanında değişimi ortaya çıkarmıştır. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler gerek kamu sektöründe gerekse de özel sektörde bir dönüşüm sürecini doğurmuştur. Kamuda e-devlet uygulamaları ile gün yüzüne çıkan dönüşüm ile amaçlanan kamu yönetiminde etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda e-maliye uygulamaları hayata geçirilmiştir. Özellikle devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçakçılığı azaltmak ve vergi kanunlarına aykırılıkları tespit etmeye yönelik olarak vergi denetim sürecine ilişkin bir e-dönüşüm başlatılmıştır. E-maliye uygulamalarından devlet için önemli bir gelir kaynağı olan KDV'nin (dâhilde ve ithalde alınan) denetimine yönelik geliştirilen uygulamalar tezin odak noktasını oluşturmaktadır. Tez çalışmasında söz konusu uygulamaların başarısı ve KDV'nin elektronik denetiminin etkinliğine katkısı üzerinde durulmuştur. Literatürde elektronik vergi denetimine yönelik çeşitli çalışmalar yapılsa da KDV özelinde yapılmış bir çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Tezin hazırlanma sürecinde bilgilerini, emeğini, zamanını ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Mine BİNİŞ'e teşekkürlerimi borç bilirim. Yüksek lisans eğitimim süresince üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tüm eğitim hayatım boyunca yanımda olan, manevi desteğini benden esirgemeyen sevgili ailem Fatma ve Cengiz EROĞLU'na da teşekkürlerimi borç bilirim.

BALIKESİR, 2022

Elif EROĞLU

ÖZET

KATMA DEĞER VERGİSİNDE ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ: TÜRKİYE UYGULAMASI

EROĞLU, Elif

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mine BİNİŞ

2022, 175 Sayfa

Devletin varlığını sürdürebilmesi görevlerini yerine getirebilmesine bağlıdır. Devletin görevlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağı vergi gelirleridir. KDV (Katma Değer Vergisi) söz konusu vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle KDV'nin optimal tahsili önem arz etmektedir. Ancak diğer vergilerde olduğu gibi KDV'de de vergi kayıp ve kaçakları söz konusu olabilmektedir. KDV'de ortaya çıkan kayıp ve kaçakların önlenmesi yapılacak etkin vergi denetimleriyle mümkündür. Vergi denetiminin etkinliğini sağlayan pek çok faktörden biri bilişim teknolojileridir. Türkiye'de ve birçok ülkede vergi denetimlerinde bilişim teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Bu bağlamda tez konusunu Türkiye'de KDV'de elektronik vergi denetimi oluşturmaktadır. Bu çalışmada Türkiye'de KDV'nin denetimine yönelik geliştirilen elektronik uygulamalara ilişkin bilgilere yer verilmekte ve bu uygulamaların başarısı üzerinde değerlendirme yapılmaktadır. Ayrıca KDV'de elektronik denetimin, vergi denetiminin etkinliğine, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına, KDV gelirlerinin artışına katkı sağlayıp sağlamadığı üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Elektronik Vergi Denetimi, Katma Değer Vergisi, Bilişim Teknolojileri

ABSTRACT

ELECTRONIC AUDIT IN VALUE ADDED TAX: TURKEY IMPLEMENTATION

EROĞLU, Elif

Master Thesis, Department of Finance

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mine BİNİŞ

2022, 175 pages

The existence of the state depends on its ability to fulfill its duties. The most important source of financing that the state needs to fulfill its duties is tax revenues. VAT has a significant share in the said tax revenues. Therefore, optimal collection of VAT is important. However, as with other taxes, there may be tax losses and evasion in VAT. It is possible to prevent losses and evasion in VAT with effective tax audits. One of the many factors that ensure the effectiveness of tax auditing is information technologies. Information technologies are used in tax audits in Turkey and many countries. In this context, the subject of the thesis is electronic tax control in VAT in Turkey. In the study, information about electronic applications developed for the control of VAT in Turkey is given and the success of these applications is emphasized. In addition, it is focused on whether electronic auditing in VAT contributes to the effectiveness of tax auditing, reducing tax losses and evasion, and increasing VAT revenues.

Keywords: Tax Audit, Electronic Tax Audit, Value Added Tax, Information Technologies

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Konusu	2
1.2. Araştırmanın Amacı	3
1.3. Araştırmanın Önemi	3
1.4. Araştırmanın Varsayımları	4
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	4
1.6. Tanımlar	5
2. İLGİLİ ALANYAZIN	7
2.1. Kuramsal Çerçeve	8
2.1.1. Denetim Tanımı	8
2.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı.....	10
2.1.3. Vergi Denetim Yöntemleri	13
2.1.3.1. Yoklama	13
2.1.3.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	15
2.1.3.3. Vergi İncelemesi	16
2.1.3.3.1. Vergi İncelemesinin Tarafları.....	17
2.1.3.3.2. Vergi İncelemesinin Zamanı ve Yapılacağı Yer	18
2.1.3.3.3. Vergi İnceleme Elemanlarının Uyacıkları Esaslar.....	20
2.1.3.3.4. Vergi İnceleme Tutanakları	21
2.1.3.3.5. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve İnceleme Raporunun Düzenlenmesi	22

2.1.3.4. Arama veya Aramalı İnceleme.....	24
2.1.3.5. Bilgi Toplama	28
2.1.4. Türkiye’de Elektronik Vergi Denetimi ve Uygulamaları	29
2.1.4.1. Genel Anlamda Elektronik Vergi Denetimi.....	30
2.1.4.2. Elektronik Vergi Denetimine İlişkin Mevzuatta Yer Alan Düzenlemeler	32
2.1.4.2.1. Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenlemeler	32
2.1.4.2.2. Türk Ticaret Kanunu’ndaki Düzenlemeler.....	36
2.1.4.3. Elektronik Vergi Denetiminin Gelişim Süreci.....	38
2.1.4.3.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi.....	38
2.1.4.3.1.1. VEDOP-1.....	40
2.1.4.3.1.2. VEDOP-2.....	40
2.1.4.3.1.3. VEDOP-3 ve Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu	41
2.1.4.3.2. İnternet Vergi Dairesi	42
2.1.4.3.3. Denetim Bilgi Sistemi (Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi)	43
2.1.4.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi	44
2.1.5. Elektronik Vergi Denetiminde Mükellef Seçimine İlişkin Uygulamalar .	46
2.1.5.1. Veri Ambarı	46
2.1.5.2. Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması	48
2.1.5.3. Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi ve Risk Analiz Sistemi	50
2.1.5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi	54
2.1.5.5. Mükellef Bilgi Sistemi	56
2.1.6. Elektronik Vergi Denetiminde Defter ve Beyan Sistemine İlişkin Uygulamalar	58
2.1.6.1. Elektronik Defter.....	58
2.1.6.2. Elektronik Beyanname	62
2.1.6.3. Hazır Beyan Sistemi.....	66
2.1.6.4. Defter Beyan Sistemi	68
2.1.7. Elektronik Vergi Denetiminde Kayıt Sistemine İlişkin Uygulamalar	69
2.1.7.1. Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi	70

2.1.7.2. Elektronik Arşiv	70
2.1.7.3. Elektronik Arşiv Fatura.....	72
2.1.7.4. Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı.....	74
2.1.8. Elektronik Vergi Denetiminde Belge Düzenine İlişkin Uygulamalar	75
2.1.8.1. Elektronik Fatura.....	76
2.1.8.2. Elektronik İrsaliye	80
2.1.8.3. Elektronik Bilet	82
2.1.8.4. Diğer Elektronik Belgeler	83
2.1.9. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde Risk Analizine Dayalı Elektronik Vergi Denetimi.....	85
2.1.9.1. Genel Olarak Katma Değer Vergisi	86
2.1.9.2. Katma Değer Vergisinin Denetimine İlişkin Elektronik Uygulamalar..	90
2.1.9.2.1. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi	91
2.1.9.2.2. İade Takip Sistemi (İTS)	95
2.1.9.2.3. Riskli İade Takip ve Analiz Programı	96
2.1.9.2.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu.....	97
2.1.9.2.5. Sahte Belge Risk Analiz Programı	98
2.1.9.2.6. Özel Esas Uygulama Sistemi.....	102
2.1.9.2.7. YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Sistemi.....	106
2.1.9.2.8. Brüt Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları	110
2.1.9.2.9. Elektronik Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Bilgi Transfer Sistemi Uygulaması.....	114
2.1.9.2.10. Bandrollü Ürün İzleme Sistemi.....	115
2.2. İlgili Araştırmalar.....	116
3. YÖNTEM.....	121
3.1. Araştırmanın Modeli	121
3.2. Evren ve Örneklem.....	121
3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri	122
3.4. Verilerin Toplanma Süreci	122
3.5. Verilerin Analizi.....	122

4. BULGULAR VE YORUMLAR	123
4.1. KDV'nin Genel Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi	123
4.2. KDV'nin Elektronik Ortamda Denetiminin Uygulama Sonuçları	126
4.2.1. KDV'de Mükellef Seçimine İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi .	130
4.2.2. KDVİRA Uygulama Sonuçları	134
4.2.3. KDV İade ve İnceleme Sonuçları	137
4.2.4. KDV'ye Tabi İşlemlerin Takibine İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi	142
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	154
5.1. Sonuç.....	154
5.2. Öneriler.....	157
KAYNAKÇA	160

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Risk Analizi Kapsamında Kullanılan Veriler ve Kriterler	52
Tablo 2. 1985-2021 Yılları Arası Toplam KDV Hasılatı	124
Tablo 3. VDK-RAS Çalışma Sonuçları	131
Tablo 4. 2013-2021 Yılları Arası KDV Mükelleflerinin İncelenme Oranları	132
Tablo 5. KDVİRA Kapsamında Yapılan Risk Analizlerine İlişkin İstatistikler	135
Tablo 6. Vergi Daireleri Tarafından Yapılan İşlemlerin Sonuçları	136
Tablo 7. KDV İnceleme Sonuçları	137
Tablo 8. 2011-2017 Yılları Arası KDV İade İnceleme Sonuçları	140
Tablo 9. Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı	141
Tablo 10. 2010-2021 E-Fatura Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ve Düzenlenen E-Fatura Adet ve Tutarları	145
Tablo 11. E- Arşiv Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ile Düzenlenen E-Fatura Adetleri (2008- 2020 Yılları)	146
Tablo 12. BUİS Çerçevesinde Gerçekleştirilen Saha Denetimlerinin Sonuçları ...	151

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Risk Analizine Bağlı İnceleme Süreçleri.....	53
Şekil 2. KDV'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	123
Şekil 3. 1985-2021 Yılları Arası Toplam KDV Hasılatı	125
Şekil 4. İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenen Vergi Bazında Oransal Dağılımı	126
Şekil 5. VEDOP Projeleri Kapsamında Yıllar İtibariyle Otomasyona Geçen Vergi Daireleri.....	127
Şekil 6. İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları	128
Şekil 7. 2018-2021 Yılları VDK-RAS Kaynaklı İncelemelerin Toplam Vergi İncelemeleri İçerisindeki Oranı	133
Şekil 8. İncelenen Mükellef Sayısı ve İnceleme Sonucu Üretilen Rapor Sayısı	138
Şekil 9. İnceleme Sonucunda Bulunan Matrah Farkı, Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi İstenilen Ceza	139
Şekil 10. Elektronik Ortamda Alınan Beyanname ile Kâğıt Ortamda Alınan Beyanname Oranları.....	143
Şekil 11. E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayıları	144
Şekil 12. Elektronik Belge Kullanıcı Sayıları.....	148
Şekil 13. 2014-2021 Yılları Arası Elektronik Bilet Kullanıcı Sayıları.....	149
Şekil 14. 2014-2018 Sahte Belge Düzenleme Riski Nedeniyle VDK Başkanlığına Gönderilen Mükellef Sayısı	149

KISALTMALAR LİSTESİ

- BA-BS:** Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları
- BSMV:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- BTRANS:** E-Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Bilgi Transfer Sistemi Uygulaması
- BÜİS:** Bandrollü Ürün İzleme Sistemi
- DBS:** Defter Beyan Sistemi
- EFKS:** Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
- EMKAS:** Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi
- E-Mm:** Elektronik Müstahsil Makbuzu
- E-Smm:** Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
- E-VDO:** Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
- E-YMM:** YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Sistemi
- GGM:** Gelirler Genel Müdürlüğü
- GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı
- GMSİ:** Gayrimenkul Sermaye İradı
- HBS:** Hazır Beyan Sistemi
- HMB:** Hazine ve Maliye Bakanlığı
- İTS:** İade Takip Sistemi
- İVD:** İnternet Vergi Dairesi
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- KDVİRA:** Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
- KDVİTS:** Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi
- KDVK:** Katma Değer Vergisi Kanunu
- MAR:** KDV İadesi Makro Analiz Raporu

MERAK: Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli

MİYB: Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge

MSİ: Menkul Sermaye İradı

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

ÖZES: Özel Esas Uygulama Sistemi

RDK: Rapor Değerlendirme Komisyonu

RİTAP: Riskli İade Takip ve Analiz Programı

SARP: Sahte Belge Risk Analiz Programı

SMİYB: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VDKB: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

VDK-BİS: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri

VDK-RAMER: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi

VDK-RAS: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi

VDK-SİGMA: Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı

VDK-VEDAS: Vergi Denetim Analiz Sistemi

VEDOP: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VEDOS: Vergi Denetmenleri Otomasyonu

VEGAS: Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması

VERİA: Veri Ambarı

VİR: Vergi İnceleme Raporu

VUK: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Çağımızda önemli bir yere sahip olan, tüm dünyayı etkisi altına alan bilişim teknolojileri pek çok alanda büyük bir elektronik dönüşüm (e-dönüşüm) başlatmıştır. Özellikle bilgi alanında yaşanan dönüşüm önem arz etmektedir. Dönüşümle birlikte büyük miktarda bilgiyi işleme, bilgiyi depolama, bilgiye ulaşma, ulaşılan bilgiyi analiz etme, istatistik oluşturma daha kolay hale gelmiştir.

Bilgi hayatımızın ayrılmaz bir parçasıdır. Bilgi birçok alan için önemli olduğu gibi vergi denetimi için de oldukça önemlidir. Çünkü vergi denetimi yapılırken mükelleflere ilişkin bilgiler incelenmektedir. Vergi denetiminin temel amacı olan ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak, mükellefe ilişkin bilgiye ulaşmakla mümkündür. Bilişim teknolojileri sayesinde geliştirilen elektronik uygulamalar ile mükelleflere ilişkin bilgilerin elektronik ortama aktarılması ve bu bilgilerden yararlanarak risk analizlerinin yapılması sağlanmaktadır. Böylelikle etkin mükellef seçimi, kaynak tahsisi ve vergi denetiminin gerçekleştirilme olanağı elde edilmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) vergi denetimlerinde bilişim teknolojilerinden yararlanmak amacıyla çeşitli elektronik maliye (e-maliye) uygulamalarını geliştirmiştir. Geliştirilen e-maliye uygulamaları içerisinde yer alan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) elektronik vergi denetiminin gelişim sürecinin ilk adımını oluşturmaktadır. VEDOP ile başlayan elektronik vergi denetiminin gelişim süreci VEDOP’un alt bileşenlerini oluşturan İnternet Vergi Dairesi (İVD), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS), Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO) ile devam etmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın (VDKB) kurulmasıyla birlikte risk odaklı denetim anlayışı uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda mükellef seçimine ilişkin olarak Veri Ambarı (VERIA), Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi (VDK-RAMER), Vergi Denetim Kurulu

Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri (VDK-BİS), Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması (VEGAS), Mükellef Bilgi Sistemi uygulamaları geliştirilmiştir. Bununla birlikte elektronik vergi denetiminde defter ve beyan sistemine ilişkin uygulamalar, kayıt düzenine ve belge düzenine ilişkin uygulamalar da yer almaktadır.

Bilişim teknolojilerinden yararlanılarak geliştirilen söz konusu uygulamalar sayesinde vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve böylece devletin ihtiyaç duyduğu vergi tahsilatının optimal seviyede sağlanması imkânı doğmaktadır. Bu bağlamda tez çalışmasında vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere haiz olan Katma Değer Vergisinin (KDV) denetimine yönelik olarak geliştirilen elektronik uygulamalar ve söz konusu uygulamaların etkinliği araştırmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu başlık altında araştırmanın konusu, amacı, önemi varsayım ve sınırlılıklarına yer verilmektedir.

1.1. Araştırmanın Konusu

KDV, devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirleri içerisinde ilk sıralarda yer alan bir geliri teşkil etmektedir. Ancak KDV mükellefleri sahte belge düzenleyerek haksız indirim ve iadedden yararlanmak gibi çeşitli yollara başvurarak vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergiden az verginin tahakkuk etmesine veya verginin tahakkuk etmemesine yol açabilmektedir. Bu hususta ise vergi kanunlarına uygun olacak şekilde verginin tahakkuk edip etmediğini ortaya çıkarma ve varsa aykırılıkları gidermede vergi denetim yolları hayati bir işlev üstlenmektedir. Dolayısıyla KDV'nin optimal tahsili, yapılacak etkin ve verimli vergi denetimleriyle mümkündür. KDV'de etkin ve verimli denetimin yapılmasında bilişim teknolojileri kapsamında geliştirilen elektronik denetim uygulamaları önem taşımaktadır. Bu kapsamda araştırmanın konusunu Türkiye'de KDV'ye yönelik geliştirilen risk analizine dayalı elektronik denetim uygulamaları oluşturmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, Türkiye’de KDV’nin denetimine ilişkin geliştirilen elektronik uygulamalar hakkında bilgi verilmektedir. Aynı zamanda bu uygulamaların KDV’ye yönelik yapılan vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğe, KDV’de yaşanan vergi kayıp ve kaçığının azalmasına ve KDV gelirlerinin artışına katkı sağlayıp sağlamadığına ilişkin bir sonuca ulaşmak amaçlanmaktadır. Belirtilen amaçlar doğrultusunda aşağıdaki sorulara yanıt bulunmaya çalışılacaktır:

- KDV’ye yönelik geliştirilen elektronik uygulamalar nelerdir?
- Elektronik uygulamaların KDV denetimlerinin etkinlik ve verimliliğine katkısı ne yöndedir?
- Denetime yönelik geliştirilen elektronik uygulamalar vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında etkili midir?
- Söz konusu uygulamalar KDV hasılatının artmasına katkı sağlamakta mıdır?

1.3. Araştırmanın Önemi

Bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle elektronik uygulamalar birçok alanda kullanılmakta ve kullanıldığı alanı kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle elektronik uygulamalar oldukça önemlidir. Elektronik uygulamalar kullanıldığı alanı kolaylaştırmanın yanı sıra söz konusu alanda yapılan faaliyetlerin daha az maliyetli, daha hızlı, kolay, verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân tanımaktadır. Elektronik uygulamaların sağladığı bu imkânlar elbette ki devletin de ilgi odağı olmaktadır. Şöyle ki devletin en önemli ve sağlıklı finansman kaynağı olma özelliğine sahip vergi gelirlerinin tahsilinin optimal olması yapılacak vergi denetimlerinin etkin ve verimli olmasına bağlıdır. Bu noktada, devlet vergi denetimlerinde elektronik uygulamalardan yararlanmaktadır. Literatürde devletin vergi denetiminde kullanmakta olduğu elektronik uygulamalara yönelik çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan KDV’de e-denetimi içeren doğrudan bir çalışma yer almamaktadır. Bu nedenle tez konusu Katma Değer Vergisinde Elektronik Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması olarak belirlenmiştir. Literatürde bu konuya ilişkin doğrudan bir

çalışmanın olmaması tez araştırmasının önemini ve literatüre katkısını ortaya koymaktadır.

1.4. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmanın varsayımları başlıca aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır:

- KDV'nin denetimine yönelik geliştirilen elektronik uygulamalar KDV'de yapılacak vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğine katkı sağlayabilecektir.
- Elektronik vergi denetimleri sayesinde gerçekleştirilen etkin vergi denetimleri ile KDV'de yaşanan kayıp ve kaçaklar en aza indirilebilecek böylelikle devletin kamu gelirlerinde artış sağlanabilecektir.
- Mükellefler denetlenme riskinin verdiği baskıyla sahte belge düzenlemek suretiyle haksız indirim ve iadeden yararlanma amacından vazgeçerek vergiye gönüllü uyum sağlayabileceklerdir.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmada araştırmanın sınırlılıklarını oluşturan çeşitli hususlar bulunmaktadır. Bunlar;

- Araştırma kuramsal çerçeve bakımından ulaşılabilen ilgili alan yazın ile sınırlıdır.
- Araştırmada bilgi ve verilerin edinildiği kaynaklar makaleler, dergiler, tezler, kitaplar, faaliyet raporları, konuyla ilgili mevzuat, sözlükler, bildiriler gibi yazılı kaynaklar ile sınırlıdır.
- Araştırmanın Türk vergi isteminde yer alan vergilerden sadece KDV özelinde yapılmış olması bir diğer sınırlılıktır.
- KDV'de elektronik denetime yönelik geliştirilen uygulamaların etkinliğini araştırmak noktasında yararlanılan, performanslarına ilişkin istatistiki verilerin tamamına ulaşamaması da bir diğer sınırlılıktır.

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu'na (VDK) ilişkin raporlarda elektronik denetim uygulamalarına dair verilen bilgilerin yeterince güncel olmaması ve yüzeysel olması işleyişle ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmemesi de bir sınırlılıktır.

1.6. Tanımlar

Tezde sıklıkla veya birbiri yerine kullanılan bazı ifadelerin tanımlarına aşağıda yer verilmiştir.

Denetim: Denetim sözlük anlamı ile *“bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir”* (TDK, 2020). Genel bir tanımla denetim; *“belirli bir faaliyetin önceden saptanmış norm ve kurallara uygun olup olmadığını anlayabilmek adına bilgi ve kanıtların toplandığı ve denetçi tarafından bilgi ve kanıtların doğruluğunun değerlendirildiği ve görüşlerinin bir rapor halinde taraflara sunulduğu dinamik bir süreçtir”* (Türk, 2010, s. 4).

Vergi Denetimi: *“Vergi mükelleflerinin ilgili vergi kanunlarına ve kanuni düzenlemelere uygun bir şekilde hareket edip etmediklerinin tespitidir”* (Altıntaş, 2019, s. 76-77). Diğer bir ifadeyle *“mükelleflerin ve idarenin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun, uygulama yapılıp yapılmadıklarının belirlenmesi işlemidir”* (Demirtaş, 2017: s. 17).

İnceleme: *“Bir işi veya bir şeyi ele alıp özelliklerini ayrıntılarını inceden inceye, özenli bir biçimde anlamaya, öğrenmeye çalışmak, tetkik etmek”* (TDK, 2021),

Vergi İncelemesi: *“Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”* (VUK, md. 134).

Elektronik Denetim: *“Elektronik ortamda işlenen muhasebe işlemleri ve söz konusu işlemlere ilişkin kaynakların bilgisayar araçları ile desteklenmiş analiz, değerlendirme ve test yöntemleri kullanılarak doğrulanması ve kontrol işlemidir”* (Yıldız ve Balandı, 2015, s. 42).

Elektronik Vergi Denetimi: “Vergi idaresi tarafından yapılan denetim işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir” (Önkan, 2013, s. 80-81).

Katma Değer Vergisi: “Üretimden tüketime uzanan zincirin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanan ve vergi indirimine imkân tanıyarak katma değer artışı esasını benimsemiş, çok aşamalı, gayri şahsi ve genel bir satış vergisidir” (Ağamoğlu, 2020, s. 1).

Risk Analizi: “Çeşitli kanallardan elde edilen her türlü bilgi ve verinin doğru şekilde bir araya getirilerek mükelleflerin gruplar ve sektörler itibarıyla analizinin yapılması ve birbirleri arasında karşılaştırmalar yapılması yoluyla ilgili grup veya sektörler hakkında riskli hususların tespitine yönelik yapılan işlemlerin bütünüdür” (Bayram, 2019).

2. İLGİLİ ALANYAZIN

Toplumların her geçen gün artan ihtiyaçlarını karşılamak üzere ekonomi, ticaret, sağlık, eğitim, adalet, güvenlik, maliye, muhasebe vb. alanlarda yapılan faaliyetler gelişmiş ve çeşitlenmiştir. Bu alanlarda yapılan faaliyetlerin gelişip çeşitlenmesi ölçüsünde denetimlere olan ihtiyaç da her geçen gün daha da artmıştır. Çünkü her türlü faaliyet ve hizmet denetlenmeye ihtiyaç duymaktadır. Denetim, hem faaliyet ve hizmetleri yerine getirenler hem de faaliyet ve hizmetlerden yararlananlar açısından olmak üzere iki yönlü bir gereksinime cevap vermektedir. Ayrıca denetimler her alanda yapılan faaliyetlerin veya hizmetlerin ve bunlara ilişkin iş ve işlemlerin usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığına dair duyulan güvensizliğin giderilmesinde de etkili olmaktadır. Faaliyetler denetimsiz bırakıldığında, pek çok usulsüzlüğün ortaya çıktığı görülmektedir. Bunun en iyi örneklerinden biri, vergi alanındadır. Şöyle ki vergi alanı etkin bir şekilde denetlenmediğinde, mükellefler çeşitli yollara başvurarak vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Dolayısıyla yapılacak vergi denetimleriyle mükelleflerin vergiye ilişkin faaliyetlerinin, iş ve işlemlerinin denetlenmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi alanında yapılan vergi denetimleri de mükellefler tarafından yapılan vergiye ilişkin faaliyetlere, iş ve işlemlere yönelik güvenin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Vergi denetimi, devlet için önemli olduğu kadar mükellef açısından da oldukça önemli bir husustur. Vergi denetimi devlet açısından vergiye ilişkin koyduğu kanunlara mükelleflerin uyup uymadığını tespiti bakımından önemliyken; mükellef bakımından ise devletin çıkardığı kanunları ne kadar uygulayabildiğini anlayıp devlete güven duyması bakımından önemlidir. Birinci ana başlık altında öncelikle denetim ve vergi denetiminin tanımlarına, sonrasında vergi denetiminin türlerine yer verilecektir.

2.1. Kuramsal Çerçeve

Denetim kelimesi pek çok farklı alanda kullanılan, belli bir alana özgü olmayan genel bir terimdir (Durak, 2019, s. 42). Sağlık alanında kullanılıyorsa sağlık denetimi, muhasebe alanında kullanılıyorsa muhasebe denetimi, hukuk alanında kullanılıyorsa hukuk denetimi, vergi alanında kullanıldığında vergi denetimi adını almaktadır (Ceren, 2019, s. 3). Vergi denetimleri ile ödenmesi gereken verilerin doğruluğu araştırılmakta ve vergi kanunlarına aykırı beyan olması halinde bu durum tespit edilerek, aykırılık giderilmektedir. Böylelikle devletin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçakların azaltılması imkânı elde edilmektedir. Aksine vergi denetimlerinin etkin olmaması devletin, önemli bir gelir kaynağı olan vergilerden mahrum kalmasına ve toplumsal hizmetleri yerine getirmesinin zorlaşmasına neden olacaktır.

2.1.1. Denetim Tanımı

Ekonomik ve ticari alanda meydana gelen yenilikler, teknolojik alanda yaşanan gelişmeler ve küreselleşme bilgiye ulaşmayı kolaylaştırmaktadır. Bilgiye ulaşmanın kolaylaşması elde edilen bilginin çoğalmasına neden olmaktadır. Bilginin fazlalığı, ulaşılan bilginin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin şüphelerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu sebebe istinaden bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamayı amaçlayan denetim olgusunun meydana geldiğini söylemek mümkündür (Gökbayrak, 2020, s. 5). O halde denetim olgusunu daha iyi anlayabilmek adına öncelikle denetimin tanımına yer vermekte yarar bulunmaktadır.

Denetim bir terim olarak, duymak anlamına gelen Latince “*Audire*” kelimesinden kaynaklanmaktadır. Daha sonraları ise inceleme görevini yapan ve saymanların verdiği hesapları dinleyen kişilere “*denetçi*” ve denetçilerin yaptıkları işe de “*denetleme*” denilmeye başlanmıştır (Özdemir, 2000, s. 48; Owusu, 2019, s. 12). Denetim tarihsel süreç içerisinde ekonominin ve ekonomideki faaliyetlerin gelişmesine paralel bir şekilde gelişim sergilemiştir. Denetimin bugünkü anlamına ulaşması üretim yöntemlerinde ve organizasyon yapılarında ortaya çıkan değişimler neticesinde gerçekleşmiştir. Ayrıca tarihsel gelişim süreci içerisinde denetimin pek çok türü ortaya çıkmıştır (Merter, 2004, s. 1; Yıldırım, 2018, s. 1). Bu doğrultuda

denetime hukuki, idari, siyasi alanda ve muhasebe alanında kullanımlarına ilişkin olarak farklı yönler ile açıklama getirilebilir.

Öncelikle yapılacak genel bir tanımla denetim, bir kişi, kuruluş, sistem, süreç, proje veya ürünün değerlendirilmesidir (Belay, 2017, s. 9). Türkiye’de denetim kavramına ilişkin yasal bir tanımlamaya ise 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’da yer verildiği görülmektedir. Buna göre;

“Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır (5227 sayılı Kanun md. 38).” şeklinde ifade edilmiştir.

Başka bir ifadeyle denetim bir işletmenin ilgili ticari sistemlerinin mali ve mali olmayan kayıtlarının, fiziksel stokunun ve diğer varlıklarının işletme içi yaratılan ve işletmeden bağımsız olarak üretilen verilerin yapısal olarak incelenmesidir (ERCA, 2010, s. 8). Amerikan Muhasebe Derneği ise denetimi ekonomik faaliyet ve olaylar hakkındaki iddialar ve bu iddialar ile yerleşik kriterler arasındaki uygunluk derecesini tespit etmek ve sonuçları ilgili kullanıcılara ulaştırmak üzere kanıtların objektif olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin sistematik bir süreç olarak tanımlamıştır (Lulseged, 2016, s. 19).

Denetim kavramına denetim çeşitleri içinde yer alan dış denetimden yola çıkarak da açıklama getirilmesi mümkündür. Bu bağlamda denetim “*önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığına ilişkin araştırma yapan kurallara uyulmaması durumu söz konusu olduğunda bunları ortaya çıkaran ve muhtemel aykırılıkları engelleyen bir mekanizmadır*” (Gez, 2011, s. 37).

Denetimle ilgili belirtilen tanımların dışında yapılan pek çok tanım bulunmaktadır. Denetimle ilgili bu kadar çeşitli tanımın yapılması birçok bilim dalı tarafından araştırma konusu yapılmış olmasından ve denetim tanımının farklı gereksinimler, özel durumlar dikkate alınarak yapılmasından kaynaklanmaktadır (Candan, 2007, s. 9).

2.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı

Devletin egemenlik gücüne dayalı olan temel kamu gelirini teşkil eden vergi gelirlerinin kanunlara uygunluğunun denetimi önem arz etmektedir. Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla bir bireyin, ailenin, topluluğun, tüzel veya tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşların vb. gelirleri, karları veya servetleri üzerinden hükümet tarafından uygulanan karşılıksız ve zorunlu ödemelerdir (Modugu ve Anyaduba, 2014, s. 207; Demessie, 2017, s. 1).

Vergi mükellefleri açısından mali külfet ifade eden vergi borcunun vergi kanunlarına uygun şekilde beyan edilip ödenmesi yasal bir zorunluluktur (Owusu, 2019, s. 1). Ancak vergi mükellefleri kasti veya ihmali olarak vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergiden daha az vergi beyan edip ödeme veya verginin hiç beyan edilmemesi durumlarına neden olabilmektedir. Bu ise vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanmasına yol açabilmektedir. Vergi kaçakçılığı genelde kar ve cironun eksik beyanı, kesintilerin fazla, çalışan ücretlerinin eksik bildirilmesi, vergi beyannamelerinin düzenlenmemesi veya dosyalanmaması, gerçek ürün ve hizmetlerin üretimi ve dağıtımından gelen vergilendirilebilir belgelerin gizlenmesi, girdilere harcanan KDV'nin aşırı değerlendirilmesi ve hayali işlemler ve ticaret yoluyla vergi iadesinin suistimal edilmesi şeklinde gerçekleşebilmektedir (Mihret, 2011, s. 2). Ayrıca mükelleflerin kasıtlı olmadan yapılan hatalar dolayısıyla da vergi kaybına sebep olması mümkündür. Özellikle beyana dayalı vergi sisteminin benimsenmiş olması nedeniyle vergi mükellefleri ödeyecekleri verginin matrahını kendileri belirlemesinin bir sonucu olarak vergi kaybına yol açma ve hata yapma olasılıkları yükselmektedir. Her ne kadar doğruluk (adi karine) karinesi gereğince mükelleflerin beyanları doğru kabul edilse de bu karine aksi ispat edilinceye kadar geçerliliğini korumaktadır. Vergi denetimi sonucu mükellefin vergi ziyaına sebep olduğunun tespit edilmesi halinde doğruluk karinesi geçerliliğini kaybetmektedir. Vergi denetiminin önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. O halde vergi denetimini ve önemini kavrayabilmek adına vergi denetiminin tanımına yer vermekte yarar bulunmaktadır.

Vergi denetimi bir vergi mükellefinin vergi borcunu doğru şekilde hesaplayıp beyan edip etmediğinin ve diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir (OECD, 2006, s. 9). Literatürde yer alan vergi denetimi ile ilgili

çeşitli kavramlar üzerinden vergi denetimine ilişkin açıklamalar getirilebilir. Ebimobowei ve Peter (2013, s. 107) vergi denetimini, “*mükelleflerin vergi uyum düzeyini belirlemek için mükellefler tarafından ilgili vergi makamlarına sunulan beyannamelerin bağımsız incelemesi*” şeklinde belirtmişlerdir. Oyedokun (2016, s. 3) da benzer olarak vergi denetimini “*bir vergi mükellefinin iş kayıtlarının ve mali işlerinin, bildirilen ve ödenen vergi tutarının vergi kanunları ve yönetmeliklerine uygun olduğundan emin olmak için denetlenmesi*” şeklinde ifade etmektedir. Waluyo (2016, s. 39)’ a göre ise vergi denetimi “*vergi kanunları mevzuat hükümlerini uygulamak amacıyla ve/veya diğer amaçlar ve/veya vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini test etmek için standart bir incelemeyle objektif ve profesyonelce veri, bilgi veya kanıt toplamak ve işlemek için yürütülen bir dizi faaliyetlerdir*”.

Vergi denetimi vergi denetçileri tarafından mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin doğruluğunu belirlemek adına bir hesap dönemi için mükellefin organizasyon prosedürleri ve mali kayıtlarının, vergi beyannameleri ve mali tablolarının vergi kanunlarına uygunluğunu değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bir faaliyet veya birtakım faaliyetlerdir (ERCA, 2010, s. 8). Diğer bir ifadeyle vergi denetimi, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden vergi mevzuatına uygun şekilde verginin hesaplanması, beyan edilmesi ve ödemenin gerçekleşip gerçekleşmediğini saptamaya yönelik bir süreçtir (Inland Revenue Board of Malaysia, 2019, s. 3). Dolayısıyla vergi denetim süreci bir vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde beyan edip etmediğini belirlemek amacıyla faaliyetlerinin ayrıntılı bir incelemesidir (Gupta ve Nagadevara, 2007, s. 378). Owusu (2019, s. 14, 15)’e göre vergi denetimi “*ilgili vergi makamlarının temelde vergi yükümlülüklerinin zamanında yerine getirildiğini kontrol etme, tüm belgeleri dâhil etme ve aritmetik doğruluğun sağlanması yoluyla vergi beyannamesini incelediği süreçtir*”. Bu yolla değerlendirmeye alınan kişinin mali tabloları ve diğer ilgili belgelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde düzenlenip vergi borcunun hesaplanmasına yardımcı olunmaktadır.

Vergi denetimine Türk vergi mevzuatı açısından bakıldığında VUK’ta vergi denetiminin yasal çerçevesinin hükmedildiği görülmektedir. Buna göre 213 sayılı Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesinden maksadın “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olduğu ifade

edilmiştir. Türkiye’de literatürde yapılan vergi denetim tanımları genellikle bu ifade çerçevesinde şekillenmektedir.

Akbal (2020, s. 13)’a göre vergi denetimi *“mükelleflerin vergi kanunları ile sınırları çizilmiş kurallara ne kadar uyduklarının veya uymadıklarının araştırılması ve sonuçta Hazinesinin aleyhine olacak şekilde bir vergi kayıp ve kaçağının söz konusu olup olmadığının tespiti ve bulunuyorsa vergi kayıp ve kaçağın hesaplanarak mükelleflerden alındığı süreçtir”*. Duru (2018, s. 4)’ya göre vergi denetimi *“vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru olarak vergi mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesi adına, vergi denetimi ilke ve standartlarına aykırı olmayacak şekilde vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler uygulanarak mükellefin defter kayıt ve belgeleri üzerinde denetim yapılması ve bu denetimin rapora ya da tutanağa bağlanması işlemlerinin tümü”* şeklinde ifade edilmiştir. Altıntaş (2019b, s. 76-77) ise vergi denetimini *“vergi mükelleflerinin ilgili vergi kanunlarına ve kanuni düzenlemelere uygun bir şekilde hareket edip etmediklerinin tespiti”* olarak tanımlamıştır.

Vergi denetimi literatürde yer alan tanımlardan da ortaya konulduğu üzere vergi kanunlarına aykırılıkların ve gerçek ekonomik faaliyetin tespitinde en etkili yöntemdir (OECD, 2006, s. 12). Bu bağlamda vergi denetimi bütçe için gerekli olan vergi gelirlerini toplamak, ekonomik ve mali düzen ve istikrarı korumak, vergi mükellefleri tarafından tatmin edici beyannamelerin ibraz edilmesini sağlamak, vergi kayıp ve kaçağını azaltmak, vergi mükelleflerinin gönüllü uyum derecesini iyileştirerek vergiye uyumlarını sağlamak ve ödenmesi gereken tutarı toplamak ve Hazineye intikalini gerçekleştirmek için hükümete verdiği destek nedeniyle önemlidir (Mebratu, 2016, s. 4). Ayrıca iyi yapılandırılmış bir vergi denetim programı vergi sisteminin işleyişi (uygulaması) ile ilgili geri bildirim almada (vergi mükelleflerinin uyum davranış kalıpları dâhil) vergi mükelleflerini eğitime (gelecekteki uyumluluğun iyileştirilmesi) ve açıklığa kavuşturulması gereken vergi hukuku alanlarını belirlemede veya hukuktaki eksiklikleri gidermede önemli destek sağlayabilir (OECD, 2006, s. 8).

2.1.3. Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi denetim yöntemleri VUK'ta dört bölüm halinde düzenlenmiştir. Birinci bölümde “yoklama” müessesesine ilişkin hükümlere “yaygın ve yoğun vergi denetimi”ni de kapsayacak şekilde yer verilmiştir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiştir. İkinci bölümde “vergi incelemesi”ne ilişkin hükümler bulunmaktadır. Üçüncü bölümde yer alan “aramalı inceleme” vergi incelemesinin bir uzantısı niteliğindedir. Dördüncü bölümde ise “bilgi toplama” müessesesine ilişkin hükümler yer almaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2013, s. 127).

Tezde denetim yöntemlerine ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Vergi denetim yöntemleri ve genel esasları temel olarak VUK'ta yer almakla birlikte, ayrıca vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinde ve aramaya ilişkin hükümler Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmektedir.

2.1.3.1. Yoklama

Vergi idaresinin mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerine dair bilgi sahibi olması ilk olarak yoklamayla sağlanmaktadır. Bu nedenle yoklama VUK'ta ilk sırada düzenlenen vergi denetim yöntemidir (Karaboyacı, 2014, s. 218-219).

TDK yoklamayı; “bir topluluğu oluşturan üyelerin belli bir zaman ve yerde bulunup bulunmadığını anlamak için yapılan sayma işlemi” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2022). Ancak bu çok dar kapsamlı bir tanımdır. Geniş anlamıyla yoklama, “yoklama yapmaya yetkili olanlar tarafından devlete ait anayasal bir hak olan vergi toplama hakkına istinaden, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini ve mükellefiyete ilişkin şekil şartlarının var olup olmadığını tespit etmek” şeklinde tanımlanabilir (İzmir, 2017, s. 38).

Bir vergi denetim yolu olan yoklama, VUK'un 127. maddesinde ise “mükellefleri, mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” şeklinde ifade edilmiştir. Yoklamanın amacı vergi dairesinin bilgisi dışında kalmış vergilendirmeye etki eden durumları ve olayları tespit etmek ve böylelikle vergi adaletini ve sosyal adaleti gerçekleştirip hazineye ilave gelir temin etmektir (Övet, 2010, s. 20).

Kimlerin yoklama yapabileceği VUK md. 128’de ifade edilmiştir. Buna göre; *“Yoklama yapma yetkisi vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarına aittir”*. Yoklama yalnızca sözü edilen yoklamaya yetkili olanlar tarafından yapılabilir. Yetkisi olmayan personel tarafından yapılan yoklama işlemi geçerli değildir (Küçüköner, 2018, s. 34). Yoklamaya yetkili memurlar tarafından yapılacak yoklamanın konusu VUK’un 127. maddesinde belirtilmiştir¹.

Yoklamanın konusu hakkında yoklama yapılan kişinin faaliyet çeşitliliğine göre değişmektedir. Yoklamanın adres değişikliği, işe başlama ve işi bırakma yoklaması, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) yoklaması, kayıt dışı faaliyet tespit yoklaması, faal mükellef yoklaması, KDV iadesi açısından ihracat yoklaması, şube açılış ve kapanış yoklaması, nakil vasıtaları yoklaması, özel esaslar yoklaması, toplu yoklama olmak üzere çeşitleri bulunmaktadır (İzmir, 2017, s. 40-49). Yoklamanın hangi süreler içinde yapılabileceğine ilişkin düzenlemeler de VUK’ta yer almaktadır. İlgili kanuna göre *“yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez”* (VUK, md. 130).

¹ VUK 127. maddesinde yoklamanın konusu dahilinde ifade edilen hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- *“Özel yetki verilmiş olmak şartıyla günlük hasılatı tespit etmek,*
- *Ödeme kaydedici cihaz kontrolü yapmak, günlük hasılatı tespit etmek,*
- *Günü gününe tutulması zorunlu olan defterlerin iş yerindeki varlığını, defterlerin tasdik ettirilip ettirilmediğini, defterlere yapılan kayıtların usulüne uygun olup olmadığını tespit etmek,*
- *Vergi kanunları gereğince düzenlenmesi gerekli belgelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlemediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,*
- *Faturasız mal kullanılmışsa bunu tespit etmek,*
- *Levha bulundurma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını tespit etmek*
- *Kanuni defter ve belgeler haricinde yer alan, vergi kaybının mevcut olduğuna ilişkin emare oluşturan defter, belge ve delillerin tespiti halinde bunları almak,*
- *Nakil vasıtalarını durdurup belge kontrolü yapmak, taşınan mal ve yolcuların mahiyet ve miktarlarını tespit etmek,*
- *Faturanın, sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesinin taşıtta yer almaması durumunda bu belgeler ibraz edilene kadar nakil vasıtasını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse sahibinin tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak”, yetkilerine sahiptirler.*

Yoklama sonuçlarının belgelenmesi gerekmektedir. Buna göre bireysel yoklama yapılması halinde uygulanacak usul ve esaslar VUK'un 131 ve 132. maddesinde aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır:

“Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir (VUK, md. 131-132)”.

Vergi incelemelerinde bireysel yoklama yapılabildiği gibi toplu yoklama da yapılabilir. Toplu yoklama yapılması halinde münferit fiş yerine yoklama cetvelleri kullanılabilir ve neticeler toplu olarak bu cetvellerde gösterilebilir (VUK, md. 133).

Yoklama neticesinde; yoklamanın konusu dâhilinde olan, vergi mükellefinin işlemlerinin vergi kanunlarına aykırı olması nedeniyle usulsüzlük, özel usulsüzlük cezası şeklinde yaptırımlar uygulanabileceği gibi vergi yükümlüsünün durumunu doğrudan etkileyecek mükellefiyet tesisi ve değişikliği, idarece vergi tarhi, vergi incelemesine sevk edilme gibi sonuçlar da meydana gelebilmektedir (Çavuş, 2006, s. 142). Yoklamaya ilişkin yapılan açıklamalardan sonra bir sonraki başlıkta yoklama bünyesinde yer alan hatta yoklama ile girift halde bulunan yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin genel açıklamalara yer verilmektedir.

2.1.3.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri ilk olarak yoklamaya yetkili olanlar tarafından 1981 yılında yapılmaya başlanmıştır. KDV'nin 1985 yılında yürürlüğe girmesiyle beraber belge düzenini sağlayabilmek adına yaygın ve yoğun vergi denetimleri daha da önem ve süreklilik kazanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2013, s. 138-139). Dolayısıyla yaygın ve yoğun vergi denetimlerine, yoklama kapsamında yer almasına rağmen, artan önemi göz önünde bulundurularak ayrı bir başlık altında yer vermek gerekmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi VUK'un 127 ve 128'inci maddelerinde yoklamanın kapsamında düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi kanunlarında yaygın ve yoğun vergi denetiminin tanımına veya doğrudan yaygın ve yoğun vergi denetimine

ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Yoklama ile yaygın yoğun vergi denetimi her ne kadar kesin çizgilerle birbirinden ayrılmasa da bazı farklılıkları bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2013, s. 138-139; Yılmaz, 2018, s. 27). Yoklamada “*mükellefiyetle ilgili işlemler*” denetlenirken; yaygın ve yoğun vergi denetiminde vergi kanunlarına uyum denetlenmektedir. Yoklama işletmenin yalnızca o anki yani yoklamanın yapıldığı gündeki durumunun incelenmesiyken; yaygın yoğun vergi denetimi daha genele yayılarak yapılmaktadır. Yoklamada genel olarak sektör ayrımı yapılmazken; yaygın yoğun vergi denetimi belirli bir sektör üzerine yoğunlaşabilmektedir (Duru, 2018, s. 18-19). Yoklama ve yaygın yoğun vergi denetiminin farkını ele alan bu açıklamalardan sonra aşağıda yaygın ve yoğun vergi denetiminin tanımına yer verilmektedir. Buna göre;

“Vergi ziyana dayanak oluşturan delil ve izler yok edilmeden, anında yapılacak denetimler ile vergiyi doğuran olayın maddi bünyesiyle kayıtlar arasındaki ilişkiyi değerlendirmek, vergi ziyana sebebiyet veren suçların vaktinde engellenmesini sağlamaktır (Sarısoy, 2010, s. 15).” şeklinde ifade etmek mümkündür.

Belirtilen ifadeden de anlaşılacağı üzere yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin amacı daha çok kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve belge düzenini sağlamaktır (Atak, 2019, s. 16).

2.1.3.3. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, vergi denetim yöntemleri içerisinde en önemli ve kapsamlı olanıdır. Genellikle vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılabilen, vergi denetimi denildiğinde akla ilk gelen vergi incelemesi olmaktadır (Türk, 2010, s. 31). Ancak vergi denetimi vergi incelemesiyle birlikte yoklama-yaygın ve yoğun vergi denetimi, arama, bilgi toplama müesseselerini de kapsamına almaktadır (Kocameşe, 2006, s. 23). O halde vergi incelemesinin, vergi denetiminden daha dar kapsamlı olduğunu söylemek mümkündür (Duru, 2018, s. 24). Diğer taraftan vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergi incelemesi vergi sisteminin beyana dayalı olması ve mükelleflerin vergi ödemeye karşı gösterdikleri direnç dikkate alındığında beyanların doğruluğunun araştırılmasına yönelik gerekliliği en iyi şekilde sağlamaktadır (Türk, 2010, s. 31). Vergi incelemesi kapsamında yapılan bu araştırmada fiili envanter,

yoklama veya arama neticesinde elde edilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olabilmektedir (GİB, 2007a, s. 8).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te vergi incelemesi "*incelemeye yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*" şeklinde açıklanmıştır. Vergi incelemesi sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmekle sınırlı değildir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak için alınan tedbirleri de kapsamaktadır (Övet, 2010, s. 20). Bu özelliği dolayısıyla vergi incelemesi bünyesinde araştırma, önleme ve eğitim fonksiyonlarını barındırmaktadır. Buradan hareketle "*vergi incelemesini ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek açısından farklı yöntem ve tekniklerin kullanıldığı bir süreç*" olarak tanımlanabilir (Gaygılı, 2017, s. 70).

Vergi incelemesinde mükellef tarafından verilen beyanların gerçeğe uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla gerekli her türlü araştırma yapılabilmektedir (Büyükben, 2018, s. 48). Her türlü araştırma kapsamında incelemenin kapsamına VUK 134. madde hükmüne göre "*işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir*". Bu hükümden anlaşılacağı üzere vergi inceleme elemanları incelemeye konu edilen vergiye ilişkin gerçek matrahın tespitini belge, defter, hesap ve kayıtların incelenmesiyle yapabileceği gibi fiili durumları araştırıp inceleyerek de yapabilirler (Övet, 2010, s. 21).

2.1.3.3.1. Vergi İncelemesinin Tarafları

Vergi incelemesinde, vergi incelemesine tabi olanlar ve vergi idaresi olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Taraflardan vergi idaresi kısmını vergi incelemesi yapmaya yetkili olan inceleme elemanları oluştururken; incelemeye tabi olanları vergi mükellef ve sorumluları oluşturmaktadır (Buz, 2015, s. 29). Vergi incelemesinin tarafları VUK'un 135. ve 137. maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi incelemesinin vergi idaresi tarafını oluşturan incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapma yetkisine haiz olanlar VUK 135. maddede düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre;

“Vergi incelemesi yapma yetkisi vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürlerine aittir. Bunun yanında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir (VUK, md. 135)”.

İnceleme yetkisine sahip olmayan kişilerce vergi incelemesinin yapılması halinde inceleme işleminin yetki; inceleme sonucunda uygulanacak olan idari nitelikteki işlemin de usul bakımından hukuka aykırı olmasına sebep olacaktır (Soydan, 2015, s. 11). Ayrıca incelemeye yetkili olanların, inceleme yetkilerini kullanabilmeleri için ilgili birim tarafından görevlendirme yazısıyla inceleme görevinin verilmiş olması gerekir. Görevlendirme olmadan inceleme yetkisi kullanılamayacaktır. Görevlendirme yazısının verilmesiyle birlikte inceleme elemanı görevine başlayabilecektir² (Özderen, 2014a, s. 54).

İnceleme yapan vergi idaresiyle birlikte ilişkinin diğer tarafını oluşturan vergi incelemesine alınacaklar da VUK'un 137. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Bu kanuna ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler³ vergi incelemesine tabidirler”* (VUK, md. 137). Bununla birlikte konuyla ilgisi olduğu düşünülen diğer kişi ve kuruluşlar da vergi incelemesine tabi tutulabilir (Doğan, 2015a, s. 66).

2.1.3.3.2. Vergi İncelemesinin Zamanı ve Yapılacağı Yer

Vergi incelemesinin zamanı ve incelemenin nerede yapılacağı vergi incelemesinin bir diğer hususunu oluşturmaktadır. Vergi incelemesinin zamanı VUK 138. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir”*. Bunun sebebi vergi yükümlüsünün vergi incelemesine tabi tutulacak evraklarda hile yoluyla vergi kaçırabileceğine ilişkin ihtimallerin söz konusu olması durumunda haber vermenin sakıncalı olabileceği düşüncesidir (Yıldız, 2013, s. 139). *“İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar*

² 7338 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce inceleme elemanları görevine incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi suretiyle başlamaktaydılar (Özderen, 2014a, s. 54).

³ Defter tutmak mecburiyetinde bulunanlar ile bulunmayanlar VUK'un 172 ve 173. maddeleri kapsamında muhafaza ve ibraz ödevleri ise 253 ve 256'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

her zaman yapılabilir". Bu ifadeden anlaşılacağı üzere vergi mükelleflerinin ne zaman incelemeye alınacağına yönelik net bir düzenleme yoktur.

Yargı kararlarına, doktrine ve uygulamaya bakıldığında mükelleflerin her zaman ve herhangi bir sebebe ihtiyaç duyulmaksızın incelenebildiği görülmektedir. Doğru vergi hasılatını sağlamak amacıyla yönelik olarak gerek görüldüğünde vergi incelemesi yapılabilir (Öztürk, 2019, s. 62). "*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir*" (VUK, md. 138).

Vergi incelemesinin nerede yapılacağı VUK'un 139. maddesinde hükmedilmiştir. VUK'un söz konusu maddesinde "*26.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre;

"Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır. İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir (7338 sayılı Kanun)⁴".

Yapılan değişikliğe ilişkin değerlendirme yapılacak olursa eski düzenlemenin çağın gereklerine daha uygun hale getirilmeye çalışıldığı söylenebilir. Şöyle ki artık bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle defter ve belgelerin çoğunlukla elektronik ortamda düzenlenmesi dolayısıyla mükelleflerin defter ve belgeleri daireye götürmeleri gerekmemektedir. Diğer taraftan teknolojinin sağladığı imkânla vergi denetimlerinin elektronik ortamda yapılmasının mümkün olması nedeniyle vergi inceleme elemanları vergi denetimi yaparlarken iş yerine gitmeye ihtiyaç duymamaktadırlar.

⁴ 7338 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce VUK'un 139. maddesinde yer alan düzenleme ise şu şekildeydi: "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir*".

2.1.3.3.3. Vergi İnceleme Elemanlarının Uyacakları Esaslar

Vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında uyması gereken esaslar VUK'un 136 ve 140. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 140. maddesinde yer verilen düzenlemelerde 7338 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştır⁵. Vergi inceleme elemanlarının uyacakları esasları söz konusu değişiklikler de göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- İncelemeye başlamadan önce uyulması gereken esaslar
- İnceleme esnasında uyulması gereken esaslar
- İnceleme sona erdikten sonra uyulması gereken esaslar

Aslında bu esaslar vergi denetimi esnasında mükelleflerin sahip oldukları hakları da teşkil etmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca incelemeye başlanılmadan önce uyulması gereken esaslar VUK'un 136. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre “*vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler*” (VUK, md. 136). Aykırılıklar bulunması halinde nezdinde inceleme yapılacak olan kişi inceleme yapılmasını istememe hakkına sahiptir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme başladıktan sonra uyması gereken esaslar da bulunmaktadır. VUK'un 140. maddesinde düzenlenen bu esaslardan ilki “*İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirilmesidir. Ayrıca, bildirilen yazının bir örneği bağlı olunan birime ve ilgili vergi dairesine gönderilir*”. Böylelikle mükellefler haklarında inceleme yapıldığından haberdar oldukları gibi incelemenin konusunun ne olduğuna dair de bilgi sahibi olmaktadır. İnceleme başladıktan sonra uyulması

⁵ 7338 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce VUK'un 140. maddesinde yer alan düzenleme ise şu şekildeydi: İnceleme elemanları “*incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır). İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir. Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı Vergi İnceleme Raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla GİB'e düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler*”.

gereken bir diğer husus da incelemenin hangi yer ve saatte yapılacağına ilişkindir. Buna göre;

“İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır (VUK, md. 140)”.

Başka bir deyişle incelemeye başlanmış ve tutanak düzenlenmesi aşamasına gelinmişse ve incelemeye ilişkin güvenlik önlemleri alınmışsa inceleme resmi çalışma saatleri sonrasında da yapılmaya devam edebilir (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2013). Vergi incelemesine yetkili olanların inceleme sona erdikten sonra uyması gereken esaslar da aşağıdaki maddede hükme alınmıştır:

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından incelemenin bittiğini gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir”. “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamaz. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla GİB’e düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler (VUK, md. 140)”.

Vergi incelemesi esnasında ve vergi incelemesi sonrasında düzenlenen tutanaklar hukuken büyük bir öneme sahiptir. Bu tutanaklar aynı zamanda vergi inceleme raporlarının düzenlenmesine esas oluşturmaktadır. Bir sonraki başlıkta vergi inceleme tutanaklarına ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

2.1.3.3.4. Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi incelemeleri, incelemenin tutanağa bağlanmasıyla hukuki bir nitelik kazanmaktadır (İştekal, 2017, s. 41). İnceleme tutanakları⁶ hem idare hem de yükümlü açısından bağlayıcı olup taraflar arasındaki uyuşmazlıkların temelini teşkil etmektedir. İnceleme tutanakları yükümlülerin defterlerine, belgelerine ve yükümlülerin kendi ifadelerine göre hazırlanmaktadır. Bu nedenle idare ve yargı organları nezdinde vergiyi doğuran olayın tespitinde önemli birer delirdirler. İnceleme tutanakları hazırlanacak “*vergi inceleme raporlarına*” da dayanak

⁶ 7338 sayılı kanunla VUK madde 140 fıkra altıda yapılan değişlikle “*vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi*” olanağı sağlanmışır.

oluşturmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2013, s. 196-197). Dolayısıyla vergi inceleme sürecinde tutanaklar önemli bir yere sahiptir.

İnceleme tutanaklarına ilişkin hükümler VUK'un 141. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir”*. Bu hükümde *“inceleme esnasında lüzum görülen hallerde”* ifadesine dikkat edilecek olursa bu ifadeden her *“vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumu”* hakkında tutanak düzenlemesinin zorunlu olmadığı anlaşılmaktadır (Güner, 2014, s. 79). Tutanak düzenlenmesi halinde *“ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir”* (VUK, md. 141).

İnceleme tutanakları düzenlendikten sonra ilgililer tarafından bu tutanakların imzalanması gereklidir. Taraflar tutanakları imzalamaktan çekinmeleri halinde uygulanacak usullere kanunda aşağıda düzenlendiği şekilde yer verilmektedir:

“İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır” (VUK, md. 141).

2.1.3.3.5. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve İnceleme Raporunun Düzenlenmesi

Hukuki güvenlik ilkesi gereği vergi incelemelerinin belirlenen süreler içerisinde bitirilmesi gerekmektedir (Karaboyacı, 2014, s. 226). Bu sürelerle aşağıdaki madde hükmünde yer verilmektedir:

“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir (VUK, md. 140/6).” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi incelemelerinin bu şekilde süreyle sınırlanması inceleme elemanlarının görevlerini süresinde, mükellef ve devletin çıkarlarını eşit şekilde koruyacak bir özen içinde yapmalarını gerektirecektir (Kanmaz, 2018, s. 220). Yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanları tarafından mükellefin defter ve belgelerinde vergi kanunlarına aykırılık yoksa kabul raporu, vergi kanunlarına aykırılık söz konusuysa inceleme raporu düzenlenmektedir (Övet, 2010, s. 28). Vergi inceleme raporu (VİR), defter ve belgelerin “*derinlemesine araştırılmasının*” sonuçlarını içermektedir (Taşdelen, 2003, s. 165). VİR vergi idaresi tarafından yapılacak tarh işlemine hazırlık niteliğindedir (Polat, 2017, s. 31). VİR kapsamında uygulanacak esaslar aşağıda gösterilmektedir:

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler. Vergi müfettişleri ile müfettiş yardımcılarını tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, rapor değerlendirme komisyonları (RDK) tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir (VUK, md 140)⁷”.

Vergi inceleme raporlarının RDK’lar tarafından değerlendirilmesi, mükellefin ve inceleme elemanının vergi incelemelerinin araştırma ve bilgi toplama ile raporlama aşamalarında, fiili hesap, yorum ve vergi tekniği hataları gibi hatalar nedeniyle mükellef ve hazine aleyhine doğabilecek sonuçlar sebebiyle korunmak istenmesinden kaynaklanmaktadır (Akbal, 2020, s. 88). Değerlendirme sonrasında “*incelemeyi yapanlar, komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler*” (VUK, md. 140/6).

Vergi inceleme elemanları tarafından VİR’lerin bağlı olunan birime tevdi edildiği tarih incelemenin sona erdiği tarihtir (Gelen, 2015, s. 66). Sözü edilen tarih her ne kadar incelemenin tamamlanma zamanı olarak belirlense de bu aşamada VİR’ler kesinleşmemektedir. Vergi inceleme raporları ancak RDK’ların değerlendirme ve onay sürecinin ardından kesinleşebilmektedir (Güner, 2014, s. 59).

⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız: VUK madde 140 (Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.; Değişik fıkra: 7/7/2011-KHK-646/4 md.).

RDK tarafından yapılan değerlendirmenin ardından VİR'e istinaden vergi dairesi tarafından vergi tarh edilebilmekte ve ceza kesilebilmektedir (Bayram, 2020, s. 78-79). Yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi mükelleflerinin kanunlara istinaden sahip olduğu hak ve sorumlulukları dâhilinde; tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar uzlaşma yoluyla veya diğer şekillerde ödenmekte ya da yargı yoluna başvurularak çeşitli şekillerde sonuçlanmaktadır (Erdoğan, 2008, s. 56).

Sonuç olarak vergi incelemesi, vergi kaçakçılığını tespit eden dolayısıyla devlet hazinesine ilave gelir sağlayan önemli ve duyarlı bir vergicilik hizmeti beraberinde, mükelleflerin kasten veya ihmali olarak vergi kanunlarına aykırı davranışlarını yazılı olarak tespit etmesi ve düzenlenen raporların ilgili mükelleflere tebliğ edilmesi neticesinde mali mevzuat bakımından mükelleflerin eğitimi fonksiyonunu da temin etmektedir. Böylelikle, vergi incelemesiyle, hem mükellefin mali mevzuat açısından eğitimi gerçekleşmekte, hem de hazineye ilave gelir kaynağı sağlanmaktadır (Şaan, 2008, s. 46).

Vergi denetiminin en önemli unsuru olan vergi incelemelerinin etkin ve hızlı bir şekilde yapılabilmesini sağlayacak yardımcı unsurlar bilgi verme, sürekli bilgi verme, istihbarat arşivi, arama ve aramalı vergi incelemesinden oluşmaktadır (Aytekin, 2007, s. 71). Bir sonraki başlıkta vergi incelemesinin aynı zamanda bir türü olan aramalı vergi incelemesine yer verilecektir.

2.1.3.4. Arama veya Aramalı İnceleme

Arama veya aramalı inceleme vergi idaresinin denetim yolları kapsamında başvurduğu yollardan biridir. Arama, koşulları ve psikolojik neticeleri bakımından vergi incelemesinden farklı olsa da belli noktalar haricinde genel süreci vergi incelemesiyle benzerlik göstermektedir (Demirkol, 2020, s. 34).

Arama tek başına bir vergi denetim müessesesi değildir. Vergi incelemesiyle ilişkili bir şekilde yürütülmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezaya sebebiyet verebilecek vergi kaçakçılığı suçunun söz konusu olduğu durumlarda başvurulmaktadır. Arama gerek görüldüğü takdirde, yapılmakta olan bir vergi incelemesi sırasında veya öncesinde Cumhuriyet Savcılığı'nın talebi yahut ihbar veya şikâyet üzerine yapılmaktadır. Arama halinde arama yapmayı gerektiren suç şüphesinin doğru olup

olmadığını anlamak için yapılan araştırma bir incelemeyi de gerektirdiğinden literatürde bu duruma “aramalı inceleme” veya “incelemeli arama” da denilmektedir (Soydan, 2015, s. 7-9).

VUK'ta vergi incelemesiyle birlikte aramalı incelemeye yer verilmesinin nedeni vergi denetiminin maksadına ulaşmasında önem arz eden bilgi ve belgelerin inceleme elemanlarının eline ulaşmadan yok edilmesi tehlikesi göz önünde bulundurularak bu bilgi ve belgelere el konularak vergi denetiminin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Vergi incelemesi ile istenilen amaçlara ulaşabilmek adına vergi mükellefleri veya vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan kişi ve kuruluşların; evlerinde, iş yerlerinde ve üzerlerinde vergi kaçakçılığına delil oluşturan her türlü bilgi ve belgeye el konulabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013, s. 223). Aramanın kişilerin evlerinde, iş yerlerinde ve üzerlerinde yapılması nedeniyle anayasal bir hak olan konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği gibi temel haklara yasal düzenlemelerle bir müdahale söz konusudur. Dolayısıyla aramalı incelemenin olağanüstü ve cezai yaptırımları ağır olan bir inceleme veya denetim yöntemi olduğu söylenebilir (Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011, s. 1,2-4).

Aramanın, hakkında arama yapılan kişiler üzerinde maddi veya manevi olmak üzere ağır yük oluşturması arama yapılabilmesi için bazı koşulların sağlanmasını gerektirmektedir. Buna göre; “*ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*” (VUK, md.142). İnceleme yapılabilmesi için kaçakçılık suçuna ilişkin emarelerin bulunması gerekmektedir. Ayrıca “*aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır*” (VUK, md. 142/1-2). Bunlardan herhangi birinin sağlanamaması halinde arama yapılamaz.

VUK uyarınca arama yapılabilmesi için gerekli olan “*mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin*” vergi kaçırıldığına yönelik kesin ve somut bir şekilde ispatlayıcı olmasına gerek duyulmamaktadır. Vergi kaçırılma olasılığının varlığını gösteren emarelerin bulunması delil mahiyetine ve kuvvetine sahip olmasa da arama yapılması için yeterli görülmüştür (Oktar, 2018, s. 236).

Bir mükellef hakkında suç şüphesiyle ihbar yapılması durumunda hemen arama yapılmaz. İnceleme elemanı yapacağı bir ön çalışma ile aramanın gerekliliğini değerlendirmektedir. İnceleme elemanı değerlendirme sonucunda ihbarı ciddi bulmazsa arama yapılmasına gerek duymayabilir. Ayrıca ihbara istinaden yapılacak aramada ihbarı yapanın ismi adresi ve gerekli olabilecek diğer hususların tespit edilmesi gerekir (Yener, 2009, s. 18; Güner, 2014, s. 16). Çünkü *“ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”* (VUK, md. 142). Bu durum da hakkında ihbar yapılan kişinin maruz kalabileceği zararların önlenmesine yöneliktir.

İhbar ve yapılan incelemeler üzerine vergi inceleme elemanı arama yapmayı gerek görmüş ve sulh yargıcından da izin alınmışsa inceleme elemanları yükümlü nezdinde arama yapabilecektir. Arama yapılması halinde *“arama esnasında bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edilir”* (VUK, md. 143). Tutanakların müfredatlı bir şekilde düzenlenmesi herhangi bir uyuşmazlık durumunda yapılan aramanın usulüne uygun olup olmadığına dair delil oluşturmaktadır (Öztürk, 2019, s. 69). Yapılan arama sırasında mükellefin vergi kaçırdığına yönelik bulunan emareler tutanağa geçirilerek inceleme başlatılmaktadır.

Mükellefin elektronik ortamda kayıtlarını oluştururken vergi matrahını azaltmaya yönelik bir yazılım kullandığından şüphe edilirse, yapılacak aramalı inceleme ile sözü edilen elektronik araçlar mükelleften alınabilir ve elektronik denetimlere (e-denetim) tabi tutulabilir (Türk, 2010, s. 109).

“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır” (VUK, md. 144). Burada *“her işten önce”* yapılması ifadesinden kastedilen inceleme elemanının yapması gereken işler içerisinde önceliği defter ve belgelerin incelenmesine vermesidir (Taşdelen, 2003, s. 177). Belirtilen hususu destekleyen madde hükmüne aşağıda yer verilmektedir:

“Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir (VUK, md. 144/145)”.

Aramalı incelemenin süre ile sınırlanması hususu da yine psikolojik etkileri ağır olan arama müessesesinin mükellef üzerinde yaratacağı olumsuz etkinin bir an önce sonlandırılmak istenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Karaboyacı, 2014, s. 233).

Arama sonrasında el konulan defter ve belgeler tutanağa geçirilmektedir. VUK'un 145. maddesine göre tutanakla el konulan defter ve belgeler, arama konusu vergi ve cezaların kesinleşmesine kadar mükellefe verilmez. Arama sonucunda vergi yükümlüsünün defter ve belgelerine el konulması yükümlünün bir takım vergisel ödevlerinden muaf tutulduğu anlamına gelmemektedir (Torunoğlu, 2010, s. 36). Dolayısıyla defter ve belgelere el konulması nedeniyle mükelleflerin ödevlerinin aksamaması için mükelleflere tuttıkları defter ve belgelerine ilişkin kayıtlarını yapmaları ve günü gelen beyannamelerini düzenleyip verebilmeleri için bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Buna ilişkin hükümlere VUK'un 144 ve 146. maddelerinde yer verilmiştir. Beyanname ödevine ilişkin hüküm aşağıda belirtilmektedir:

“Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz”. “Mükellef yazılı isteği üzerine beyannameyi düzenlemek için ilgili memurun huzuruyla bu defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir”. “Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten beyanname verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonunda başlar (VUK, md. 144).” şeklinde ifade edilmektedir.

VUK'un 146. madde hükmü ile arama yapmaya yetkili elemanların arama sonucunda defter ve belgelere el koyması nedeniyle mükelleflerin işlem ve kayıtlarını deftere zamanında kaydedememesinden doğan şikâyetler giderilmeye ve beklentiler karşılanmaya çalışılmıştır. Buna göre;

“Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir (VUK, md. 146)”.

Arama neticesinde vergi kaçakçılığına yönelik elde edilen delillerden tarh edilecek vergi ve suç oluşturacak bir fiil tespit edilmesi halinde sırasıyla vergi

dairesine ve Cumhuriyet savcılığına gönderilecek vergi inceleme ve vergi suç raporu ile aramalı vergi incelemesi bitirilecektir (Polat, 2017, s. 37; Atak, 2019, s. 26). Yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve aramaya yönelik yapılan açıklamalardan sonra dolaylı bir vergi denetim yöntemi olan ve diğer vergi denetim yöntemlerinde yararlanılan bilgi toplama müessesesinden bahsetmek gerekmektedir.

2.1.3.5. Bilgi Toplama

Vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak düzenli ve sürekli bilgi toplama vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinde önemli bir yoldur (Yıldırım, 2018, s. 32). Beyan esasına dayalı vergilendirme sebebiyle mükellefler tarafından yapılan beyanların doğru olup olmadığının tespiti için gerekli bilgilerin sürekli toplanması icap etmektedir (Çamlıkaya, 2007, s. 10). Bu zorunluluk bilgi toplama müessesesini ortaya çıkartmıştır. Bilgi edinmeden maksat, mükellef tarafından beyan edilen vergi matrahı da dâhil elde edilen tüm bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Bilgi edinme ile vergi idaresinin denetim fonksiyonu sağlanmaktadır (Uçkan, 2010, s. 44). Diğer taraftan bilgi edinme mükellefler üzerinde vergi kayıp ve kaçığına başvurmak noktasında caydırıcı nitelik taşımaktadır. Daha net bir şekilde açıklamak gerekirse vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemesi esnasında istediği zaman ilgili kişi ve kuruluşlardan kendileri hakkında bilgi edinebileceğini bilen mükellefler faaliyetlerine ilişkin hususlarda daha dikkatli ve özenli olma noktasında kendilerini zorunlu hissedeceklerdir (Bütüner, 2019, s. 15).

Bilgi toplama yöntemi VUK'un 148 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Bilgi toplama sürekli bilgi verme ve talep üzerine bilgi verme olmak üzere iki yolla gerçekleşmektedir (Kutluar, 2021, s. 83). Talep üzerine bilgi alma kapsamında bilgi vermek mecburiyetinde bulunanlar aşağıdaki maddede hükme alınmıştır:

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar (VUK, md. 148)⁸”.

Sürekli bilgi verme kapsamında bulunanlar ise aşağıdaki maddede belirtilmiştir.

“Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar (VUK, md. 149)”.

Talep üzerine veya sürekli bilgi verme kapsamında olan mükelleflerden “*toplanan bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır*” (VUK, md. 152). İstihbarat arşivlerinde saklanan bu bilgiler vergilendirme işlemleri ve vergi denetimlerinde kullanılır ve bunlara dayanak oluşturur (Bayram, 2019). Özetle bilgi toplama müessesesi, Türkiye’de önemli bir boşluğun yerini kapatmakta ve vergi denetimlerinin etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.

Vergi incelemesi, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, arama, bilgi toplama yöntemlerinin kendilerine özgü özellikleri ve etkinlikleri bulunmaktadır. Bu yöntemlerden birinin başarısı diğer yöntemlerden de etkili bir şekilde yararlanılmasına bağlıdır. Yöntemlerin tümü birlikte ve birbiriyle ilişkili olarak uygulanmalıdır (Karaboyacı, 2014, s. 213). Bu yöntemlerin elektronik uygulamalarla da desteklenmesiyle vergi denetimi daha etkin bir hale gelebilecektir.

2.1.4. Türkiye’de Elektronik Vergi Denetimi ve Uygulamaları

Bilgisayar ve internet teknolojilerindeki gelişim günümüzde yapay zekâ, büyük veri, bulut, nesnelerin interneti gibi yeni teknolojik sistem ve hizmetlerin doğmasına katkıda bulunmuştur. Bugün bu teknolojilerden söz edebiliyor olmak teknolojinin gösterdiği ilerlemeyi anlamak noktasında önemlidir. Dijital dönüşüm şeklinde de ifade edilen bu teknolojik sistem ve hizmetlerin farklı alanlarda kullanım imkânları değerlendirmeye alınmış ve bununla ilgili çalışmalar başlatılmıştır. Birçok sektörde ve faaliyet kolunda teknolojik hizmet ve sistemler uygulamaya geçmiştir. O halde teknoloji bu denli ilerleme göstermişken vergi denetimlerinde söz konusu

⁸ “Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar” (VUK, md. 148).

teknolojilerden ne şekilde yararlanılabilir? Çalışmanın bu ana başlığının çıkış noktasını bu soru oluşturmaktadır.

Vergi denetim yolları aslında farklı kaynaklardan elde edilen verilerin kanunlara uygunluğunu analiz eden bir süreçtir. Söz konusu süreçte bilişim teknolojilerinden yararlanılması sürece olumlu anlamda katkılar sunmaktadır. Bilişim teknolojileri aracılığıyla bilgiyi muhafaza etmek ve işlemek çok daha kolay hale gelmiştir. Böylelikle mükelleflere ilişkin bilgilerin elektronik ortama aktarılmasıyla elektronik vergi denetimlerine de olanak tanınmaktadır. Sadece bilişim teknolojilerinin geliştirilmesi değil aynı zamanda bu teknolojileri hayata geçirecek uygulamaların da düzenlenmesi gereklidir. Bu doğrultuda HMB tarafından bilişim teknolojilerinden yararlanarak elektronik vergi denetimine yönelik uygulamalar geliştirmiştir. Çalışmanın bu başlığında HMB tarafından geliştirilen elektronik devlet (e-Devlet) uygulamaları içinde yer alan elektronik vergi denetimine yönelik e-maliye uygulamalarına ve uygulamaların gelişim ve kapsamına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

2.1.4.1. Genel Anlamda Elektronik Vergi Denetimi

Çağımızda dünyanın gündemini oluşturan en önemli hususlardan birisi küreselleşme diğeri ise bilişim teknolojileridir. Bu iki husus birbirini etkileyen unsurlardır. Teknoloji küreselleşmenin, küreselleşme bilişim teknolojilerinin gelişmesinde etkili olmuştur. Bugün bilişim teknolojileri hızla gelişmeye devam etmekte gerek küresel gerek ulusal ölçekte hayatın pek çok alanında kullanılmaktadır. Bireyi, özel ve kamu kurum ve kuruluşlarını ve devleti pek çok açıdan etkilemekte, birbiriyle rekabet içine sokmaktadır.

Küreselleşme ve bilişim teknolojilerinin sınırları ortadan kaldırması rekabeti daha koyu hale getirmiş ve bu rekabette kazanmak isteyenler teknolojiyi daha fazla kullanmak istemişlerdir. İşletmeler vergiye konu ekonomik faaliyetlerini bilişim teknolojilerini kullanarak elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamışlardır. Mal ve hizmet alış ve satışlarına ilişkin belgelerini ve kayıtlarını bilgisayar ortamında oluşturmaya başlamışlardır. Artık geleneksel denetim yollarıyla denetimin etkin bir şekilde gerçekleşmesi zorlaşmakta ve yetersiz kalmaktadır. Genel bir ifadeyle

ekonomi dijitalleşmektedir. Dolayısıyla bilgisayar teknolojilerine dayalı yeni vergi kaçakçılığı vakaları ortaya çıkmaktadır. Bu eğilimler vergi otoriteleri için zorluklar meydana getirmekte ve bu da denetimde yeni yaklaşım ve teknolojilerin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Asadov ve Asadov, 2015, s. 120). Bilişim teknolojilerinin güçlü yanları denetimden beklenen çıktıların elde edilmesini sağlamak noktasında önemlidir.

Bilişim teknolojileriyle bilginin elektronik ortamda işlenmesi ve muhafaza edilmesi mümkün hale gelmiştir. Elektronik vergi denetimi (e-denetim) vergi idaresince yapılan denetime ilişkin muamelelerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir (Önkan, 2013, s. 80-81). E-denetim ile kâğıt-manuel kontrol arasındaki temel fark, birincil muhasebe belgelerinde (e-defter, e-fatura, e-beyanname) bulunan elektronik bilgileri analiz etmek için dijital yöntemlerin kullanılmasıdır (Rud, 2019, s. 69). Böylelikle devlet mükelleflere ilişkin bilgilerin elektronik ortama aktarılmasını sağlayacak uygulamalar geliştirerek vergi denetimlerinin elektronik ortamda yapılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Elektronik vergi denetiminde objektif ölçütlere bağlı olarak yapılacak risk analizleri sayesinde vergi denetiminde mükellef, sektör ve iş seçimi gibi hususların, denetimi yapacak elemanın inisiyatifinde olmasının doğuracağı olumsuz sonuçlar önlenmiş olacaktır. Elektronik vergi denetimi ile denetimin psikolojik caydırıcılık etkisinden önemli ölçüde yararlanılacak ve böylelikle vergiye gönüllü uyumun artması sağlanabilecektir. Elektronik vergi denetimiyle diğer denetim yöntemlerine kıyasla daha kısa sürede sonuç alınabilecektir (Çağlar, 2011, s. 143). Elektronik vergi denetimiyle vergi denetiminin amaçları ve işlevleri etkin bir şekilde sağlanabilecektir.

Vergi denetiminde elektronik araçlardan yararlanılabilmesi için öncelikle denetime konu defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasının temin edilmesi elzemdir (Türk, 2010, s. 105). Dolayısıyla bu işlemleri elektronik ortama aktarmak için gerekli alt yapının sağlanmış olması gerekmektedir. Bunlardan biri de mevzuat alt yapısıdır. Mevzuat alt yapısının oluşturulmasıyla denetime tabi tutulacak işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi hususu kanuni geçerlilik kazanacaktır. Yürürlükte olan mevzuatın yanı sıra vergi denetiminin elektronik ortamda yapılmasına yönelik mevzuat çalışmaları da gündeme gelmiştir.

2.1.4.2. Elektronik Vergi Denetimine İlişkin Mevzuatta Yer Alan Düzenlemeler

Vergi mevzuatında vergi teknolojilerine ilişkin birincil ve ikincil mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. VUK, vergi teknolojilerine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı kanunların başında gelmektedir. Vergi teknolojileri ile ilgili ikincil mevzuat düzenlemelerini ise tebliğler, sirkülerler, özgelgeler, kılavuzlar vb. oluşturmaktadır. HMB tarafından farklı elektronik vergisel uygulamalar hususunda yayımlanan çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır (Doğan, 2015b, s. 25-26). Vergi teknolojileri ile ilgili VUK Genel Tebliğlerinin sayıca fazlalığı nedeniyle bu başlık altında bu kaynaklar kapsamında düzenlemelere değinilmemektedir. Bunun yerine VUK'taki ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki (TTK) elektronik vergi denetimiyle doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan elektronik vergi uygulamalarına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler ise vergi denetimi ile ilişkili elektronik uygulamalar başlığı altında ele alınmaktadır.

2.1.4.2.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği dönem itibariyle kayıtlar sadece fiziki ortamda tutulmakta ve muhafaza edilmekteydi. İlk yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar yaşanan gelişmeler paralelinde defter tutma ve belge düzeni gibi temel mükellef ödevlerinin elektronik ortam üzerinden yerine getirilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu kapsamda VUK'a çağın gerektirdiği teknolojik gelişmelere uygun şekilde defter tutma ve belge düzeni gibi temel mükellef ödevlerinin elektronik ortam üzerinden yerine getirilmesi noktasında hükümler eklenmiştir. Bu hükümler aynı zamanda gerçekleştirilecek elektronik vergi denetimlerine de zemin hazırlamaktadır.

Vergi denetiminin elektronik ortamda yapılabilmesi için vergi denetimlerine, kaynak oluşturan kayıtların elektronik ortama taşınması gerekmektedir. Mükelleflerin muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla elektronik ortama aktarmaları elektronik vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesini sağlamak noktasında önemlidir. Mükelleflerin muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla tutabilmelerine ilişkin kanuni düzenleme VUK 175. maddesi kapsamında belirtilen "*muhasabe usulünü seçmede serbestlik*" başlığı altında ifade edilmektedir. VUK 175. maddesinde "*mükellefler defterlerini ve muhasebelerini işlerinin*

bünyesine uygun olarak diledikleri usulü ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler” denilmektedir. Bu madde kayıtların elektronik ortamda tutulmasına yasal zemin oluşturmaktadır. Kanun hükmünde mükellefe defterlerini tanzim etmede serbestlik tanınmakla birlikte bilgisayar programları aracılığıyla kayıt tutmak zorunda olanları belirlemede idareye takdir yetkisinin de verildiği görülmektedir. Buna göre;

“Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” hükmüne yer verildiği de görülmektedir (VUK, md. 175)”.
Elektronik vergi denetimlerinin gerçekleşmesinde yalnızca kayıtların elektronik ortama aktarılması yeterli değildir. Mükellefler tarafından düzenlenen defter ve belgelerin de aynı zamanda elektronik ortama aktarılması gerekmektedir. Türk Vergi Hukuku’nda kayıt, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına ilişkin kanuni altyapıyı teşkil eden kanun Vergi Usul Kanunu’dur. VUK’ta elektronik kayıtların (e-kayıtların) yanında e-defter ve elektronik belgelere (e-belgelere) ilişkin hükümler de yer almaktadır. VUK’un mükerrer 242. maddesinin “*elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*” başlığı altında e-defter⁹, e-defter beratı, elektronik muhasebe fişi¹⁰, e-belge¹¹ ve e-kaydın¹² tanımlarına yer verilmiştir. Söz konusu maddede aynı zamanda elektronik belge, defter ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslar da düzenlenmiştir. Madde hükmünde “*Bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir*” hükümlerine yer verilmiştir. Dolayısıyla elektronik ortamda düzenlenen defter, belge ve kayıtlar fiziki ortamda

⁹ “*Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür*”.

¹⁰ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7338 numaralı “*Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile e-defter beratının ve elektronik muhasebe fişinin tanımı VUK mükerrer 242. maddesine eklenmiştir. Buna göre; “*Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder*”. “*Elektronik muhasebe fişi, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standart ve içeriğe uygun olarak elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, muhafaza ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünüdür*”.

¹¹ “*Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür*”.

¹² “*Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder*”.

düzenlenen defter, kayıt ve belge arasında kanunen bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte HMB elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelere ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini kullanarak farklı düzenlemelere gidebilir. Bu konudaki yetkisinin çerçevesi de yine VUK mükerrer 242. maddede ele alınmıştır. Bu yetki çerçevesinde HMB'ye usulüne uygun bir şekilde tutulması gereken defterlerin, elektronik ortamda tanzimi, vergi inceleme elemanlarına veya yetkili diğer kurum veya kuruluşlara elektronik ortamda ibraz edilmesi ve elektronik ortamda muhafazasına ilişkin kural ve kaideleri belirleme yetkisi tanınmıştır. E-defter, kayıt ve belgelere ilişkin bu genel düzenlemelerin yanı sıra elektronik ortamda tutulacak defter, kayıt ve belgelere ilişkin ayrı düzenlemeler de bulunmaktadır.

Mükellef ödevleri içinde yer alan defter tutma ödevi vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesinde önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Defter tutma yükümlülüğü bulunan mükelleflerin tuttukları kanuni defterler üzerinden vergi ile ilgili durumlarının ve faaliyetlerinin saptanması olanağı elde edilmektedir. Bu nedenle elektronik vergi denetimleri için defterlerin elektronik ortama aktarılması önem taşımaktadır. Muhakkak ki diğer mükellef ödevlerinde olduğu gibi e-defterlere ilişkin usul ve esasların da kanuni dayanağı olmalıdır. E-defterlerin muhafazasına veya saklanmasına ilişkin hükümlere VUK'un mükerrer 257. maddesinde¹³ ve VUK'un 256. maddesinde¹⁴ rastlanılmaktadır. E-deftere ilişkin VUK'ta yer alan bu düzenlemelere ek olarak 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7338 numaralı "*Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik*

¹³ VUK'un mükerrer 257. maddesine göre "*Maliye Bakanlığı; tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması veya ibraz edilmesi hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye*" yetkilidir.

¹⁴ VUK'un 256. maddesinde "*geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir*" ifadesine yer verilmiştir.

Yapılmasına Dair Kanun” ile düzenleme getirilmiştir. Buna göre 213 sayılı Kanuna 226. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen “*elektronik olarak tutulan defterlerde tasdik*” başlıklı ek madde 226/A aşağıda yer almaktadır:

“Türk Ticaret Kanunu’nun 64’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde elektronik ortamda tutulan defterler için berat alınması, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde onaylanması bu Kanun uygulamasında tasdik hükmündedir. Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılır (7338 Sayılı Kanun, md. 20)”.

Böylelikle e-defterin nasıl tasdik ettirileceğine ilişkin ortaya çıkan hukuki boşluk da doldurulmuş olmaktadır. Mükellef ödevleri içinde yer alan diğer bir ödev belge düzenine uymadır. Belge düzenine uyma ödevi kapsamında her mükellefin kanunen zorunlu olduğu belgeleri düzenleme ve saklama yükümlülükleri vardır. Belge düzenleme ödevi kapsamında yer alan belgelerden biri de faturadır. VUK’a göre fatura düzenleme ve kullanma yükümlülüğü olanlar bu yükümlülüğe uygun hareket etmek zorundadırlar. E-fatura düzenleme yükümlülüğüne ilişkin hükümlere aşağıda yer verilmektedir:

“Bu madde uyarınca teminat alınarak mükellefiyeti yeniden tesis edilenlerin düzenlemek zorunda oldukları fatura veya fatura yerine geçen belgelerden Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin, elektronik belge olarak düzenlenmesi zorunludur. Kâğıt olarak düzenlenmesi halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır ve kayıtların tevsikinde kullanılamaz (VUK, md. 160/A/3)”.

Görüldüğü üzere yukarıdaki madde hükmü ile e-fatura düzenleme yükümlülüğü olanların kâğıt ortamında fatura düzenlemeleri halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağına hükmedilmiştir. Yine VUK’un 160/A maddesinin 6 ve 7. fıkrasında “*elektronik belge düzenleme yükümlülüğü getirilen mükelleflere ilişkin bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre duyurulur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda belge düzenleme zorunluluğunun başlayacağı tarihi belirlemeye yetkilidir*” hükümleri ile yetkinin HMB’ye verildiği anlaşılmaktadır. Belirtilen düzenlemeler dışında e-belgeye ilişkin olarak 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7338 numaralı

Kanun ile düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle VUK'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükme e-belge de dâhil edilmiştir¹⁵.

E-defter, e-belge ve e-kayıtlardan başka vergi denetimlerinin elektronik ortama aktarılması noktasında önemli olan bir diğer husus da vergi beyannameleridir. Vergi denetimlerinde mükellefler tarafından verilen beyannamelerin doğruluğu inceleme elemanlarınca incelenmektedir. Beyannamelerin elektronik ortamda incelenebilmesi için e-beyannamelere ihtiyaç vardır. Buna ilişkin olarak VUK'un "vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi" başlıklı 28. maddesinde¹⁶ e-beyannamelere dair hukuki zemini oluşturan hükümlere rastlanmaktadır. VUK 257/4. maddesinde ise e-beyannameye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi HMB'ye devredildiğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu doğrultuda VUK Genel Tebliği ile elektronik ortamda zorunlu ve ihtiyari olarak beyanname gönderimine ilişkin usul ve esasların belirlendiği görülmektedir. Elektronik ortamda defter, kayıt ve belge tutulmasına ilişkin VUK ve VUK Genel Tebliği uygulamanın yasal zeminini sağlayan düzenlemelerdir. Bahsedilen yasal düzenlemelerin varlığı kanunen şart olmakla birlikte ayrıca uygulamanın işlerliği açısından tüm sürecin elektronik hale gelmesine yönelik geliştirilen uygulamalar da önem taşımaktadır.

2.1.4.2.2. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu her ne kadar vergisel yükümlülükleri düzenleyen temel kanun olsa da ticari kazançla ilişkin hükümlerde TTK'ye de atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla VUK yanında elektronik vergi denetimlerine ilişkin düzenlemelere TTK içerisinde de rastlanılmaktadır (Çavdar, 2016, s. 157).

¹⁵ "Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır".

¹⁶ (Ek fıkra: 15/7/2016-6728/18 md.) "Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi kapsamında getirilen zorunluluk üzerine verilen beyannameye istinaden, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca düzenlenen tahakkuk fişi, mükellefe veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir". (Ek fıkra: 16/7/2004-5228/3 md.) "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunur".

TTK’de, tacirlerin belge düzenleme, defter tutma, defter ve belgeleri saklama, gibi işlemlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi konusunda düzenlemeler mevcuttur. Buna göre TTK’nin 64. ve 65. maddelerinde tacirlerin defter tutma ve muhafaza yükümlülüklerine ilişkin hükümler bulunmaktadır (Akbal, 2020, s. 103). TTK’nin 64. maddesinde “*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür*” denilmektedir. Bu hüküm tacirlerin her türlü belge ve kayıtlarını elektronik ortamda muhafaza edebilmesine imkân sağlamaktadır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise “*Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir*” hükmü yer almaktadır (TTK, md. 64) hükmü ile ticari defterlere ilişkin usul ve esaslara ilişkin yetki tayin edilmiştir.

Defter tutma yükümlülüğü kapsamında e-defter tutan ve e-belge düzenleyen tacirlerin bilgileri saklama koşulları ve sürelerine yönelik hususlar aşağıdaki madde hükmünde yer almaktadır:

“Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır (TTK, md. 65)”.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi mevzuatında elektronik vergi denetiminin alt yapısını oluşturan bazı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ancak elektronik vergi denetimine yönelik pek çok uygulamaya ilişkin VUK’ta ve TTK’de düzenleme bulunmamaktadır. Mevcut düzenlemeler de daha çok genel hükümlerden oluşmaktadır ve dağınık bir yapıdadır. Elektronik vergi denetimine yönelik uygulamalar çoğunlukla VUK Genel Tebliği ile düzenlenmekte ve uygulamaya yön vermek amacıyla idare faaliyet raporları, broşürler ve kılavuzlarla da açıklamalar getirilmektedir. Elektronik vergi denetiminin yasal zeminine ilişkin açıklamaların yanı sıra gelişim sürecine ve nasıl bir gelişim izlediğine ilişkin bilgilere de yer verilmesi gerekir.

2.1.4.3. Elektronik Vergi Denetiminin Gelişim Süreci

Elektronik vergi denetiminin gelişim süreci VEDOP ile başlamış ve VEDOP'un alt bileşenlerini oluşturan İVD, VEDOS, VEDAS, E-VDO ile devam etmiştir. Söz konusu gelişimin yıllar itibariyle izlediği seyri ve gelişimi ortaya koyabilmek adına geliştirilen ve uygulamaya dahil edilen bu projelerin ayrı ayrı ele alınması ihtiyaç göstermektedir.

2.1.4.3.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

Bilişim teknolojilerindeki gelişim sadece özel sektörde değil kamu sektöründe de dönüşüm sürecini başlatmıştır. E-dönüşüm kapsamında bilginin toplanmasından işlenmesine, depolanmasından değerlendirilmesine ve raporlanmasına kadar uzanan tüm süreçte bir değişim yaşanmıştır (Ceylan ve Tunalı, 2011, s. 123). Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişime ve bu gelişimin başlattığı e-dönüşüme devletin de ayak uydurması kaçınılmaz olmuştur. Bu doğrultuda devlet ve bilişim teknolojileri e-dönüşüm süreci içerisinde e-Devlet olgusu ile bir noktada kesişmektedir. e-Devlet; *“kamunun bilişim teknolojilerini kullanarak vatandaşlar, işletmeler ve diğer devlet birimleri arasındaki ilişkileri yeniden biçimlendirmesi”* anlamına gelmektedir (Yavuz ve Çarıkçı, 2009, s. 3). O halde devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme ilişkisinin de yeniden biçimlendirilmesi hususu söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergilendirme ilişkisine taraf olan kişilerin ve devlet kurumlarının da e-Devlet uygulamaları kapsamında e-dönüşümünün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Öyleyse vergilendirme ilişkisinin bilgi teknolojileri çerçevesinde yeniden biçimlendirilmesi amacıyla vergi idaresinin kurum içi otomasyonunu sağlaması gerekmektedir.

Vergi idaresinin e-dönüşüm çerçevesinde yapılandırılmasına yönelik ilk adım HMB GİB bünyesinde geliştirilen VEDOP projesidir. VEDOP, vergi dairelerinin otomasyon kapsamına alınması maksadıyla 1997 yılında Client-server mimaride çalışan bir yapıda hazırlanmıştır (GİB, 2015, s. 66). Bir e-Devlet projesi olarak geliştirilen VEDOP, *“bilgisayar teknolojisinin getirdiği yeni imkânlarla vergi dairesi işlevlerinin tümünü kapsayan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması”* olarak tanımlanabilir (GİB, 2011a, s. 26). Tanımda sözü edilen VEDOP kapsamında kurulan

network ağıyla diğer kurumlarla vergi daireleri arasında bilgi alışverişinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu amacının yanı sıra VEDOP projesinin diğer amaçları aşağıda maddeler halinde sıralanabilir (GİB, 2015, s. 66; Altıntaş, 2019, s. 50-83):

- Vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması, vergi dairesi işlemlerinin bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması,
- Bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması,
- Toplanan vergi hasılatının ve mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin artırılması,
- HMB ile sürekli iletişim içinde olan kurumlarla (Bankalar, Bakanlıklar ve Gümrükler Genel Müdürlüğü gibi) bilgi sistemleri anlamında birlikte etkin çalışabilirliğin sağlanması,
- Vergi politikalarının ve denetim stratejilerinin belirlenmesinde karar vericilerin ihtiyacı olan bilginin sağlanması,
- Beyanname verme, arşiv kaydı ve muhasebe defterlerinin saklanması,
- Riskli mükellef tespiti ve takibi, tahsilat, vb. birçok işlemin elektronik ortama taşınarak; vatandaşların vergi daireleri ile daha az muhatap olmasının sağlanması,
- Tahakkuk ve tahsilatta etkinlik sağlanması,
- Vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması,
- Verilen hizmette tasarruf sağlanarak vergi toplama maliyetlerinin düşürülmesi.

Türkiye'nin en önemli e-dönüşüm uygulamalarından biri olan VEDOP, belirtilen amaçları gerçekleştirmek üzere üç aşamada gerçekleştirilmiştir (Memiş vd., 2019, s. 481). VEDOP ilk olarak 1995 yılında bir pilot proje olarak vergi dairelerinin otomasyonunu diğer bir ifadeyle elektronik düzende yerini bulmasını sağlamak üzere uygulamaya geçirilmiştir. Pilot uygulamadan beklenen başarıya ulaşılmasıyla 25.11.1998'de, VEDOP-1 projesi geliştirilmiştir. Ardından 2004 yılında projenin ikinci versiyonu olan VEDOP-2 projesi ve 2007'de ise projenin üçüncü aşaması olan VEDOP-3 uygulamaya konulmuştur (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 77; Çelebi, 2018, s. 73). VEDOP 1, 2 ve 3 kapsamında bir e-dönüşüm sürecine girilmiş ve bu dönüşüm gerek idari yapıya gerekse de uygulamaya sirayet etmiştir. Nasıl bir dönüşümün

yaşandığının ve dönüşüm sürecinin ortaya konulabilmesi adına bu projelere ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1.4.3.1.1. VEDOP-1

Vergi idaresinin dönüşümü kapsamında ilk olma özelliğine sahip VEDOP-1 Maliye Bakanlığı (MB) tarafından 25.11.1998 tarihinde hayata geçirilen bir e-dönüşüm projesidir. Proje yaklaşık iki yıllık bir süre zarfında uygulanmıştır. Proje ile amaçlanan vergi sisteminin e-dönüşüm sürecine uygun şekilde düzenlenmesidir (Özbek, 2007, s. 52). VEDOP-1 ile Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM bugünkü adıyla GİB) kurum içi otomasyonunu büyük ölçüde tamamlayarak elektronik kurum olma sürecinde önemli bir aşama kaydetmiştir (Gerçek vd., 2013, s. 59). 1995 yılında başlatılan tüm mükelleflere tek vergi numarası verilmesi işlemi projenin çıkış noktasını oluşturmaktadır (GGM, 2003, s. 93). İlk aşamada 1998 yılından 2004 yılına kadar olan süreçte VEDOP, 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmıştır (GİB, 2011, s. 26). VEDOP-1 kapsamında 1999 yılında GGM'nin web sayfasında ilk olarak “*İnternet Vergi Dairesi*” uygulaması başlatılmıştır (Hepaksaz, 2012, s. 81).

VEDOP-1 uygulama süreci içerisinde kayıt dışı ekonomi bakımından, devlet dairesindeki yoğunluğun azalması neticesinde, mükellefleri denetlemede etkinliğe katkı sağlanmıştır. Denetim mekanizmasında yaşanan bu gelişme ile daha önce iş yoğunluğundan kontrol etme olanağı elde edilemeyen alanlarda analizler yapılabilmıştır (Demir, 2018, s. 54). Dönüşüm sürecinin bir parçası olan VEDOP-1 projesini VEDOP-2 projesi takip etmiştir.

2.1.4.3.1.2. VEDOP-2

Vergi idaresinde dönüşüm projeleri kapsamında geliştiren bir diğer proje VEDOP-2'dir. 2004-2006 yılları arasında uygulanan VEDOP-2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için önemli bir adım atılmış aynı zamanda mükelleflere daha kaliteli ve hızlı kamu hizmeti sunulması sağlanmıştır (GİB, 2009-2011, s. 17). Bunun yanında VEDOP-2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına

alınması için merkezde kurulan sistemlerle e-denetime başlanmıştır (Katkat Özçelik, 2018, s. 511).

VEDOP-2'nin uygulanma süreci içerisinde e-dönüşüm kapsamında VEDOP'un geliştirilmesi ve dolayısıyla elektronik vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi amacıyla yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmektedir. VEDOP-2 ile;

“Vergi dairelerinin otomasyonun yaygınlaştırılması, e-beyanname uygulaması, e-VDO, VEDOS, VERİA, Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS), Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, Çağrı Merkezi uygulaması, Türkiye vergi dairesi, denetim otomasyonu, bankalar aracılığıyla elektronik tahsilatın yaygınlaştırılması, diğer kurum ve kuruluşlarla veri alışverişine olanak sağlayan alt yapının oluşturulması, Defterdarlık ve Gelir Müdürlükleri otomasyonu, GGM Olağanüstü Hal Merkezi oluşturmasına dönük faaliyetlerin ilk adımı olan vergi kimlik numarası veri tabanı sisteminin yedeklenmesi (GGM, 2003, s. 98; Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 78; Gerçek vd., 2013, s. 59).” gibi çalışmalar yapılmıştır.

Mükellef odaklı yaklaşımın bir gereği olarak VEDOP-2 kapsamında yapılan çalışmalarla VEDOP-1 ile başlatılan e-dönüşümün sürdürülebilirliği gözetilmiştir. Bu bağlamda vergilendirme sürecinde mükelleflerin haklarını koruyan, mükellefin ödevlerini yerine getirmesini destekleyici elektronik uygulamalar yoluyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun kolaylaştırılması hedeflenmiştir. Böylece hem vergi idaresinin işleyişi anlamında hem de vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun artırılması hususunda gelişme sağlanması amaç edinilmiştir (GGM, 2003, s. 98).

2.1.4.3.1.3. VEDOP-3 ve Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu

Vergi idaresinin e-dönüşümünün son ayağını teşkil eden VEDOP-3, 2007 yılında başlatılan web tabanlı bir projedir. Proje ile hedeflenen Türkiye'deki tüm defterdarlıkların, vergi dairelerinin, mal müdürlüklerinin, takdir komisyonlarının ve HMB'ye bağlı bilgi işlem merkezlerinin tam otomasyonunun gerçekleştirilmesidir (Öz ve Bozdoğan, 2012, s. 79). VEDOP-3 Projesi kapsamında lokal otomasyon sisteminden (VDO) merkezi yapıda otomasyon (e-VDO) sistemine geçiş sağlanmıştır (GİB, 2009, s. 12). Böylelikle, VEDOP-3 ile İnternet Tabanlı Vergi Dairesi

Otomasyonu (e-VDO) uygulamalarının vergi dairesi ve mal müdürlüğü gelir servislerinin tümüne yaygınlaştırılması ve kapasite altyapısının güçlendirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır (GİB, 2014a, s. 26).

VEDOP projeleri ile ilgili tüm gelişmelerden görüldüğü üzere vergi idaresinin tam otomasyonu hedefi gerçekleştirilmiştir. E-VDO ise VEDOP projelerinin bu bağlamda en önemli kısmını oluşturmaktadır. VEDOP-3 Projesi kapsamında geliştirilen e-VDO internet tabanlı merkezi vergi dairelerinin oluşturulmasını amaçlayan bir web tabanlı projedir. E-VDO ile hedeflenen vergi dairesi duvarlarının kaldırılması anlamına gelen Türkiye Vergi Dairesinin uygulamaya geçirilmesidir (Alat, 2018, s. 69). Bu amaç doğrultusunda 2005 yılından itibaren uygulamaya geçirilen proje 2009 yılına gelindiğinde tamamlanmıştır. 2014 yılında ise İnternet Vergi Dairesinin (İVD) hemen hemen ülkenin tamamında gerçekleştirilmesiyle e-VDO sonlandırılmıştır. Böylelikle vergi mükellefleri ile ilgili tüm işlemler İVD üzerinden yapılmakta ve tüm belgeler elektronik ortama aktarılmaktadır (Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 16).

Kısacası VEDOP, yıllar içerisinde gelişen teknolojiye ve vergi idaresinde yapılan kurumsal yeniliklere, mevzuat değişikliklerine göre yenilenmiştir (Tokdemir, 2019, s. 75). Yapılan değişiklikler kapsamında VEDOP-2 ile hayata geçirilen e-VDO dağınık yapıdaki “*vergi dairelerini tek bir merkezden online olarak birbirine bağlayan bir uygulama*” olmuştur (Doğan, 2015b, s. 14; Canbolat, 2019, s. 93). E-VDO, İVD’nin işleyişine olanak tanıyan bir ara yüz niteliğine sahiptir. Bir sonraki başlık altında söz konusu İVD’ye ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

2.1.4.3.2. İnternet Vergi Dairesi

İnternet Vergi Dairesi (İVD), e-dönüşüm yaklaşımı içinde ortaya çıkan bir uygulamadır. Bu uygulama ile mükelleflerin fiziki olarak vergi dairelerine gitmelerine gerek kalmaksızın, fiziki vergi dairelerinde yapılan tüm işlemlerin internet üzerinden çevrimiçi yapılması amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik teknolojik gelişmelerden yararlanılarak birtakım hizmetler geliştirilmiştir (GİB, 2014a, s. 82). Bu hizmetlerden birisi de internet vergi dairesi uygulamasıdır.

1999 yılında faaliyete başlayan İVD; “Türkiye’deki tüm vergi dairelerinin tek bir vergi dairesi gibi çalıştığı web tabanlı bir uygulama” olarak tanımlanabilir (GİB, 2011b, s. 8). İVD, VEDOP–1 kapsamında 01.09.2000 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefleri için, 01.09.2001 tarihinden itibaren ise gelir vergisi mükellefleri için kullanıma açılmıştır (GİB, 2009, s. 12).

Mükelleflerin vergi dairesine gitmeden İVD üzerinden bilgi sorgulama¹⁷ ve bilgi girişinde¹⁸ bulunma ve diğer bazı işlemleri¹⁹ gerçekleştirme olanakları bulunmaktadır (Doğan, 2015b, s. 17). İVD aracılığıyla sunulan hizmetler sayesinde vergi mükellefleri işlemlerini internet üzerinden çok daha hızlı ve kolay yapabilmektedir. Böylelikle vergi mükellefleri ve daireleri zaman ve kaynak bakımından tasarruf etmektedir (GİB, 2020a, s. 21). GİB tarafından hazırlanan faaliyet raporunda, İVD uygulaması vasıtasıyla vergiye ilişkin hizmetlerin internet ortamına aktarılmasıyla birlikte mükelleflere sunulan hizmette ve hizmetin kalitesinde olumlu yönde gelişme gözlemlendiği ve bu gelişmenin vergi gelirlerinin artışına katkı sağladığı ifade edilmiştir (GİB, 2016a, s. 66). İVD uygulaması doğrudan vergi denetimine yönelik değil mükelleflerin iş ve işlemlerini kolaylaştırmaya yönelik yapılsa da dolaylı olarak vergi denetimine de etki edebilir.

2.1.4.3.3. Denetim Bilgi Sistemi (Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi)

VEDOP kapsamında yer alan, vergi inceleme elemanlarınca kullanılan bir program olan Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), 27.06.2005 tarihinde bir pilot uygulama olarak başlamış daha sonra tüm ülkeye yaygınlaştırılmıştır (Mert, 2009, s. 66; Çelik, 2018, s. 78). Uygulama ile hedeflenen denetim kapasitesinin artırılmasıdır. VEDOS ile başlıca etkin denetim planlarının yapılması ile eş zamanlı yürütülmesi ve vergi inceleme elemanlarının çalışmalarında

¹⁷ Mükellefler internet vergi dairesi üzerinden başlıca gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, KDV’ye ilişkin iade işlemlerini, borç bilgilerini sorgulayabilmekte ve bunların takibini gerçekleştirebilmektedirler (GİB, 2020a, s. 21).

¹⁸ İnternet Vergi Dairesi üzerinden yeminli mali müşavirlerce tasdik işlemlerine ilişkin bildirimler, sürekli bilgi verme yükümlülüklerine ilişkin bilgi girişi yapılabilmektedir. Ayrıca “tütün ve alkollü içki ürünleri ithal eden mükellefler, ithal ettiği ürünlere ait bandrol ve bandrollü ithal ürün bilgilerine ilişkin bildirimlerini verebilmektedir” (GİB, 2020a, s. 21).

¹⁹ İnternet Vergi Dairesi üzerinden gerçekleştirilebilecek diğer işlemler borcu yoktur yazısından KDV iadesine ilişkin aşamalar, ÖTV vergisine ilişkin bildirimler olmak üzere birçok işlemi kapsamaktadır (GİB, 2020a, s. 21).

uygulama birliği sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca sistem ile mükelleflerin yasal kayıtlarından ve Merkezi Risk Analiz Sisteminden elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi inceleme elemanlarına aktarımı yoluyla vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılması da hedeflenmiştir (GİB, 2008, s. 31).

Vergi inceleme elemanlarınca, başlanan her iş için işin tahmini bitiş süresinin sisteme girilmesi, iş için harcanan süre ve hedeften sapmanın sistem tarafından hesaplanabilmesi ile denetim birimlerindeki bilgilerin GİB'e sistemden intikal etmesi sayesinde denetim plânlamalarında bu verilerden faydalanma olanağı sağlanmıştır (Gerçek vd., 2013, s. 75-76). Ayrıca VEDOS ile vergi mükellefine ait bilgiler vergi denetmeninin bilgisine zamanında, hızlı ve kolaylıkla sunulabilmektedir. Böylelikle vergi denetmeni zamandan tasarruf etmekte ve daha çok mükellefi inceleme olanağı bulmaktadır. Ayrıca bu programda önceden olduğu gibi tüm defterleri tek tek incelemek yerine mükellefin vergi dairesine göndermiş oldukları bilgileri (bilanço, gelir tablosu, beyannameler gibi) süzerek mükellefi çok daha hızlı bir şekilde inceleme imkânı sağlanmaktadır (Mert, 2009, s. 66).

Vergi idaresinin organizasyon yapısında bu düzenlemelere paralel olarak değişimler yaşanmıştır. Özellikle vergi denetiminin tek çatı altında toplanmasına yönelik Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulması ile hızlı bir değişim süreci başlamıştır. VDKB'nin kurulmasından sonra VEDOS sistemi VDK-BİS'e dönüştürülmüş ve Mayıs 2012 tarihinden başlayarak vergi denetimi ile ilgili işlemler, risk analizleri ve diğer araştırmalar VDK-BİS vasıtasıyla yürütülmeye başlanmıştır (Gerçek vd., 2013, s. 76). Tüm bu gelişmelerin vergi denetiminde ortaya çıkaracağı etkiyi analiz edebilmek için bu uygulamaların teker teker ele alınması elzemdir.

2.1.4.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi

VDK-VEDAS Vergi Denetim Kurulu bünyesinde geliştirilmiş bir e-denetim analiz sistemidir (VDK, 2018, s. 36). VDK-VEDAS uygulaması ile vergi incelemelerine ilişkin planlamaların yapılmasına ve incelemelerden sağlanan geri dönüşler ile daha kapsamlı analiz tekniklerinin kullanımına olanak sağlanmaktadır (Uz, 2019, s. 63). VEDAS aracılığıyla sistem üzerinden elektronik uygulamalara erişim ve yüklenmesi gibi olanaklar sunulmaktadır. VEDAS e-defter, e-fatura ve e-

belge gibi elektronik sistemlerin oluşturduğu veriler ile çalışan bir e-denetim uygulamasıdır. Mükelleflerce üretilen e-defter, e-belge, e-fatura vb. uygulamaların sisteme yüklenerek incelenmesi, sistem vasıtasıyla yapılmaktadır. VDK-VEDAS ile mükelleflerin e-defterleri ile e-belgeleri üzerinde gerekli olan kontroller kısa süre içerisinde yapılabilir. Sistemin gelişmiş filtreleme özelliği sayesinde, vergi kayıp ve kaçığına neden olan işlemler veya belgeler kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla VEDAS'ın vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde fayda sağlayan e-denetim uygulamalarından birisi olduğu söylenebilir (Akbal, 2020, s. 130).

VEDAS ile mükellefin bütün mali durumuna, vergi mevzuatına uyum düzeyine, teknik açıdan e-belge ve kayıtlarının geçerliliğine ilişkin denetleme yapılabilmektedir. Vergi inceleme elemanları, mükellefin e-defter ve e-faturalarının bulunduğu alana uzaktan erişimiyle denetim sağlamak ve sonuçları mükellefe tebliğ etmektedir. Bu şekilde tam denetim hedefine ulaşma kolaylaşmakta ve önceden hazırlanmış beyanname uygulamalarının hayata geçirilmesi olanağı elde edilmektedir (Calayoğlu, 2019, s. 157-158). Önceden hazırlanmış beyanname uygulamaları kapsamında Hazır Beyan Sistemi (HBS) örnek gösterilebilir. HBS ile mükellefe ilişkin çeşitli kaynaklardan gelen verilere dayanarak beyanname hazırlanıp mükellefin onayına sunulmakta ve onaylanan beyanname sisteme kaydedilmektedir. VDK-VEDAS ile HBS üzerinde kayıtlı olan beyannameler kolaylıkla denetlenebilmektedir.

VDK-VEDAS ile e-denetim teknikleri kullanılarak, inceleme prosedürlerine ilişkin standartlar oluşturulmuştur. Bu sayede mükelleflerin kanuni defterleri üzerindeki incelemeler, program üzerinden tespit edilmiş olarak inceleme elemanına gelmekte ve incelemeler bu sayede daha kısa süre içerisinde tamamlanabilmektedir. Ayrıca VEDAS ile daha az iş gücü kullanarak daha fazla vergi incelemesi yapılmasına olanak sağlanabilmektedir (Yılmaz, 2018, s. 98). Bunun yanında VDK-VEDAS yüksek hacimli verileri gözetleyebilmekte bu sayede risk alanlarındaki saptamalar ve bu saptamalara yönelik düzenlemeler daha kısa süre içerisinde yapılabilir (Canbolat, 2019, s. 100). Elektronik vergi denetiminin gelişim süreci içerisinde yer alan VDK-VEDAS'ın riskli mükelleflerin tespitine olanak

sağlaması mümkündür. Bu nedenle VDK-VEDAS mükellef seçimine katkı sağlayan bir uygulama olarak da değerlendirilebilir.

2.1.5. Elektronik Vergi Denetiminde Mükellef Seçimine İlişkin Uygulamalar

Pratikte her bir vergi mükellefinin incelemeye alınabilmesi mümkün değildir. Önemli olan denetime alınacak mükelleflerin vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler ağırlıklı seçiminin sağlanmasıdır. Bu doğrultuda etkin bir vergi denetimi açısından vergi denetim birimlerince yapılacak denetimlerde denetlenecek mükelleflerin doğru seçilmesi önemli bir husustur (Merter, 2016, s. 55). Çünkü seçilen mükellefin denetim sonucunda vergi kayıp ve kaçığına sebep olmadığı tespit edildiğinde gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından birtakım maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresi kısıtlı denetim kaynaklarını verimsiz kullanırken vergi mükellefi maddi ve manevi açıdan zarara uğrayabilmektedir. Bu başlık altında bu olumsuz durumları önlemek ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştirmek amacıyla geliştirilen mükellef seçimine yönelik uygulamalara yer verilmektedir. Bu uygulamalar arasında VERİA, VEGAS, VDK-RAMER, VDK-RAS, VDK-BİS ve Mükellef Bilgi Sistemi yer almaktadır.

2.1.5.1. Veri Ambarı

Riskli mükellefin seçilmesinde hangi mükelleflerin riskli olduğunun tespit edilmesi için mükellefin riskli olduğunu işaret eden çeşitli bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgilere erişimde kolaylık sağlamak için de bir veri deposuna gereksinim bulunmaktadır. Bu bağlamda GİB tarafından 2004 yılında projesine başlanılan VERİA, elektronik vergi denetiminde mükellef seçimine ilişkin uygulamalar arasında önemli bir yere sahiptir. Bu önemine binaen VERİA aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

VERİA, “bir firmanın ya da kuruluşun farklı birimleri tarafından canlı sistemler aracılığı ile toplanan bilgilerinin, ileride kullanılabilecek ya da değerlendirilebilecek olanlarının geri planda üst üste toplanarak birleştirilmesinden oluşan büyük ölçekli bir veri deposu” olarak tanımlanabilir (Altıntaş, 2019, s. 63).

VERİA, GİB tarafından iç ve dış bilgi kaynaklarından ve diğer kamu ve özel sektör kuruluşlarından temin edilen verilerin işlenmesi suretiyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ve sistem içinde farklı kaynaklardan temin edilen bilgilerin çapraz kontrollerinin yapılması amacıyla oluşturulmuş bir uygulamadır (GİB, 2010a, s. 10). Ayrıca uygulama vergi denetimlerinin risk analizlerine dayalı olarak planlı ve koordineli bir biçimde yürütülmesine de katkı sunmaktadır (Polat, 2017, s. 112). Vergi denetim birimleri e-denetimlerin gerçekleştirilmesinde merkezi veri tabanına gelen veri ambarında toplanan verilerden yararlanmaktadırlar. VERİA'ya gelen veriler mükelleflerin beyanlarından sağlanabileceği gibi bankalar, VEDOP, Elektronik Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS), Vergi İstihbarat Merkezi ve diğer üçüncü kişilerden de elde edilebilir (Türk, 2010, s. 69).

Veri ambarının amaçları şu şekilde ifade edilebilir (GİB, 2009, s. 14):

- Teknolojik altyapı ve denetim sistemini kullanarak etkili bir yönetim yapısı oluşturulması,
- Kayıt dışı çalışan mükellefler ile beyan edilmemiş vergisel olayların tespit edilmesi,
- Beyanların sınıflandırılması ve beyanlar arası tutarlılığın kontrol edilmesi,
- Mükelleflerin beyanları arasında çapraz kontrol sağlanması,
- Mükelleflerin profilleri ile eğilimlerinin tespit edilmesi,
- Sektör ortalamalarının tespit edilmesi,
- Yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik istatistikler ve raporlar üretilmesidir.

Belirtilen amaçlardan da anlaşılacağı üzere VERİA vergi kayıp ve kaçaklarının yoğun olduğu alanlarda etkin bir vergi denetimi yapılabilmesi için yararlanılan önemli uygulamalardan birisidir. Mükelleflerin geçmiş yıllara ilişkin olarak verdikleri beyannameler, haklarında tutulmuş yoklamalar, her nevi tespit ve tenkitler VERİA'da bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılacak analizlerde bu bilgiler karşılaştırılmakta ve etkin bir vergi denetimine hizmet etmektedir (Akbal, 2020, s. 116). VERİA farklı kaynaklardan bilgi edinmesini sağlamanın yanı sıra tüm

ekonomilerde önemli bir sorun olan kayıt dışı ekonominin tespitine ve azaltılmasına katkıda bulunabilecek bir uygulamadır.

VERİA ile mükelleflerin dönemsel olarak mali tabloları izlenerek, önemli değişiklik gösteren hesapları belirlenebilmekte, risk analizi yoluyla mükellefler tespit edilerek, kayıt dışı ekonomi kayıt altına alınabilmektedir. VERİA yoluyla mükelleflerin ciroyuyla beyannamesinin, banka hesabının ve kredi kartı kullanımının uyumlu olup olmadığına bakılabilmektedir. Tutarsızlıklar ve sahte beyanda bulunan ilgili mükelleflere elektronik ortamda mektup ulaştırılıp, gerekli düzeltmeleri yapmaları istenmektedir (Uğur ve Çütçü, 2009, s. 15-18). Ayrıca VERİA uygulaması sayesinde mükelleflere ilişkin belge ve kayıtlar elektronik ortamda muhafaza edilebilmekte ve böylelikle bu uygulamanın vergi denetiminde etkinliği sağlanması beklenmektedir (Altıntaş, 2019, s. 77). Öte yandan Türkiye’de vergi inceleme oranının gelişmiş ülkelere oranla düşüklüğü dikkate alınırsa bu sistem ile vergi inceleme oranlarının artışına katkı sağlanabilecektir (Çağlar, 2011, s. 107).

2.1.5.2. Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması

VEGAS, VERİA’dan sonra mükellef seçimine yönelik önemli bir diğer uygulamadır. Bu uygulama başlangıçta Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) olarak adlandırılırken 2012 yılına gelindiğinde ismi Sektör Bilgi Sistemi olarak değiştirilmiştir (Calayoğlu, 2019, s. 152). Sektör Bilgi Sistemi “*her bir mükellef ya da sektörler arası ve sektör içi ilişkilere dair çok değişkenli senaryoları geliştirmek ve sunmak üzere geliştirilen*” bir sistemdir. Başka bir ifadeyle, “*veri tabanında bulunan bilgilerin matematiksel ve istatistiksel metotlar ile işlenerek ortaya konulan işletme büyüklüklerinin, yerleşim (NUTS) ve faaliyet (NACE) kapsamında analiz edilmesine olanak tanıyan*” bir modeldir (GİB, 2012a, s. 85). Söz konusu model, GİB’e ve HMB’ye bağlı diğer kurumların da kendi görev tanımları gereği ihtiyaç duydukları veri ihtiyacını karşılayacak şekilde geliştirilmiştir. Artan kullanıcı sayısı ve model sayısına paralel olarak, veri alt yapısı ve raporlama şekli üzerinde oluşabilecek yeni gereksinimleri karşılamak üzere, uygulama VEGAS adı ile yeni bir versiyon olarak tasarlanmıştır. VEGAS uygulaması; vergisel, sektörel vb. analizlerde kullanılmasının yanı sıra, GİB birimlerinin veri erişim ve raporlama

gereksinimini de hızlı ve güvenilir bir biçimde sağlayacak şekilde kurgulanmıştır (GİB, 2018a, s. 122).

Model, kayıtlı ticari faaliyetleri ayrıntılı bir şekilde tahlil ederek, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede ve vergi uyumunu arttırmada izlenecek yol haritalarını, hareket noktalarını ve iktisadi ve mali bünyenin genel yapısını tespit etmektedir. Model vasıtasıyla sektörel ve/veya mükellef bazlı vergisel uyumsuzlukları tespit etmek, gönüllü uyumu artırmak ve kayıt dışılıkla mücadeleye veri sağlamak birincil amaçlardır. Mali ve ekonomik analizler yapmak, bu analizlere ilişkin sonuçlar çıkarmak ve diğer birim ve kurumlara bilgi sağlamak ise modelin ikincil amaçlarıdır (GİB, 2013a, s. 80-81).

Modelin üreteceği sonuçlar; başta mükelleflerin sicil kayıtlarının düzeltilmesi olmak üzere sektörler arasındaki alım-satım ilişkilerinin belirlenmesi, sektörlerin ithalat-ihracat profillerinin çıkarılması, KDV iadelerindeki sektörel ve bölgesel uyumsuzlukların tespit edilmesi, transfer fiyatlandırmalarında özellikle emsal fiyat aralığı veri tabanı oluşturulması ve sektörler için diğer ekonomik ve mali analizlerde kullanılacak çeşitli verilerin oluşturulması gibi veriler GİB'in çeşitli hizmet birimlerinde de kullanılabilir (GİB, 2012a, s. 85).

VEGAS ile mükellefler bölgeler ve sektörler itibariyle kapsamlara ayrılmakta, bu kapsamlar çerçevesinde mükelleflere ait çeşitli kaynaklardan elde edilen veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle nesnel risk analizlerine tabi tutularak riskli mükellefler tespit edilmektedir. Böylelikle elektronik vergi denetiminde mükellef seçimine katkı sağlanmaktadır. Ayrıca VEGAS uygulaması, vergi idaresinin veri tabanında biriken verilerin mükellef ve sektör bazında analiz edilmesine ve görselleştirilmesine olanak sağlayan, tek komutla mükellefler arası ticari ilişkileri ekrana getiren dijital bir uygulama olması nedeniyle, e-denetim bağlamında önemli derecede yararlanılacak bir uygulamadır (İçer, Yücel ve Atak, 2021, s. 79).

2.1.5.3. Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi ve Risk Analiz Sistemi

Etkin bir vergi denetimi, denetimde kullanılacak kaynakların ve denetlenecek mükelleflerin doğru kombinasyonda seçilmesiyle mümkün olabilecektir. Çünkü düşük riskli, uyumlu vergi mükelleflerini incelemek için kıt uygulama kaynaklarını boşa harcamak faydasızdır (Khawaja, 2011, s. 3). İncelenecek mükelleflerin seçiminde vergi kayıp ve kaçığına sebep olma riski yüksek olan mükellefler üzerine yoğunlaşması vergi idaresi ve mükellef açısından etkin bir vergi denetimi sağlama noktasında önemli bir adımdır. Ancak riskli mükellefler üzerine yoğunlaşması klasik denetim anlayışıyla oldukça zor görünmektedir. Çünkü çok sayıda mükellef, sektör, veri, bilgi ve istatistik arasında en riskli olanı tespit etmek vergi denetim birimleri için oldukça zahmetli bir iştir. Bilişim teknolojileri bu konuda bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle çok miktardaki verinin elektronik ortama aktarılabilmesi, geliştirilen yazılımlarla oluşturulan risk analiz sistemleri aracılığıyla mükelleflerin seçilmesi ve seçilen mükelleflerin elektronik ortamda analiz edilebilmesi imkânı doğmuştur. Bu kapsamda risk analizi etkin vergi denetimi sağlama amacı doğrultusunda ortaya çıkmış bir husustur.

Mükellef seçimi yoluyla vergi denetiminde etkinliğin artırılması risk analizine dayalı denetim stratejisinin kullanılması ve böylece riski yüksek mükelleflerin denetlenmesiyle mümkündür (Arslan ve Biniş, 2016, s. 444). Risk analizi *“toplanan her türlü veri, bilgi ve istatistiği içeren risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin gruplar, sektörler bakımından analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve böylelikle risk alanlarının belirlenmesi faaliyeti”* olarak tanımlanmaktadır (Uğur, 2016, s. 243). Vergi idarelerinde etkin bir vergi denetimi sağlamak üzere kullanılan risk analizi; *“riskli sektör, dönem ve mükellefleri”* tespit etme ve denetimleri bunlar üzerine yoğunlaştırma bakımından önemlidir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 48). Denetimde risk analizinin önemi yalnızca bununla sınırlı değildir. Denetimde risk analizinin önemi aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (GİB, 2011a, s. 85):

- Denetim politikalarının oluşturulmasında yönetime karar desteği sağlamak ve denetimin planlamasında doğru hedefleri belirlemeyi ve hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmak,

- Mükelleflerin sektörler itibariyle büyüklükleri tespit edilerek, sektörel analiz imkânı sağlamak,
- Yeni mükellefiyetlerin tespit edilmesine yol göstermek,
- Tahakkuk ve tahsilat analizleri ile ödemelerde uyum göstermeyen mükelleflerin tespitinin ve haklarında yapılacak tahsilatın hızlandırılmasını sağlamak,
- Mükelleflerin vergiye olan dirençlerini belirleyebilmek,
- Vergi denetimlerinin daha hızlı tamamlanması ve yıl içindeki işlemlerin kolaylıkla izlenmesini sağlamak,

Denetime alınacak mükelleflerin seçiminde risk analizi yukarıda ifade edilen güçlü yanları içinde barındıran önemli bir modern vergi denetim tekniğidir. Türkiye’de risk analizi Gelir İdaresi Başkanlığı, VDK ve Risk Analiz Genel Müdürlüğü’nce gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de “*mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi*” görevini üstlenen birimlerden biri de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’dır (VDK, 2012, s. 1). VDK bu görevini VDK bünyesinde oluşturulan VDK-RAMER ve VDK-RAS vasıtasıyla yerine getirmektedir. Risk analiz merkezi kapsamında riskli mükellefler tespit edilmektedir. Bu süreçte VDK-RAS aracılığıyla her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve risk alanları tespit edilmektedir (VDK, 2012, s. 4-35; VDK, 2013, s. 15). Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır (VDK, 2014, s. 27). Mükelleflerin risk unsurlarının belirlenmesi sonucunda yüksek riskli mükellefler denetime alınmaktadır. Ancak vergi denetimi sadece yüksek riskli çıkan mükelleflerin denetime alınması anlamına gelmemektedir. Yapılan risk analizi sonucunda mükelleflerin riskli bulunmaması denetime alınmalarına engel değildir (Arslan ve Biniş, 2016, s. 458).

Risk analizi kapsamında yapılan denetimlerde risk grupları tespit edilirken risk analiz sisteminde kullanılan veriler büyük önem taşımaktadır. Risk analiz

sisteminde kullanılan verilerin çoğu mükellefler tarafından verilen bilgiler, beyannameler ve mali tablolardan derlenmektedir. Risk analiz modeli tek düzen hesap planına dayalı bilanço esasına göre defter tutan kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin model kapsamında kullanılan veri kümeleri, veri ambarında bulunan veri ve kriterlerden türetilmiş birçok faktörden oluşmaktadır.

Risk analizleri gerçekleştirilirken ilgili mükelleflere ait veriler önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu kapsamında analiz edilmekte ve riskli mükellefler tespit edilmektedir. VDK tarafından meydana getirilen risk analiz sisteminde kullanılan bazı verilere Tablo 1’de yer verilmektedir. Söz konusu veriler bu kadarla sınırlı kalmayıp yapılan risk analizinin kapsamına göre genişletilebilmektedir (Uğur, 2016, s. 254-255; Günay, 2017, s. 26). Risk analizi kapsamında elde edilen veri kaynaklarından ve kullanılan kriterlerden bazılarını aşağıda Tablo 1’de yer verilmektedir.

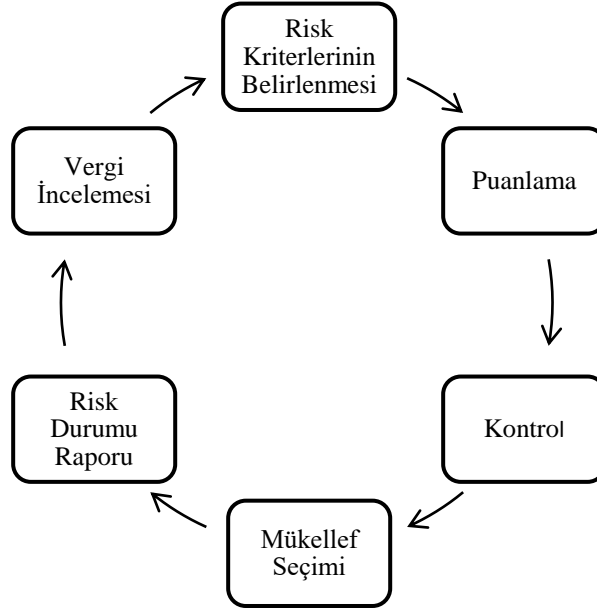
Tablo 1. Risk Analizi Kapsamında Kullanılan Veriler ve Kriterler

VERİLER	KRİTERLER
Elektronik Beyanname Verileri	Sektör Ortalamasından Sapma
Kesin Mizan Verileri	Gider Fazlalığı Analizleri
Bilanço ve Gider Tablosu Verileri	Satışlar Kaynaklı Analizler
Sicil Bilgileri	Örtülü Kazanç Analizleri
Ba-Bs Bildirimleri	Örtülü Sermaye Analizleri
Gümrük Beyan ve Bildirimleri	Yanıltıcı ve Hatalı Beyan ve Bildirim Analizleri
Mal Varlığı Bilgileri	Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizleri
Denetim Sonuçları	Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme
Ödeme ve Tahsilat Bilgileri	Davranış Takibi
İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları	Muhasebe Hesap Analizleri
Diğer Kurul ve Kurum Bilgileri (SGK, UYAP, banka ve finans kurumları vs.)	

Kaynak: Günay, S. (2017). *Vergi denetiminde risk analizi ve mükellef haklarına yansımaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Uğur, A.A. (2016). Vergi denetimi etkinliğinde risk analizi sisteminin uygulanabilirliği (Gaziantep halı sektörü üzerine örnek bir uygulama). *International Journal of Public Finance*, 1(2), 122-145.

Tablo 1’de örnek olarak gösterilen veriler ve kriterler sadece bu kalemlerden ibaret olmayıp belli zaman aralıklarında güncellenmektedir. Mükellefin riskli sayılmasında dikkate alınan kriterlerin varlığı ilgili mükellefin incelemeye alınmasına gerekçe oluşturabilir. Örneğin bir mükellefin yıllar itibarıyla sürekli zarar beyan etmesi, şirket ortaklarına yüksek tutarlı borç para verilmesi veya borçlanılması, devreden KDV’nin yüksek olması ve bu durumun süreklilik göstermesi mükellefin risk skoruna etki etmektedir.

Risk kriterleri belirlendikten sonra risk analiz sistemi kendi içerisinde puanlama ve kontrol yaparak yüksek risk skorlu mükelleflerin seçimi gerçekleştirilmektedir. Akabinde denetim için seçilen mükelleflerin risk durumu raporlanmakta ve otomatik inceleme sevkinde sistemin olası hatalarını bertaraf edebilmek adına kontroller gerçekleştirildikten sonra mükellef incelemeye sevk edilmektedir. Risk analiz sisteminin işleyişi aşağıda Şekil 1’de yer aldığı şekilde gerçekleşmektedir (Bayram, 2019).



Şekil 1. Risk Analizine Bağlı İnceleme Süreçleri

Kaynak: Bayram, M. (2019). *Vergi denetiminde risk analizi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yukarıda Şekil 1’den görüldüğü üzere risk analiz sisteminin işleyişine ilişkin ilk aşama risk kriterlerinin belirlenmesidir. Risk analiz sisteminden beklenen çıktıların elde edilmesinde hayati role sahip olan bu aşamada “*risk analizi senaryoları*” oluşturulmaktadır. Hali hazırda bu şekilde oluşturulan 1000’i aşkın senaryo bulunmaktadır. Merkeze gelen tüm denetim bilgileri bu senaryolar üzerinden geçirilerek mükelleflerin riskli olup olmama durumlarına göre mükellefler puanlanmaktadır (Bayram, 2019). Sistem üzerinden risk senaryolarına göre yüksek risk puanları belirlenen mükelleflerin vergi incelemesine sevk gerçekleştirilmektedir.

Risk analiz sistemi vergi denetimine alınacak mükelleflerin seçiminde avantajlar sunan bir sistem olmasının yanında birçok farklı potansiyeli de içeren bir

yapıya haiz olduğu ifade edilebilir. Bu avantajlardan bazılarını aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir (Gill, 2003, s. 16):

- Vergi denetimine alınacak mükelleflerin belli risk unsurlarına dayalı olarak seçilmesinden dolayı rastlantısal yönetime kıyasla vergi kayıp ve kaçakçılığının tespit edilmesi daha olasıdır.
- Risk analizi, vergi idaresinin dosyaları incelemede daha seçici olmasını sağlar. Bu, çoğu vergi idaresinde her zaman yetersiz olan inceleme ve araştırmanın daha yoğun olmasına, inceleme ve denetim becerilerinin daha iyi kullanılmasına fırsat sunmaktadır.
- Risk analizi vergi idaresinin iç işleyişinin daha hızlı ve bilgisayar sistemleri aracılığıyla insan faktörüne ihtiyaç duymaksızın gerçekleşmesini sağlamaktadır.

Vergi denetiminin risk analizine dayalı olarak yapılmasının yukarıda da belirtildiği üzere sağladığı pek çok avantaj yer almaktadır. Risk analizinin önemi ve sağladığı avantajların da etkisiyle risk analizine dayalı tekniklerin uygulamaya dâhil edilmesi noktasında çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de çalışmalar yapılmıştır. Bunların içerisinde bilişim teknolojilerinin altyapısının kurulması ve çeşitli e-maliye uygulamalarının hayata geçirilmesine yönelik çalışmalar yer almaktadır (Uz, 2019, s. 66). Hayata geçirilen e-maliye uygulamaları arasında yer alan VDK-RAS ve VDK-RAMER dışında VDK-BİS ve çalışmanın ilerleyen kısımlarında ele alınacak KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), İade Takip Sistemi (İTS), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Riskli İade Takip Programı (RİTAP) vb. uygulamalar da yer almaktadır.

2.1.5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi

Vergi denetiminde mükellef seçiminde riskli mükelleflerin tespiti kadar iş süreçlerinin elektronik ortama aktarılması ve bu ortam üzerinden takibinin sağlanması da bir o kadar önem arz etmektedir. Bu noktada VDK-BİS geliştirilmiştir. VDK-BİS elektronik denetim için inceleme elemanları ve VDK Grup Başkanlıkları tarafından kullanılmaktadır (Taş ve Ateş, 2020, s. 51).

VDK-BİS Vergi Denetim Kurulu'na verilen görevlerin gerektirdiği bütün iş süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesi maksadıyla hazırlanmıştır. 2012 yılı Şubat ayı itibarıyla VEDOS uygulamasının yerini alarak tüm vergi müfettişlerinin kullanımına açılmıştır (MB, 2015, s. 86; Onursal, 2019, s. 24). VDK-BİS vasıtasıyla inceleme elemanı tarafından incelenmesi için belirlenen mükelleflerin bilgisi sistem üzerinden gerekli evraklarla beraber vergi müfettişlerine gönderilmektedir (Tosun, 2021, s. 45).

Riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin mükelleflerin beyan ve bildirim özetlerini içeren Mükellef Bilgi Raporu, vergi denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve vergi müfettişlerine rehberlik sağlamak amacıyla görevli Vergi Müfettişine VDK-BİS üzerinden elektronik ortamda sunulmaktadır (VDK, 2017, s. 32). Bu şekilde vergi müfettişi mükellef hakkında ön bilgi edinmekte ve işin mahiyetiyle beraber mükellef profili hakkında genel bir bilgiye ulaşmaktadır (Bayraklı ve Sarısoy, 2021, s. 12).

VDK-BİS'in çeşitli kullanım amaçları bulunmaktadır. Bunlardan vergi müfettişlerine yönelik olanları arasında yer alanlar vergi müfettişlerinin görevlendirilmesi, görev takibi yapılması, vergi müfettişlerinin tüm yazışmalarının VDK-BİS üzerinden yapılması, sistem dışında hiçbir şekilde yazışma yapılmamasının gözetilmesi olarak sıralanabilir. Ayrıca VDKB'ye bağlı merkez ve taşra birimlerinde entegre bir şekilde kullanılmak üzere genel amaçlı ofis işlemleri, görevler sonucunda hazırlanan müfettiş raporlarının sisteme aktarılması, raporların sistem içinde değerlendirilmesi ve takibi, ilgili birimlere iletilmesi ve bu raporlardan bireysel ve toplu bazda Kurulun ihtiyacı olan istatistiklerin üretilmesi, Kurulun insan kaynağının yönetilmesi ve sahip olduğu demirbaşların izlenmesi, Performans Değerlendirme Sisteminin²⁰ tüm aşamalarının VDK-BİS üzerinden gerçekleştirilmesinin sağlanması gibi vergi idaresi kapsamında kullanım amaçları da bulunmaktadır. Bununla birlikte VDK-BİS'in geliştirilmesinde VDK Başkanlığının ve vergi müfettişlerinin tüm çalışmalarının, başlangıç aşamasından raporlama ve gerekli birimlere iletilmesi aşamasına kadar tüm süreçlerinin elektronik ortamda

²⁰ “Performans değerlendirme sistemi kapsamında yapılan kontrollerde eksik veya fazla nicelik puanı verildiği yönünde bir tespitin bulunması durumunda, değerleyiciler tarafından verilen nicelik puanları VDK-BİS sistemi üzerinden gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi bakımından ilgili değerleyicilere açılarak düzeltilmesi sağlanmıştır” (VDK, 2017, s. 32).

izlenmesi, istatistiklerin oluşturulması, elde edilen bilgi ve tecrübelerin tüm müfettişlerin paylaşımına açılmasına yönelik programların tasarımı ve geliştirilmesini sağlamak gibi amaçlar da yer almaktadır (VDK, 2012, s. 57; HMB, 2018, s. 19).

VDK-BİS'in gelişim sürecinin bir parçasını oluşturan sistem hâlihazırda aşağıda maddeler halinde sıralanan işlemleri kapsamaktadır (MB, 2012, s. 58; MB, 2013, s. 62; MB, 2014, s. 75-76).

- Tüm birim ve personelin yazışmalarının sistem üzerinden hazırlanması, kaydedilmesi ve takip edilmesi işlemleri,
- Cari yılda yapılması planlanan işlerin vergi müfettişlerine sevkinden sonuçlandırılması aşamasına kadar geçen sürecin sistem üzerinden takip işlemleri,
- Vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların gerekli yasal prosedürlerinin, elektronik ortamda takip edilerek sonuçlandırılmasına yönelik işlemler,
- Personelin özlük bilgileri ve yetiştirilme durumunun elektronik ortamda izlenmesine ilişkin işlemler,
- Vergi müfettişlerinin görevlendirmelerine ilişkin tüm işlemlerin elektronik ortamda takip işlemleri
- Vergi müfettişlerinin zorunlu ve özürlü yer değiştirme işlemlerinin yapılması, tercihlerin alınması ve yönetilmesine yönelik işlemler sistem üzerinden gerçekleştirilebilmektedir.

VDK-BİS ile yukarıda sıralanan işlemlerin elektronik ortama aktarılmasıyla iş süreçlerinin takibinin daha etkin bir hale geldiği ifade edilebilir.

2.1.5.5. Mükellef Bilgi Sistemi

Puanlama sistemiyle vergi denetiminde mükellef seçimine katkı sağlayan bir diğer uygulama da mükellef bilgi sistemidir. Mükellef Bilgi Sistemi, GİB tarafından bilgi teknolojilerinden ve bünyesinde yer alan VERİA'daki bilgilerden faydalanılarak geliştirilmiştir (Düzgün, 2017, s. 48). Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi veya Mükellef Karne Sistemi olarak da

bilinmektedir (Doğan, 2015b, s. 20). Sistem 2017 yılı Temmuz ayından itibaren test ortamında merkez ve taşra teşkilatında görev yapan müdür ve üzeri personelin kullanımına açılmıştır. Mükellef Bilgi Sisteminin kapsamına 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı KDV Kanunu uyarınca kendilerine mükellefiyet tesis edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. 2017 yılında sisteme ilave edilen yeni kriterler ile birlikte 185'e yakın farklı kriter ile mükelleflerin mali uyum durumları ölçülmektedir (GB, 2017a, s. 110).

Mükellef Bilgi Sistemi tüm vergi mükelleflerine belli kurallar içinde puan vererek mükelleflerin vergi mevzuat ve uygulamaları karşısındaki vergisel uyum düzeylerini ölçen, değerlendiren ve raporlayan bir sistemdir. Bu sistem ile GB vergisel uyumsuzlukları tespit etmeyi ve önlemeyi, verginin zamanında ve tam ödenmesini sağlamayı, uyumsuzlukların giderilmesine yönelik çalışmalara yön vermeyi ve bu şekilde vergi mevzuat ve uygulamalarına gönüllü uyumu mümkün olan en üst seviyeye çıkarmayı amaçlamıştır. Sistem ile yapılacak gönüllü uyum çalışmalarında vergi dairelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılması planlanmaktadır (Doğan, 2015b, s. 20; GB, 2015, s. 100; GB, 2018a, s. 101).

Mükellef Bilgi Sistemi vergi mevzuatı çerçevesinde matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle oluşturulan uyum kriterlerini kullanarak, mükelleflerin uyum seviyesini ölçen, ölçüm sonuçlarını görselleştiren ve tüm sonuçları uygulama birimlerine raporlayan bir yapıda oluşturulmuştur. Bu model ile mükelleflerin sicil kayıtları, beyanname, ödeme ve beyan gibi vergisel yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirip getirmedikleri analiz edilerek, uyum bozukluklarının aylık dönemler itibarıyla ölçülmesi ve raporlanması sağlanmaktadır. Bu kapsamda sistemde, vergi idaresinin her bir uygulama birimlerini sorumlu oldukları mükelleflerini tanıyabileeği ve durumlarını değerlendirerek vergisel işlemi ynlendirebileeği özel raporlama ekranları yer almaktadır (Doğan, 2015b, s. 20; GB, 2018a, s. 101). Elektronik vergi denetiminde mükellef seçimine ilişkin uygulamalardan sonra bir sonraki başlıkta defter ve beyan sistemine ilişkin uygulamalara yer verilmektedir.

2.1.6. Elektronik Vergi Denetiminde Defter ve Beyan Sistemine İlişkin Uygulamalar

Elektronik vergi denetimlerinin yapılabilmesi için denetimlere kaynak oluşturan defterlerin ve beyannamelerin elektronik olarak düzenlenmesi önem taşımaktadır. Defter ve beyannamelerin elektronik ortama aktarılması maksadıyla geliştirilen başlıca e-maliye uygulamaları arasında elektronik defter, elektronik beyanname, Hazır Beyan Sistemi (HBS) ve Defter Beyan Sistemi (DBS) yer almaktadır.

2.1.6.1. Elektronik Defter

Mükelleflerden bazıları kanunlardan kaynaklanan yükümlülükleri nedeniyle defter tutmak mecburiyetindedirler. Mükelleflerin kanunen tutmak zorunda oldukları defterler aracılığıyla yaptıkları faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan mali durumları izlenebilmektedir. Mükelleflerin tuttukları defterler vergi matrahlarına temel teşkil etmektedir. Defter tutma zorunluluğu olan her mükellefin vergi kanunlarına uygun olarak defter tutması, defterlerdeki kayıtların gerçeği yansıtması gerekmektedir. Ancak mükellefler bilerek veya bilmeyerek defter kayıtlarını vergi kanunlarına aykırı tutabilirler. Defter kayıtlarındaki hatalı veya hileli işlemler ise vergi matrahını dolayısıyla hesaplanan vergi miktarını etkileyecektir. Başka bir deyişle vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecektir. Bu sebeple defterlerin vergi denetimleriyle kontrollerinin yapılması elzemdir. Kâğıt ortamda tutulan defterlerin elektronik ortama aktarılmasıyla elektronik vergi denetimine alt yapı oluşabilecek ve böylelikle e-defterler, elektronik vergi denetimleriyle etkin bir şekilde denetlenebilecektir.

Teknolojik gelişmelerle birlikte işletmeler, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla tutmaya başlasalar da bu kayıtları ihtiva eden defterlerin kâğıt ortamda muhafazası bir zorunluktan (Özer, 2015, s. 65). Bu zorunluluğu ortadan kaldıran e-defter uygulaması 2011 yılında yayımlanan 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği²¹ ile yürürlüğe girmiştir (GİB, 2014b, s. 79). Bu tebliğ ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin VUK ve TTK kapsamında zorunlu olarak kâğıt

²¹ 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde değişiklik yapılmıştır (GİB, 2020b, s. 51).

ortamında tuttukları yevmiye defteri ile defter-i kebirin elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak tanınmıştır (GİB, 2013b, s. 44; GİB, 2014b, s. 102).

1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde elektronik defter, “*şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK ve TTK'ye göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan e-kayıtlar bütünü*” olarak tanımlanmıştır. E-defter ile defterlerin kâğıt olarak düzenlenmesinin ve dolayısıyla notere tasdik edilmesinin verdiği maliyetleri azaltmayı amaçlamanın yanında muhasebe kayıtlarının şeffaf, kolay anlaşılır ve analiz yapılabilir bir hale getirilmesi de hedeflenmiştir (Özer, 2015, s. 66). Böylelikle e-defter, vergi denetiminde sağlayacağı etkinlik artışının yanı sıra aynı zamanda hem çevreye duyarlı bir anlayış doğrultusunda hareket edilmesine hem de vergilemenin operasyonel maliyetlerinin azalmasına fırsat sunmaktadır.

E-defter uygulamasının kullanımı ilk aşamada mükellefin inisiyatifine bırakılmıştır (GİB, 2011a, s. 41). Sonrasında 421²², 454²³ Sıra No' lu VUK Genel Tebliği ve 3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ²⁴ ile bazı mükelleflere e-defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir²⁵ (GİB, 2014b, s. 79; GİB, 2019a, s. 49; GİB, 2020b, s. 51). GİB tebliğlerinde belirtilen mükelleflerden başka mükelleflere veya mükellef gruplarına da e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirme yetkisine sahiptir²⁶. Elektronik defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu bulunan

²² “2012 yılında yayımlanan 421 Sıra No' lu VUK Genel Tebliği ile belli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin 2014 yılında e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir” (GİB, 2014a, s. 79).

²³ “e-Defter uygulamasıyla ilgili olarak, 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak e-defter uygulamasının kapsamının genişletilmesine yönelik 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmış olup ayrıca uygulama kapsamına yeni mükellefler dahil edilerek uygulamanın yaygınlaştırılması planlanmıştır” (GİB, 2019a, s. 49).

²⁴ “19.10.2019 tarihinde yayımlanan 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)' nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile bazı mükelleflere e-defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir” (GİB, 2020b, s. 51).

²⁵ E-defter kullanma zorunluluğu kapsamında olan mükellefler için bakınız: 421, 454 Sıra No' lu VUK Genel Tebliği ile 3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve 1 sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği.

²⁶ “Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin,

mükellefler yanında 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde bahsedilen mükellefler de belli şartlar altında veya istemeleri halinde e-defter uygulamasından yararlanabilmektedirler²⁷.

Zorunlu olarak e-defter tutma yükümlülüğü olanlar veya kendi isteği ile elektronik ortamda defter tutan mükelleflerin defter kayıtlarına ilişkin uymaları gereken yükümlülükleri bulunmaktadır. Öncelikli olarak e-defter tutan mükellefler defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar. Bu mükelleflerin kâğıt ortamında tuttukları defterler hiç tutulmamış kabul edilir (Özer, 2015, s. 67-68). Ayrıca e-defter tutan mükelleflerin defter oluşturma ve saklamaya ilişkin format ve standartları edefer.gov.tr adresinde duyurulduğu şekliyle aylık dönemler itibariyle yerine getirmeleri gereklidir (1 Sıra No'lu E-Defter Genel Tebliği).

E-defterin aşağıda belirtilen özellikleri ile her türlü denetimin (vergi denetimi, bağımsız denetim, muhasebe denetimi, iç denetim gibi) arka planında yer alan etkin bir araç olacağı düşünülmektedir. Bu noktada e-defterin güçlü yanları şu şekilde sıralanabilir (Doğan, 2015b, s. 32):

- E-defter kayıtları kâğıt defterlere göre daha detaylıdır. E-defter kayıtlarının detaylı olması kayıtlarda söz konusu olabilecek hata ve hilelerin tespiti noktasında kolaylık sağlayabilecektir.
- Elektronik kayıtların farklı sistemler arasında taşınması ve bu sistemler tarafından rahatlıkla tanınması, diğer bir ifadeyle “*birlikte işlerlik*” standartları e-defter ile tamamen sağlanabilecektir.
- E-defter sayesinde kayıtlara erişim eskiye nazaran daha hızlı olacak ve kayıt güvenliği mali mühür veya elektronik imza (e-imza) ile garanti altına alınabilecektir. Defter kayıtlarına erişimin hızlı olması sayesinde defterler üzerinde yapılacak denetimler de daha hızlı ve kolay olabilecektir.

yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Defter uygulamasına dâhil olması gerekmektedir” (1 Sıra No'lu E-Defter Genel Tebliği).

²⁷ İsteğe bağlı olarak e-defter uygulamasından yararlanabilecek olan mükellefler için bakınız: 1 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 3.2. e-Defter Uygulamasına Dahil Olma Zorunluluğu başlığının 3.2.3 ve 3.2.4 numaralı maddeleri.

- E-defter ile daha fazla elektronik kaydın birbiri ile ilişkilendirilmesi mümkün olabilecektir. Böylelikle vergi denetimlerinde e-defter ile diğer elektronik kayıtlar arasındaki ihtilaflar tespit edilebilecektir.

Tüm bu özelliklerden yola çıkarak e-defter uygulamasının elektronik vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olma niteliğine sahip olduğu söylenebilir. E-defter uygulaması vergi incelemelerinde defterlerin ibrazı ve incelenmesi noktasında mükelleflere ve inceleme elemanlarına bazı kolaylıklar sunmaktadır.

Defterlere ilişkin incelemelerin dairede yapılması²⁸ mükellef açısından birtakım zorluklar taşımaktadır. Vergi incelemelerinin dairede yapılması nedeniyle vergi mükellefleri incelemeye konu defterlerini vergi dairesine ibraz etmek zorundadır. Mükelleflerin kanunen tutmak zorunda oldukları tüm defterlerini daireye taşımaları onlar açısından bir yük meydana getirmektedir. Vergi inceleme elemanlarının ise daireye getirilen çok sayıdaki defteri kâğıt üzerinden incelemeleri bazı hatalara sebebiyet verebilmektedir. E-defter uygulaması ile inceleme elemanlarının mükelleflere ait e-defterleri elektronik ortamda denetlemeleri mümkün hale gelmiştir. Böylelikle mükellefler inceleme elemanlarına defterlerini getirmek zorunda kalmamaktadırlar (Doğan, 2012a, s. 45). Geliştirilecek yazılımlarla e-defterlerin elektronik ortamda denetlenmesi sayesinde inceleme elemanları tarafından defterlerin incelenmesi esnasında yapılan hataların azalmasına da katkı sağlanabilecektir. VEDAS gibi yazılımlar sayesinde defterler üzerindeki denetim ve kontroller sistem üzerinden analiz edilerek inceleme elemanının önüne gelebilecektir. Bu sayede inceleme elemanı, mükellefin defter ve belgelerinin içerisinde hata aramak yerine sistemin ona gönderdiği hataları kontrol edecek bu sayede denetimleri

²⁸ 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17. maddesi ile VUK'un 159. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre vergi incelemeleri esas itibarıyla dairede yapılacaktır. Buna ilişkin düzenleme şu şekildedir: "213 sayılı Kanunun 139 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "incelemeye tabi olanın iş yerinde" ibaresi "dairede" şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmış, üçüncü fıkrasında yer alan "Bu takdirde incelemeye" ibaresi "İncelemeye" şeklinde, dördüncü fıkrasında yer alan "İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen" ibaresi "İstenilen" şeklinde, "daireye getirmesi" ibaresi "ibraz etmesi" şeklinde değiştirilmiştir". Ayrıca VUK 139. maddeye şu fıkralar eklenmiştir: "İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir".

daha etkin ve verimli bir şekilde sürdürme imkânı elde edilecektir (Yılmaz, 2018, s. 92).

Klasik denetim yönteminde vergi inceleme elemanları çok sayıdaki defter üzerinde incelemeler yaparak denetimleri gerçekleştirmektedir. Bu durumda defterler üzerindeki incelemeler uzun zaman alabilmekte ve her işlemin kaynağına inilememektedir. E-defter uygulamasıyla vergi inceleme elemanları bilişim teknolojilerinin yardımıyla defterler üzerindeki incelemeleri çok daha kısa süreler içerisinde çok daha fazla veriyi analiz ederek tamamlayabileceklerdir. Dolayısıyla e-defter uygulamasıyla, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması, mükelleflerin vergisel hatalarının en aza indirilmesiyle, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması sağlanmış olacaktır (Akbal, 2020, s. 124-125). Ayrıca e-defterle birlikte standart bir hale gelen defter yapısı, denetimlerin daha etkin ve hızlı yapılmasına yardımcı olabilecek ve verilerin yapılandırılmış standart bir veri olması her türlü analize imkân sağlayabilecektir. Büyük veri denilen çok sayıda veri içerisinde istenilen bilgiye daha hızlı ulaşılabilecektir (Canbolat, 2019, s. 157). Özetle, e-defter uygulaması ile e-denetim için uygun alt yapıyı oluşturmak ve yerleştirmek, uzaktan denetimin kapısını aralamak, kayıt dışı ekonomi oranını azaltmak, etkin bir vergi denetimi yapmak, vergiye gönüllü uyumu arttırmak gibi amaçlara ulaşmak mümkün olabilecektir (Dursun, 2015, s. 101).

2.1.6.2. Elektronik Beyanname

Beyannameler vergi mükellefleri tarafından oluşturulup vergi dairesine teslim edilmektedir. Mükelleflerin beyanına dayalı olarak vergi tahakkuk etmektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırılık içerecek şekilde vergilerini beyan etmeleri vergi kayıp ve kaçığının oluşmasına yol açmaktadır. İşte bu noktada vergi kanunlarına aykırılık gösteren beyanların tespit edilmesinde bilişim teknolojilerinden yararlanılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Beyanname ve bildirimlerin bilişim teknolojilerinden yararlanılarak web ortamında alınması mükelleflerin vergi ahlakı, uyumu ve bilincini geliştirecek, bildirilen veya beyan edilen bilgilerin doğru olup olmadığının denetimini bir o kadar kolay ve sağlıklı kılacaktır (Çelik, 2018, s. 101). Bu doğrultuda VEDOP-2

kapsamında beyannamelerin internet ortamında alınması anlamına gelen elektronik beyanname uygulaması geliştirilmiştir.

VEDOP-2 kapsamında yürürlüğe giren e-beyanname uygulamasının yasal dayanağını VUK oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesi ile HMB'ye e-beyanname ve bildirimlerin gönderimine ilişkin yetki verilmiştir. HMB söz konusu yetkisine istinaden 340, 346, 357, 367 ve 373 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğler ile uygulamaya ilişkin düzenlemeler getirmiştir (376 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

340 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.10.2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan e-beyanname uygulamasının tanımı 532 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine eklenmiştir. Buna göre e-beyanname uygulaması vergi beyannamelerinin GİB sistemlerine elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin, 340 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve ilgili diğer genel tebliğlerle belirlenen usul ve esaslar kapsamındaki yazılım, program veya uygulamaların tamamı şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir ifadeyle e-beyanname uygulaması *“mükelleflerin tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine elden veya posta ile verdikleri beyanname ve eklerini elektronik ortamda verebilmelerine olanak sağlayan bir düzenleme”* olarak tanımlanabilir (GGM, 2004, s. 86). Ancak bugün itibariyle VEDOP-3 uygulaması kapsamında da belirtildiği gibi GİB'de *“otomasyon kapsamına alınmayan birim kalmamıştır”*. O halde e-beyanname uygulamasını *“mükelleflerin otomasyonlu vergi dairelerine verdikleri beyanname ve eklerini fiziki ortam yerine elektronik ortamda vermelerine olanak sağlayan düzenleme”* olarak ifade edilebilir.

E-beyannamenin tanımının ardından amacına da yer vermek gerekmektedir. E-beyannamenin amacı ilgili tebliğ maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

“Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır” (340 sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

E-beyanname ile ulaşılmak istenen amaç yalnızca vergi mükelleflerinin beyanname verme yükümlülüğünü kolaylaştırmak değildir. E-beyanname ile aynı zamanda beyanname verilerinin elektronik ortama aktarılarak işlenebilir bir veri bankasına sahip olma amaçlanmaktadır (Doğın, 2015b, s. 30). Böylelikle elektronik vergi denetimine imkân sağlanabilmesi mümkündür. Öyle ki e-beyanname ve bildirimler VDKB tarafından gerçekleştirilen denetim işlemlerinde incelenecek mükelleflerin tespit edilmesine yönelik yapılan risk analizlerinde önemli bir veri oluşturmaktadır (Merter, 2016, s. 71).

E-beyannamenin vergi denetimlerine veri oluşturabilmesi için beyanname düzenleyen tüm vergi mükellefleri tarafından etkin bir Şekilde kullanılmaya başlanması gerekmektedir. Diğer taraftan e-beyanname uygulamasının başlangıçta mükelleflerin uyum sürecini sorunsuz bir Şekilde geçirebilmeleri amacıyla isteğe bağlı olarak uygulandığı ve sonrasında 346, 373 ve 376 No’lu VUK Genel Tebliğleri ile e-beyanname alınması veya gönderilmesi uygulamasının yaygınlaştırıldığı ve zorunlu hale getirildiği görülmektedir (GGM, 2004, s. 87; Merter, 2016, s. 55). Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bu zorunluluğu getirmeye ve mükellef grupları, faaliyet konuları ile beyanname eşitleri itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya HMB yetkilidir (340 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğ).

2004 yılında e-beyanname uygulamasına sekiz çeşit beyanname ile başlanılmış olup 2018 yılı itibariyle artık tüm beyannameler²⁹ e-beyanname kapsamında elektronik ortamda alınabilmektedir (GİB, 2012b, s. 44). Elektronik

²⁹ 2018 yılı itibariyle Türk vergi sisteminde yer alan tüm gelir üzerinden alınan vergilerin beyannameleri (Yıllık Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Kurum ve Gelir Geçici Vergi Beyannamesi, Basit Usulde Ticari Kazanç Vergisi Beyannamesi, GMSİ Beyannamesi, MSİ Beyannamesi cret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Beyannameler, Diğer Kazanç ve İratlara İlişkin Beyannameler, Muhtasar Beyanname (G.V.K 94. Madde ve K.V.K 24. Madde)) tüm harcamalar üzerinden alınan vergilerin beyannameleri (KDV (1 ve 2 No’lu), TV (2a Beyannamesi de dahil), BSMV (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi), İV(zel İletişim Vergisi), ŐOV (Şans Oyunları Vergisi), Damga Vergisi Beyannameleri) ve tüm servet üzerinden alınan vergilerin beyannameleri (VİV (Veraset ve İntikal Vergisi) Beyannamesi (12.11.2018 tarihinden itibaren) elektronik ortamda verilmektedir. Bunların yanında, Noter Harcı Beyannamesi, Form Ba ve Bs, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi (01.08.2020 tarihi itibariyle), Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi, Turizm Payı Beyannameleri (01.11.2019 tarihi itibarıyla), Geri Kazanım Katılım Payı Beyannameleri (01.04.2019 tarihi itibarıyla), (GGM, 2004, s. 86-87; GİB, 2011b, s. 40; elik, 2018, s. 106; GİB, 2018a, s. 88; GİB, 2019b, s. 68; GİB, 2020a, 89).

Ayrıca elektronik ortamda ayrıca pişmanlık talepli beyannameler, düzeltme beyannameleri, kıst dönem beyannameleri ile ölüm halindeki kıst dönem beyannameleri, Muhtasar ve Prim Hizmet beyannameleri de verilmektedir (368 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğ; GİB, 2005, s. 102-103; GİB, 2017a, s. 95; GİB, 2018a, s. 88; GİB, 2020c, s.3).

ortamda gönderilen beyanname ile kâğıt ortamında gönderilen beyanname arasında hukuki sonuçları itibariyle hiçbir fark bulunmamaktadır (340 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Kâğıt beyanname ile e-beyanname arasında hukuki sonuçları itibariyle bir fark bulunmasa da beyannamenin gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar farklılık göstermektedir. Mükellefler tarafından e-beyanname gönderilmesinde uyulacak usul ve esaslar 340 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmektedir. Buna göre; elden teslim edilen beyannameden farklı olarak e-beyannamenin gönderilmesi ve onaylanmasının ilişkin tüm süreçler elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Elektronik beyannamelerde bir hata tespit edilmesi halinde, sistem üzerinden mükellefe veya meslek mensubuna hatanın kaynağına ilişkin bir bildirim gönderilmektedir. Böylelikle hatalı beyanname düzeltilerek tekrar sisteme yüklenebilmektedir. Aynı şekilde e-beyannamelerin herhangi bir matematiksel hata içerip içermediği ve geçerlilikleri de sistem tarafından saptanmaktadır. Bu yönde bir hata içermediği sistem tarafından ortaya konulan beyannameler mükellef veya meslek mensubunun onayına sunulmaktadır. Onaylanma işleminin tamamlanmasıyla birlikte sistem üzerinden elektronik tahakkuk fişi tertip edilip mükellef veya meslek mensubuna gönderilmektedir. Eğer ki teknik arızalar nedeniyle beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi mümkün değilse beyanname kanuni sürenin son gününe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilebilmekte veya elden verilebilmektedir.

Elektronik ortam üzerinden beyannamenin gönderilmesi mükelleflerin vergi uyumunu kolaylaştırıcı bir uygulama olmasının yanında vergi denetimine de işlerlik sağlayacak bir potansiyeli de içinde barındırmaktadır. Vergi sisteminin beyan esasına dayalı olduğu hususu dikkate alındığında e-beyanname uygulamasının elektronik vergi denetimlerine önemli faydasının olacağı düşünülebilir. Bu faydasını destekleyici nitelikte 2020 faaliyet raporundaki *“elektronik beyannameler sayesinde denetim, arşivleme ve istatistiksel analiz işlemleri kolaylaşmış bu durum idarenin işleyişini hızlandırmakla birlikte idareye zaman ve mekân tasarrufu da sağlamıştır”* ifadesi örnek gösterilebilir (GİB, 2020a, s. 88). Ayrıca e-beyanname uygulamasıyla oluşturulan beyanname veri tabanı sayesinde vergi mükelleflerinin elektronik

ortamda takibe alınması mümkündür. Böylelikle beyanlardaki çarpıklıkların ve riskli mükellef ve sektörlerin belirlenmesi olanağı sağlanmaktadır (Türk, 2010, s. 98).

E-beyanname uygulaması sayesinde elektronik ortamda yapılacak ön incelemelerle mükelleflerin e-beyanname verirken yapacakları hata ve hileler daha kolay tespit edilecek ve önlenilebilecektir. Dolayısıyla beyannamede yapılan bir hata nedeniyle mükellefe vergi cezası kesilmesi ve bu tür hatalar nedeniyle yapılacak vergi denetimleriyle zaman kaybedilmesi önlenmiş olacaktır. Ayrıca vergi inceleme elemanları çok sayıda beyannameyi manuel olarak incelemek zorunda olmadıklarından beyannameler üzerindeki denetimler daha hızlı ve daha az hatayla tamamlanabilecektir. Ayrıca beyanname vermek üzere vergi dairesine gidilmesi zorunluluğunun ortadan kaldırılması ile mükelleflerin ve vergi dairesinde çalışan personelin zamanını daha etkin bir şekilde değerlendirmesi sağlanabilecektir (Topkan, 2016, s. 163).

2.1.6.3. Hazır Beyan Sistemi

Hazır Beyan Sistemi (HBS), 01.03.2016 tarihi itibarıyla isteğe bağlı olarak mükelleflerin kullanımına açılan bir sistemdir (GİB, 2021a, s. 1). 2012 yılından itibaren uygulanmakta olan Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sisteminin kapsamı genişletilerek oluşturulmuş halidir (GİB, 2016b, s. 111). HBS'ye ilişkin usul ve esaslar 470 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir (Canbolat, 2019, s. 139).

HBS “geliri yalnızca ücret, GMSİ, menkul sermaye iradı (MSİ) ve diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veya tamamından ibaret olanların beyannamelerinin GİB tarafından önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistem” olarak tanımlanabilir (GİB, 2020a, s. 97). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kira, ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratla birlikte ticari, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı elde edenler sistem üzerinden beyanname veremezler. Beyannamelerin hazırlanmasında kira geliri, ücret, MSİ ile diğer kazanç ve iratları elde eden kişilere ilişkin Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS), tapu, banka, PTT (Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü), inşaat ve sigorta şirketleri, TOKİ (Toplu Konut İdaresi Başkanlığı), elektrik, su, doğalgaz

şirketleri ve SGK gibi kurum ve kuruluşlardan edinilen bilgiler kullanılmaktadır (GİB, 2021a, s. 1-3).

470 Sıra No'lu VUK genel tebliğinde Hazır-Beyan Sisteminin amacı *“beyannamelerin hızlı, kolay, ekonomik, güvenilir ve doğru bir şekilde hazırlanarak verilebilmesi ve böylece vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması, gönüllü uyumun artırılması ve vergi dairelerinde yapılan işlemlerin basitleştirilmesi”* şeklinde ifade edilmektedir. Belirtilen amaçları gerçekleştirmek noktasında sistemin ne şekilde işlediği üzerinde durmak önemlidir. Buna ilişkin olarak HBS öncelikle mükellefe ilişkin çeşitli kaynaklardan gelen verilere dayanarak beyanname hazırlayıp mükellefin onayına sunmaktadır. Mükellef sistem tarafından hazırlanmış beyannamesi üzerinde gerekli kontrolleri, düzeltmeleri ve varsa eklemeleri yaptıktan sonra beyannameyi onaylamaktadır. Onaylanan beyanname elektronik ortamda kayıtlara alınmakta ve vergi sistem tarafından hesaplanarak otomatik olarak tahakkuk ettirilmektedir. Kanuni süresi içinde verilmeyen beyannameler, sistem üzerinden pişmanlık talepli veya kanuni süresinden sonra seçenekleri ile verilebilmektedir (GİB, 2021a, s. 3-4). Ayrıca yurt dışında yaşayan vatandaşlar da bu uygulama üzerinden beyanname verebilmektedirler (GİB, 2017b, s. 47).

HBS ile gelişen bilişim teknolojilerinden faydalanılarak, vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikali sağlanmaktadır. Bununla birlikte, beyannamelerin doldurulması sırasında yapılan hatalar da en aza indirilerek mükellef mağduriyeti önlenmektedir. HBS ile vergilendirme süreçlerinin tümü (beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sistem üzerinden online olarak yapıldığından mükelleflerin işlemleri vergi dairesine gitmeden otomatik olarak tamamlanmaktadır (GİB, 2017a, s. 108). Ayrıca vergilendirme süreçlerinin tümünün sistem üzerinden gerçekleştirilmesi ile HBS'nin vergi denetiminin ödenecek vergilerin doğruluğunu araştırma temel işlevinin etkin bir şekilde gerçekleştirmesine de katkı sağlayacağı söylenebilir. Geliştirilecek yazılımlarla sistemde kayıtlı olan beyannameler üzerinde etkin ve verimli bir şekilde vergi denetimleri gerçekleştirilebilmesi mümkündür.

2.1.6.4. Defter Beyan Sistemi

Defter Beyan Sistemi (DBS), Gelir İdaresi Başkanlığınca geliştirilen elektronik bir uygulamadır (Çelik, 2018, s. 121). DBS serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin³⁰ defterlerine ilişkin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve muhafaza edilmesi, beyanname, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesini sağlayan bir sistemdir (Çarıkçı, 2018, s. 124). Sistem 2018 yılında 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler 01.01.2018; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise 01.01.2019 tarihinden itibaren DBS'yi kullanmaya başlamıştır (Canbolat, 2019, s. 158). DBS'de vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi DBS'nin e-defter uygulamasından farkını oluşturmaktadır (Sarıcalar, 2020, s. 234).

532 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 4. maddesinde DBS'nin tanımına yer verilmiştir:

“Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulmasına, saklanmasına ve ibrazına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda Başkanlığın elektronik beyan ve bildirim sistemleri aracılığıyla verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Başkanlık veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemdir (486, Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).” şeklinde tanımlanmıştır.

486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği 2. maddesinde ise DBS'nin amacı “*yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması*” olarak ifade edilmiştir. Belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi noktasında DBS ile “*vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, kayıtlardan hareketle e-defter ve e-beyannamelerin oluşturulması ve muhafaza edilmesi, sağlanmaktadır*”.

³⁰ Kullanım zorunluluğunun kısıtlı tutulmasının muhtemel nedenleri az sayıdaki defterin izlenme kolaylığı ve diğer defterlerin daha karmaşık olması olarak değerlendirilebilir (Sarıcalar, 2020, s. 237).

Sistem üzerinden elektronik ortamda işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri tutulabilmektedir (486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Ayrıca DBS üzerinden elektronik ortamda yıllık gelir vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, KDV Beyannamesi, geçici vergi beyannamesi ve damga vergisi beyannamesi verilebilmektedir (Uz, 2019, s. 55). Defter beyan sistemi kapsamında düzenlenen mükellefler 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtilen çeşitli yükümlülüklerle uymak zorundadırlar. Tebliğe göre;

“DBS’yi kullanan mükellefler sistem dışında, kâğıt veya elektronik ortamda kayıt yapamaz, defter tutamaz ve sistem veya Elektronik Beyanname Sistemi harici yollarla kâğıt veya elektronik beyanname gönderemezler. Bu mükellefler, sistem haricinde kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan Sistemi veya Elektronik Beyanname Sistemi dışında gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilir”.

Mükelleflerin defter ve belgelerini sistem üzerinden tutmaları sayesinde defter ve belgelerin kaybolma olasılığı ortadan kalkmakta ve gerektiğinde inceleme elemanlarına incelenmek üzere ibrazları sağlanmaktadır. Sistemde beyannameler otomatik oluşturulduğundan manuel işlemlerde ortaya çıkabilecek hatalara rastlanmamaktadır. Bu bağlamda DBS mükelleflerin gönüllü uyumunun ve vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılmasında, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde getirdiği avantajlar bakımından katkı sağlaması beklenen önemli düzenlemelerden biridir (Akbal, 2020, s. 126).

2.1.7. Elektronik Vergi Denetiminde Kayıt Sistemine İlişkin Uygulamalar

Mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden vergi denetimleri gerçekleştirilmektedir. Bu bakımdan kayıt sistemi vergi denetiminin önemli ayaklarından birini oluşturmaktadır. Kayıt sisteminin elektronik ortama aktarılması denetimde etkinliğin artırılmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Elektronik vergi denetiminde kayıt sistemine ilişkin başlıca uygulamaları EMKAS, e-arşiv, elektronik arşiv fatura (e-arşiv fatura) oluşturmaktadır.

2.1.7.1. Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi

VUK'un mükerrer 242. maddesinin HMB'ye tanıdığı yetki çerçevesinde e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına başlanmıştır. Bu kapsamda mükelleflere ait defter, kayıt ve belgelerin³¹ elektronik ortamda alınarak arşivlenmesini hedefleyen EMKAS projesi hayata geçirilmiştir (GİB, 2006, s. 58). VEDOP kapsamında geliştirilen EMKAS, "HMB tarafından belirlenen işlem hacmi büyük kurumsal vergi mükelleflerine ait defter ve belgelerin elektronik ortam üzerinden alınarak arşivlenmesi ve analiz edilmesi" olarak tanımlanabilir (Evcimen, 2005, s. 124; Onursal, 2019, s. 26).

EMKAS kapsamında dijital suret sistemini uygulamak isteyen şirket her ay fatura verisi ve cari bilgileri, etiketleme sistemi, döviz ve mal hizmet bilgilerini EMKAS'ın belirlediği format doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göndermekle mükelleftir (Macunluoğlu, 2010, s.150).

VEDOS ve EMKAS sistemleri ile Başkanlığın oluşturmuş olduğu Elektronik Kayıt ve Arşiv Sistemi hayata geçirilmiştir (Yücelen, 2009, s. 161). Elektronik Kayıt ve Arşiv Sistemi sonrasında e-arşiv uygulamasına dönüştürülmüştür. Bu kapsamda EMKAS, e-arşiv sistemine temel oluşturmaktadır (Cenikli ve Şahin, 2013, s. 42).

2.1.7.2. Elektronik Arşiv

Elektronik vergi denetiminde kayıt sistemine ilişkin uygulamalardan belki de en önemlisi kabul edilebilecek bir diğer uygulama da e-arşivdir. E-arşiv, çok sayıda belge düzenleme zorunluluğu olan mükelleflerin belgelerin ikinci nüshalarını kâğıt ortamda muhafaza etmenin neden olduğu maliyetleri azaltmaya yönelik bir

³¹ EMKAS sistemine giren belge tipleri şunlardır:

Adisyon, Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi, Ambar Tesellüm Fişi, Amortisman Bilgileri, Banka Dekontu, Bordro Diğer İndirim ve Muafiyetler Kartı, Bordro Bilgileri, Damga Vergisi Defteri, Dip Koçanlı Perakende Satış Fişi, Döviz Alım Belgesi, Döviz Satım Belgesi, Elektronik Yolcu Bileti, Fatura, Fatura – Çek, Gelir Tablosu, Gider Pusulası, Giriş Bileti, Günlük Müşteri Listeleri, Hesap Bildirim Cetveli, İmalat Defteri, İrsaliyeli Fatura, İşlem Sonuç Belgesi, Kar Dağıtım Tablosu, Maliyet Muhasebesi Dağıtım Bilgileri, Menkul Kıymet Değerlemesi, Mizan, Muhasebe Fişi, Mükellef Veri Bilgisi, Müstahsil Makbuzu, Nakit Akım Tablosu, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Ödünç Sözleşmesi, Orman Kooperatifleri Ödeme Cetveli, Özel Fatura, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu, Perakende Satış Fişi, Reeskont Bilgileri, Satışların Maliyet Tablosu, Serbest Meslek Makbuzu, Sevk İrsaliyesi, Sigorta Komisyon, Sigorta Poliçesi, Taşıma İrsaliyesi, Uygunluk Belgesi, Yevmiye Defteri, Yolcu Listeleri, Yolcu Taşıma Bileti (GİB, 2006, s. 59).

uygulamadır. Bu noktada e-arşiv uygulaması muhafaza ödevinin yerine getirilmesini kolaylaştıran bir sistem olarak uygulamaya konulmuştur. E-arşiv uygulaması 433 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. E-arşiv GİB tarafından Elektronik Fatura Kayıt Sistemini (EFKS) de kapsayacak şekilde 2013 yılında geliştirilmiş ve 2014 yılında da hayata geçirilmiştir (GİB, 2014b, s. 78; GİB, 2017b, s. 66).

E-arşiv ile e-arşiv fatura uygulamaları aynı kapsam ve niteliğe sahip değildirler. E-arşiv ilgili kanunlarda belirtilen tüm belgelerin elektronik ortamda arşivlenmesini ifade etmektedir. E-arşiv fatura ise yalnızca faturanın elektronik ortamda arşivlenmesini ifade etmekte ve e-arşivin bir parçasını oluşturmaktadır. E-arşiv uygulaması, genel hatları ile;

“Mükellefler tarafından bilgi işlem sistemleri aracılığıyla e-belge olarak oluşturulan belgelerde bulunan belli bilgilerin günlük raporlar halinde, mali mühür onaylı ve zaman damgalı olarak muhafaza edilmesi ve istendiğinde GİB'in erişimine sunulması koşuluyla belgelere ait ikinci nüshaların kâğıt ortamı yerine manyetik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân sağlayan kurallar ve işlemler bütünüdür (GİB; 2012b, s. 44).” şeklinde tanımlanabilir.

Yukarıda belirtilen tanımdan da anlaşılacağı üzere e-arşiv, fatura ve diğer belgelerin elektronik ortamda arşivlenmesine imkân tanımaktadır (GİB, 2014a, s. 83-84). Başka bir deyişle e-arşiv; elektronik serbest meslek makbuzu (e-smm), elektronik gider pusulası (e-gider pusulası), elektronik irsaliye (e-irsaliye), elektronik müstahsil makbuzu (e-mm), e-fatura vb. belgelerin ikinci nüshalarının elektronik ortamda muhafaza edilmesine olanak sağlamaktadır.

VEDOP kapsamında getirilen e-arşiv uygulaması mükelleflerin muhafaza maliyetlerini azaltabilmelerine ve gelişen teknolojiye azami oranda yararlanabilmelerine imkân tanımaktadır. Bununla birlikte mükelleflere ilişkin belge ve kayıtlar elektronik ortamda muhafaza edilebilmekte ve böylelikle uygulamanın vergi denetiminde etkinliği sağlayacağı düşünülmektedir (GİB, 2011a, s. 44; Altıntaş, 2019, s. 77). E-arşiv uygulaması genel kapsamlı bir uygulama niteliğine sahiptir. Bunun bir parçasını teşkil eden e-arşiv fatura ise sadece düzenlenen faturaların e-arşivde muhafazasını içeren e-arşive göre spesifik alana sahip bir uygulamadır. Bu özelliği nedeniyle e-arşivden ayrı incelemeye gereksinim bulunmaktadır.

2.1.7.3. Elektronik Arşiv Fatura

İşletmelerin alış ve satışlarına yönelik gerçekleştirdiği ticari nitelikteki işlemleri ispatlama vazifesini üstlenen fatura temel belgelerden birini teşkil etmektedir. Vergi kanunlarına göre fatura düzenleme ve kullanma zorunluluğu olanlar kanunca belirlenen usul ve esaslara göre bu yükümlülüklerini yerine getirmelidirler. Faturanın sadece düzenlenmesi değil aynı zamanda muhafazası da mükelleflerin yükümlülüğü altındadır. Bazı sektörlerde mal veya hizmet alışı ve satışı nicelik olarak yüksek miktarda olabilmekte haliyle bu durum alış ve satış fatura sayısını bir hayli arttırmaktadır. Bu durumda yüzlerce hatta binlerce faturanın işletmeler tarafından yasal süreler içerisinde saklanması zorluklar yaşanabilmektedir (Elçin vd., 2018, s. 19).

Muhafaza etmede yaşanan bu zorluk faturanın sayıca çok olması, saklanma süresi ve düzenleniş usulünden kaynaklanmaktadır. VUK'a göre fatura, kâğıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenerek ilk nüshası müşteriye verilen, ikinci nüshası ise yine kâğıt ortamında VUK'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükellefler tarafından saklanılan bir belgedir (Gülten, 2018, s. 122). E-arşiv fatura çok sayıda fatura düzenleyen ve düzenledikleri faturaların ikinci nüshalarını kâğıt ortamında saklamaları kendilerine yük oluşturan mükelleflere yönelik olarak EFKS'yi de kapsayacak şekilde hayata geçirilmiştir. E-arşiv fatura ile bu mükelleflere faturalarını elektronik ortamda oluşturma, iletme, muhafaza ve ibraz etme olanağı tanınmıştır (GİB, 2015, s. 73; GİB, 2019b, s. 72). Böylelikle mükellefler üzerindeki yük azaltılmak istenmiştir. Diğer taraftan e-arşiv fatura ile mükelleflerin memnuniyetini sağlamanın yanında vergi denetim sürecine olumlu katkı sağlamak da amaçlanmıştır (Akbal, 2020, s. 130).

E-arşiv fatura 433 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Sonrasında çıkarılan 443, 464 ve 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile e-arşiv fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. E-arşiv fatura, e-fatura uygulaması kapsamı dışında düzenlenmesi gereken diğer faturaların da elektronik ortama aktarılmasını sağlayan bir uygulama olmuştur (GİB, 2014b, s. 78).

GİB'den e-arşiv faturaya katılmak için izin alan mükelleflerin e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflere gerçekleştirmiş olduğu mal satışları ile hizmet ifalarında faturayı e-fatura; kayıtlı olmayan kullanıcılara gerçekleştirmiş olduğu mal

satışları ile hizmet ifalarında ise faturayı e-arşiv fatura olarak iki nüsha halinde düzenlemeleri zorunludur. İki nüsha olarak düzenlenen e-arşiv faturanın aslı alıcının isteğine göre kâğıt veya elektronik ortamda iletilmekte; ikinci nüshası ise düzenleyen tarafından elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmektedir (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Bu kapsamda hangi mükelleflerin a-arşiv fatura uygulamasını kullanmak zorunda olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. 535 ve 526 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde e-arşiv fatura uygulamasını kullanmak zorunda olan mükellefler düzenlenmektedir³².

E-arşiv faturası kapsamında belirtilen mükellef grupları e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve istisnai durumlar haricinde, e-arşiv fatura düzenlemek ve almak zorundadır. Bu zorunluluğa uymayan mükelleflere kanunda öngörülen cezai hükümler uygulanır³³. GİB belirtilen mükellefler dışında başka mükelleflere ve mükellef gruplarına e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirebilme yetkisine sahiptir³⁴. Bu kapsam da GİB'in, fatura düzenleme yükümlülüğüne sahip tüm mükelleflerin e-arşiv fatura uygulamasından yararlanmasını sağlaması vergi denetiminin etkinliği noktasında önemlidir. E-arşiv fatura uygulaması, faturanın fiziki ortamda muhafaza ve ibraz edilmesinin vergi denetimi açısından neden olabileceği zorlukların azaltılabilesine olanak sağlayacak bir uygulamadır. E-arşiv fatura uygulaması uzaktan erişim yoluyla vergi inceleme elemanının mükellefe ilişkin faturaya ulaşmasında kolaylık sağlamaktadır. Öyle ki e-arşiv fatura vergi inceleme elemanının geçmiş dönemlere ilişkin faturalara da rahatlıkla ulaşabilmesi noktasında önemlidir. Hatta geliştirilecek uygulamalarla e-arşiv fatura uygulamasından yararlanan mükelleflere ilişkin faturalar arasında çapraz kontroller

³² E-arşiv fatura uygulamasından yararlanma zorunluluğu kapsamında yer alan mükellef grupları için bakınız: 535 ve 526 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

³³ “Zorunluluk getirildiği halde e-Arşiv Fatura uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-Arşiv Fatura şeklinde düzenlenmesi ve alınması gereken faturayı, bu Tebliğin “V.7.” ve “VIII.” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt fatura olarak düzenleyenler ve alanlar dâhil) mükellefler (232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar) hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır”.

³⁴ “Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Arşiv Fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir. Yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, bildirimde belirtilen süreler içinde e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olması ve faturalarını istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura ve/veya e-Fatura olarak düzenlemeleri gerekmektedir” (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

yapılması mümkündür. Böylelikle e-arşiv fatura uygulaması vergi denetimlerinin daha etkin, verimli ve hızlı bir şekilde yapılabilmesine katkı sağlamaktadır.

E-arşiv fatura uygulaması sahte fatura veya sahte belge kullanımı ile gider yazılarak kârlarını aşağı çeken ve böylelikle ödeyecekleri vergileri düşüren mükellefleri takip konusunda önemli bir adımdır. Bu vergi denetiminin işlevine katkı sağlayacak bir husustur. Eski sistemde, matbu faturalar vergi dairesinin talebi doğrultusunda incelenmeye alınmaktaydı. Ancak iş yükü yoğunluğu içerisinde buna zaman ayırmanın mümkün olmadığı noktada e-fatura sistemi devreye girerek tüm ekonominin içerisinde kesilen faturaların büyük bir bölümünün devlet kontrolüne alınmasını sağlamıştır (Demir, 2018, s. 58). Bu doğrultuda faturaların, vergi dairesinin talebine gerek olmadan sistem üzerinden geliştirilecek yazılımlar ile incelemeye alınması mümkündür. Bu durum e-arşiv fatura vergi dairesinin iş yükünün azalmasına ve vergi denetimlerinin etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlamak bakımından önemlidir.

2.1.7.4. Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı

Beyan esasına dayalı vergileme, beyanların doğru olup olmadığının belirlenmesi için gerekli olan bilgilerin devamlı bir şekilde sağlanması gerektiğini ortaya koymaktadır (Arslan, 2012, s. 276). Bu noktada bilgi toplama/verme müessesesi ortaya çıkmaktadır. Bilgi toplama/verme müessesinin temel amacı vergilendirme ile ilgili olgu ve olayların araştırılarak beyan edilen vergi matrahları ile ödenen ve ödenecek verginin doğruluk derecesinin tespit edilmesidir (Oktar, 2018, s. 238). Bilgi toplama/verme, talep üzerine bilgi verme ve sürekli olarak bilgi verme olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Sürekli bilgi vermek zorunda olanlar VUK'un 149. maddesinde belirtilmektedir. Bu bağlamda VDK Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA) sürekli bilgi verme zorunluluğu olanların bu yükümlülüğe uyup uymadıklarını kontrol etmeye yönelik geliştirilen bir uygulamadır. Başka bir ifadeyle VDK-SİGMA, sürekli bilgi verme yükümlülüğü bulunan mükellefler ile VDK bilgi sistemleri arasında veri transferinde kullanılan bir yazılımdır (Katkat Özçelik, 2018, s. 514). Dolayısıyla VDK-SİGMA bir vergi denetim yolu olan bilgi toplama müessesesinin ve dolayısıyla vergi denetiminin etkinliğini sağlama noktasında önemli bir uygulamadır.

Vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla, belirli sektörlerden veri teminine yönelik kayıt saklama gereksinimleri 431 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu tebliğ ile mal ve hizmet hareketlerine ilişkin elektronik ortamda oluşturulacak kayıtlarda yer alması gereken asgari içerikler belirlenmiştir. Bunun yanında söz konusu kayıtların vergi denetimi ile ilgili süreçlerde kullanılması amaçlanmıştır (VDK, 2018, s. 36; Bütüner, 2019, s. 39).

Başlangıç aşamasında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekinde yer alan (I) sayılı liste kapsamındaki mallara ilişkin tedarik zinciri olmak üzere vergi mükellefleri arasındaki faaliyetlerin cari dönemde ve sürekli kontrol edilebilmesi amacı ile 11 mükellefe³⁵ sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülük kapsamında 2015 yılında petrol ve petrol ürünleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemlerin aylık dönemler itibarı ile Başkanlık sistemlerine aktarılması sağlanmıştır. 2018 yılında VDK-SİGMA projesi, kapsamdaki firmalardan alınan verilerde asgari ihtiyaçların ne düzeyde karşılandığı tespit edilip, eksikliklerin giderilmesi amacıyla kapsamda yer alan mükelleflerle bir dizi toplantı gerçekleştirilmiş ve denetimin etkinliğini ve verimliliğini sağlayacak unsurlar eklenmiştir (VDK, 2018, s. 36). Sonuç olarak elektronik vergi denetiminde kayıt sistemine ilişkin geliştirilen EMKAS, E-Arşiv, E-Arşiv Fatura, VDK-SİGMA gibi önemli uygulamaların vergi denetimlerinin etkinliğine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2.1.8. Elektronik Vergi Denetiminde Belge Düzenine İlişkin Uygulamalar

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu usulde, “*vergiyi doğuran olay, verginin matrahı ve matrah üzerinden hesaplanacak vergi*”, mükellefin beyanına göre belirlenmektedir. Belge düzeni, beyan esasını tamamlayıcı nitelikte bir unsurdur. Dolayısıyla, beyan sisteminin özünü, belgeler ve belge düzeni

³⁵ “11 mükellefin seçiminde mükellef büyüklüğü, matrah büyüklüğü, mükellefin bulunduğu sektör içerisindeki payı, 2014 yılı tahakkuk ve tahsilat rakamlarına göre toplam vergi gelirin katkısı ve ÖTV tahakkuk ve tahsilat rakamları gibi kriterler dikkate alınmıştır. Vergi gelirleri içerisinde %24'lük oranla önemli bir paya sahip ÖTV gelirlerinin %42'si, sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilen 11 mükellef tarafından tahakkuk etmektedir” (Bütüner, 2019, s. 39-40).

oluşturmaktadır (Öztürk, 2019, s. 4). Bu bağlamda belge düzeni başta vergi matrahının tespiti olmak üzere vergi denetim ve incelemeleri açısından hayati önem taşımaktadır (Şenyüz, 2015, s. 181).

Vergi sisteminde belge düzeninin yeterince oluşmamış olması kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olan faktörlerden biri olarak görülmektedir. Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmaması birçok mali sorun ortaya çıkarmakla birlikte aynı zamanda vergi denetimlerinin işlevsizliğine de yol açabilmektedir. Vergisel işlemlere ilişkin belgelerin elektronik ortama aktarılması vergi denetiminin işlevine katkı sağlayacaktır. Çünkü bir denetim yapılabilmesi için ortada bir belgenin mevcut olması gerekmektedir. Aksi halde vergi inceleme elemanları haberdar olmadıkları bir belgeyi denetleyemeyeceklerdir. Bu açıdan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi belge düzeninin oluşmasına, vergi denetiminin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma temel işlevini yerine getirmesine ve böylelikle belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde düzenlenmesine katkı sağlaması mümkündür. Belge düzenine ilişkin elektronik uygulamalar başlığı altında e-fatura, e-gider pusulası, e-mm, e-smm, e-irsaliye, elektronik bilet (e-bilet) ile ilgili bilgilere yer verilmektedir.

2.1.8.1. Elektronik Fatura

Fatura vergi mükellefleri tarafından yaygın olarak kullanılan belgelerden biridir. Mükellefler tarafından yapılan mal satışları ve hizmet ifalarına ilişkin olarak oluşturulmaktadır. Faturanın muhteviyatında mükellefler tarafından satılan ürünün cinsi, miktarı, fiyatı, satışın kime yapıldığı vb. bilgiler yer almaktadır. Düzenlenen faturanın deftere kaydı gerektiğinden bu bilgilerde hata veya hile olması veya faturanın düzenlenmemesi veya sahte fatura düzenlenmesi durumunda vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkması söz konusudur. Bu sebeple faturanın düzenlenmesi hususunun takip edilmesi gerekmektedir. Faturanın elektronik ortama aktarılmasıyla mal satışlarını ve hizmet ifalarını daha kolay ve hızlı bir şekilde takip etme olanağına sahip olunmaktadır. Düzenlenen faturada esasa ilişkin aykırılıklar bulunması vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna engel teşkil etmektedir. Vergi denetiminin temel fonksiyonu ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre e-fatura ile bu usulsüzlüklerin daha kolay bir şekilde ortaya

çıkarılabileceğinden söz etmek mümkündür. E-faturanın vergi denetiminin etkinlik ve verimliliğine sağlayacağı faydalara değinmeden önce uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi adına e-faturaya ilişkin genel bilgilere yer vermek gerekmektedir.

Kayıt dışı ile mücadelede önemli bir işleve sahip olan e-fatura sistemi ile ekonomik faaliyetlerde kolaylıklar sağlamak, vergi kayıp ve kaçığını azaltmak amaçlanmaktadır (GİB, 2010b, s. 68; GİB, 2011a, s. 73). Bu doğrultuda e-fatura uygulaması kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmaya yönelik çalışmalar kapsamında 2010 yılında 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği e-fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir (424 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; GİB, 2012b, s. 73). Sözü edilen tebliğ sonrasında çıkarılan 416, 421, 424, 433, 447, 454³⁶, 461, 464, 475, 509, 526, 535 No'lu VUK Genel Tebliğleri ile e-fatura uygulamasının kapsamının genişletildiği görülmektedir.

HMB tarafından çıkarılan VUK genel tebliğleri ile kapsamı genişletilen elektronik fatura “*VUK hükümleri uyarınca bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği e-belge*” (GİB, 2019a, s. 49) olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle e-fatura “*kâğıt fatura ile aynı nitelikleri ve hukuki özellikleri taşıyan ancak elektronik ortamda oluşturulan, saklanan ve ibraz edilen, değişmezliğini sağlamak için mali mühürle imzalanan belge*” olarak tanımlanabilir (Gülten, 2018, s. 58). Bu tanımlardan elektronik faturanın kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu e-faturada kâğıt ortamında düzenlenen faturada bulunması gereken tüm bilgilerin mevcut olması gerektiği anlaşılmaktadır (Akbal, 2020, s. 120).

E-fatura uygulamasının tanımının yanında kapsamına da yer vermek gerekmektedir. E-fatura “*faturanın elektronik ortamda oluşturulmasını ve iletilmesini, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi ile raporlamasını*” kapsamaktadır. Başka bir deyişle faturalama süreçlerinin tümü elektronik yöntemler aracılığıyla kâğıt kullanılmaksızın gerçekleştirilmektedir (GİB, 2013b, s. 76).

³⁶ 421 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak e-defter tutma ve e-fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamının genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-Fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır (454 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Böylelikle mükellefler aldıkları ve düzenledikleri e-faturaları üzerindeki mali mührü de kapsayacak şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edebilmektedirler (İnanç, 2010, s. 187).

E-fatura uygulamasının kapsamının ardından kimlerin e-fatura kullanmaları gerektiği üzerinde durmak da önemlidir. Bu bağlamda e-fatura uygulamasından başlangıçta 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin sonrasında 416 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile gerçek kişilerin isteğe bağlı olarak faydalanmasına izin verilmiştir (GİB, 2010a, s. 11; Topkan, 2016, s. 165). 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile ihtiyari olarak başlayan uygulama 421, 454, 461, 509, 526 ve 535 sayılı VUK Genel Tebliği ile kademeli olarak zorunlu hale getirilmiştir. E-fatura uygulamasını kullanma zorunluluğu olan mükellefler başlangıçta daha sınırlıyken zamanla kullanma zorunluluğu getirilen mükellef sayısının arttığı görülmektedir. E-fatura kullanma zorunluluğu bulunup bu zorunluluğa uymayan mükelleflere kanunda öngörülen cezai hükümler uygulanmaktadır³⁷ (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; 535 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). E-fatura zorunluluğu kapsamında olan mükellefler VUK Genel Tebliği ile belirlenmektedir³⁸.

GİB, VUK Genel Tebliğlerinde belirtilen mükelleflerden başka bazı mükellef veya mükellef gruplarına e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir³⁹. E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler birbirlerine yaptıkları mal satışları ve yerine getirdikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları elektronik olarak göndermek ve almak zorundadırlar. E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler, kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal satışı ve hizmet ifalarında

³⁷ “Zorunluluk getirildiği halde e-Fatura uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-Fatura şeklinde düzenlenmesi gereken faturayı, istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt fatura olarak düzenleyenler ve alanlar dâhil) mükellefler hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır” (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

³⁸ E-fatura kullanma zorunluluğu kapsamında belirlenen mükelleflere ilişkin bakınız: 535, 526 ve 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

³⁹ “GİB, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazıda belirtilen süreler içinde e-fatura uygulamasına dâhil olması ve e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara düzenleyecekleri faturaları e-fatura olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Kanunda öngörülen hükümler uygulanır” (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

ise kâğıt ortamında fatura düzenlemek zorundadırlar. Ancak e-arşiv uygulamasına dâhil olanlar veya dâhil olma zorunluluğu getirilenler e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal satışı ve hizmet ifalarında e-arşiv uygulamasına dâhil oldukları veya zorunluluklarının başladığı tarihten itibaren e-arşiv fatura düzenlemek zorundadırlar (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; 397, 433 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

E-fatura uygulamasına ilişkin olarak verilen genel bilgilerden sonra e-fatura uygulamasının vergi denetimi ile ilişkisine de yer verilmelidir. Faturanın elektronik ortama aktarılması vergi denetimine pek çok fayda sağlamaktır. Bu kapsamda e-fatura uygulaması ile mükellefin faaliyetlerine ilişkin tüm faturalar vergi denetimi için elektronik ortamda ibraz edilebilmektedir. Bu durumda mükelleflerin fatura düzenlememe veya sahte fatura düzenleme olasılıkları azalmaktadır. Fatura düzenlenmediğinde sistem bunu tespit edebilmektedir. Ayrıca e-fatura sisteminin veri güvenliğinden kamu otoriteleri sorumludur. Böylelikle e-faturanın kâğıt faturada olduğu gibi sahtesinin yapılması önlenmektedir. Vergi denetimlerinde “*ikiz fatura*” denilen kâğıt faturanın matbaalarda sahtesinin yaptırılması gibi olumsuzluklar e-faturada söz konusu değildir. Sistem e-imza, mali mühür gibi güvenlik sistemleri ile korunmaktadır. Ayrıca satıcının ve alıcının kimlik bilgileri ve fatura içeriği yine kamu otoritelerinin sorumluluğundadır. Böylelikle kâğıt faturada olduğu gibi alt nüshası farklı, içeriği farklı gibi durumlar söz konusu olmamaktadır (Gülten, 2018, s. 61).

Sahte ve yanıltıcı fatura düzenlenmesini önlemesinin yanında e-fatura sayesinde vergi inceleme elemanları uzaktan erişim yoluyla mükelleflerin faturalarına daha hızlı bir şekilde ulaşıp denetime gelen çok sayıda evrakla uğraşmaktan kurtulmuş olacaklardır (Mert, 2009, s. 67). Geliştirilecek VEDAS gibi uygulama yazılımlarıyla e-faturalar üzerindeki denetimler daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecektir. Bunun yanında e-faturaların denetimi ve bu kayıtların ilgili olduğu hesapların incelenmesi klasik ortamdaki kayıtlara göre çok daha hızlı, kolay ve kesin olacaktır. Bu da vergi kayıp ve kaçığına neden olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanımının önlenmesi açısından da caydırıcı bir mekanizma olacaktır (Gerçek vd., 2013, s. 92).

E-fatura uygulaması ile faturalar kapsamındaki malların takibi etkin bir şekilde yapılabilmekte, e-fatura düzenlendiğinde e-defter kaydı otomatik olarak yapılmakta ve defter kayıtlarında hata ihtimali minimize edilmektedir. Vergi inceleme sürecinde e-fatura uygulaması, incelemelerin verimini ve kalitesini artırmaktadır. Düzenlenen faturaların alıcı ve satıcı taraflardaki bilgileri daha çabuk kıyaslanmakta, işletmelerin stok takibi güncel olarak yapılabilmektedir. Dolayısıyla e-fatura uygulaması vergi inceleme sürecine olumlu katkı sağlamaktadır. Bu yönüyle de, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında fayda sağlaması beklenen bir uygulamadır (Akbal, 2020, s. 122). Özetle elektronik fatura kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine, SMİYB düzenleme olasılığının azaltılmasına, vergi denetimlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına, elektronik vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlayan uygulamalardan biri olarak kabul edilebilir.

2.1.8.2. Elektronik İrsaliye

Vergi mükelleflerinin yaygın olarak kullandığı belgelerden biri de irsaliyedir. Kâğıt ortamda düzenlenen irsaliye sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesi olmak üzere iki türdür (Gülten, 2018, s. 116). Mükellefler ticari işletmelerine ait ticari malların taşınması esnasında sevk irsaliyesi düzenlemek mecburiyetindedirler (Çelik, 2018, s. 113). Sevk irsaliyesi uygulaması mal hareketlerinin izlenmesini ve bunların faturalandırılmasını kapsamaktadır. Bu yönüyle de kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlamaktadır. E-irsaliye daha çok sevk irsaliyesine karşılık gelmektedir. Bununla birlikte araç, şoför ve rotasyon bilgisi taşıyan taşıma irsaliyesi kâğıt olarak araçta bulundurulmaya devam etmektedir. Sevk irsaliyesinin elektronik ortama taşınması hem mal hareketlerinin anlık olarak devlet tarafından izlenebilmesi hem de firmalar açısından süreçlerin kendiliğinden işlemesi yönünden getiriler sağlaması açısından önemlidir (Gülten, 2018, s. 116; Tercan ve Gür Nalçacı, 2018, s. 92).

E-irsaliye uygulaması 487 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiş ve 01.01.2018 tarihinde hayata geçirilmiştir (GİB, 2019b, s. 78; GİB, 2020b, s. 52). Sonrasında çıkarılan 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve 535 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile kapsamı genişletilmiştir. E-irsaliye uygulaması, mal

hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi maksadıyla; 213 sayılı VUK'un 230/1-5'e göre zaten kâğıt ortamda düzenlenmekte olan "*sevk irsaliyesi*" belgesinin, e-belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bunun yanında elektronik irsaliyenin, e-irsaliye uygulamasına ilişkin teknik kılavuzlarda yer alan format ve standartlara göre elektronik ortamda, e-sertifika ile imzalanarak düzenlenmesi, alıcısına iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi esastır (GİB, 2020a, s. 99).

E-irsaliye yeni bir belge türü değildir. Kâğıt ortamında düzenlenen sevk irsaliyesinin elektronik ortamda düzenlenmiş halidir. Kâğıt ortamında düzenlenen sevk irsaliyesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). E-irsaliye, "*basılı irsaliye ile aynı hükümlere tabi olan 487 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen standartları sağlayan, merkezi bir platform üzerinden iletişimi sağlanan e-belge*" olarak tanımlanabilir (Tercan ve Gül Nalçacı, 2018, s. 93).

E-irsaliye uygulaması başlangıçta isteğe bağlı olarak katılan firmalarca kullanılmıştır. Sonrasında 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile tebliğde belirtilen şartları taşıyan mükelleflere e-irsaliye düzenleme zorunluluğu getirilmiştir (GİB, 2020b, s. 52). Belirtilen zorunluluklara uymayan mükelleflere Kanunda öngörülen cezai hükümler uygulanmaktadır⁴⁰. Tebliğde düzenlenen mükelleflerin e-irsaliye uygulamasına dâhil olmaları ve düzenleyecekleri sevk irsaliyelerini istisnai durumlar haricinde "*e-irsaliye*" olarak düzenlemeleri ve uygulama kapsamındaki mükelleflerden alacakları sevk irsaliyelerini de "*e-irsaliye*" olarak almaları zorunludur (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; 535 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Bu yasal zorunluluk kapsamında yer alan mükellef grupları 535 ve 526 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir⁴¹.

⁴⁰ "*Zorunluluk getirildiği halde e-İrsaliye uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-irsaliye şeklinde düzenlenmesi gereken sevk irsaliyesini, istisnai durumlar haricinde e-irsaliye olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt sevk irsaliyesi olarak düzenleyenler ve alanlar dâhil) mükellefler (VUK 232. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar hakkında) Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır*" (509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

⁴¹ Yasal zorunluluk kapsamında yer alan mükellef gruplarına ilişkin bakınız: 535 ve 526 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değişik 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

2.1.8.3. Elektronik Bilet

E-bilet muhatabına elektronik ortamda ulaştırılmak amacıyla e-belge şeklinde oluşturulan, e-sertifika ile imzalanan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen bilettir (VUK, 509 Sıra No'lu Genel Tebliğ). Düzenledikleri çok sayıdaki biletlerin ikinci nüshalarını kâğıt ortamında muhafaza etmeleri kendilerine ağır bir yük oluşturan mükelleflere biletleri elektronik ortamda düzenleme, iletme, muhafaza ve ibraz etme imkânı sunarak kolaylık sağlamak üzere getirilmiştir (GİB, 2019b, s. 74). Böylelikle biletlerin ikinci nüshalarının kâğıt ortamında saklamanın oluşturduğu yükün ortadan kaldırılmaya çalışıldığı söylenebilir. Ayrıca bilet belgesi üzerinden KDV hesaplandığı için bu belge vergi denetimi açısından da önem taşımaktadır.

E-bilet uygulaması 415 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile kara ve deniz yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşımacılığında 2012 yılı itibariyle başlamıştır. Aralık 2015'te yayımlanan 462 ve 463 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğiyle havayolu ve yolcu taşımacılığı ile sinema, tiyatro, spor müsabakaları vb. etkinlikler kapsamında düzenlenecek biletleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir (GİB, 2018b, s. 57). Dolayısıyla e-bilet "*kara, deniz ve hava yolu taşıma ile sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası vb. etkinliklere ilişkin elektronik ortamda düzenlenen e-belge türü*" şeklinde de ifade edilebilir (Kurtcebe ve Utku, 2020, s. 78). Bu bağlamda Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı yapan D1 yetki belgeli işletmeler ile yerli ve yabancı film gösteriminde bulunan sinema işletmeleri 1.01.2021 tarihi itibariyle e-bilet kapsamına giren mükellef gruplarını oluşturmaktadır (Kurtcebe ve Utku, 2020, s. 81).

E-bilet, uygulamaya dâhil olan mükelleflere emek ve zaman tasarrufu ve maliyet avantajı sağlamaktadır. Ayrıca, e-bilet uygulaması mükellefler üzerinde ve sektörde belge düzeninin yerleşmesine katkıda bulunmaktadır. E-bilet şeklinde düzenlenen belgelerin muhafaza ve ibrazında kayıp evrak vb. sorunların yaşanma olasılığı azalmaktadır. Vergi incelemelerinde vergi idaresinin e-belgelere erişimi kolaylaşacağı için verimli ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilebilmesine de katkı sunmaktadır (Akbal, 2020, s. 132).

2.1.8.4. Diğer Elektronik Belgeler

Elektronik vergi denetiminde belge düzenine ilişkin uygulamalardan biri de e-gider pusulasıdır. E-gider pusulası 19.10.2019 tarihinde 30923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. E-gider pusulası “*vergiden muaf esnaf ile vergi mükellefi olmayan kişilerden alınan mal veya hizmet karşılığında ödeme yapılırken elektronik ortamda düzenlenen ve fatura niteliği taşıyan*” e-belgedir (Kurtcebe ve Utku, 2020, s. 78). E-gider pusulası gider pusulasının elektronik ortamda elektronik belge biçiminde oluşturulmuş halidir. Bu uygulama GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde gider pusulasının elektronik ortamda oluşturulmasını, elektronik ortamda ve kâğıt ortamında muhafazasını, ibrazını ve raporlamasını kapsamaktadır (509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği). Kapsamı belirtilen e-gider pusulasının teslimine ilişkin tebliğ maddesi aşağıda yer almaktadır:

“Elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika (e-sertifika) ile imzalanan e-gider pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının alınarak, çıktının muhatabı tarafından ıslak imza ile imzalanması, e-imzalı belgenin muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt örneğinin iletilmesi ve e-imzalı belge ile birlikte ıslak imzalı örneğinin düzenleyen tarafından kâğıt ortamda da muhafaza ve ibraz edilmesi gerekmektedir (535 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği)”.

Belge düzenine göre düzenlenmesi gereken bir diğer belge müstahsil makbuzudur. Bu belgenin elektronik ortamdaki şekli e-mm’dir. E-mm gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden mal satın alındığında elektronik ortamda düzenlenen bir e-belge türüdür (Kurtcebe ve Utku, 2020, s. 77). E-mm 487 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir (Canbolat, 2019, s. 153). E-mm kâğıt ortamında düzenlenen müstahsil makbuzunun elektronik ortamda e-belge şeklinde oluşturulmuş halidir. Bu uygulama GİB tarafından belirlenen standartlara uygun olarak müstahsil makbuzunun elektronik ortamda oluşturulmasını, muhafazasını, ibrazını ve raporlamasını kapsamaktadır. E-mm diğer e-belgelerde olduğu gibi yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamında düzenlenen müstahsil makbuzuyla aynı hukuki niteliklere sahiptir (509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğine göre e-mm uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler düzenleyecekleri müstahsil makbuzunu istisnai durumlar haricinde e-mm olarak düzenlemek ve almak zorundadırlar. Bu zorunluluğa

uymayanlar hakkında kanunda öngörülen cezai hükümler uygulanır⁴². E-mm düzenlemek zorunda olan mükellefler 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir⁴³. GİB Tebliğde belirtilen mükelleflerden başka bazı mükelleflere veya mükellef gruplarına e-mm uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir (509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

VUK kapsamında düzenlenmesi gereken mükellefler tarafından yaygın olarak kullanılan bir diğer belge de serbest meslek makbuzudur. Serbest meslek erbabı *“mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir”* (VUK, md. 236). E-smm, serbest meslek erbaplarınca kâğıt ortamında düzenlenen serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda e-belge olarak düzenlenmiş halidir (Kurtcebe ve Utku, 2020, s. 77). E-smm diğer e-belgelerde olduğu gibi *“yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamda düzenlenen serbest meslek makbuzuyla aynı hukuki niteliklere sahiptir”* (509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

E-smm uygulaması 487 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiş ve 01.01.2018 tarihinde hayata geçirilmiştir. GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda e-belge olarak düzenlenmesini, iletilmesini, muhafazasını, ibraz edilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır (GİB, 2019b, s. 50; 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

Uygulamanın başlangıcında mükelleflere herhangi bir zorunluluk getirilmemiş isteğe bağlı olarak katılan firmalarca kullanılmıştır. Sonrasında 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile e-smm kullanımı zorunlu hale getirilmiştir (GİB, 2020b, s. 52). Belirtilen zorunluluğa uymayan mükelleflere kanunda belirtilen cezai hükümler uygulanmaktadır.

Bu ana başlıkta öncelikle Türkiye’de elektronik vergi denetimine ilişkin genel ifadeler yer verilmiş ve elektronik vergi denetimine ilişkin mevzuat üzerinde

⁴² *“Zorunluluk getirildiği halde e-müstahsil makbuzu uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-müstahsil makbuzu şeklinde düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzunu, istisnai durumlar haricinde e-müstahsil makbuzu olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt müstahsil makbuzu olarak düzenleyenler ve alanlar dahil) mükellefler hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır”* (509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

⁴³ Elektronik müstahsil makbuzu uygulamasından yararlanma zorunluluğu kapsamında olan mükellefler için bakınız: 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.

durulmuştur. Elektronik vergi denetiminin gelişim sürecine yer verildikten sonra sırasıyla elektronik vergi denetiminde mükellef seçimine ilişkin uygulamalar, defter ve beyan sistemine ilişkin uygulamalar, kayıt sistemine ilişkin uygulamalar, belge düzenine ilişkin uygulamalar ele alınmıştır. KDV’de elektronik vergi denetimlerinin gerçekleştirilebilmesi elektronik vergi denetimlerinin temelini oluşturan uygulamaların etkin bir şekilde işlemesiyle mümkündür. Bu bağlamda bir sonraki başlıkta KDV’de elektronik denetime yönelik geliştirilen uygulamalar ele alınmaktadır.

2.1.9. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde Risk Analizine Dayalı Elektronik Vergi Denetimi

Devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini sağlayabilmesi adına çeşitli finansman kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu finansman kaynakları içerisinde en büyük payı vergi gelirleri teşkil etmektedir. 2021 yılında toplam bütçe gelirlerinin %86,6’sı vergi gelirlerinden meydana gelmiştir (GİB, 2021b, s. 175). KDV vergi gelirleri içerisinde %38,2’lik bir payla ilk sıralarda yer almaktadır (GİB, 2021b, s. 177). Bu öneminin yanı sıra KDV’nin belge ve kayıt düzenine dayanması hem kendi bünyesinde hem de gelir ve kurumlar vergisi bünyesinde bir otokontrol mekanizmasının ortaya çıkmasına ve böylelikle kendi hasılatıyla birlikte gelir ve kurumlar vergileri hasılatlarının artmasına da imkân sağlamaktadır (Arslan, 2015, s. 19-20; Avcı, 2015, s. 43). Bu nedenle KDV’nin uyumu vergi gelirleri bakımından büyük bir önem taşımaktadır (Ören, 2019, s. 81).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu arzu edilen bir durum olmakla beraber, vergi sosyolojisi açısından vergi bireyler için mali bir külfet teşkil etmektedir. Bu gerekçeyle mükellefler vergi konusunda planlama yaparken en az vergi ödemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda vergi mükellefleri vergi ödememek veya en az vergiyi ödemek için çeşitli yollara başvurmaktadır (Günay, 2017, s. 1-30). Dolayısıyla KDV de diğer tüm vergilerde olduğu gibi taşıdığı bazı özellikleri ve ayrıcalıklarının sebep olduğu (indirim ve iade mekanizması gibi) vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle denetlenmeye ihtiyaç duyulan bir vergidir. Denetimlerin vergi idaresi tarafından etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi KDV’nin etkin bir şekilde

uygulanması açısından önem taşımaktadır. KDV'ye yönelik denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân sağlayan hususlardan biri bilişim teknolojileridir.

Çalışmanın bu başlığında gelişen mevzuat alt yapısı ve teknolojik altyapıyla uygulamaya konulan KDV'yi denetlemeye yönelik geliştirilen risk analizine dayalı elektronik uygulamalar ele alınacaktır. KDV'de denetime yönelik elektronik uygulamalar ele alınmadan önce konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına KDV'ye ilişkin genel bilgilere yer verilecektir.

2.1.9.1. Genel Olarak Katma Değer Vergisi

Türk vergi sisteminde vergiler, ödeme gücünü oluşturan unsura göre gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır (Seyhan, 2020, s. 1). Harcamalar üzerinden alınan vergiler, *“gelirin veya servetin tüketim maksadıyla elden çıkarılması sırasında alınan vergilerdir”* (Odabaşı, 2018, s. 3).

KDV, dolaylı bir vergi türü olduğundan tahsilatı kolay, verimliliği yüksek bir vergi olarak kabul görmektedir (Altınbaş, 2016, s. 51). Harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde Katma Değer Vergisini en gelişmiş ve modern harcama vergisi olarak nitelendirmek mümkündür. KDV *“üretimden nihai tüketime kadar tüm aşamaları kapsayan, tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan ve her bir iktisadi aşamada ortaya çıkarılan ya da ilave olunan değeri, kendine matrah kabul eden dolaylı bir vergi”* olarak tanımlanabilmektedir (Armutlu, 2007, s. 13-14; Terzi, 2016, s. 4).

KDV Türkiye’de ilk olarak 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ile uygulanmaya başlamıştır. Ekonomik yaşamın her düzeyindeki teslim ve hizmetler üzerinden alınan bir vergi türü olan KDV’nin konusuna birçok faaliyet girmektedir. Bu kapsamda KDV’nin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde olmak şartıyla *“ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden*

doğan teslim ve hizmetler” oluşturmaktadır (KDVK, md. 1). KDVK'nin 1. maddesinde KDV'nin konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır⁴⁴.

KDV'nin mükellefi ise, esasen verginin konusuna giren işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişilerdir (Seyhan, 2020, s. 28). KDVK'nin 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de göz önünde bulundurularak verginin mükellefleri ayrı ayrı sayılmıştır⁴⁵ (Tozar, 2007, s. 28). Ancak burada KDV'nin mükellefi noktasında dikkat edilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. KDV'de diğer vergilerden farklı olarak kanuni mükellef ve fiili mükellef olmak üzere iki tip mükellef mevcuttur. KDVK'nin 8. maddesinde belirtilen mükellefler kanuni mükellefi oluşturmaktadırlar. Bu mükellefler vergiyi nihai tüketiciden alıp vergi dairesine ödemekle yükümlü olan mükelleflerdir. Fiili mükellef ise nihai tüketiciler olup, vergiyi satın aldıkları mal ve hizmet fiyatıyla beraber kanuni mükelleflere ödeyenlerdir. Fiili mükellefler her ne kadar vergiye katlanan taraf olsa da kanuni mükellefler vergilendirmeye ilişkin

⁴⁴ KDVK'nin konusuna giren işlemler şunlardır (KDVK, md. 1):

- “1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - h) Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler”.

⁴⁵ “1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f) (Mülga: 14/3/2007-5602/11 md.)
- g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır”.

yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı asıl muhatap olanlardır (Odabaşı, 2018, s. 14).

Vergi mükellefleri açısından KDV indirim mekanizması verginin piramitleşmesini engelleyen önemli bir uygulamadır. KDV'nin önemli özelliklerinden biri olan indirim mekanizması aynı zamanda verginin esasını oluşturmaktadır (Tunç, 2007, s. 9). İndirim mekanizması üretim-tüketim zincirinin her aşamasında indirilecek KDV ile hesaplanan KDV'yi karşılaştırma olanağı sunmaktadır. KDV bünyesinde yer alan indirim mekanizmasında; nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarda vergi alınmakta, ancak her bir aşamada hesaplanan vergiden bir önceki aşamanın vergisi düşülerek bakiye vergi hazineye intikal ettirilmektedir. Bu şekilde fiilen sadece o aşamada eklenen değer vergiye tabi tutularak vergi mükerrerliğinin önüne geçilmiş olmaktadır (Vergili, 2015, s. 68).

İndirim mekanizmasının bir diğer faydası vergi yükünü son tüketiciye yansıtarak, yükün üretim-tüketim zinciri arasında yer alan mükellefler üzerinde kalmasını önlemektir. KDV mükellefinin belirtilen indirim mekanizmasından ve sağladığı imkânlardan faydalanabilmesi için belli şartlara uyması gerekmektedir. Buna göre mükellefin indirim hakkından yararlanabilmesi için belge temin etmesi ve bu belgeleri defterlere kaydetmesi bir zorunluluktur. Bu zorunluluk hali mükellefler arasında menfaat çatışması yaratarak, mükelleflerin birbirlerinden fatura ve benzeri belgeleri istemelerini ve böylelikle KDV indirim müessesesinde otokontrol mekanizmasının işlemlerini sağlamaktadır (Kurt Erol, 2017, s. 13; Oral, 2017, s. 12-121). Dahası, KDV'nin belge ve kayıt düzeni üzerine kurulu olması gelir ve kurumlar vergisi açısından da bir otokontrol mekanizması sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Terzi, 2016, s. 4). Ancak otokontrol mekanizmasının düzgün çalışması için düzenlenen belgelerin gerçek olması veya gerçeğe dayalı işlemlerden meydana gelmesi gerekmektedir. SMİYB belge kullanıldığının tespiti halinde mükellefin KDV indirim talebi reddedilmektedir (Oral, 2017, s. 182). Sahte ya da yanıltıcı nitelikte fatura kullanarak var olmayan girdileri satın almış gibi gösterme ya da girdilerin değerlerini gereğinden fazla yükselterek haksız indirim ya da iade talep etme fiilleri indirim mekanizmasını kötüye kullanmanın en yaygın şekillerindedir (Öztürk, 2021, s. 37). Mükelleflerin bu tür vergi kayıp ve kaçığına yol açıcı fiilleri KDV iade işlemlerinde de yaşanabilmektedir.

KDV iadesi ve indirim mekanizması birbiriyle ilişkili hususlardır. İndirim mekanizması bazen mükellefler tarafından yüklenilen “*tam istisna kapsamındaki işlemler (ihracat istisnası), indirimli orana tabi işlemler, tevkifata tabi işlemler, fazla veya yersiz ödenen vergiler ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklı işlemler*” nedeniyle tam olarak çalışmamaktadır. İndirim mekanizmasının çalışmadığı bu gibi durumlarda vergi yükü son tüketiciye aktarılamamakta üretim tüketim zincirinin arasında yer alan birimler üzerinde kalmaktadır. İade mekanizması bu tür olumsuzlukların mükellefler üzerindeki etkisini hafifletmek amacıyla uygulamaya dahil edilmiş bir müessesedir (Gökmen, 2019, s. 13; Kurç, 2019, s. 7-32).

İade mekanizmasından KDV iade hakkı kazanan mükellefler yararlanabilmektedir. Buna göre iade hakkı kazanan mükellefler gereken belgeleri⁴⁶ vergi idaresine ibraz etmekte ve bunun neticesinde nakden veya mahsuben iade almaktadırlar. Ancak bazı durumlarda iade alan mükellefler gerçekten hak sahibi olmayabilir. Bu durum da “*Haksız KDV İadesi*” kavramını ortaya çıkarmaktadır. KDV mükellefi haksız menfaat sağlamak niyetiyle bilinçli olarak ya da haksız menfaat sağlamak niyetinde olmadan bilinçsiz olarak haksız KDV iadesine sebep olabilir (Başer, 2011, s. 269). Haksız iade mükellef tarafından ister bilinçli yapılsın isterse de bilinçsiz yapılsın vergi kayıp ve kaçağına sebep olmaktadır.

KDV mükelleflerinin çeşitli yollarla vergi kayıp ve kaçağına sebep olma hususunu indirim ve iade mekanizması açısından birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Şöyle ki KDV mükelleflerinden bazıları haksız indirim veya iade alabilmek amacıyla hileli işlemler vasıtasıyla işletme kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak yanlış kullanmakta ve mali tabloları hileli biçimde düzenlemektedirler (Abdioğlu, 2007, s. 163-164). Hileli işlemlerden en çok rastlanılan ve sorun olarak görülenleri, hayali ihracat ve sahte belge düzenleme veya kullanma işlemleridir. SMİYB kullanmak suretiyle, mal veya hizmet ihracatı yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilerek, gerçekte yüklenilmeyen verginin devletten haksız iade olarak alınması söz konusu olmaktadır. Ayrıca, ihracat dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerde de sıklıkla sahte belgeye başvurulduğu görülmektedir (Kurç, 2019, s. 67-

⁴⁶ KDV iadesi için gerekli belgeler arasında İade Talep Dilekçesi, İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi, İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi, İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu, Satış Faturaları Listesi, Gümrük Çıkış Beyannamesi yer almaktadır (Gökmen, 2019, s. 38-39).

75). Bu kapsamda mükellefler tarafından yapılan hataların ve hileli işlemlerin ortaya çıkartılması gerekmektedir. Ancak mükellefler tarafından belgeler ve kayıtlar üzerinde yapılan hata ve özellikle bilerek ve kasten yapılan hileli işlemlerin ortaya çıkarılması son derece güçtür. Hileli işlemlerin tespitinde hile belirteçleri anlamına gelen kırmızı bayraklar yöntemi son derece etkin ve verimli bir yöntemdir. Ancak kırmızı bayraklar sonuca götürmekten çok hilenin söz konusu olabileceğinin belirteçleridir. Vergi denetimlerinde muhasebe kayıt ve belgelerinde yapılan hileli işlemler eğer belirteçleri çok iyi bir şekilde izlenirse çok erken bir şekilde tespit edilebilecektir. Vergi denetiminde kırmızı bayrakların tespit edilmesi denetimde ilk adımı oluşturmakta olup yeterli değildir. Bundan sonra durumun açıklığa kavuşturulması için harekete geçilmesi ve kırmızı bayrağın finansal analiz, gözlemlene veya diğer tekniklerle (örneğin risk analizi) değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanılması denetimlerde analitik yöntemlerin, çağdaş denetim tekniklerinin ve bilgi teknolojilerinin kullanımına imkân sağlamaktadır (Abdioğlu, 2007, s. 163-165).

Kırmızı bayraklar olarak adlandırılan hile belirteçleri gelişen bilişim teknolojileri sayesinde daha kolay tespit edilebilmekte ve oluşturulan risk analiz sistemleri sayesinde risk unsuru olarak değerlendirilerek analizi gerçekleştirilebilmektedir. Böylelikle yapılacak risk analizi sayesinde riskli mükelleflerin vergi denetimleri için seçilmesi mümkün olmaktadır. Bu kapsamda KDV'ne yönelik olarak haksız iade ve indirimde bulunma olasılığı yüksek olan mükellefleri tespit amacıyla risk analizine dayalı çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir.

2.1.9.2. Katma Değer Vergisinin Denetimine İlişkin Elektronik Uygulamalar

Vergi idaresi KDV'de ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçacağını önlemek adına etkin vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ile görevlidir. Vergi idaresi söz konusu görevi yerine getirmek üzere etkin vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesinde önemli faktörlerden biri olan bilişim teknolojilerinden yararlanmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda KDV'nin denetimine ilişkin olarak çeşitli risk analiz uygulamaları hayata geçirilmiştir. Bu uygulamalar arasında "KDVİRA, RİTAP, Makro Analiz Raporu (MAR), İTS, SARP" yer almaktadır.

KDV'nin denetimine ilişkin diğer elektronik uygulamaları ise “Elektronik Ortamda Verilen Yeminli Mali Műşavir KDV İadesi Tasdik Raporu (e-YMM), ÖZES, Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları (Ba-Bs Formları), Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS), BTRANS” oluşturmaktadır.

2.1.9.2.1. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi

Katma Değer Vergisi'nde risk analizine dayalı elektronik denetime ilişkin uygulamalardan ilki KDV İadesi Risk Analiz Sistemidir. Vergi iadelerinde risk analizi kavramı KDVİRA ile birlikte KDV kapsamında uygulanmaya başlamıştır (Doğan, 2015b, s. 25). KDVİRA, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan KDV iade talebine yönelik bir e-denetim veya analiz programıdır (Doğan, 2012b, s. 54; Yılmaz, 2018, s. 97). KDVİRA sistemi Ocak 2010 vergilendirme döneminden beri uygulanmaktadır (Gökmen, 2019, s. 76). KDV iade taleplerine ilişkin kontrollerin manuel olarak yapılmasının yol açtığı sorunları ortadan kaldırmak ve KDV iadelerinin yerine getirilmesinde hız ve etkinlik sağlamak üzere hayata geçirilmiştir. KDVİRA sisteminin tanımına ve amacına ilişkin ifadelere aşağıda yer verilmektedir:

KDVİRA, “iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini İVD üzerinden göndermesini ve bu listeler esas alınarak vergi dairelerince manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrol ve analizlerin tamamına yakınının, iade listelerinin büyüklüğüne bakılmaksızın, otomatik olarak yapılp iade talebini sonuçlandıracak olan vergi dairesine rapor edilmesini kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilir. Sistem “iadeyi yapan personelin sorgulamalar için harcadığı zamanı daha etkin bir şekilde kullanarak iadenin denetimine yönelik çalışmasını, yapılan sorgulamalarda oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasını, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasını, iade-mahsup işlemlerine hız kazandırılmasını, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesini ve yurt çapında uygulama birliği sağlamayı” amaçlamaktadır (GİB, 2020a, s. 89-90).

KDVİRA sistemiyle ulaşılmak istenen amaçları gerçekleştirmek sistemin etkin işlemesine bağlıdır. Bu noktada KDVİRA sisteminin işleyişine yer vermekte yarar vardır (Altınbaş, 2016, s. 233). KDVİRA kapsamında KDV iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin süreç içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için iade hakkı doğuran işlem gerçekleştiren mükellefin öncelikle KDV beyannamesinin elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir (Belge, 2019, s. 55). Sonrasında

mükellef iade mahsup taleplerini ve bu taleplerine ilişkin dilekçe ve listelerini İVD üzerinden göndermektedir (GİB, 2020a, s. 89-90). Bugün itibariyle mükelleflerin İVD üzerinden iade talebinde bulunurken doldurması gereken ve iade talebine göre değişebilen sekiz adet⁴⁷ liste bulunmaktadır.

KDV iadesinin esasını teşkil eden listelerin İVD'den gönderilmesinin ardından listelere ilişkin veriler ile e-beyanname verileri sistem vasıtasıyla kontrollü bir şekilde alınıp GİB VERİA'ya kaydedilmektedir. VERİA'ya ulaşan bu veriler ve iade talepleri aynı gün veri madenciliği teknikleriyle risk analiz sisteminde risk analizine tabi tutulmaktadır (Altınbaş, 2016, s. 236; Belge, 2019, s. 73; Calayoğlu, 2019, s. 146). Bu kapsamda “*KDV beyannamelerinin denetimi, mal alış ve satış bilgileri, iadenin alt ve üst zincirindeki alıcı ve satıcıların denetimi, ithalat ve ihracat verilerinin denetimi ve banka teminat mektuplarının teyidi gibi çapraz kontroller ve risk analizleri*” yapılmaktadır (Canbolat, 2019, s. 123). Analiz sonucunda üretilen “*KDV İadesi Kontrol Raporu*” VEDOP/E-VDO sistemi üzerinden vergi dairelerine; KDV İadesi Risk Raporu ise VEDOP/E-VDO üzerinden VDK'ye gönderilmektedir (Calayoğlu, 2019, s. 146). KDV İadesi Kontrol Raporunda, mükellefin yapmış olduğu söz konusu iade talebinin mevzuatın öngördüğü koşullara uygun olup olmadığı ve şayet bir uyumsuzluk varsa bunun hangi noktada meydana geldiği gibi hususlar ayrıntılı bir şekilde vergi dairesine bildirilmektedir (Öcal, 2016, s. 191-192). Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini ve bu taleplere ilişkin belgelerin tamamını elektronik ortamda alınan KDVİRA sistemi tarafından oluşturulan “*KDV İadesi Kontrol Raporu*” çerçevesinde değerlendirerek KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde iadeyi gerçekleştirmektedir (Kurt Erol, 2017, s. 128).

Analiz sonucunda üretilen KDV İadesi Kontrol Raporunda “*Tablolar ve Segmentler*” olarak isimlendirilen kontrol noktaları yer almaktadır. KDVİRA ilk olarak KDV iadesi talep eden mükellefle alt mükellefleri sahte belge düzenleme bakımından analize tabi tutmaktadır. Raporun “*Tablolar*” kısmında, iade talebinde

⁴⁷ Mükelleflerce düzenlenmesi gereken listeler şunlardan oluşmaktadır: “*İndirilecek KDV, Yüklenilen KDV Listesi, Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi, Satış Faturaları (Mal İhracı) Listesi, Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi, İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Satış Faturası Listesi, Satış Faturası Listesi, İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosundan*” oluşmaktadır (Belge, 2019, s. 56).

bulunan mükellef ve iadeye ait genel verilerin yanında söz konusu analizlerin neticeleri yer almaktadır. Bu analiz iade talebinde bulunan mükellefe ait bilgiler üzerinden yapılmaktadır. İkinci aşamada ise genel ve özel esas kontrolleri yapılmakta olup, KDVİRA sistemi 28 adet “*Genel Esaslar Kontrol Segmenti*” ve 17 adet “*Özel Esaslar Kontrol Segmenti*” ile risk analizi yapmaktadır (Öcal, 2016, s. 192).

Kontrol segmentlerinde hata tespiti durumunda vergi dairesi mükelleften gerekli düzeltmeleri yapmasını talep etmektedir. Kontrol segmentlerinde herhangi bir hata yoksa vergi dairesi KDV iadesi kontrol raporuna istinaden iadeyi gerçekleştirmektedir (Maliye Bakanlığı’nın 24.02.2010 Tarih ve 53/5373-163/14775 Sayılı 2010/1 Sıra No.lu KDV iç Genelgesi). Kontrol segmentlerinde yer verilen eksiklik ve hatalar, mükellefe gönderilen eksiklik yazıları ile bildirilmektedir (Belge, 2019, s. 74). Söz konusu eksiklik ve hatalar mükellef tarafından düzeltme beyannamesi verilmesi veya yeni liste girilmesi ya da YMM tarafından, girilmeyen YMM sözleşmesinin sisteme girilmesi suretiyle telafi edilir. Diğer taraftan mükellefçe yapılması gereken düzeltme, yeni liste girilmesi suretiyle yapılabilmele birlikte liste de mevcut bulunan bir kısım belgelerin çıkarılması ya da listede değişiklik yapılması suretiyle de gerçekleştirilebilir. Bu durumda vergi dairesi tarafından mükellef listelerinin düzeltilmesine imkân tanımaktadır. Mükellef de gerekli düzeltmeleri yapmak üzere bir dilekçe ile vergi dairesine başvurabilmektedir (Doğan, 2012b, s. 53-61).

Mükellef iade taleplerine ilişkin, eksiklik ve hata içeren, listeleri üzerinde gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra listesini internet üzerinden göndermektedir. Vergi dairesi mükelleflerin listeleri üzerinde düzeltme yaparak eksiklik ve hatalarını gidermesi sonucu KDV İadesi Kontrol Raporuna geri bildirim girerek iadenin tekrardan risk analizine tabi tutulmasını isteyebilmektedir. Risk analizinin yeniden yapılması sonucunda KDVİRA tarafından oluşturulan ikinci Rapor izleyen gün e-VDO üzerinden ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Vergi dairesi yeniden oluşturulan kontrol raporu neticesine göre mükellefin iade talebini gerçekleştirilmektedir (Öcal, 2016, s. 194).

Mükelleflere ilişkin iade taleplerinin bu şekilde KDVİRA sistemi üzerinden gerçekleştirilmesi sayesinde KDVİRA, KDV’ye ilişkin denetim sürecinde denetimlerin etkin, hızlı, kolay, verimli gerçekleşmesi noktasında çeşitli faydalar

sağlamaktadır. KDVİRA'nın bu faydalarına aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015, s. 21; Yılmaz, 2018, s. 97):

- Tüm KDV iade talepleri çeşitli yönlerden ayrıntılı analizlere tabi tutulmakta ve analiz sonuçları hızlı bir şekilde vergi dairelerine aktarılmaktadır.
- KDVİRA aracılığıyla gümrük ve bankalarla kurulan entegrasyon dahilinde elde edilen veriler ve diğer tüm veriler karşılaştırılmakta ve her bir iade talebine ilişkin rapor üretilmektedir (Doğan, 2012b, s. 54).
- İade işlemlerinde sistem tarafından yapılan kontroller neticesinde tespit edilen riskli durumlar sonucunda üretilen raporlar, haksız ve yersiz iadenin önlenmesine ve vergi kaybının engellenmesine katkı sağlamaktadır (Yılmaz, 2018, s. 97; Gökmen, 2019, s. 77).
- İşgücünden etkin bir şekilde yararlanılmakta, denetimlerin sayısı ve etkinliği artmaktadır.
- KDV iade işlemlerinde bir standart sağlanmakta, böylece yapılan analizlerle de etkin bir denetim olanağı sunulmaktadır.
- KDVİRA sayesinde sorgulamaların⁴⁸ hızlı bir şekilde yapılması sonucunda, iade talebinde bulunan mükelleflerin eksiklikleri rahatlıkla görülebilmekte ve idare tarafından kolaylıkla takip edilebilmektedir.

Bunların yanında KDVİRA Sistemi, iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini de kolaylaştırmaktadır (GİB, 2020a, s. 90). İadenin her aşamasının takip ve kontrol edilmesi KDV iadesinin sağlıklı ve daha hızlı gerçekleştirilebilmesi noktasında önemli bir gerekliliktir. Bu gereklilikten

⁴⁸ KDVİRA sisteminde Katma Değer Vergisi İadesi isteyen mükelleflerin;

- Ortaklık yapısına ilişkin bilgiler,
- İadeye esas olmak üzere mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin kontrolü,
- Daha önceki iade talepleri hakkında bilgiler,
- Daha önceden incelemeye alınıp alınmadığına ilişkin bilgiler,
- Hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarına ilişkin bilgiler,
- İadesi istenen tutarın doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- İade aldıktan sonra aldıkları düzeltme beyannamesi verip vermediği,
- İade tutarını azaltıp azaltmadığına ilişkin bilgiler,
- İndirime tabi tutulan giderlerin vergi kanunlarına uygun, yaptığı işle ilgili olup olmadığına ilişkin bilgiler

sorgulanmaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015, s. 21).

yolu çıkararak GİB tarafından KDVİRA sistemini tamamlayıcı bir unsur olarak getirilen KDV İade Takip Sistemine (KDVİTS) bir sonraki başlık altında yer verilmektedir (Usta, 2016, s. 43).

2.1.9.2.2. İade Takip Sistemi (İTS)

KDV iadelerinde pek çok problemle karşılaşılmaktadır. Bu problemlerin en başında mükelleflerin iade işlemlerinin hangi aşamada olduğu ve iadesini ne zaman alacağı hususunda sağlıklı bir bilgi edinememesi yer almaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015, s. 20). Bu problemin çözülebilmesi için 2012 yılında KDV iade sürecine ilişkin prosedürün elektronik ortamda takibine yönelik sistem çalışmaları başlatılmıştır (GİB, 2012a, s. 85). Bu çalışmaların sonucunda KDVİTS, ilk olarak 01.11.2013 tarihinde iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda alınması ile başlamış olup, 15.05.2014 tarihi itibarıyla tüm Türkiye’de uygulamaya geçirilmiştir (GİB, 2014b, s. 109). KDVİTS, mükelleflerin iade taleplerine ilişkin iade sürecinin ilk aşaması olan iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesi ile başlayıp, mükellefe iade yapılmasına kadar geçen her aşamanın merkez birimler, vergi dairesi ve mükellefler tarafından çevrimiçi olarak takibine olanak tanıyan bir sistemdir (GİB, 2013a, s. 81). Kasım 2018 itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi iade işlemlerinin takibinin de sisteme entegre edilmesiyle sistem ismi İTS olarak adlandırılmaya başlanmıştır (GİB, 2020a, s. 89). 2021 yılında ÖTV iadeleri de sisteme dahil edilmiştir (GİB, 2021b, s. 115).

İTS mükellefin tüm dönemlerine ait iade taleplerine ilişkin ayrıntılı bilgiye sahip olma imkânı sağlamaktadır. Özellikle iade süreci devam eden taleplerin iade sürecine ilişkin işlem ve prosedür anlık olarak görülebilmektedir. İTS ile KDV, gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin hızı, vergi dairesi, il ve Türkiye bazında tespit edilebilmektedir. Bununla birlikte tamamlanan, devam eden toplam iade taleplerinin iller ve vergi dairelerine göre dağılımı görülebilmektedir. Aynı zamanda iade talep türleri, iade işlemi tamamlanma süreleri, dönemler arasında iade işlemlerinin artış azalış analizleri gibi pek çok istatistiki çalışma yapılabilmektedir (GİB, 2020a, s. 89). İTS idarenin iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin süreç içerisinde aşağıda yer verilen avantajları içermektedir (GİB, 2014b, s. 109):

- İdarenin vergisel analizlerde kullanılabilir pek çok istatistikî⁴⁹ bilgi üretebilmesine,
- İadenin her aşamasında standart belirlenmesine,
- İdarenin iade işlemlerini daha etkin yönetebilmesine, aksayan yönleri hızlı ve doğru bir şekilde tespit ederek çözüm yolları üretebilmesine katkı sağlamaktadır.

Diğer taraftan, iade talebine ilişkin olarak tespit edilen eksikliklere ilişkin yazılar iade talebinde bulunan mükelleflere ve YMM'lere elektronik tebligat uygulaması kapsamında tebliğ edilmektedir. Eksiklik yazılarına istinaden mükellefler ya da YMM'ler tarafından verilen cevap yazıları da elektronik ortamda alınmaktadır (GİB, 2019b, s. 68). Böylece iade sürecinde yazışma ve tebligattan kaynaklanan zaman kayıpları da önlenerek iade sürecinde hız ve etkinlik sağlanmıştır (Canbolat, 2019, s. 127).

KDVİRA ve İTS iade işlemlerinin tüm aşamalarının takibine ve kontrolüne olanak tanıyan sistemlerdir. RİTAP sistemi de bu iki uygulamadan farklılık gösteren özellikleri olmakla birlikte iade işlemlerinin takibine olanak tanımaktadır.

2.1.9.2.3. Riskli İade Takip ve Analiz Programı

RİTAP, KDV iadelerinin gerçekleştirilmesinde etkinliğin artırılması ve haksız iadenin önlenmesi amacı doğrultusunda geliştirilen bir risk analiz ve denetim uygulamasıdır. Söz konusu uygulama KDV iade taleplerinin anlık olarak takip edilmesine ve raporlanmasına olanak tanımakta, KDV iadelerinin doğru olup olmadığının denetlenmesine yönelik olarak çeşitli kriterleri içinde barındırmakta ve riski matematiksel olarak ölçebilmektedir. RİTAP aynı zamanda son kullanıcının belirleyeceği kriterlere göre analiz yapılmasına olanak tanımaktadır. RİTAP ile yapılan analiz ve denetimler sonucunda yüksek riskli olduğu tespit edilen iade talepleri, ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra, gerekli görülen

⁴⁹ 2016 yılından itibaren, iade taleplerine ilişkin farklı istatistikî bilgilere ulaşılmasına imkân veren “KDV İadeleri Detaylı İstatistik” ekranı, her il ve vergi dairesinin kendi yetkileri dâhilinde çeşitli ölçütlere ilişkin mukayese yapmasına yönelik “KDV İadeleri Karşılaştırmalı Analiz” ekranları ile bu istatistik ekranlarını destekleyici nitelikteki “Stok Değişim Tablosu”, “İncelemeye Sevk Listesi” ve “YMM ve İnceleme Raporları İstatistiği” ekranları kullanılmaktadır (GİB, 2016b, s. 100; GİB, 2017a, s. 97).

talepler incelemeye sevk edilmesi için bağılı oldukları il vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığına gönderilmektedir (GİB, 2020a, s. 90).

RİTAP sistemi ile ilgili dikkat edilmesi gereken konu ilgili işlemlerin anlık olarak izlenebilmesi ve raporlanabilmesi hususudur. Denetim işlemlerinin anlık olarak yapılmasıyla zamanın verimli kullanılması ve anında yapılan müdahaleler ile denetimde etkinliğin artırılabilmesi mümkündür. Bunun yanında RİTAP ile denetimde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında etkili olan bir diğer husus çok detaylı risk analizi ve denetim uygulamalarının yapılabilmesi olanağıdır (Serçemeli, 2019, s. 1238).

2.1.9.2.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu

KDVİRA tarafından her iade talebi için oluşturulan üç farklı rapordan biri KDV İadesi Makro Analiz Raporudur (Doğan, 2012b, s. 58). Makro Analiz Raporları (MAR) KDV İade Raporlarına Temmuz 2011 döneminden itibaren eklenmiştir (GİB, 2017a, s. 97). MAR ile KDV iade işlemlerine esas teşkil eden listelerden hareketle iade talep eden mükellefler hakkında daha detaylı analizler yapılmakta ve mükellefin belirlenen kriterlerden sapma göstermeleri halinde durum rapora yansıtılmaktadır. MAR'da iade talep eden mükellefler elektronik ortamdan, VERİA'dan ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından toplanan bilgiler kapsamında çeşitli açılardan analize tabi tutulmaktadır. Yapılan analiz neticesinde ulaşılan sonuçlar iade işlemini yapacak olan vergi dairesine gönderilmektedir (Doğan, 2012b, s. 60; Canbolat, 2019, s. 125; GİB, 2020a, s. 90). Burada kamu kurumları arasında gerçekleştirilen bütünleşmenin denetimde etkinliği artıracığı söylenebilir (Serçemeli, 2019, s. 1238).

KDVİRA tarafından farklı noktada gerçekleştirilen MAR kontrollerinden bazıları başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir (Doğan, 2012b, s. 61):

- Mükellefin cari dönem ve önceki aylar itibariyle iade tutarındaki ani yükselmelerin analizi
- Mükellefin beyan ettiği yüklenilen KDV tutarının teslim hizmet bedeline oranının sektörüne göre uyum analizi
- Mükellefin yüklenilen genel gider KDV/toplam yüklenilen KDV oranının sektörüne göre uyumu

- Mükellefin ihracat istisnası kapsamında satışını yaptığı mal cinslerindeki değişikliklerin analizi
- Mükellefin ihracat istisnası kapsamında ticaret yaptığı ülke değişikliklerinin analizi
- Mükellefin alım yaptığı firmalardaki değişimlerin analizi

MAR ile yapılan analizlerden istatistiksel veri ve yöntemler kullanılarak mükellef profillerinin belirlenmesi ve eğilimlerinin saptanması sağlanmaktadır. Mükelleflerin ildeki ya da bulunduğu sektördeki diğer mükelleflerle mukayese edilmesine ve sonuçların çeşitli grafik ve tablolarla, görsel ve anlaşılır bir şekilde raporlanmasına olanak tanımaktadır (Canbolat, 2019, s. 125). Böylelikle KDV iadelerinin daha sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkı sağlanmaktadır (GİB, 2014b, s. 108). Aynı zamanda KDV iadesine ilişkin işlemlerin sona erdirilmesinden sonra bazı mükellefler iade aldıkları dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vererek iade tutarlarını azaltmaktadır. Bu mükelleflerin tespit edilerek vergi dairesine bildirilmesi amacıyla KDV iadesi alan mükellefler iade süreci bittikten sonra da yakından takip edilmektedir (GİB, 2014b, s. 126).

2.1.9.2.5. Sahte Belge Risk Analiz Programı

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde yer alan *“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”* hükmü çerçevesinde vergi ödevlileri üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde belge düzenlemek ve kullanmak mecburiyetindedir. Düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu olan belgeler VUK'un 229. ve 238. maddeleri arasında düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen (perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, diğer vesikalar) belgelerdir. Düzenlenen söz konusu belgelerin gerçek olması veya yapılan işlemlerin gerçek durumunu yansıtması esastır (Şenyüz, 2015, s. 110; Özkan, 2021, s. 251). Gerçek olmayan veya yapılan işlemlerin gerçek durumunu yansıtmayan belgelere sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde SMİYB tanımı yapılmıştır. Sahte belge *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi*

düzenlenen belge” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu açıdan; ortada söz konusu bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir (Tokaç, 2007, s. 154). Sahte belgeden farklı olarak Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (MİYB) ise “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*” olarak tanımlanabilir. Bu itibarla; mal ve hizmet miktar ve değerini gerçeğinden daha az veya çok gösteren, alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrif edilerek değiştirilmiş belgeler MİYB’dir (Cengiz, 2014, s. 101). Gerçek mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmasına rağmen belge düzenleme yetkisine haiz olmayanlarca düzenlenen veya belgeyi düzenlemesi gereken kişiden başkası adına düzenlenmiş belgelerin sahte belge mi? Yoksa MİYB mi? Olduğu tartışmalı bir konudur. Bu belgelerin kullanıcı açısından MİYB, düzenleyen açısından sahte belge olduğu kabul edilmektedir. SMİYB belgenin düzenlenmesi ve kullanılması defter, kayıt ve belge sistemine dönük ağır bir ihlaldir (Tokaç, 2007, s. 154; Şenyüz, 2015, s. 110).

SMİYB düzenleyenlere veya kullananlara uygulanacak yaptırımlara ilişkin hüküm aşağıda yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

“Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”.

“Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur (VUK, md. 359)”.

SMİYB düzenleyen ve kullananlar hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmasına rağmen mükellefleri SMİYB kullanmaya iten sebepler bulunmaktadır (Öztürk ve Teker, 2020, s. 139). Mükellefleri KDV açısından SMİYB kullanmalarına iten husus KDV iade ve indirim mekanizmasından yararlanmaktır. Şöyle ki, mükelleflerin KDV’nin özünü oluşturan indirim ve dolayısıyla iade mekanizmasından yararlanabilmesi için düzenlenen veya kullanılan belgelerin esasen gerçek olması veya gerçek işlemlere dayalı olması gerekmektedir. Ancak KDV mükellefleri KDV indirim ve iadelerine kaynak teşkil eden faturalarını SMİYB niteliğinde kullanarak haksız indirim ve dolayısıyla iade alabilmektedir. Böylelikle KDV mükellefleri vergi kayıp ve kaçığına sebep olmaktadır. KDV mükelleflerini

sahte belge düzenleme ve kullanmaya iten başlıca nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Mükellefler, sahte belge (fatura) kullanarak indirilecek KDV'nin tutarını daha yüksek gösterip hesaplanan KDV'yi mahsup ederek hiç vergi ödememeyi veya daha az vergi ödemeyi amaçlamaktadır (Urak, 2015, s. 172). Daha net bir şekilde açıklamak gerekirse, KDV mükelleflerinin kar elde etme mantığıyla genellikle satışları alışlarından fazla olacağından ödenecek KDV'si çıkması olağandır. Ancak bu durumda mükellef sahte nitelikli alış faturası düzenlemek suretiyle indirim mekanizması kapsamında ödenecek vergiyi azaltmaya veya sıfırlamaya çalışabilmektedir (Özkan, 2021, s. 257-261).
- Mükellefleri sahte belge kullanmaya iten bir diğer sebep bazı sektörlerde ödenen KDV'nin diğer mükelleflere yansıtılamaması nedeniyle oluşan finansman yükünden kurtulmak istenmesidir (Gündüz, 2012, s. 203). Böylelikle mükellefler KDV'nin esasını oluşturan indirim mekanizmasından haksız bir şekilde yararlanmaktadırlar.
- İhracatı teşvik amacıyla devlet tarafından uygulanan KDV iadesi uygulamasını suistimal ederek haksız KDV iadesi almak isteyen mükellefler SMİYB kullanmaktadır (Arıkan ve Bakmaz, 2020, s. 42). Şöyle ki belgesiz olarak aldıkları malları ihraç eden mükellefler KDV ödemediği halde KDV iade talebinde bulunabilmek amacıyla SMİYB düzenleme yoluna başvurur (Öztürk ve Teker, 2020, s. 139). Kimi zaman da gerçekte bir mal ihracatı yapılmadığı halde hayali ihracat belgeleri düzenlemek suretiyle ihracat yapılmış gibi gösterilerek KDV iadesi talebinde bulunulmaktadır (Öztürk, 2020, s. 72).

Mükellefler tarafından belirtilen sebeplerle SMİYB'nin kullanılması; *“hazineye intikal etmesi gereken vergi hasılatının azalmasına, kayıt dışı ekonominin artmasına, gelir dağılımının bozulmasına”* neden olmaktadır (Yurt ve Teker, 2019, s. 151). Şöyle ki SMİYB kullanılarak aşındırılan KDV'deki %1 oranındaki bir kayıp

bile 1 Milyar 803 Milyon TL verginin tahsil edilememesine sebep olacaktır (Öztürk, 2020, s. 83). Hal böyle iken vergi denetimi yoluyla mükelleflerin sahte belge düzenleyerek ve kullanarak defter, kayıt ve belge sistemini zarara uğratmasını, haksız indirim ve iadedden yararlanmasını ve böylelikle vergi kayıp ve kaçığına sebep olmasını önlemek gerekmektedir. Bunun için GİB sahte belge düzenleme ve kullanma fiilini engellemek ve tespit etmek adına risk analiz çalışmaları yapmaktadır (Urak, 2015, s. 171). Risk analiz çalışmaları doğrultusunda GİB tarafından geliştirilen SARP Mart 2010 döneminden itibaren kullanılmaya başlanmıştır.

SARP *“vergi sisteminin en önemli sorunlarından birisi olan sahte fatura düzenleme fiilini işleyen KDV mükelleflerinin risk durumlarını sayısal olarak ölçme yöntemi ile analiz edebilen bir bilgisayar programıdır”* (GİB, 2014b, s. 110; GİB, 2018a, s. 91). Başka bir ifadeyle SARP *“risk kriterleri önceden belirlenmiş ve 2009 yılından itibaren faal olan tüm KDV mükelleflerinin SMİYB düzenleme risklerini aylık bazda ölçen detaylı analiz imkânı sağlayan bir bilgisayar programıdır”* (Akbal, 2020, s. 136-137). Sahte belge düzenlenmesinin vergi kayıp ve kaçığı bakımından önemli bir unsur olduğu düşünüldüğünde, SARP vasıtasıyla sahte belge düzenleyenlerin tespit edilmesinin vergi denetiminde etkinliği ve verimliliğini artıracığı söylenebilir (Serçemeli, 2019, s. 1238). Sahte belge düzenleyenlerin tespit edilmesi amacıyla yönelik olarak SARP kapsamında Türkiye’deki aktif tüm Katma Değer Vergisi mükelleflerine her ay bir risk puanı hesaplamakta ve merkezden vergi dairelerine iletilmektedir (GİB, 2017a, s. 98; Çelebi, 2018, s. 109).

SARP, önceden belirlenmiş risk ölçütlerine aykırılığa bağlı olarak, belirli bir algoritma çerçevesinde mükellefleri puanlamaktadır. Program doğrultusunda tüm KDV mükelleflerinin SMİYB düzenleme riski aylık bazda analiz edilmektedir (GİB, 2019b, s. 70). Bahsedilen ölçütlerin geri planında çalışan pek çok sorgu bulunmaktadır. Bu sorgular GİB’de bulunan veriler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu verilerin büyük bir bölümü ise analiz edilen mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişki içinde oldukları diğer mükellefler tarafından gönderilen beyanname ve bildirimlerde bulunan bilgilerden meydana gelmektedir (Doğan, 2015b, s. 21). Ayrıca SARP üzerinden yapılan hesaplamalar mükelleflerin vergisel açıdan hareket tarzlarına dayanılarak kullanılan verilerle yapılmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin KDV beyannamelerindeki bilgiler de önem arz etmektedir (Uz, 2019, s. 59).

Mükelleflerin beyanlarından elde edilen bilgilere uygulanan yetmiş kadar sorgu neticesinde mükellefin risk puanı oluşmaktadır (Akbal, 2020, s. 136). Belirlenen yüksek riskli mükelleflerin ilgili personel tarafından da değerlendirilmesinin ardından incelenmek üzere VDK Başkanlığına gönderilir (GİB, 2020a, s. 91). SMİYB düzenleyenleri tespit etmeye yönelik uygulanan SARP sayesinde SMİYB kullanma amacı olan mükelleflerin bu belgeleri kullanmadan tespit edilmeleri sağlanabilecektir.

GİB tarafından sahte belge düzenleme ve dolayısıyla kullanma fiiline engel olmak ve fiili tespit etmek amacıyla geliştirilen SARP'tan başka önemli bir diğer uygulama takip eden başlıkta ele alınacak olan Özel Esas Uygulama Sistemidir.

2.1.9.2.6. Özel Esas Uygulama Sistemi

Katma Değer Vergisinde iade teknik ve karmaşık bir konudur. Özellikle iade hakkı olmamasına rağmen iadede yararlanması veya kanunen yararlanması gereken miktardan fazla iadede yararlanması KDV'ye ilişkin temel sorunlardan birini teşkil etmektedir. Bu alandaki sorunların temel sonuçlarından biri mükelleflerin haksız yere vergi iadesinden yararlanmasıyla vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasıdır. Vergi idaresi KDV'de vergi iadesi kaynaklı kayıp ve kaçakların önüne geçmek adına yeni düzenlemeler uygulamaya dahil etmektedir. Vergi idaresinin KDV iadesi konusuna ilişkin yeni düzenlemeler yapmasının asıl amacı haksız iade alınmasının önüne geçmek ve alınan ya da alınacak olan iadelerin doğru olup olmadığının denetimini yapmaktır. Zira mükellefler, daha önce de belirtildiği üzere, SMİYB düzenlemek veya kullanmak suretiyle haksız KDV iadesi alma yoluna başvurabilmektedir (Vergili, 2015, s. 148).

Vergi idaresi mükelleflerin SMİYB düzenleme veya kullanma yoluyla haksız KDV iadesi alma hususunun önüne geçebilmek amacıyla KDV iadesine ilişkin esasları, genel ve özel esaslar olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmuştur. SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı⁵⁰ hiçbir şekilde ilgisi

⁵⁰ Haklarında SMİYB düzenleme veya kullanma nedeniyle rapor düzenlenen veya tespit yapılan mükellefler, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan ilgili sayılmaktadır. Haklarında SMİYB düzenleme veya kullanma sebebiyle rapor veya tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet alınması durumunda ise SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile dolaylı bir ilgi söz konusu olmaktadır (Başer, 2011, s. 12).

bulunmayan mükellefler genel esaslara; ilgisi bulunan mükelleflerin mahsuben veya nakden iade talepleri ise özel esaslara ilişkin düzenlemelere tabidir (Tozar, 2007, s. 54; Kurç, 2019, s. 25). Özel esaslara alınan mükellefler “*vergi iadesi alma, kamu ihalelerine katılma, devlet teşviklerinden faydalanma*” gibi konularda kısıtlamaya tabi tutulurlar (Yurt ve Teker, 2019, s. 152). Özel esaslara tabi olup iade talep eden mükelleflerin iadeleri zorlaştırılmış bir süreçle tamamlanmaktadır (Odabaşı, 2018, s. 72).

Özel esaslara göre KDV iadesi uygulaması “26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV. E. Özel Esaslar” bölümünde yer alan düzenlemelere dayanmaktadır. Mezkûr tebliğde özel esas uygulamasından maksat “*mükellefe iadesi yapılacak KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespiti yapılarak haksız yere alınacak KDV iadesinin önüne geçmek*” olarak belirtilmiştir (Yıldız ve Duru, 2020, s. 82). Belirtilen amacı gerçekleştirmek üzere özel esaslara tabi olup KDV iadesi talep eden mükellefler ve bunlarla ilişkili olan kişiler, yüksek riskli olarak kabul edilmekte ve vergi idaresi tarafından vergisel açıdan tüm işlemleri dikkatle takip edilmektedir (Kurç, 2019, s. 97). Bu nedenle özel esaslara göre KDV iadesi vergi incelemelerinin yoğun olduğu iade uygulamasıdır (Gökmen, 2019, s. 19). 2010 yılında manuel işlemlerin uygulamada neden olduğu aksaklıkları gidermek amacıyla uygulamaya geçirilen özel esaslar, 12.02.2018 tarihinden itibaren tüm ülkede hayata geçirilmiş bulunmaktadır. KDV iadesine ilişkin işlemlerin Özel Esas Uygulama Sistemi (ÖZES) aracılığıyla daha hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesini amaçlayan sistem aynı zamanda KDVİRA kapsamında yararlanılan veri tabanına ulaşılmasını ve bilgi girilmesini sağlamaktadır (GİB, 2018a, s. 91). Her ne kadar sistem kimi zaman mükellef ile idare arasında çeşitli uyumsuzlukların ortaya çıkmasına yol açsa da iade işlemlerinin daha hızlı ve etkin bir biçimde sistem üzerinden gerçekleşmesini ve KDV’ye yönelik denetimlerde mükellef ile ilgili bilgilere sistem üzerinden kolay bir şekilde ulaşılması açısından uygulama önemli bir fonksiyon üstlendiği söylenebilir.

Özel esaslar uygulaması sonucunda çeşitli sonuçlara ulaşılmaktadır. Bunlar; olumsuz tespit, olumlu rapor, olumsuz rapor, SMİYB’den oluşmaktadır. Bahsi geçen sonuçlar mükellefin iade talebinin özel esaslara göre yerine getirilmesinde ve

mükellefin genel esaslara dönmesinde önem arz eden kıstaslardır (Tokaç, 2007, s. 153-154; Odabaşı, 2018, s. 72).

Özel esaslar uygulaması kapsamında ulaşılan sonuçlardan biri olumsuz tespit şeklinde gerçekleşebilir. Olumsuz tespit henüz rapora bağlanmamış, mükelleflerin iade rejiminde değişikliğe sebep olan tespitlerdir (Tokaç, 2007, s. 159). KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre haklarında sahte belge kullanıldığına dair olumsuz tespit bulunan mükellefler bu durumdan haberdar edilmekte ve olumsuz durumu düzeltmeleri için kendilerine 15 günlük bir süre verilmektedir. Verilen süre içinde düzenlenen belgeye ilişkin işlemin gerçekliğini ispat eden veya beyanını söz konusu belgede yer alan KDV tutarını indirim hesaplarından çıkartmak suretiyle düzelten mükellefler “özel esaslar” kapsamına alınmamaktadırlar. 15 günlük süre içerisinde olumsuz duruma ilişkin gereken düzeltmeleri yapmayan mükellefler tespit yapıldığı tarih itibariyle “özel esaslar” kapsamına dahil edilmektedir (Özmen, 2018, s. 68-69). Mükellefler hakkında söz konusu olabilecek olumsuz tespit durumları şunlardır (Odabaşı, 2018, s. 72):

- Gerçek bir faaliyet söz konusu olmadığı halde mükellefiyet oluşturulması,
- SMİYB düzenlemek maksadıyla mükellefiyet oluşturan bu mükelleflere mal teslimi ve hizmet ifasında bulunulması,
- Yapılan yoklamalarda mükellefin kayıtlı mükellefiyet adreslerinde bulunamaması,
- Defter ve belge ibraz yazısının tebliğ edilmesine rağmen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi,
- Birden fazla döneme ait KDV beyannamelerinin verilmemesi,
- Vergi dairesince haklarında 6183 sayılı AATUHK hükümleri gereğince geçici/tebiren tahakkuk ve haciz onayı alınarak işlem tesis edilmesi

KDV iadesi kapsamında ortaya çıkabilecek bir diğer sonuç KDV mükellefi hakkında olumlu rapor düzenlenmesidir. Olumlu rapor vergi inceleme elemanlarınca mükellefler hakkında düzenlenen, mükellefin iade talebinin doğru ve uygun olduğunu belirten, talep ettiği iade tutarını ödenmesini öneren rapordur (Odabaşı, 2018, s. 72). Olumlu rapor teminat miktarının azalması veya genel esaslara dönüşü

sağlaması bakımından önemlidir (Tokaç, 2007, s. 156). Daha net bir şekilde açıklamak gerekirse iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin hiçbir zaman genel esaslara dönemeyeceği düşünülmemelidir. Mükellefler gerekli şartları sağladıklarında iade taleplerinin yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulabilmesi durumunda genel esaslara dönebilmektedirler (Öcal, 2016, s. 209).

KDV mükellefleri hakkında ortaya çıkabilecek bir diğer durum da olumsuz rapordur. Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları hususunda tespitlerin yer aldığı inceleme raporları “*olumsuz rapor*” olarak kabul edilmektedir (Aygül, 2016, s. 35). Olumsuz rapor “*iade taleplerinin özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya özellikle inceleme raporuna göre yerine getirilmesine*” yol açmaktadır (Tokaç, 2007, s. 155).

SMİYB, olumsuz tespit, olumsuz rapor, olumlu rapor kavramlarına yer verdikten sonra hangi mükelleflerin özel esaslara tabi olduğundan bahsetmekte fayda vardır. “*KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV. E. Özel Esaslar*” bölümünde hangi mükelleflerin özel esaslara tabi olduğu tek tek belirtilmiştir (Özben, 2019, s. 143). Buna göre haklarında SMİYB düzenledikleri veya kullandıklarına ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir (Öcal, 2016, s. 212; Odabaşı, 2018, s. 73):

- Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilenler,
- SMİYB düzenleme veya kullanma fiiline iştirak eden mükellefler de dahil olmak üzere SMİYB düzenleme veya kullanma konusunda haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler,
- SMİYB düzenleme haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Özel esas uygulaması SMİYB düzenleyen veya kullanan mükelleflerin iade taleplerini zorlaştırılmış bir süreçle yerine getirerek mükelleflerin yeniden SMİYB düzenlemeye dönük cesaretini kırmak ve haksız iade alınmasını önlemek amacıyla uygulamaya dahil edilse de fiiliyatta yukarıda belirtilen mükellefler üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Çünkü özel esaslar uygulanan kimi hallerde; muameleler arasında “*dönemsellik, tutar, nedensellik bağı vb.*” bağlantılar tam olarak kurulmadan, özel esaslar kapsamındaki mükelleflerle iş yapan diğer mükellefler, adeta suçlu ilan edilebilmektedir. Bu durum, idare ile KDV iadesi talep eden mükellefler arasında ciddi uyuşmazlıklara neden olabilmektedir (Kurç, 2019, s. 97).

KDV iadelerine ilişkin olarak haksız iade alınmasını önleme amacına yönelik bir diğer uygulama bir sonraki başlıkta yer verilen e-YMM'dir. Ancak bu sistem özel esas uygulaması kapsamında yer alan mükelleflere yönelik bir uygulama değildir. Genel esaslara göre KDV iade talebinde bulunan mükelleflere yöneliktir. Çünkü YMM'ler iade talebinde bulunan mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerinin gerçek olduğuna ve iade almaya hak kazanıldığına ilişkin denetim ve tasdik yapmakta denetim sonucunda YMM KDV İadesi tasdik raporu düzenlemektedir. Başka bir ifadeyle YMM tarafından düzenlenen YMM tasdik raporu, mükellefin iade almaya hak kazandığını göstermektedir. Bu nedenle özel esas uygulaması kapsamında olan bir mükellefin iade talebinin YMM tasdik raporuna göre yerine getirilmesi mümkün değildir (Alankuş, 2019, s. 49; Gökmen, 2019, s. 2). YMM KDV iadesi tasdik raporu ve bunun elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bilgilere bir sonraki başlık altında ayrıntılı bir şekilde yer verilmektedir.

2.1.9.2.7. YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Sistemi

Yeminli Mali Müşavirlik 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir (Özderen, 2014b, s. 51). YMM'ler “*işletmelere yönelik danışmanlık, denetim ve tasdik işlerini yapan uzman kişilerdir*” (3568 sayılı kanunun 2. Maddesi). YMM'lerin yapabileceği üç konudan birisini oluşturan “*tasdik*” aşağıdaki maddede hükme bağlanmıştır:

“Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler” (3568 sayılı Kanun md. 12).

Tasdik ödevi özü itibariyle bir tür denetim faaliyetini ortaya koymaktadır. Bu durum, YMM’lerin temel üç asli işlevi olan “denetim, danışmanlık ve tasdik” işlemlerinin birbirinden bağımsız olmadığını göstermektedir (Mert, 2014, s. 256; Ayotuz, 2016, s. 71).

YMM’ler tarafından yapılan tasdik işlemleri “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kapsamında yürütülmektedir. Yönetmelikte belirtilen tasdik işlemleri tasdik talebiyle başlayıp tasdik raporu düzenlenmesiyle sona eren bir süreci içermektedir (Mert, 2014, s. 275-285).

Tasdik aşamalarından “tasdik raporları” konu başlığı açısından önem taşımaktadır. “Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, YMM’ler tarafından bir rapora” bağlanmaktadır. YMM’ler tarafından düzenlenen “tasdik raporları”, Tasdik Yönetmeliği madde 7’de tasdik kapsamına alınan konular itibariyle çeşitlendirilmektedir (Mert, 2014, s. 285). Yönetmeliğin 7. maddesine göre KDV bakımından tasdik kapsamına alınan konu ve belgeler aşağıda sıralananlardan oluşmaktadır:

KDV beyannameleri ve ekleri,

- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca gerek görülecek KDV’ye ilişkin diğer işlem ve belgeler,

Yönetmeliğin mezkûr maddesi kapsamında iade hakkı doğuran işlemlerden bazılarında, mükelleflere KDV iadesi yapılmasının bir koşulu olarak YMM tasdik raporu aranmaktadır (Kurç, 2019, s. 9). Burada şunu belirtmek gerekir ki “YMM’lerin rapor düzenleyebilecekleri KDV iade işlemleri 3568 sayılı SMM’lik ve YMM’lik Kanunu⁵¹ ve KDV Genel Tebliğiyle” belirlenmektedir (Usta, 2016, s. 21). YMM’ler tarafından hazırlanan tasdik raporlarına ilişkin düzenlemeleri içeren ilgili mevzuat çerçevesinde YMM’lere KDV iadelerine ilişkin olarak YMM KDV

⁵¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

İadesi Tasdik Raporu düzenlenmesi görevi verilmiştir. YMM'ye bu görevin verilmesinde temel amaç, *“yapılacak etkin bir denetimle, hem mükellefin ve hem idarenin hak ve yararını da dikkate alarak, iade taleplerini hızlı bir şekilde yerine getirmektir”* (Kurç, 2019, s. 11). O halde bu noktada öncelikle YMM'lere KDV İadesi Tasdik Raporu düzenleme görevinin verilme süreci üzerinde durulması; sonrasında ise KDV iadesi tasdik raporlarının e-YMM uygulaması kapsamında elektronik ortamda verilmesine ilişkin hususlardan bahsedilmesi gerekmektedir.

KDVK'nın uygulandığı ilk yıllarda ilke olarak tüm nakden KDV iadelerinin VİR istinaden yapılması esası kabul edilmiştir. Ancak, tüm KDV iade taleplerinin VİR'e istinaden yapılması, *“incelemeye yetkili olanların iş yükünün artmasına ve mükelleflerin iadelerinin gecikmesine”* neden olmuştur (Şahin, 2015, s. 88). İşaret edilen sorunlara çözüm getirmek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı KDV iadelerinin VİR'e dayalı olarak yapılması hususunu bir şarta bağlamıştır. Başka bir ifadeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı VİR ilişkin iadenin teminata bağlanması noktasında birtakım düzenlemeler yapmıştır (Belge, 2019, s. 92). HMB tarafından kanunda belirlenen haddin (5.000 TL) altında kalan mükellefler VİR aranmadan nakden iade talebi yapılabilirken; üst sınırı aşan mükellefler ise aşan kısım için teminat ve/veya VİR'e istinaden iade alabilmektedir (Şahin, 2015, s. 88). Konuyla ilgili üzerinde durulması gereken husus da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki VİR'e göre iade durumunda inceleme sürecinin uzun sürmesi halinde mükellef, inceleme sonuçlanıp rapor hazırlanana kadar teminat vermek şartıyla avans şeklinde iade alabilmektedir. Bu şekilde mükellefler tarafından verilen teminatlar daha sonra düzenlenecek VİR kapsamında mükelleflere iade edilmektedir. Ancak teminatların çözümü de VİR'e bağlandığından, teminat uygulaması sorunlara yeterli çözümü getirememiştir (Alankuş, 2019, s. 46; Belge, 2019, s. 39-93). Mükellefler tarafından vergi dairesine verilen teminat mektuplarının VİR sonuçlanıncaya kadar ilgili vergi dairesinde kalması, hem inceleme memurlarının iş yükünün artmasına hem de mükellef açısından teminat çözümünün uzun zaman almasına sebep olmuştur. Bu nedenle HMB bu sisteme YMM tarafından hazırlanan KDV iade tasdik raporları ile teminat mektuplarının mükellefe iade edilmesi olanağını getirmiştir. Fakat mükellefler zaman içerisinde artan iade talepleri nedeniyle teminat bulma konusunda sıkıntılar yaşamaya başlamışlardır. Ayrıca, inceleme memurları tarafından hazırlanan

VİR'e ve YMM'ler tarafından hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarına karşılık verilen teminat mektuplarının iadesinin gecikmesi durumu ortadan kalkmamıştır (Alankuş, 2019, s. 46).

HMB, “mükelleflerin teminat bulma konusuna ilişkin sıkıntılarını gidermek ve idarenin inceleme yükünü azaltmak” için KDV iadesini, “teminat göstermeden veya VİR aranmaksızın YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporuyla da gerçekleştirmeyi” iade hakkı doğuran işlem türüne göre belirli koşullar altında mümkün kılmıştır (Gökmen, 2019, s. 53). Bu uygulamaya, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadeler ile başlanmış ve tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belirli bir üst limiti geçmeyen verginin bu şekilde iadesine imkân sağlanmıştır. Zaman içerisinde hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade imkânı sağlanan işlemlerin kapsamı çoğaltılmış, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler itibariyle iadelerdeki üst limit uygulamasına son verilmiştir (Belge, 2019, s. 40).

Tüm bu açıklamalardan hareketle YMM'lerin KDV iade sürecine iade taleplerinin gerçekliğini denetleme ve iade sürecini hızlandırma amacı doğrultusunda dahil edildiği ifade edilebilir (Kurç, 2019, s. 99). Bununla birlikte GİB tarafından KDV iadelerinin etkinleştirilmesi ve iade süreçlerinde standartlaşmasına yönelik çalışmalar doğrultusunda “YMM'lik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Sirküler / 1” ve “YMM'lik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ” ile çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda “YMM'ler tarafından verilecek tüm KDV İadesi Tasdik Raporlarının 15.11.2019 tarihinden itibaren ihtiyari; 1.4.2020 tarihinden itibaren ise zorunlu olarak sadece İVD sistemi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi uygulamasına başlanmıştır”. Aynı çalışma kapsamında, 13.11.2019 tarihinde yürürlüğe giren YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkındaki 1 Sıra No.lu Sirkülere istinaden YMM tarafından düzenlenen YMM KDV İade Tasdik Raporlarının belirlenmiş iade türlerine ilişkin “Tablo Formatı” yöntemi kullanılmak suretiyle ve YMM KDV İade Tasdik Raporlarının ise tamamı “Belge Yükleme” yöntemi kullanılarak İVD sistemi üzerinden gönderilmeye başlanılmıştır (GİB, 2020a, s. 92).

2.1.9.2.8. Brüt Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları

Türk vergi sistemi, modern vergi sisteminin esası olan “*matrahın ve ödenecek verginin mükellef tarafından beyan edilmesi*” ilkesini benimsemiştir. Dolayısıyla KDV de diğer tüm vergilerde olduğu gibi mükellef beyanına dayalı olarak verilmekte ve bu beyan üzerinden tahakkuk etmektedir. KDV’den beklenen verimin sağlanması ve verginin işlevlerini yerine getirebilmesi, vergi yükümlülerinin beyanlarının ve beyanlara kaynak teşkil eden belgelerin doğru ve gerçeğe uygun olmasına bağlıdır (Şanver ve Oktar, 2013, s. 3-6). Ancak KDV mükellefleri mal veya hizmet alış ve satışlarına ilişkin olarak SMİYB düzenleyerek ve kullanarak vergi yükünden kurtulmak isteyebilmektedirler. Mükelleflerin düzenledikleri SMİYB’leri kayıtlara intikal ettirmeleri halinde durum KDV beyannamesine yansımakta ve vergi kayıp ve kaçığına sebep olmaktadır. Çözüm olarak mal alış ve satışlarının ve bunlara ilişkin belgelerin, alış ve satışların kimlere yapıldığının takip edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda birbirlerine mal alıp satan vergi mükelleflerinden tedarikçiler veya bunların alt tedarikçilerinin denetlenmesini teminen, vergi kayıp ve kaçıklarını azaltmaya yönelik çalışmalar çerçevesinde, sahte fatura kullanılmasının önüne geçmek amacıyla çapraz denetim ve karşıt inceleme gibi imkânları vermek ve böylelikle tespiti kolaylaştırmak için bir vergi güvenlik önlemi kabul edilebilecek “*Ba-Bs Formları*” kullanılmaktadır (Günay, 2017, s. 85).

Ba-Bs formlarına ilişkin düzenlemeler 256, 350, 362, 381, 396, 418, 523 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Ba-Bs formlarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen tebliğ hükmüne aşağıda yer verilmektedir:

“350 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 213 sayılı VUK’un 148, 149 ve Mükerrer 257’nci maddelerinin HMB’ye verdiği yetkiye dayanılarak getirilen zorunluluk kapsamında bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)”; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile aylık dönemler itibarıyla⁵² takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24:00’e kadar onaylanmak suretiyle sistem üzerinden bildirmeleri gerekmektedir (396 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).”

⁵² Bildirimin yapılacağı ayın belirlenmesinde, düzenlenen belgelerde yazılı olan tarihler dikkate alınacaktır.

523 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ ile değişik 396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde mükelleflerin mal ve/veya hizmet satış tutarlarına ilişkin dikkate alacakları haddin tutarı ve bu haddin belirlenmesinde değerlendirilmesi gereken hususlara yer verilmiştir. 396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile “Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 8.000 TL'den⁵³ 5.000 TL'ye indirilerek yeniden belirlenmiş” ve sınır düşürülerek kapsam genişletilmiştir.

Bunun yanında “bir kişi veya kurumdan yapılan mal ve/veya hizmet alış tutarları ile bir kişi veya kuruma yapılan mal ve/veya hizmet satış tutarlarına ilişkin 5.000 TL tutarındaki haddin belirlenmesinde, elektronik olarak ve kâğıt ortamında düzenlenen tüm belgelerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu haddin aşılması halinde sadece kâğıt ortamında düzenlenen belgeler bildirimlere dâhil edilecektir” (523 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Ba-Bs formları ile yapılacak bildirimlerin verilme şekline ilişkin düzenleme 396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin “Bildirimlerin Elektronik Ortamda Verilme Zorunluluğu” başlığı altında yer almaktadır. Buna göre;

“Bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda vermek zorundadırlar. Bildirim formlarını elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, kâğıt ortamında bildirim formu veremezler (396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği)”.

Ba-Bs formlarının elektronik ortamda bildirilmesinin tamamlanmasının ardından yapılan çapraz sorgulamalar neticesinde mükellefler tarafından Ba-Bs formları ile bildirilen tutarlar arasında tutarsızlık tespit edilmesi mükelleflerin riskli mükellef grubuna dâhil olma sebeplerinden bir tanesidir (Günay, 2017, s. 31). Mal ve hizmet alış ve satışlarının elektronik ortamda mukayese edilmesiyle tespit edilen uyumsuzluklara göre vergi denetim birimlerinin eline, ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığına ilişkin birçok araştırma ve inceleme alanı çıkmaktadır. Bu kapsamda vergi denetimi bakımından Ba-Bs formlarının öneminin büyük olduğu söylenebilir (Türk, 2010, s. 102). Ba-Bs formlarının elektronik ortamda alınması KDV denetimi

⁵³ 381 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde 2008 yılı ve takip eden yıllara ilişkin mükelleflerin mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 8.000 YTL (Yeni Türk Lirası) olarak belirlenmişti.

açısından çeşitli faydalar sağlamaktadır. Söz konusu faydalara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir:

- Ba-Bs bildirimleri, vergi inceleme elemanlarının mükellefleri karşıt ya da çapraz incelemeye tabi tutarak içlerinden vergi ziyana neden olanları kolaylıkla ve düşük maliyetle tespit etmelerine olanak sağlamaktadır.
- Elektronik olarak yapılan bu bildirimler, vergi inceleme elemanlarının adeta masa başında ve ekran karşısında denetimlerini gerçekleştirmelerine olanak tanımaktadır. Üstelik ileride personel kullanmaksızın bu bildirimlerin elektronik programlar yolu ile takibi bile mümkün hale gelecektir (Şanver ve Oktar, 2013, s. 8).
- Elektronik ortamda alınan Ba-Bs formları, KDV beyanlarının özdenetimine olanak sağlamaktadır. Mükelleflerin alım satımları ile KDV beyanları özel olarak geliştirilen denetim uygulama programları ile çapraz kontrole tabi tutulmaktadır. Böylelikle beyanlara yansıtılmayan KDV miktarı, kayıtlara alınmayan alış ve satışlar, sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler kolaylıkla tespit edilebilmektedir (Türk, 2010, s. 113). Örneğin, sahte belge düzenleme şüphesi ile vergi incelemesine alınan ve hakkında vergi suçu raporu düzenlenen bir mükellefin form Bs bildirimlerindeki mükellefler doğrudan sahte belge kullanma suçu şüphesi ile incelemeye sevk edilmektedir (Koçak, 2020, s. 24).
- Alış ve satış yapan mükelleflerin, haklarında düzenlenmiş herhangi bir VİR veya vergi suçu raporlarının bulunup bulunmadığı tespit edilebilmektedir (Akbal, 2020, s. 129).
- İnceleme tarihi itibarıyla bu mükellefler hakkında bekleyen ya da devam eden bir vergi incelemesinin bulunup bulunmadığı tespit edilebilmektedir.
- Alış ya da satış bildiriminde bulunan mükelleflerin vergi borçlarını ödeyip ödemedikleri tespit edilebilmektedir.
- Sahte belge kullanma ya da düzenleme fiilleri yönünde haklarında bir tespit veya raporun bulunup bulunmadığı hususları tespit edilebilmektedir.

Ba-Bs uygulamasının elektronik ortamda verilmesinin KDV denetimine sağladığı faydalar göz önünde bulundurulduğunda bu uygulamanın, vergi

denetiminde etkinliğin sağlanmasına ve vergi kayıp ve kaçığının azalmasına katkı sağladığının söylenmesi mümkündür (Akbal, 2020, s. 129). Ba-Bs formu uygulaması vergi denetimine yönelik belirtilen faydalarının yanında, vergi uyumu noktasında, mükelleflerin denetlenme riskinin verdiği baskıyla en gerçekçi rakamları beyan etmelerini ve vergi kurallarına uymalarını sağlamak açısından da önemlidir. Ayrıca bu bildirimlerin, mükelleflerin belge düzenine uymalarında da katkısı bulunmaktadır (Şanver ve Oktar, 2013, s. 8).

Ba-Bs formlarının vergi denetimine ve uyumuna yönelik sağladığı faydalarla birlikte Ba-Bs formlarına ilişkin olarak 25.01.2021 tarihinde yayımlanan 523 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde üzerinde durulması gereken değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerden biri, Ba-Bs bildirimlerine dahil edilecek belgelere ilişkin olarak "*VUK kapsamında elektronik belge olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyecektir*" hükmü eklenmek suretiyle yapılmıştır. Bir diğer değişiklik, bildirimlerin verilme şekli ve doldurulmasına ilişkindir. İlgili düzenlemeye göre;

"Bildirim verme yükümlülüğü bulunan ancak, tüm alış ve satışları belirtilen haddin altında kalan veya e-belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin, Form Ba-Bs bildirimlerini Ba-Bs bildiriminde beyan edilecek bilgim bulunmamaktadır kutucuğunu işaretlemek suretiyle vermeleri gereklidir (396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ)." ifadesine yer verilmiştir.

E-fatura, e-arşiv fatura gibi uygulamalar halihazırda GİB tarafından elektronik ortam üzerinden alınmaktadır. Mükelleflerin tüm faturalarının e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamaları üzerinden verilmesi durumunda Tebliğde de belirtildiği gibi mükellefler "*Ba-Bs bildiriminde beyan edilecek bilgim bulunmamaktadır*" kutucuğunu işaretleyerek Ba-Bs formlarını göndermektedirler. Dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan tüm mükelleflerin bu şekilde bildirimde bulunması durumunda e-arşiv ve e-fatura uygulamalarının Ba-Bs formlarının işlevini sağladığını söylemek mümkündür.

Mal ve hizmet alış ve satışlarının takibine olanak sağlayan Ba-Bs formlarından başka elektronik ticaret (e-ticaret) kapsamındaki mal ve hizmet alış ve satışlarının takibine olanak sağlayan BTRANS'a yer verilmektedir.

2.1.9.2.9. Elektronik Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Bilgi Transfer Sistemi Uygulaması

Gelişen bilgi ve iletişim teknolojileriyle birlikte bilgisayar ve internet kullanımında artış meydana gelmiştir. Söz konusu artışla ilişkili olarak elektronik ticaret faaliyetlerinde de hızlı bir artış olduğu görülmektedir. E-ticaret kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları da KDV'ye tabidir. E-ticaret faaliyetlerinin KDV'ye ilişkin kayıp ve kaçak ortaya çıkmaması adına takip edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda e-ticaret faaliyetlerinin izlenmesi maksadıyla 464 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile e-ticaretin paydaşları olan aracı hizmet sağlayıcılarına, bankalara, internet reklamcılığı hizmet aracılara ve kargo lojistik işletmelerine 01.07.2016 tarihinden itibaren sürekli bilgi verme yükümlülüğü kapsamında faaliyetlerine ilişkin bazı bilgilerini GİB BTRANS aracılığıyla bildirme zorunluluğu getirilmiştir (464 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; GİB, 2018a, s. 97).

Belirtilen mükellef gruplarına ilişkin söz konusu veriler Ağustos/2016 döneminden itibaren BTRANS aracılığıyla elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır. E-ticaretin izlenmesi amacıyla GİB BTRANS'da toplanan verilerin (Aracı Hizmet Sağlayıcı, Kargo ve Lojistik İşletmecileri ile İnternet Reklam Hizmeti Aracılarından Alınan İşlem Bilgileri, Mükellefiyet ve Beyanname Bilgileri) analizine yönelik olarak çalışmalar yapılmaktadır. Bunun yanında 464 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği kapsamında BTRANS'a aktarılan Aracı Hizmet Sağlayıcılarına ilişkin verilerin VEGAS aracılığıyla veri analiz çalışmaları yapılarak hiç veri göndermeyen veya düzenli veri göndermeyen mükelleflerin tespitine ve gönüllü uyum kapsamında BTRANS sistemine veri göndermesinin sağlanmasına ilişkin çalışmalar yürütülmektedir (GİB, 2018a, s. 97).

BTRANS, "2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ve 2003/1 Vergi Kimlik Numarası İç Genelgesi" kapsamında yaptıkları işlemleri, HMB'ye bildirme zorunluluğu bulunanlara getirilen bir uygulamadır. Elektronik ortamda bilgi gönderme amacıyla kullanılan BTRANS e-beyanname sistemi ile benzer çalışma usul ve esaslarına sahiptir. BTRANS aracılığıyla bilgi gönderilmesinden maksat vergi denetimleri için VERİA'ya bilgi desteği sağlamaktır (Türk, 2010, s. 103).

BTRANS sisteminde toplanan bilgilerden yararlanmak suretiyle vergi bilincinin oluşturulması, vergi uyumunun artırılmasını, vergi kayıp ve kaçığının

azaltılmasını ve denetimin kolaylaştırılarak vergi kültürünün oluşmasını sağlamak mümkündür (Çelik, 2018, s. 131). Bunun yanında e-ticarette yaygın olarak kullanılan vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan KDV’de e-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan çeşitli sorunlar dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasına da olanak sağlayacağı söylenebilir (Çetin Gerger ve Gerçek, 2016, s. 61-62).

2.1.9.2.10. Bandrollü Ürün İzleme Sistemi

Sahte tütün mamulleri ve alkollü içki ürünlerinin tüketilmesinin insan sağlığına zararları herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Aynı zamanda söz konusu ürünlerin tüketiminin devleti gelir kaybına uğratmak gibi bir zararı da mevcuttur. Belirtilen zararların ortadan kaldırılması amacıyla sahte tütün ve alkollü içki ürünlerinin tespit edilip üretiminin engellenmesi gerekmektedir (Onursal, 2019, s. 64). Buna yönelik bir çözüm yolu olarak BÜİS 24.07.2007 tarihinde faaliyete geçen BÜİS’in amacına aşağıda yer verilmektedir:

BÜİS ile “tütün mamulleri ve alkollü içki ürünlerinin kayıt altına alınması, üretimlerinin ve ithalatının izlenmesi ve tütün mamulleri ve alkollü içki ürünlerinden alınan, toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan, ÖTV ve KDV’nin güvence altına alınması” amaçlanmaktadır (Orkunoğlu Şahin, 2015, s. 148).

Bu amaç doğrultusunda BÜİS “*üretilen veya ithal edilen tütün mamullerine, alkollü içki ürünlerine*⁵⁴ işaret konulması ve GİB bünyesinde kurulan merkezi veri tabanına aktarılması ve mobil cihazlarla saha denetimine olanak sağlanması işlemleri için” kurulmuştur (Calayoğlu, 2019, s. 150). BÜİS mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşmak için teknolojik olanaklardan yararlanarak üretilen ve ithal edilen tütün ve alkollü içki ürünlerinin bandrol, kod veya kodlanmış etiketler vasıtasıyla izlenmesi temeline dayanmaktadır (GİB, 2019b, s. 86).

BÜİS ile alkollü içkilere ve tütün mamullerine ilişkin yapılan denetimler özel eğitim almış bandrol denetim ekipleri tarafından mobil cihazlar kullanılarak gerçekleştirilmektedir (GİB, 2019b, s. 87). Bu kapsamda yapılan denetimlerde münhasıran gizli güvenlik özellikleri, mobil cihazlar aracılığıyla kontrol edilmektedir. Kontrol neticesinde tespit edilen sahte olan ya da genel sağlık

⁵⁴ 5 cl ve daha büyük iç ambalajlı.

koşullarına uygun olmayan ürünlere ilişkin gerektiğinde kolluk kuvvetlerin de yardımına başvurularak adli ve idari işlemler yapılmaktadır (Canbolat, 2019, s. 121-122).

BÜİS kapsamında sahte içki ve tütün ürünlerinin tespiti noktasında tüketicilerin de denetimlere aktif katılımının sağlanması amacıyla GİB BUİS uygulaması geliştirilmiştir. Bu uygulama tüketicilere alınan ürünün üzerinde yer alan bandrolü kontrol edebilme olanağı sunmaktadır (GİB, 2020a, s. 24). Böylelikle sahte içki ve tütün ürünlerinin gerek mükellefe gerekse devlete olan zararı önlenebilecek denetimler daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda Türkiye’de uygulanan KDV’de elektronik denetime ilişkin uygulamaların neler olduğuna ve uygulamaların işleyişine ilişkin gerekli bilgilere yer verilmiştir. Türkiye’de uygulanan KDV’ye yönelik elektronik vergi denetim uygulamalarının etkinliği ve başarısı uygulamalara ilişkin istatistikî verilerden yararlanarak yorumlar ve bulgular kısmında değerlendirmeye alınacaktır.

2.2. İlgili Araştırmalar

Literatürde doğrudan KDV’de elektronik denetime ilişkin olarak daha önce yapılmış herhangi bir araştırma bulunmamaktadır. Ancak araştırma konusu ile ilişkili olabilecek elektronik denetimi konu alan araştırmalar mevcuttur. Bu araştırmalara aşağıda yer verilmiştir:

Yücelen (2009), “*Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*”ni konu alan tez çalışmasında bilgisayar destekli vergi denetimi konusunda mevcut eksikliklerin tanımlanmasını, bu eksiklikleri giderecek yollara ilişkin önerilerin ortaya konulmasını amaçlamıştır. Çalışmasında sistemin bütün fonksiyonlarıyla birlikte artık uygulamaya geçirilmesi ve bu bağlamda üzerine görev düşen tüm kesimler açısından yapılması gerekli olan çalışmalar üzerinde durulmuştur.

Bakan (2019), “*Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul’da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama*” konulu doktora tezinde anket yöntemini kullanarak bilgisayar destekli

denetim tekniklerinin denetim riski üzerine etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. İstanbul'da faaliyet gösteren firmalar üzerinden yapılan araştırma neticesinde birçok firma tarafından çoğunlukla bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda bu tür bilgisayar destekli denetim tekniklerinin denetim riskinin düşmesine, denetim maliyetlerinin azalmasına, denetim kalitesinin artmasına ve etkin ve daha kısa sürede güvenilirliği yüksek denetimlerin gerçekleştirilmesine yardımcı olacağı belirtilmiştir.

Türk (2011), "*Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma*" konulu tez çalışmasında anket tekniğini kullanarak elektronik vergi denetiminin mükelleflerin vergiye uyum eğilimleri üzerine inceleme yapmıştır. İnceleme neticesinde mükelleflerin etkin elektronik denetime tabi tutulmaları halinde vergi kaçırmaya yönelmeyecekleri ve gelirlerini vergi kanunlarına uygun bir şekilde beyan edecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

Çağlar (2011), "*Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi*" konu başlıklı tez çalışmasında kayıtdışılıkla mücadelede elektronik vergi denetimi sisteminin güçlü ve zayıf yanlarını ifade ederek, mevcut eksikliklerin giderilmesi ve denetimin işleyişinin geliştirilmesine ilişkin önerilerde bulunmuştur.

Tosun (2021), "*Vergi Denetiminde Dijitalleşme Sonucu Vergi Müfettişliğinin Evden Çalışma Yöntemi ile Uygulanabilirliği*" konu başlıklı tez çalışması ile uzaktan vergi denetiminin uygulanabilirliğinin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda İstanbul'da vergi müfettişleri ve vergi uzmanlarıyla yapılan yüz yüze görüşmelerde elde edilen bilgilerden yararlanılarak model önerisi oluşturmuştur. Oluşturulan model önerisi kapsamında her ne kadar evden çalışma sisteminin çeşitli zorluklar barındırsa da sistemin uygulanabilirliği ifade edilmiştir.

Polat (2017), "*Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi*" isimli tez çalışmasında Türkiye'de vergi denetiminden sorumlu olan kurumların organizasyon yapıları ve görevleri üzerine bir araştırma yapmıştır. Çalışmasında VDK-RAMER'in işleyişini ve vergi denetimine sağladığı faydaları çeşitli açılardan incelemiş ve sistemin başarısını arttırmaya yönelik önerilerde bulunmuştur.

Bayram (2019), “*Vergi Denetiminde Risk Analizi*” adlı tez çalışmasında risk analizine dayalı denetimlerin vergi incelemelerinde adalet, uygunluk ve belirlilik ilkeleri kapsamında bir denetim sistemini hayata geçirmeye elverişli olduğu ve sistem sayesinde devletin kimi incelediğini, mükellefin ise neden incelendiğini tam olarak bileceği, keyfi vergi incelemelerinin önlenebileceği hususuna yer verilmiştir.

Calayoğlu (2019), “*Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları*” isimli makalesinde risk odaklı denetim anlayışı kapsamında geliştirilen yazılımlara ve VEDAS’ın vergi denetimine sağlayacağı imkânlarla ilişkin açıklamalar getirmiştir. Ayrıca yazar vergi denetiminin tamamının elektronik olarak gerçekleşebilmesi için gerekli olan altyapı, mevzuat ve kontroller hakkında değerlendirmelerde bulunmuştur. Çalışma sonucunda risk odaklı elektronik denetim anlayışıyla birlikte hayata geçirilen e-maliye uygulamalarının denetimin etkinliğine katkıda bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada vergi denetimine yönelik geliştirilen analiz sistemi olan VEDAS sayesinde, inceleme elemanlarının mükellefin e-defter ve e-faturalarına uzaktan erişerek denetim yapabileceği ve böylece tam denetim hedefinin kolaylaşacağı üzerinde durulmuştur.

Doğan (2012a), “*KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)*” adlı makalesinde KDVİRA sisteminin diğer ülke örnekleriyle karşılaştırmasını yapmıştır. Diğer ülke örnekleri ile kıyaslandığında KDVİRA’nın etkinliğinin daha fazla olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Bununla birlikte KDV iade taleplerinin analizinde önemli ölçüde bir standart sağlandığı, KDV iade talep sürecindeki bürokrasinin ortadan kalktığı ve KDVİRA’nın gelecekteki e-denetim programları için örnek teşkil ettiği ifade edilmiştir.

Serçemeli (2019), “*Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme*” adlı makalesinde elektronik vergi denetimi uygulamalarının gelişiminin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda elektronik uygulamaların vergi denetiminin etkinliğini ve devletin vergi tahsil gücünü artıracığı, ayrıca kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

Uğur (2016), “*Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)*” isimli çalışmasında, Gaziantep halı sektörü üzerinden risk analiz sisteminin işlerliğini konu

almıştır. Araştırmanın neticesinde Gaziantep’te halı sektörünün denetimine dair uygulanan Risk Analiz Modelinin, tespit edilen kriterler açısından doğru mükelleflerin seçimini sağladığı ve modelin geniş bir veri tabanı üzerinden çalışan e-denetim mekanizmasına dönüştürülmesinin zorunluluk arz ettiği sonucuna ulaşmıştır.

Bakar ve Gerçek (2016)’e, ait “*Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme*” isimli çalışmada yazarlar “*Avusturalya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD’deki*” risk analizi sistemlerinin gelişimini araştırmış ve bunun vergi denetiminde etkinliği sağlamadaki yerini ortaya koymaya çalışmışlardır. Bu doğrultuda risk analizine dayalı vergi denetiminin son durumunu inceleyerek, Türkiye için bazı tespitlerde bulunmuşlardır. Araştırmanın neticesinde Türkiye’de uygulamada bazı eksikliklerin olduğu, tespit edilen eksikliklerin giderilmesi, denetimde etkinliğin ve vergi uyumunun artırılmasına ilişkin düzenlemeler üzerinde durmuşlardır.

Arslan ve Biniş (2016)’e ait “*Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi*” isimli çalışmada vergi denetiminde etkinlik sorunu olarak mükellef seçimi üzerinde durulmuştur. Çalışmada risk analizi uygulamalarının ve otomasyon projelerinin mükellef seçimi ve vergi denetiminde etkinlik üzerine olası etkileri incelenmiştir. Çalışmanın neticesinde bilişim teknolojileri aracılığıyla denetlenecek mükelleflerin seçiminin başarılı sonuçlar doğurma potansiyeline sahip olduğu ve denetimde etkinlik artışı meydana getirebileceğine ilişkin sonuca ulaşmışlardır.

Eberhartinger vd. (2020), “*Are Risk-based Tax Audit Strategies Rewarded? An Analysis of Corporate Tax Avoidance*” isimli makalesinde riske dayalı vergi denetim stratejileri ile kurumlar vergisinden kaçınma arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada, 2014’ten 2017’ye kadar 54 ülkede risk profili oluşturma, tahmine dayalı modelleme ve dahili istihbarat işlevlerine ilişkin OECD veri tabanındaki bilgilerden yararlanmıştır. Yapılan araştırma sonucu ulaşılan sonuçlar, riske dayalı vergi denetimlerinin uygulama, firmaya özgü ve ülkeye özgü faktörleri kontrol ederken daha düşük vergiden kaçınma ile ilişkili olduğu, her büyüklükteki firmada vergiden kaçınmayı engellemek için etkili araçlar olduğu, vergi uygulama maliyetlerini azalttığı ve vergi idarelerinin performansını iyileştirdiği yönünde olmuştur. Genel sonuç ise riske dayalı vergi denetim stratejilerinin firmaların vergiden kaçınma üzerinde artan bir etkisi olduğunu göstermiştir.

Torrey (2008), “*The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits*” isimli tez çalışmasında IRS'nin hangi gelir vergisi beyannamelerinin denetleneceğini belirlemek için kullandığı geçmiş ve mevcut yöntemlerin tartışmasını yapmıştır. Çalışma IRS'nin yöntemini değiştirmesi gerekip gerekmediğini belirlemek için karar ağaçları, regresyon ve sinir ağlarının veri madenciliği tekniklerini araştırmıştır. Araştırma neticesinde ulaşılan sonuç karşılaştırma IRS vergi verilerine dayanmadığı için IRS'nin yöntemini değiştirip değiştirmemesi konusunda bir sonuca varılamayacağı, ancak tüm yöntemlerin sınıflandırma oranları çok yakın olduğu için IRS'nin bunları incelemesinin faydalı olacağı yönünde olmuştur.

3. YÖNTEM

Bu araştırmada bilimsel araştırma yöntemlerinden biri olan literatür taraması yöntemi kullanılmıştır. KDV’de elektronik denetimle alakalı olabilecek yerli ve yabancı literatürde yer alan kaynaklar taranmış, konunun kavramsal çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Katma Değer Vergisinde Elektronik Vergi Denetimi: Türkiye Uygulaması isimli bu çalışma birincil, ikincil ve üçüncül yasal materyalleri içeren ikincil verileri kullanan normatif bir yasal araştırmadır. Veriler, kütüphane araştırması/doküman incelemesi kullanılarak toplanmış, daha sonra verilerin analizi için yasal yorumlama yöntemi kullanılmıştır. Spesifik olarak, ikincil veriler referanslar, kitaplar ve dergi makalelerinin yanı sıra, konferans bildirileri ve konularla ilişkili diğer belgelerden oluşmuştur.

3.1. Araştırmanın Modeli

KDV’de denetime yönelik olarak geliştirilen elektronik uygulamaların ele alındığı bu çalışmada sosyal bilimlerde mevcut olan gözlem, doküman analizi, literatür taraması gibi veri toplama yöntemlerinden oluşan nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır.

3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Türkiye’de vergi denetimine yönelik geliştirilen elektronik uygulamalar; örneklemini ise GİB ve VDK tarafından KDV’de elektronik denetime ilişkin geliştirilen e-maliye uygulamaları oluşturmaktadır.

3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Araştırma kapsamında ilk olarak denetim, vergi denetimi, elektronik vergi denetimi, katma değer vergisi, risk analizi gibi hususlarda yerli ve yabancı literatürde tarama yapılmıştır. Tarama sonucunda elde edilen ve çalışma konusunu ilgilendiren kitap, tez, makale, bildiri, rapor, HMB, GİB ve VDK'ye ait istatistiki veriler mevzuat vb. birincil veya ikincil kaynaklardan yararlanılmıştır.

3.4. Verilerin Toplanma Süreci

Çalışmada nitel veri toplama yöntemlerinden biri olan doküman incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Doküman incelemesi makaleler, dergiler, tezler, kitaplar, faaliyet raporları, istatistiki veriler konuyla ilgili mevzuat, bildirimler vb. üzerinden yapılmıştır.

3.5. Verilerin Analizi

İlgili alan yazında yer alan çeşitli kaynaklardan elde edilen ve çalışmada yararlanılan verilerin güncel ve doğru olmasına dikkat edilmiştir. Çünkü kaynaklar arasında verilere ilişkin olarak hatadan veya başka sebeplerden kaynaklı olarak farklılıklara rastlanabilmektedir. Bunun için ilgili kurumlarda ve benzer kaynaklarda aynı konuya ilişkin yer alan istatistiki veriler arasında karşılaştırma yapılmış ve en doğru ve güncel olanlara yer verilmiştir.

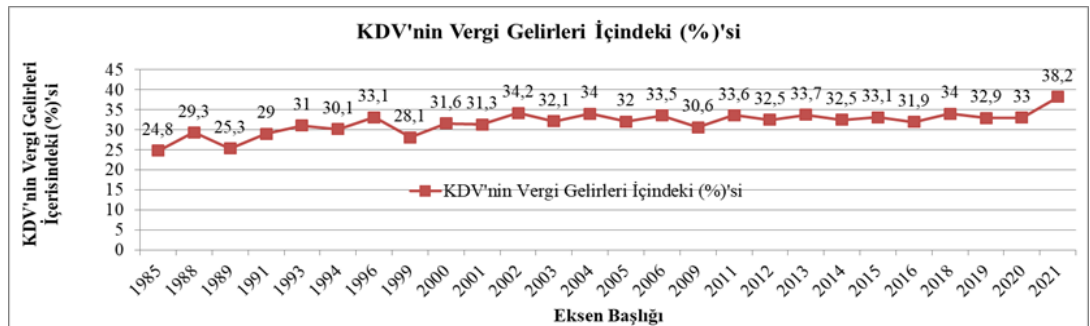
KDV'de e-denetime yönelik uygulamalara ilişkin tezler, makaleler, VDK ve GİB faaliyet raporları ve performans programlarından elde edilen istatistiki verilerin doğru ve güncel olduğundan emin olunduktan sonra söz konusu veriler sentezlenerek tablo ve grafikler halinde somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Verilere ilişkin analizler, betimsel ve yoruma dayalı analiz teknikleri kullanılarak bu tablo ve grafikler üzerinden yapılmış çeşitli bulgu ve yorumlara yer verilmiştir.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

Bu başlıkta KDV'nin genel uygulama sonuçları ile KDV'nin elektronik ortamda denetiminin sonuçlarına ilişkin ilgili literatürden ve faaliyet raporlarından elde edilen istatistikî verilere ve bu verilere ilişkin yorumlara yer verilmektedir. Bu bağlamda KDV ve KDV iade inceleme sonuçlarına ilişkin veriler, KDV mükelleflerinin incelenme oranı, risk odaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payı, KDV'ye tabi işlemlerin takibine ilişkin e-belge, e-beyanname, e-defter vb. uygulamaların kullanıcı sayıları KDV'ye yönelik geliştirilen elektronik denetim uygulamalarına ilişkin veriler vb. değerlendirmeye alınmaktadır.

4.1. KDV'nin Genel Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

1985 yılında uygulamaya konulan KDV devlet için önemli bir gelir kaynağıdır. Bu nedenle KDV mükelleflerinin vergiye uyumu önem arz etmektedir. Etkin vergi denetimleriyle KDV mükelleflerinin vergiye uyumlarının sağlanması mümkündür. KDV etkin bir şekilde denetlenmediği takdirde devletin önemli oranda gelir kaybı yaşaması ihtimal dâhilindedir. Çünkü KDV vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payına ilişkin şekle aşağıda yer verilmektedir.



Şekil 2. KDV'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 2’de 1985-2021 yılları arasında KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmektedir. Grafik verileri yorumlandığında, KDV’nin uygulanmaya başladığı günden bugüne vergi gelirleri içerisindeki payının en düşük olduğu yılın 24,8’lik bir oranla 1985 olduğu görülmektedir. Bunun sebebi olarak KDV’nin 1985 yılında uygulanmaya başlamasıyla yeni bir vergi olması gösterilebilir. KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payının 1989, 1991, 1994, 1998, 1999 ve 2001 yıllarında da düşük olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise, KDV’nin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda ulusal ve uluslararası ekonomide yaşanan krizler gösterilebilir.

2009 yılında da bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Bunun sebebi de yine yaşanan kriz olarak gösterilebilir. 2016 yılındaki düşüşün sebebini ise yaşanan darbe girişimi olarak göstermek mümkündür. Bu bağlamda KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payının ekonomik, sosyal, siyasal olaylardan etkilendiğini söylemek mümkündür.

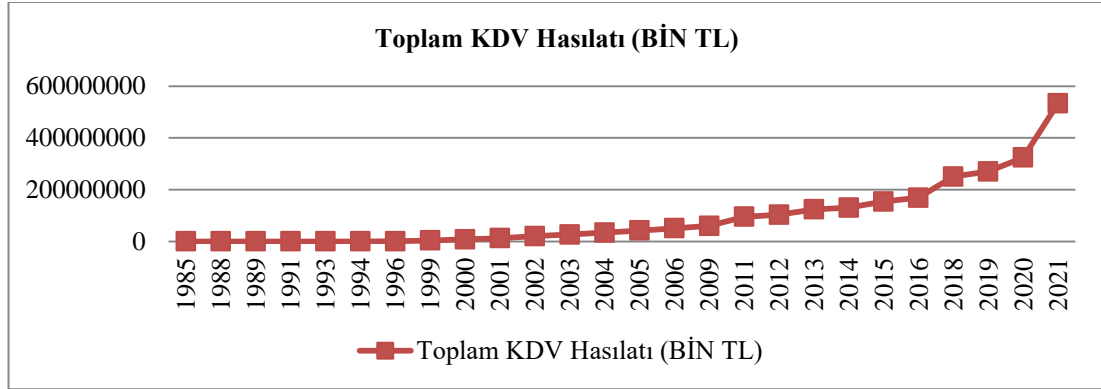
Şekil 2’deki veriler genel olarak değerlendirildiğinde, yıllar itibariyle KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payının istikrarlı bir seyir izlediğini söylemek mümkündür. KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payının ortalamasının %31.7 olduğu ve 2000’li yıllardan itibaren KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payının %30’nun altına düşmediği görülmektedir. KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payı 2021 yılında %38,2’lik bir oranla en yüksek orana ulaştığı görülmektedir. Bu nedenle KDV’ye uyum düzeyi devlet açısından önemli bir husustur. KDV hasılatının yıllar itibariyle seyrine aşağıda Tablo 2’de yer verilmektedir.

Tablo 2. 1985-2021 Yılları Arası Toplam KDV Hasılatı

Yıllar	Toplam KDV Hasılatı (BİN TL)	Yıllar	Toplam KDV Hasılatı (BİN TL)
1985	951	2005	42.263.650
1988	4.177	2006	50.723.560
1989	6.461	2009	60.169.248
1991	22.832	2011	95.550.463
1993	81.877	2012	103.155.875
1994	176.742	2013	123.878.363
1996	743.026	2014	130.538.554
1999	4.164.334	2015	153.844.174
2000	8.379.554	2016	168.808.352
2001	12.438.860	2018	250.661.593
2002	20.400.201	2019	270.152.810
2003	27.031.099	2020	324.038.872
2004	34.325.208	2021	533.670.628

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2’de 1985-2021 yılları arasındaki KDV hasılatında diğer yıllara oranla önemli değişimlerin gözlemlendiği KDV hasılatına ilişkin tutarlara yer verilmektedir. Aşağıda yer alan Şekil 3 KDV hasılatının yıllar içerisinde göstermiş olduğu seyre ilişkin net bir görüntü ortaya çıkarmaktadır.



Şekil 3. 1985-2021 Yılları Arası Toplam KDV Hasılatı

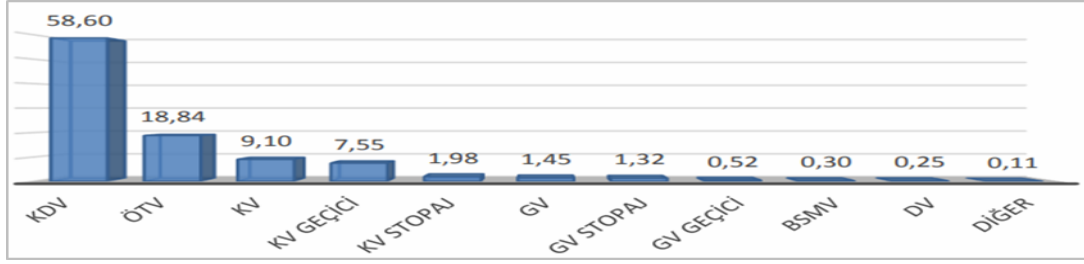
Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 3 verileri incelendiğinde, en düşük KDV hasılatının 951 TL ile 1985 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Bunun KDV'nin yeni uygulamaya konulan bir vergi olmasından kaynaklı olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca KDV hasılatının artış miktarının ilk yıllarda az olduğu dikkat çekmektedir. Bunun sebebi olarak da yine yaşanan ekonomik krizleri göstermek mümkündür. Grafik genel olarak değerlendirildiğinde, KDV hasılatının 1985 yılından 2021 yılına kadarki süreç içerisinde devamlı bir artış eğilimi gösterdiği görülmektedir. Özellikle 2021 yılındaki artış dikkat çekmektedir. 2021 yılındaki 522.670.628 TL'lik KDV hasılatı süreç içerisindeki en yüksek tutardır. Bunun sebebi olarak, KDV'ye tabi ürünlerde son zamanlarda yaşanan yüksek fiyat artışları gösterilebilir.

KDV'nin uygulandığı günden bugüne vergi gelirleri içerisindeki artan payı ve KDV hasılatı dikkate alındığında, KDV mükelleflerinin vergiye uyumunun önem arz ettiği ortaya çıkmaktadır. Yapılacak etkin elektronik vergi denetimleriyle KDV mükelleflerinin vergiye uyumlarının sağlanması mümkündür. Diğer taraftan, KDV etkin bir şekilde denetlenmediği takdirde devletin önemli oranda gelir kaybı yaşaması ihtimal dâhilindedir.

Türkiye’de KDV’ye ilişkin etkin bir vergi denetiminin gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik değerlendirme yapılabilmesi için inceleme sonuçlarından

yararlanılabılır. Aşağıda yer alan Şekil 4'te 2021 yılına ilişkin vergi türleri içerisinde KDV'ye yönelik çıkarımda bulunma imkânı elde edilebilmektedir.



Şekil 4. İnceleme Sonuçlarının Tarhi İstenen Vergi Bazında Oransal Dağılımı

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2021). Faaliyet Raporu, Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü.

Şekil 4'te 2021 yılına ilişkin olarak inceleme sonuçlarının tarhi istenen vergi bazında oransal dağılımlarına yer verilmektedir. Grafik verilerine göre, 2021 yılında yapılan incelemeler neticesinde tarhi istenen toplam 24.232.837.331 TL'nin %58,60'ı KDV'den oluşmaktadır (VDK, 2021, s. 41-42). %58,60'lık oran vergi incelemelerinin büyük bir payının KDV tarhiyatına ilişkin olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Başka bir ifadeyle, KDV'nin yapılan incelemeler neticesinde en yüksek tarhiyata sahip vergi türü olduğunu söylemek mümkündür.

Dolaylı bir vergi olan KDV'nin yüksek tarhiyata sahip vergi türü olmasının nedenlerinden biri de mükellef sayısının fazlalığıdır (Akbal, 2020, s. 152). Bir diğer neden olarak, VDK tarafından yapılan incelemelerin büyük bir kısmının SMİYB kullanımını ile ilgili olması gösterilebilir. Mükellefler tarafından SMİYB kullanıldığının tespit edilmesi halinde mükelleften sahte fatura ile indirimlerine dâhil ettiği KDV tutarı talep edilmektedir (Öztürk, 2020, s. 94). Dolayısıyla KDV'nin etkin bir şekilde denetlenmesi hususu önem arz etmektedir.

4.2. KDV'nin Elektronik Ortamda Denetiminin Uygulama Sonuçları

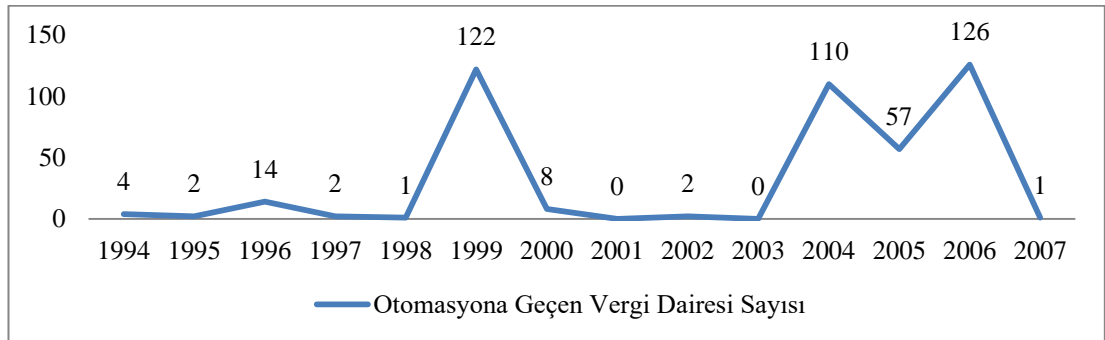
Vergi denetiminde ve dolayısıyla KDV'nin denetiminde etkinliğin sağlanması çeşitli faktörlerin işlerliğine bağlıdır. Söz konusu faktörlerden önemli bazıları “*vergi mevzuatının karmaşıklığı, inceleme elemanı nitelik ve sayısı, vergi bilincinin oluşturulamaması, vergi idaresinin örgüt yapısı, vergi cezaları, vergi inceleme oranları, belge düzeninin oluşturulamaması, mükellef seçimi ve bilişim*

teknolojilerinden yararlanma düzeyi” olarak ifade edilebilir (Arslan ve Biniş, 2016, s. 451, 460; Uğur, 2016, s. 244-247). Konumuzun odak noktasını vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında etkili bir faktör olan bilişim teknolojileri oluşturmaktadır.

Vergi idaresi bilişim teknolojilerinden yararlanarak vergi denetiminde etkinliği sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi denetiminde etkinlik tüm vergilerin denetimini içine alan geniş kapsamlı bir husustur. Herhangi bir vergi türünde denetimin etkinliğinin artırılması dolaylı olarak diğer vergi türlerindeki denetimin etkinliğinin artırılmasına da katkı sağlayacaktır. Örneğin KDV’deki denetimin etkinliğin artırılması dolaylı olarak gelir ve kurumlar vergisinin etkinliğine katkıda bulunacaktır.

KDV’deki denetimin etkinliğinin artırılması da yararlanılan bilişim teknolojilerinin başarılı bir şekilde uygulanmasıyla mümkündür. Söz konusu başarıyı ölçebilmek adına elektronik ortamda KDV’nin denetiminin uygulama sonuçları üzerinde durmak gerekmektedir. Bu bağlamda, öncelikle elektronik vergi denetiminin gelişim sürecinin ilk adımını oluşturan VEDOP değerlendirmeye alınmaktadır.

VEDOP’un temel amacı, vergi dairelerinin otomasyon kapsamına alınmasını ve fiziki vergi dairelerinde yapılan tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesini sağlamaktır. Bu amacın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair bir değerlendirme yapmak adına Şekil 5’te yıllar itibariyle otomasyona geçen vergi daireleri sayılarına yer verilmektedir.



Şekil 5. VEDOP Projeleri Kapsamında Yıllar İtibariyle Otomasyona Geçen Vergi Daireleri

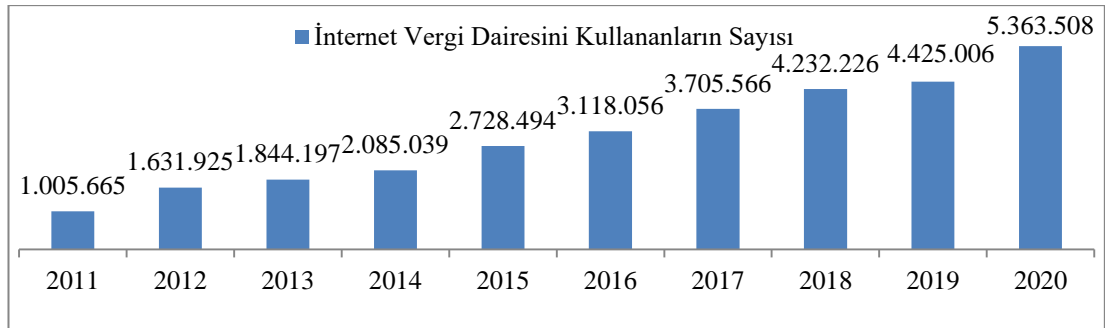
Kaynak: Yaman, D. (2008). *Kamu yönetiminde elektronik devlet modeli ve işletmelerin vergi tahsilatlarının elektronik ortamda uygulanması: Ankara ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

VEDOP-1 kapsamında 155 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmıştır. 2004 yılında uygulanmaya başlayan VEDOP-2 kapsamında ise 293 vergi dairesinin otomasyon kapsamına alındığı görülmektedir. 2007 yılında başlayan VEDOP-3 kapsamında ise 1 vergi dairesi otomasyon sistemine dahil edilmiştir. Günümüzde tüm vergi daireleri otomasyon kapsamına alınmış durumdadır.

VEDOP ile vergi dairelerinin elektronik ortama aktarılmasıyla mükellefler ve vergi idaresi açısından pek çok kolaylık sağlanmakta ve e-vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesine de zemin hazırlanmış olmaktadır. Çünkü vergi denetimlerinin elektronik ortama taşınabilmesi ve böylelikle daha etkin hale getirilebilmesi için vergi denetimine konu olan defter, kayıt, belge ve beyannamelerin yanı sıra vergi dairelerinin de fiziki ortamdan elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

VEDOP uygulamaları KDV'nin elektronik ortamda denetimi açısından da önem arz etmektedir. Çünkü elektronik vergi denetiminin gelişim sürecini oluşturan VEDOP uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanamaması KDV'nin elektronik ortamda etkin bir şekilde denetlenmesi olanağına da engel oluşturmaktadır. Temelin başarılı olmaması halinde üzerine konulan uygulamaların başarısının etkin olmasını beklemek pek mümkün olmamaktadır.

Otomasyon kapsamına alınan vergi daireleri VEDOP'un başarısının bir ölçütü olmakla birlikte VEDOP'un alt bileşenlerini oluşturan uygulamaların başarısı da önemlidir. Elektronik vergi denetiminin gelişim sürecinin bir diğer adımını VEDOP'un alt bileşenlerinden biri olan İVD oluşturmaktadır. İVD'nin başarısının değerlendirilmesi adına Şekil 6'da yıllar itibariyle İVD kullanıcı sayılarına yer verilmektedir.



Şekil 6. İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 6’da yer alan veriler incelendiğinde, İVD kullanıcı sayılarında 2011 yılından 2020 yılına kadar bir artış olduğu göze çarpmaktadır. 2011 yılında İVD’yi 1.005.665 kişi kullanırken 2020 yılında 5.363.508 kişi; 2021 yılında 6,3 milyon kişi İVD üzerinden işlem yapmıştır. İVD uygulamasını kullanan mükellef sayısının artmasının dolaylı da olsa KDV’nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine katkı sağlayacağını söylemek mümkündür. Örneğin, KDVİRA kapsamında analizi yapılan KDV iadelerine ilişkin listeler mükellefler tarafından İVD üzerinden gönderilmektedir.

VEDOS, elektronik vergi denetiminin gelişim sürecinin bir diğer adımını oluşturmaktadır. Sistem üzerinden gerçekleştirilen risk analizleri sonucu vergiye uyumsuzluk eğilimi olan mükelleflerin incelemeye alınması veya matrah artırımında bulunmalarına yönelik işlemler gerçekleştirilmiştir. Böylece bu kapsamda yapılan işlemlerin istatistiki sonuçlarının elektronik ortamda kayıt altına alınması sağlanmıştır (GİB, 2009, s. 15). VEDOS 2005 yılından 2012 yılına kadar başarılı bir şekilde uygulanmış ve VDKB’nin kurulmasıyla 2012 yılında VDK-BİS’e dönüştürülmüştür.

Elektronik vergi denetiminin gelişim sürecine ilişkin önemli bir diğer uygulama da VEDAS’tır. Vergi incelemelerinde kolaylık ve etkinliğin sağlanması amacıyla VEDAS vergi müfettişlerinin kullanımına sunulmaktadır (GİB, 2021b, s. 15). VEDAS mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-belge, e-fatura gibi verileri kullanarak çalışmaktadır. Bu bağlamda vergisel işlemlerin elektronik ortama aktarılması ve bu doğrultuda büyük veri arttıkça VEDAS’ın analiz yöntemlerinin ve kullanım alanının artacağını söylemek mümkündür (İçer, Yücel ve Atak, 2021, s. 81). E-defter ve e-belge uygulamalarına getirilen zorunluluklar VEDAS’ın vergi incelemelerindeki önemini arttırmaktadır (GİB, 2021b, s. 33-51). VEDAS’ın etkin bir şekilde uygulaması ve kapsamına alınan belgelerin genişletilmesinin KDV’nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine katkı sağlayabileceği ifade edilebilir.

4.2.1. KDV’de Mükellef Seçimine İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi

Mükellef seçimi vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında önemli bir faktördür. Çünkü vergi idaresinin vergi denetimlerinde kullanmış olduğu kaynakları sınırlıdır. Sınırlı olan kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılması önem teşkil etmektedir. Bu nedenle kaynakların yüksek riskli mükellefler üzerine yoğunlaştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla yüksek riskli mükelleflerin belirlenmesi ve denetimlerin bunlar üzerine yoğunlaştırılması amacıyla bilişim teknolojilerinden yararlanılarak çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir.

Mükellef seçimine ilişkin önemli uygulamalardan biri veri ambarıdır. VERİA tüm elektronik uygulamalara veri desteği sağlamaktadır. Veri ambarında KDV mükelleflerine ilişkin bilgiler de yer almaktadır. Dolayısıyla veri ambarının KDV’nin elektronik ortamda denetimine katkı sağlayan bir uygulama olduğunu söylemek mümkündür.

VERİA’dan başka mükellef seçimine ilişkin önemli bir diğer uygulama VDK-BİS’tir. Vergi denetimlerine ilişkin bütün iş süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesini sağlayan VDK-BİS vergi denetimlerinin etkinliğinin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. VDK-BİS’in geliştirilmesi sayesinde denetimlere ilişkin görevlerin başından sonuna kadar bir bütün olarak elektronik ortama taşınması sağlanabilecektir. Hali hazırda VDK tarafından çalışmaları yapılan Dijital Denetim Projesi bunu amaçlamaktadır. Proje vergi inceleme görevlerini baştan sona bir bütün olarak elektronik ortama taşımak ve inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun süreçlere dönüştürmek üzere yürütülmektedir (VDK, 2021, s. 33).

Vergi denetiminde mükellef seçimine ilişkin olarak geliştirilen önemli uygulamalardan birisi de VDK-RAS’tır. Risk analiz sisteminin başarılı bir şekilde uygulanmasıyla vergi denetiminde kullanılan kaynaklar riskli mükellefler üzerine yoğunlaştırılarak etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilmesi olanağı elde edilmektedir. VDK-RAS tarafından yapılan incelemelere ilişkin veriler sistemin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bir gösterge niteliğindedir. Söz konusu verilere Tablo 3’de yer verilmektedir.

Tablo 3. VDK-RAS Çalışma Sonuçları

Yıllar	İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı	Risk Analizi Yapılan Mükellef Sayısı	Risk Unsurları
2012	599	-	-
2013	7.536	-	-
2014	13.789	1.059	11.096
2015	26.972	6.318	49.432
2016	-	-	-
2017	26.006	10.767	61.147
2018	22.664	4.494	28.323
2019	23.395	2.108	16.231
2020	18.535	7.491	44.839
2021	19.334	1.585	10.975

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3'te 2012-2021 yılları arasında risk analiz sisteminin çalışma sonuçlarına ilişkin verilere yer verilmektedir. Söz konusu veriler değerlendirildiğinde risk analiz sistemi kapsamında incelemeye sevk edilen mükellef sayılarının 2012 yılında 599 kişiyle en düşük; 2015 yılında ise 26.972 kişi ile en yüksek olduğunu söylemek mümkündür. 2016 yılına ilişkin verilere ise VDK faaliyet raporlarında yer verilmediği görülmektedir. Bunun 2016 yılında yaşanan darbe girişiminden kaynaklı olabileceği düşünülmektedir. Genel bir değerlendirme yapıldığında incelemeye sevk edilen mükellef sayılarının 2017 yılına kadar artan bir seyir izlediği 2017 yılından itibaren ise 2015 yılına kıyasla bir düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. 2019 yılından sonraki düşüşün sebebi olarak 2019 yılında yaşanan Covid-19 pandemi sürecinin etkileri olduğu düşünülmektedir.

VDK-RAS tarafından incelemeye sevk edilen mükellef sayılarının faal mükellef sayıları dikkate alındığında oldukça az olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte VDK-RAS kapsamında incelemeye sevk edilen mükelleflerin vergi türleri itibarıyla ayrımı yapılmadığından ne kadarının KDV mükelleflerine ilişkin olduğu da bilinmemektedir.

Risk analizi yapılan mükellef sayısında ise öncelikle 2012, 2013 ve 2016 yılında veri bulunmadığı göze çarpmaktadır. Söz konusu yıllarda veri bulunmamasının gerekçesinin VDK-RAS'ın 2016 yılına kadar proje aşamasında olup 2016 yılında tam olarak hayata geçirilmesi olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte risk analizi yapılan mükellef sayısının ise en yüksek olduğu yılın 10.767 kişiyle 2017 olduğu görülmektedir. Risk analizi yapılan mükellef sayısı genel olarak

değerlendirildiğinde 2018 yılına kadar artan bir seyir izlerken 2018 yılıyla birlikte azalan bir seyir izlemeye başladığı gözlenmektedir. Diğer taraftan 2020 yılındaki artış dikkat çekmektedir. Risk unsurları değerlendirildiğinde ise söz konusu unsurların yıllar itibariyle yaşanan ekonomik gelişmeler kapsamında gözden geçirilerek yenilendiğini söylemek mümkündür.

VDK-RAS ile kısıtlı denetim gücü ve zaman optimal düzeyde kullanılarak denetim çalışmalarının daha verimli olması, analizlerde veri deposunda bulunan verilerden daha etkin bir şekilde yararlanılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, VDK-RAS ile öncelikle vergi kayıp ve kaçığına yol açma riski yüksek olan sektörler ve mükellefler tespit edilmektedir (İçer, Yücel ve Atak, 2021, s. 80). Dolayısıyla VDK-RAS, KDV mükellefleri açısından da vergi kayıp ve kaçığına yol açma riski yüksek olan mükelleflere odaklanılmasında önemli bir yere sahiptir. Bu noktada KDV mükelleflerinin inceleme oranları üzerinden değerlendirme yapmak gerekmektedir.

Tablo 4. 2013-2021 Yılları Arası KDV Mükelleflerinin İncelenme Oranları

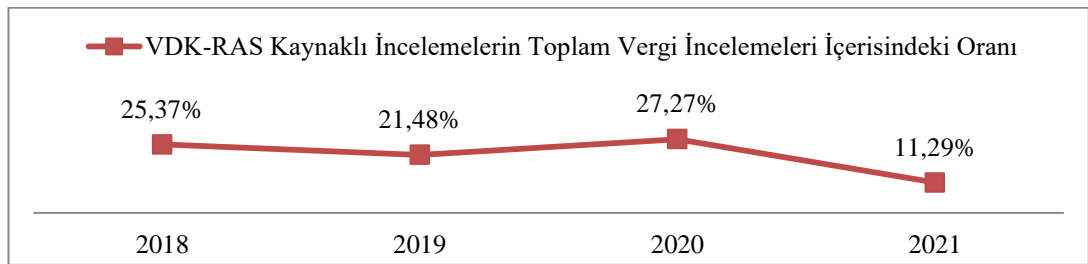
Yıllar	İncelenen KDV Mükellefi Sayısı	Faal KDV Mükellefi Sayısı	İncelenme Oranı
2013	53.521	2.378.432	2,25%
2014	42.362	2.390.387	1,77%
2015	46.719	2.442.668	1,91%
2016	36.443	2.486.821	1,46%
2017	33.073	2.583.610	1,28%
2018	34.025	2.674.151	1,27%
2019	32.862	2.754.599	1,19%
2020	38.774	2.946.139	1,31%
2021	40.639	3.164.072	1,28%

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıda Tablo 4’de KDV’ye ilişkin çeşitli verilere yer verilmiştir. İlgili verilerin seçiminde VDK’nin kuruluşundan sonraki zaman aralığı olan 2013-2021 yılları arası seçilmiştir. Tablo değerlendirildiğinde incelenen KDV mükellefi sayısının en yüksek olduğu yılın 53.521 kişi ile 2013 yılı olduğu görülmektedir. 2013 yılına kıyasla incelenen KDV mükellefi sayısının genel olarak azalan bir seyir izlediğini söylemek mümkündür. Buna karşılık faal KDV mükellefi sayısı yıllar içerisinde sürekli artış göstermiştir. Tablodan ortaya çıkan bir diğer önemli sonuçta incelenen mükellef sayısı ile faal mükellef sayısı arasındaki farkın yüksekliğidir. Söz konusu farkın inceleme oranlarına da yansıdığı görülmektedir. İnceleme oranları da 2013 yılından sonra azalış göstermeye başlamıştır. İnceleme oranının 2013 yılında

%2,25 ile en yüksek olmasının sebebi incelemeye alınan mükellef sayısının da o yıl yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. 2021 yılında incelemeye alınan mükellef sayısında bir artış olsa da bu durum inceleme oranlarına yansımamıştır. Hatta bir önceki yıla kıyasla azalış göstermiştir. Çünkü aynı zamanda faal KDV mükellefi sayısında da bir artış söz konusu olmuştur. Ek olarak Covid-19 salgınının inceleme oranlarının son üç yıldaki düşüklüğünün sebebi olabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan salgına rağmen faal KDV mükellefi sayısında bir artış söz konusudur.

Vergi mükelleflerinin denetime alınma oranı ne kadar yüksek ise vergi denetiminde etkinliğin o ölçüde yüksek olacağını söylemek mümkündür (Tecim, 2008, s. 140). Bu bağlamda KDV mükelleflerinin denetlenme oranının yüksekliği ölçüsünde vergi denetiminde etkinlik artış gösterebilir. Diğer taraftan tablo verileri genel olarak değerlendirildiğinde KDV mükelleflerinin inceleme oranlarının oldukça düşük olduğunu ve aritmetik ortalamasının yaklaşık %1.52 olarak tespit edildiğini söylemek mümkündür. KDV mükelleflerinin incelenme oranları bu kadar düşüken inceleme için kullanılan kıt kaynakların riskli olmayan başka bir ifadeyle düşük riskli mükellefler üzerinde yoğunlaştırılması denetimde etkinlik açısından arzu edilmeyen bir durumdur. Bu nedenle vergi incelemelerinde yüksek riskli KDV mükellefleri üzerine odaklanılması önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda KDV incelemelerinin ne kadarının risk analizi kullanılarak yapıldığı üzerinde durmak önem arz etmektedir. VDK-RAS kaynaklı incelemelerin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payına Şekil 7’de yer almaktadır.



Şekil 7. 2018-2021 Yılları VDK-RAS Kaynaklı İncelemelerin Toplam Vergi İncelemeleri İçerisindeki Oranı

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 7’de 2018-2021 yıllarına ait risk analizi kaynaklı incelemelerin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payına yer verilmektedir. Grafik verileri değerlendirildiğinde VDK-RAS kaynaklı incelemelerin toplam vergi incelemeleri

içerisindeki payının dalgalı bir seyir izlediğini ve aritmetik ortalamasının %21,35 olarak tespit edildiğini söylemek mümkündür. Diğer taraftan 2021 yılında ise ortalamanın altında bir düşüş gerçekleştiği görülmektedir. Söz konusu düşüşün zaten pandeminin etkisi altında olan mükelleflerin bir de yapılan incelemelerle daha da zor bir durumda kalmalarının önüne geçmek üzere uygulanan uyum stratejisinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Kısacası 2021 yılında yaşanan düşüşün 2019'da ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Keza VDK 2021 faaliyet raporunda da hedeften sapmanın sebebi olarak pandemi gösterilmektedir. Ayrıca VDK-RAS kaynaklı incelemelerin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payının düşük oluşu düşünülmektedir. Üzerinde durulması gereken başka bir husus grafik verilerinin KDV açısından yorumlamanın mümkün olmamasıdır. Çünkü vergi türleri itibarıyla bir ayırım söz konusu olmadığından risk analizine dayalı incelemelerin ne kadarının KDV'ye ilişkin olduğu görülememektedir.

Risk analizi kaynaklı incelemelerin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payının daha fazla artması önem arz etmektedir. Çünkü KDV denetimlerinin dayanağının başka bir deyişle denetlenecek KDV mükelleflerinin seçiminin risk analizleri ile yapılacak olması; sınırlı olan denetim gücünün daha etkin ve verimli kullanılmasını da sağlamış olacaktır (Bayram, 2019). Risk analizleriyle mükellefin denetiminin belli standartlara bağlanması, KDV mükellefinin neden denetlendiğini bilmesini ve keyfi bir incelemeye tabi olmadığını anlamasını sağlayacaktır. Böylelikle mükellefin idareye duyduğu güven artacak ve mükellefin vergi bilincinin oluşması sağlanacaktır. İdare de zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacak etkin ve verimli bir KDV denetimi yapabilecektir (Uğur, 2016, s. 253). Böylelikle mükellef ve idarenin karşılaşabilecekleri olumsuz durumların önüne geçilebilecektir.

4.2.2. KDVİRA Uygulama Sonuçları

KDV'nin elektronik ortamda denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik önemli uygulamalardan birisi KDV'de ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla geliştirilen KDVİRA sistemidir. Sistem KDV'de haksız iadedden kaynaklı vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesine yönelik geliştirilmiştir. Bu sistemin başarılı bir şekilde uygulanması halinde KDV'nin elektronik ortamda denetiminde

etkinliğin sağlanması ve KDV tahsilatının artması mümkün olabilecektir. KDVİRA sistemine ilişkin istatistiki veriler sistemin başarısına ilişkin bir gösterge niteliğine sahiptir. Söz konusu verilere Tablo 5’te yer verilmektedir:

Tablo 5. KDVİRA Kapsamında Yapılan Risk Analizlerine İlişkin İstatistikler

Dönem	İade Talep Eden Mükellef Sayısı	Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı	Toplam Üretilen Rapor Sayısı	Risk Analizi Sonrası Mükelleflerin Tenzil Ettikleri İade Talebi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Üretilen Rapor Sayısı
2010	32.183	186.841	284.981	200.543.172	%8,85
2011	40.465	-	397.678	833.988.683	%9,83
2012	49.056	-	510.489	664.890.282	%10,41
2013	57.754	-	610.506	991.000.813	%10,57
2014	66.274	-	718.853	1.086.437.343	%10,85
2015	73.778	504.595	835.510	957.984.693	%11,32
2016	77.516	518.228	946.526	1.257.051.987	%12,21
2017	83.057	555.964	1.040.738	1.567.890.551	%12,53
2018	89.242	590.905	1.169.354	1.927.529.711	%13,10
2019	90.791	618.369	1.203.040	2.455.502.520	%13,25
2020	91.844	550.776	1.115.106	2.327.323.299	%12,14
2021	97.930	667.625	1.375.676	3.902.816.933	%14,05

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 5’te 2010-2021 yıllarında KDVİRA kapsamında yapılan iade sürecine ilişkin istatistiki veriler yer almaktadır. Tablo verileri incelendiğinde KDVİRA kapsamında iade talep eden mükellef sayısında her yıl bir önceki yıla kıyasla azalan oranda da olsa bir artış gerçekleştiği görülmektedir. Buna karşılık KDVİRA kapsamında üretilen toplam rapor sayısının iade talep eden mükellef başına oranı her yıl bir önceki yıla kıyasla artan oranda artış göstermiştir. Mükellef başına üretilen rapor sayısı %8,85’ten %14,05’e yükselmiştir. Toplam üretilen rapor sayısı da yıllar itibariyle artan bir seyir izlemektedir. Bu kapsamda sistemin uygulanmaya başlandığı günden bu yana geliştirildiğini ve daha fazla rapor ürettiğini söylemek mümkündür (Calayoğlu, 2019, s. 147).

KDV mükelleflerinin risk analizi sonrası düzeltme beyannamesi vermek suretiyle tenzil ettikleri iade talebi tutarının da yıllar içerisinde arttığı görülmektedir. Sadece 2012 ve 2015 yılında bu tutarda genel eğilimden farklı olarak azalış söz konusudur (Kurt Erol, 2017, s. 149). Mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle tenzil ettikleri iade talep tutarı 2010 yılında 200.543.172 TL olurken 2021 yılında 3.902.816.933 TL olarak gerçekleşmiştir.

KDV iadesine yönelik bir diğer konu da düzeltme beyannamelerine dairdir. KDV iadesi ile ilgili düzeltme beyannamelerinde yapılan matrah artırımlarına ilişkin sistem içerisine 11.09.2013 tarihinde yeni bir menü dahil edilmiştir. Böylelikle mükellef düzeltme beyannamesi verdiği zaman vergi dairesi beyannamenin verildiği günü izleyen gün durumdan haberdar olmaktadır. Mükelleflere ilişkin bilgiler ilgili ekranlarda vergi daireleri tarafından izlenebilmektedir. Uygulamaya konulduğu tarihten itibaren düzeltme beyannamesi vermek suretiyle KDV iade tutarını azaltan mükelleflere ilişkin vergi daireleri tarafından yapılan işlemlerin sonuçlarına aşağıda Tablo 6’da yer verilmektedir (GİB, 2016b, s. 100-101).

Tablo 6. Vergi Daireleri Tarafından Yapılan İşlemlerin Sonuçları

Yıllar	Vergi Ceza İhbarnamesi İle		Beyanname ile Tahakkuk Ettirilen Vergi Tutarı (TL)
	Tarih Edilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilen Ceza Tutarı (TL)	
2014	3.970.987	4.772.404	5.715.480
2015	24.141.704	26.552.125	7.241.711
2016	41.602.215	53.044.970	14.777.997
2017	15.516.440	17.836.420	18.553.026
2018	72.622.460,60	100.987.209,88	56.135.027,31
2019	87.569.446,53	130.546.981,48	71.357.493,20
2020	66.944.217,91	79.641.438,53	67.060.091,13
2021	90.252.601,08	163.470.069,10	74.826.800,52

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 6’da söz konusu mükelleflere ilişkin tarih edilen vergiler ve kesilen cezaların genel eğilimine bakıldığında 2017 ve 2020 yılları haricinde bir artış sergilediği görülmektedir. Bununla birlikte beyanname ile tahakkuk ettirilen vergi tutarında da 2020 yılı hariç bir artış gözlenmektedir. Sonuç olarak tabloda yer alan veriler incelendiğinde 2010 yılından bu yana KDVİRA sisteminin e-denetim bağlamında etkin bir şekilde çalıştığını söylemek mümkündür. Program ve yazılım çalışmalarının geliştirilmesi neticesinde KDVİRA sisteminin daha verimli bir şekilde çalışarak e-denetime katkı sağlayacağı düşünülmektedir (İçer, Yücel ve Atak, 2021, s. 76).

4.2.3. KDV İade ve İnceleme Sonuçları

Yapılan denetimlerin etkinliği çeşitli faktörlere bağlıdır. KDV’de yapılan elektronik denetimlerin etkin olup olmadığını değerlendirmek amacıyla yararlanılan çeşitli göstergeler arasında KDV iade ve inceleme sonuçlarına ilişkin veriler yer almaktadır.

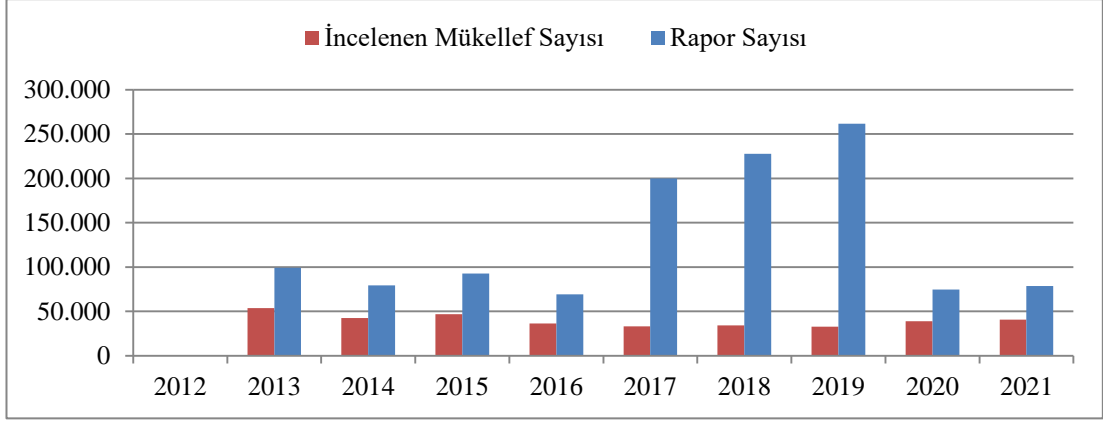
2011 yılında kurulan VDKB kurulduğu günden bugüne vergi denetimlerini risk analizleri kapsamında gerçekleştirmeyi ilke edinmektedir. Ancak yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçların risk analizi kapsamında yapılanlar ve yapılmayanlar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmadığı görülmektedir. Bu nedenle KDV’ye ilişkin yapılan incelemelerin toplam tutarları üzerinden değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

Tablo 7. KDV İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenen Vergi (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza (TL)
2012			4.761.929.174	2.438.316.996	5.249.518.293
2013	53.521	99.286	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
2014	42.362	79.241	7.050.405.486	3.429.807.653	7.674.086.062
2015	46.719	92.609	7.277.771.008	5.227.813.584	11.601.867.902
2016	36.443	69.125	8.279.902.913	3.851.763.512	9.467.689.012
2017	33.073	199.949	5.217.928.134	3.047.427.562	8.933.363.021
2018	34.025	227.778	12.104.078.223	4.917.247.676	12.267.600.968
2019	32.862	261.781	10.765.510.091	6.408.853.514	16.577.329.526
2020	38.774	74.484	31.892.779.035	8.539.454.247	20.602.287.893
2021	40.639	78.515	18.111.324.007	14.200.486.427	36.033.648.496

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 7’de KDV mükelleflerine ilişkin olarak 2012-2021 yıllarına ait inceleme sonuçlarına yer verilmektedir. Yapılan incelemeler içerisinde risk analizine dayalı incelemeler de yer almaktadır. Değerlendirme yapmak üzere inceleme sonuçlarına ilişkin daha net bir görüntü vermek maksadıyla tabloda yer alan veriler aşağıda Şekil 8’de yeniden gösterilmektedir.

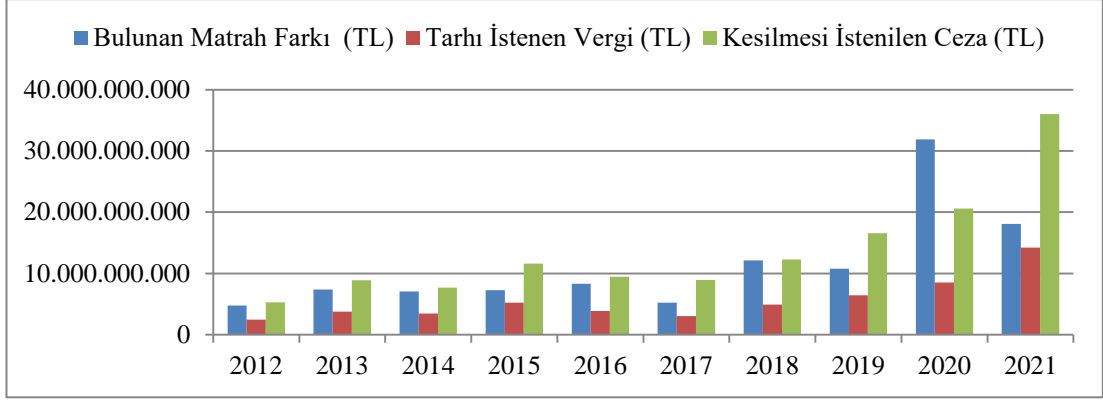


Şekil 8. İncelenen Mükellef Sayısı ve İnceleme Sonucu Üretilen Rapor Sayısı

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 7 ve Şekil 8 verilerine bakıldığında ilk göze çarpan 2012 yılında incelenen mükellef sayısına ilişkin verinin bulunmamasıdır. Bunun sebebi olarak VDK'nin 2011 yılında kurulması gösterilebilir. 2013 yılında ise incelenen KDV mükellefi sayısının 53.521 kişiyle en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. 2013 yılından sonra incelenen mükellef sayısının genel olarak azalma eğiliminde olduğunu söylemek mümkündür. İncelenen mükellef sayılarında meydana gelen azalmanın 2016 ve 2018 yıllarında matrah artırımına yönelik kanunların yürürlüğe girmesiyle kanundan yararlanan mükelleflerin incelemeye alınmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir (Güzel, 2019, s. 113). Diğer taraftan 2020 ve 2021 yılında ise incelenen mükellef sayısında bir artış söz konusudur. Düzenlenen rapor sayısının ise 2017 yılında 199.949, 2018 yılında 227.778 ve 2019 yılında 261.781 olmak üzere yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Diğer yıllarda ise dalgalı bir seyir izlemektedir.

KDV'ye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farkları ile kesilmesi önerilen cezalar, KDV incelemelerinin etkinliğinin belirlenmesinde önemli bir gösterge niteliğindedir (Uğur, 2016, s. 251). KDV'ye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farklarının KDV mükelleflerinin vergiye uyum sağlamaları noktasındaki eksikliği gösterdiğini söylemek mümkündür (Arslan ve Biniş, 2016, s. 459). KDV denetimlerinin etkinliği matrah farklarının yüksekliği ile ters orantılıdır. Aşağıda Şekil 9'da inceleme sonucunda bulunan matrah farklarına ilişkin seyir ele alınmaktadır.



Şekil 9. İnceleme Sonucunda Bulunan Matrah Farkı, Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi İstenilen Ceza

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 7 ve Şekil 9 verileri incelendiğinde bulunan matrah farkının en yüksek olduğu yılın 31.892.779.035 TL ile 2020 yılı olduğu görülmektedir. 2020 yılında incelenen mükellef sayısında büyük bir artış olmamasına ve düzenlenen rapor sayısının diğer yıllara kıyasla düşük olmasına rağmen matrah farkının yüksek olduğu görülmektedir. Bahsedilen sonucun doğması vergi incelemelerinin risk odaklı denetim anlayış ve uygulamaları kapsamında daha riskli mükelleflerin seçilmesiyle beraber vergi kayıp ve kaçakçılığına yol açan mükelleflerin tespit edilmesine imkân sağlanmasına bağlanabilir. Bu durumun da matrah farkına ilişkin verilere yansıdığı ifade edilebilir (Polat, 2017, s. 61). Diğer taraftan mükelleflerin e-maliye uygulamalarından yararlandıkları düşünüldüğünde yıllar içerisinde bulunan matrah farkında bir azalma olması beklenmektedir (Ünal, 2018, s. 19). Ancak tabloya bakıldığında matrah farkının dalgalı bir seyir izlediği ve kimi zaman artış gösterdiği görülmektedir.

Kesilmesi önerilen ceza ise 2018 yılına kadar dalgalı bir seyir izlerken 2018 yılından itibaren bir artış eğilimi göstermektedir. Bulunan matrah farklarına dayalı olarak 2021 yılında kesilmesi önerilen ceza tutarında 36.033.648.496 TL ile gözle görülür bir artış söz konusudur. Bu durum vergi kanunlarına aykırılığı tespit edilen fiillerin üç kat vergi ziyayı oluşturan fiillerden kaynaklanması şeklinde yorumlanabilir. Vergi kanunlarına aykırılık gösteren fiillerin tespitinde vergi incelemeleri önemli bir role sahiptir. Sınırlı kaynakların kullanımının etkinliği sorunu denetimlerin risk odaklı bir yapı içinde gerçekleştirilme gereğini ortaya çıkarmaktadır. Türkiye’de risk odaklı denetim vergi denetiminin temel misyonu

olarak düzenlenmiş olmakla birlikte vergi türlerine göre yapılan denetimlerin ne kadarının risk analizi kapsamında denetime alındığına ilişkin veri bulunmamaktadır. Söz konusu durum KDV ile risk analizi arasında denetimin etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Tablo 7’den çıkan diğer önemli bir sonuç tarhı istenilen KDV tutarlarına ilişkindir. Tarhı istenen KDV tutarları 2018 yılına kadar dalgalı bir seyir göstermişken bu yılla birlikte artışa geçtiği görülmektedir. Özellikle bu artışın 2021 yılında önemli bir sıçrama gösterdiği görülmektedir. 2021 yılında tarhı istenen vergi tutarı bir önceki yılla kıyaslandığında yaklaşık olarak %66 oranında bir artış göstermiştir.

KDV’de iadeden kaynaklı olarak da vergi kayıp ve kaçığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle KDV iadelerinin de denetlenmesi gerekmektedir. KDV iadelerine ilişkin aykırılıkların tespitinde denetimin etkinliği önem göstermektedir. Tabloda KDV iade incelemelerine ilişkin sonuçlara yer verilmektedir. VDK faaliyet raporlarından iade incelemelerine ilişkin sonuçlar vergi türleri bazında ayrıma tabi tutulmadığından GİB faaliyet raporlarında yer alan verilerden yararlanılmıştır.

Tablo 8. 2011-2017 Yılları Arası KDV İade İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İadesi Talep Edilen Toplam Vergi	İadesi Reddedilen Vergi	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
2011	168	185	1.329.790	102.842	83.463
2012	157	165	1.401.484	115.695	428.469
2013	111	128	4.850.967	40.182	578.651
2014	43	52	1.299.855	12.631	355
2015	229	368	11.336.785	486.536	219.903
2016	328	544	19.076.058	344.230	97.967
2017	394	585	24.883.504	2.652.178	142.121

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 8’e bakıldığında incelenen mükellef ve düzenlenen rapor sayısının 2011 yılından 2015 yılına kadar bir azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2015 yılından itibaren ise söz konusu unsurlar sıçrama göstererek artan bir seyir izlemeye başlamıştır. İncelenen mükellef sayısında her geçen yıl yaşanan artış, risk odaklı denetim anlayışı doğrultusunda riskli mükelleflerin seçimiyle ilişkilendirilebilir. Bu durum aynı zamanda kaynakların etkin bir şekilde kullanıldığı şeklinde

yorumlanabilir. İncelenen mükellef sayısıyla rapor sayısının en düşük olduğu yılın 2014; en yüksek olduğu yılın ise 2017 olduğu görülmektedir.

İadesi talep edilen toplam vergi miktarı 2011 yılından itibaren 2014 yılı hariç genel olarak artış göstermektedir. İadesi talep edilen toplam verginin en düşük olduğu yılın 1.299.855 TL ile 2014 yılı; en yüksek olduğu yılın ise 24.883.504 TL ile 2017 yılı olduğunu söylemek mümkündür. İadesi reddedilen vergi miktarı ise dalgalı bir seyir izlemektedir. İadesi reddedilen vergi tutarının en düşük olduğu yılın 12.631TL ile 2014 olduğu görülmektedir. 2017 yılında iadesi reddedilen vergi miktarı 2.652.178 TL ile önemli bir artış göstererek en yüksek tutara ulaşmıştır. KDV iadeleri ile ilgili daha net bir durum ortaya koyabilmek adına incelemeye alınan KDV iadeleri sonucunda bulunan matrah farkı ile incelenen matrah arasındaki oransal ilişkiye de yer verilmesi gerekmektedir. Aşağıda Tablo 9’da bu duruma ilişkin veriler gösterilmektedir.

Tablo 9. Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı

Yıllar	İncelenen Matrah (a)	Bulunan Matrah Farkı (b)	Oran (b/a)
2011	40.909.961	17.637.681	0,4311
2012	30.637.088	57.451	0,0019
2013	29.784.736	227.730	0,0076
2014	9.582.091		
2015	123.509.690	666.474	0,0054
2016	362.946.708	246.399	0,0007
2017	457.600.571	87.517	0,0002

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 9’da 2011-2017 yılları arasında KDV iadelerine ilişkin bulunan incelenen matrah, bulunan matrah farkı ve matrah farkının/incelenen matraha oranına ilişkin verilere yer verilmektedir. İncelenen matrahın 2011 yılından 2015 yılına kadar bir azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2015 yılından itibaren ise incelenen matrahlar büyük oranda artış gözlenmektedir. Buradaki artışın sebebi olarak risk analizi bağlamında bir yorumda bulunabilmek için yalnızca risk analizine ilişkin inceleme sonuçlarının bulunması gerekmektedir. İncelenen matrah 2014 yılında en düşük, 2017 yılında en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bulunan matrah farkı ise 2011 yılında 17.637.681 TL ile en yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Diğer yıllarda ise 2011 yılına kıyasla büyük bir azalış söz konusudur. Bunun sebebi olarak KDVİRA sisteminin 2010 yılında uygulanmaya başlamış olmasıyla sonraki yıllarda matrah farklarının azalması gösterilebilir. Bu durum, bir e-maliye uygulaması olan KDVİRA

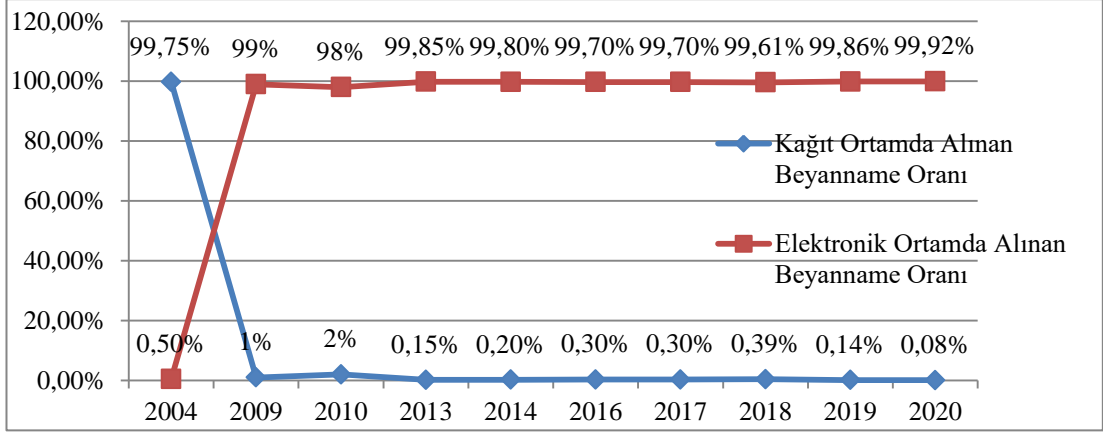
sisteminin başarılı bir şekilde uygulandığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Bulunan matrah farkının/incelenen matraha oranı vergi denetiminin etkinliğinin belirlenmesinde önemli bir gösterge niteliğine sahiptir. Söz konusu oran 2011 yılında en yüksek seviyeye ulaşmakla birlikte yıllar itibariyle azalan bir eğilim sergilemektedir.

Bulunan matrah farkının/incelenen matraha oranının düşük olmasının daha az vergi kaçırıldığı düşüncesinden hareketle olumlu olduğunu savunan görüşler olduğu gibi etkin mükellef seçiminin yapılmış olmasına dayanılarak yüksek olmasının olumlu olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır (Beşel, 2017, s. 89-90).

4.2.4. KDV'ye Tabi İşlemlerin Takibine İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi

KDV'ye tabi işlemlerin takibi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi açısından önem taşımaktadır. KDV'ye tabi işlemlerin elektronik ortamda takip edilmesini sağlayan çeşitli uygulamalar bulunmaktadır. Bu uygulamalar arasında e-beyanname, e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-smm, e-mm, e-irsaliye, e-bilet, BÜİS, SARP, elektronik ortamda verilen YMM tasdik raporları ve Ba-Bs formları vd. yer almaktadır. Söz konusu uygulamaların başarısı KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliği açısından önem arz etmektedir.

KDV'nin beyan esasına dayalı olduğu düşünüldüğünde ödenecek KDV'nin doğru hesaplanabilmesi için doğru bir şekilde tarh ve tahakkukunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla e-beyanname uygulaması KDV'nin elektronik ortamda denetimi açısından önem arz etmektedir. E-beyanname uygulamasının başarısını değerlendirmek adına Şekil 10'da 2004-2020 yılları arası kâğıt ortamda alınan beyanname ile elektronik ortamda alınan beyanname oranlarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasına yer verilmektedir.



Şekil 10. Elektronik Ortamda Alınan Beyanname ile Kâğıt Ortamda Alınan Beyanname Oranları

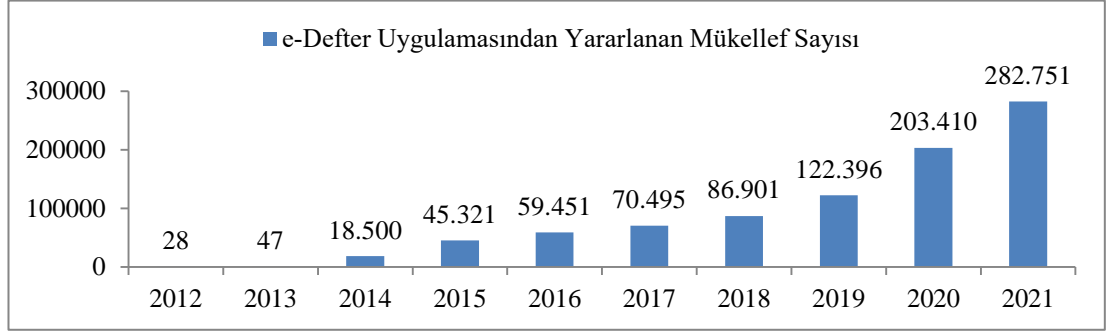
Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 10’da yer alan veriler değerlendirildiğinde kâğıt beyanname verilme oranının 2004 yılında %99,75 iken ilerleyen süreç içerisinde neredeyse %0’a yaklaştığı görülmektedir. Aynı şekilde e-beyanname verilme oranının uygulamaya başladığı 2004 yılında %0,50 oranındayken günümüzde neredeyse %100’e yaklaştığını söylemek mümkündür.

Ulaşılan noktada internet ortamında alınan e-beyannameler dolayısıyla biriken veri her geçen gün artmaktadır. E-beyanname ile istatistik, analiz, değerlendirme, denetim ve arşivleme işlemlerinde hız, zaman ve maliyetten tasarruf elde edilmiştir. Böylelikle e-beyanname ile meydana gelen bilgiler e-denetime katkı sağlamaktadır (İçer, Yücel ve Atak, 2021, s. 74). Aynı durum KDV beyanamesi için de geçerlidir. Hali hazırda KDV beyanamesi de elektronik ortamda alındığından KDV’ye ilişkin veriler de elektronik ortamda birikmektedir. Böylelikle elektronik ortamda alınan KDV beyanamesi KDV’nin elektronik ortamda daha hızlı ve daha az maliyetle etkin bir şekilde denetlenmesine katkı sağlamaktadır.

Elektronik beyanameden başka elektronik defter de KDV’ye tabi işlemlerin takibinde önemli bir yere sahiptir. Mükellefler tarafından tutulan defterler vergi matrahlarına temel teşkil etmektedir. Mükelleflerin yapmış oldukları mal alış ve satışlarına ilişkin kayıtlar, KDV’sine ilişkin olarak İndirilecek KDV, Hesaplanan KDV, Devreden KDV vb. kayıtlar kanuni defterler vasıtasıyla tutulmaktadır. Söz konusu kayıtlarda bilerek veya bilmeyerek hata ve hile yapılması KDV vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Bu nedenle e-defterin başarılı

bir şekilde uygulanması KDV’de ortaya çıkacak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine ve KDV’nin elektronik ortamda denetimine katkı sağlayabilecektir.



Şekil 11. E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayıları

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 11’de 2012-2021 yılları arası e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayılarına yer verilmiştir. Şekilde yer alan veriler değerlendirildiğinde e-defter uygulamasını kullanan mükelleflerin ilk iki yıl oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bunun e-defterin 2011 yılında yürürlüğe giren yeni bir uygulama olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Ayrıca e-defter uygulamasından yararlanmak ilk başlarda mükellefin isteğine bırakılmıştır. Sonrasında yayımlanan VUK genel tebliğleri ile bazı mükelleflere e-defter uygulamasından yararlanma zorunluluğu getirilmiştir. Bazı mükelleflere zorunluluk getirilmesinin e-defter kullanıcı sayılarına yansımaları Şekil 11’de görülmektedir. E-defter kullanan mükellef sayısı 2014 yılında sıçrama göstererek 2021 yılına kadar her yıl artış göstermektedir. Bu bağlamda e-defter uygulamasının 2012 yılından 2021 yılına kadarki süreç içerisinde başarılı bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür.

KDV’ye tabi işlemlerin takibine ilişkin önemli elektronik uygulamalardan biri de e-faturadır. Fatura mükelleflerin mal alış ve satışlarına ilişkin olarak düzenlediği vergi denetimlerine kaynak oluşturan önemli bir belgedir. Fatura üzerinden KDV hesaplandığından faturanın elektronik ortama aktarılması KDV’nin elektronik denetimine olanak sağlamaktadır. Faturanın elektronik ortamda başarılı bir şekilde uygulanması sayesinde düzenlenen faturada söz konusu olan esasa ilişkin aykırılıkların e-fatura ile daha kolay bir şekilde ortaya çıkarılabileceğini söylemek mümkündür. Böylelikle KDV’de SMİYB düzenlemekten kaynaklı ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Ayrıca mal ve

hizmet alış ve satışlarının takibi e-fatura uygulaması ile daha kolay hale gelmektedir. Dolayısıyla e-fatura ile KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu bağlamda e-faturanın başarısını anlayabilmek adına uygulamaya ilişkin istatistiki verilere bakmak gerekmektedir. Söz konusu istatistiki verilere Tablo 10'da yer verilmektedir:

Tablo 10. 2010-2021 E-Fatura Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ve Düzenlenen E-Fatura Adet ve Tutarları

Yıl	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742 ⁵⁵
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196
2021	532.910	534.971.392	12.232.908.151.369

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 10'da 2010-2021 yılları arasında e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellef sayıları ile düzenlenen e-fatura adedi ve tutarlarına yer verilmektedir. 2010 yılından 2021 yılına kadar ki süreç içerisinde e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısında ve düzenlenen e-fatura sayısında sürekli bir artış olduğu görülmektedir. 2010 yılında 114 mükellef 2021 yılında ise 532.796 artışla 532.910 mükellef e-fatura uygulamasından yararlanmaktadır. Düzenlenen fatura sayısının 2010 yılında 8.275 adet, 2021 yılında 534.971.932 adet olduğu görülmektedir.

E-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısında ve düzenlenen e-fatura sayısında yaşanan artışların sebebi olarak GİB tarafından süreç içerisinde tebliğler yayımlanarak e-fatura uygulamasının kapsamının genişletilmesi ve uygulamanın zorunlu hale getirilmesi gösterilebilir (Tokdemir, 2019, s. 100-101). Tablo 10'da yer alan verilere ilişkin yapılan değerlendirmeden sonra e-faturanın 2010 yılından bugüne artan kullanıcı sayısı ve düzenlenen e-fatura sayısından yola çıkarak başarılı bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür. İlerleyen yıllarda e-

⁵⁵ 2016 yılında düzenlenen e-fatura sayısı, uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından faturalar üzerinde yapılan analizler neticesinde güncellenmiştir.

fatura kullanıcılarının ve düzenlenen e-faturaların sayısının daha da artırılması halinde uygulama sonuçlarının başarı oranının artış göstereceği ifade edilebilir. Sonuç olarak e-fatura KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine katkı sağlayan bir uygulamadır.

E-faturadan başka KDV'ye tabi işlemlerin takibine yönelik bir diğer uygulama e-arşiv faturadır. E-arşiv faturanın başarılı bir şekilde uygulanması da KDV'nin elektronik ortamda denetimine katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda e-arşiv faturanın başarısını anlayabilmek adına uygulamaya ilişkin istatistikî verilere Tablo 11'de yer verilmektedir.

Tablo 11. E- Arşiv Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ile Düzenlenen E-Fatura Adetleri (2008- 2020 Yılları)

Yıl	e-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2010 (2008-2009) Dahil	6 (EFKS)	2.487.427.929
2011	6 (EFKS)	946.489.796
2012	6 (EFKS)	979.993.695
2013	6 (EFKS)	975.754.192
2014	17	1.038.320.533
2015	1.915	594.842.313
2016	6.161	1.043.384.973
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411
2021	478.284	3.572.791.951

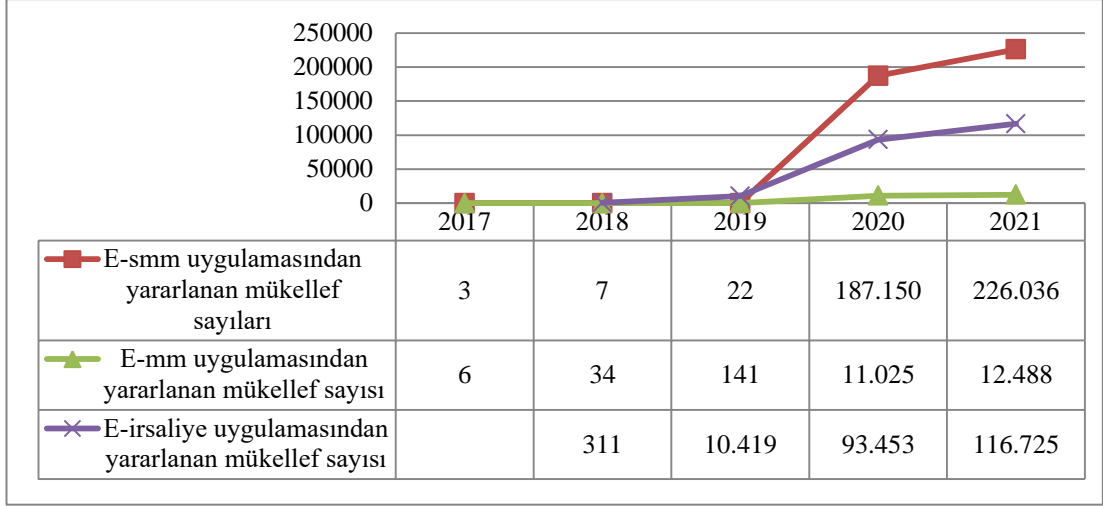
Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 11'de 2010-2011 yılları arasında e-arşiv fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayılarına ve düzenlenen e-arşiv fatura sayısına ilişkin veriler yer almaktadır. Veriler incelendiğinde 2010 yılından 2014 yılına kadarki süreç içerisinde EFKS uygulamasından yararlanan mükellef sayısının 6 kişi ile sabit bir seyir izlediği görülmektedir. 2014 yılında e-arşiv fatura uygulamasının 433 Sıra No'lu VUK Genel tebliği ile yürürlüğe girmesi ve EFKS'nin e-arşiv fatura kapsamına alınması ile kullanıcı sayısı 17 kişiye yükselmiştir. 2014 yılından sonraki süreçte ise e-arşiv fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı her yıl artarak 2021 yılında 478.384 kullanıcıya ulaşmıştır. Söz konusu artışı mükelleflerin e-fatura

uygulamasını benimsemeye başladığı yönünde yorumlamak ve e-arşiv faturanın başarılı bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür (Altıntaş, 2019, s. 58).

E-fatura uygulamasının tüm mükellefleri içerecek şekilde genişlemesiyle SMİYB düzenleme ve kullanma fiili ile bu fiilin sebep olduğu KDV kayıp ve kaçaklarının minimum hale geleceği düşünülmektedir. Çünkü firmalar arası fatura hareketlerinin birbirleriyle eşleşmesi gerekmektedir. Eşleşmeyen faturaların incelemeye alınmasıyla KDV de incelemeye alınmış olmaktadır. Firmalar satış faturalarından hesapladıkları KDV miktarından alış faturalarından ödedikleri KDV'yi düştüktan sonra KDV beyannamesini ibraz etmektedirler. Dolayısıyla, bütün faturaların elektronik ortamda denetlenmesi tüm KDV miktarlarının da kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Böylelikle mahsup ya da nakit iade yoluyla gerçekleştirilen KDV iade işlemleri kolaylaşmakta ve hız kazanmaktadır. Bu konuda karşıt inceleme elektronik hale geleceği için, KDV hesap tablolarına ve yeminli mali müşavirlerin inceleme ve tasdikine gerek kalmamakta, bu işlemi vergi idaresi kendisi elektronik ortamda yapabilmektedir. Böylece iş dünyasının maliyetlerinin düşeceği gibi vergi denetim birimlerinin görevi kolaylaşmakta ve hız kazanmaktadır (Türk, 2010, s. 89).

E-fatura ve e-arşiv faturadan başka KDV'nin elektronik ortamda denetiminde etkinliğin sağlanmasında önemli diğer uygulamalar arasında fatura yerine geçen elektronik belgeler de (e-smm, e-mm, e-gider pusulası, e-irsaliye e-bilet) yer almaktadır. Şekil 12 ve Şekil 13'te söz konusu belgelerin kullanıcı sayılarına ilişkin istatistiklere yer verilmektedir.

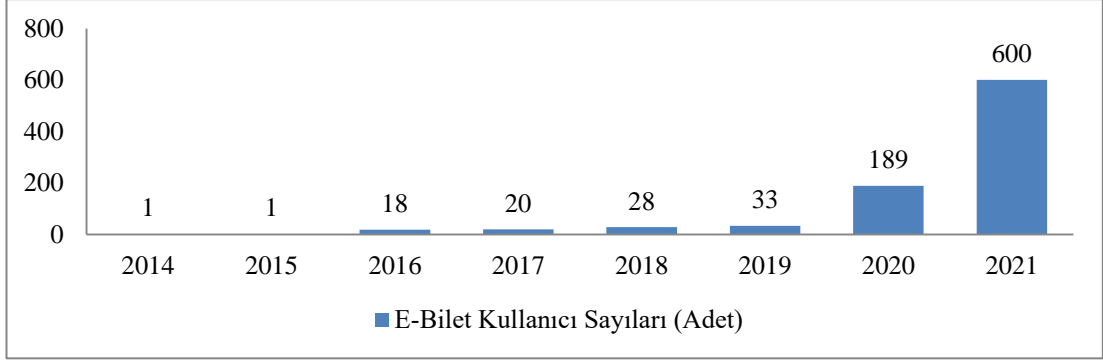


Şekil 12. Elektronik Belge Kullanıcı Sayıları

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 12 verileri incelendiğinde e-smm ve e-mm uygulamasından yararlanan mükellef sayısının ilk üç yıl oldukça düşük olduğu görülmektedir. 2019 yılından sonra e-smm ve e-mm uygulamasında yararlanan mükellef sayısı artış eğilimine geçmiştir. E-smm ve e-mm uygulamasından yararlanan mükellef sayısının artmasının KDV'nin elektronik ortamda denetimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan e-smm ve e-mm uygulamalarının başarısı hakkında ilerleyen yıllardaki verilere göre değerlendirme yapıldığında daha net bir sonuca ulaşmak mümkündür. Çünkü yalnızca son iki yılda artış göstermeye başladığı görülmektedir.

E-mm ve e-smm uygulamalarından sonra e-irsaliye uygulamasını değerlendirmek gerekmektedir. Bu bağlamda 2017 yılında gönüllü olarak uygulanmaya başlanan e-irsaliye uygulamasından yararlanan mükellef bulunmamaktadır. 2018 yılında ise 311 kullanıcının e-irsaliye uygulamasından yararlandığı görülmektedir. 2018 yılından sonraki süreçte ise e-irsaliye kullanıcı sayısı artış eğilimi göstermektedir. Aynı şekilde e-irsaliye uygulamasının başarısı hakkında ilerleyen yıllardaki verilere göre değerlendirme yapıldığında daha net bir sonuca ulaşmak mümkün olacaktır. E-smm, e-mm ve e-irsaliye uygulamasından sonra e-bilet ile ilişkin verilere Şekil 13'de yer verilmektedir.

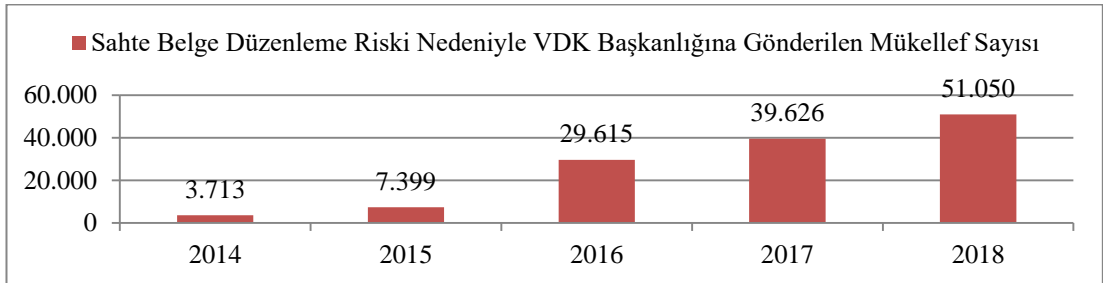


Şekil 13. 2014-2021 Yılları Arası Elektronik Bilet Kullanıcı Sayıları

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 13'e bakıldığında, 2014 ve 2015 yıllarında e-bilet uygulamasından yalnızca bir mükellefin yararlandığı görülmektedir. 2016 yılından itibaren e-bilet kullanıcı sayısının az da olsa artış göstermeye başladığını söylemek mümkündür. 2019 yılından sonra ise önemli bir artış meydana gelmiştir. 2021 yılına gelindiğinde artık e-bilet uygulamasından 600 mükellefin yararlandığı görülmektedir. E-bilet uygulamasının başarılı bir şekilde uygulanması KDV'de elektronik denetimin gerçekleştirilmesine ve KDV hasılatının artmasına katkı sağlayabilecektir. Çünkü e-bilet üzerinden KDV tahakkuk etmektedir.

E-belgelerden başka KDV'ye tabi işlemlerin takibine yönelik önemli uygulamalardan bir diğeri de SARP'tır. Program mükelleflerin sahte belge düzenleme fiillerine yönelik risk analizleri yapmaktadır. Söz konusu programın başarılı bir şekilde uygulanması KDV'nin elektronik denetiminde etkinliğe katkı sağlayabilecektir. SARP'ın başarılı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bir sonuca ulaşabilmek adına programın performans istatistiklerine yer verilmesi icap etmektedir.



Şekil 14. 2014-2018 Sahte Belge Düzenleme Riski Nedeniyle VDK Başkanlığına Gönderilen Mükellef Sayısı

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 14'e bakıldığında, SARP ile sahte belge düzenleme riskinin tespit imkânının yüksek olması nedeniyle VDKB'ye bildirilen mükellef sayısında 2014 yılından 2018 yılına kadar sürekli bir artış yaşandığını söylemek mümkündür. 2014 ve 2015 yılında VDKB'ye bildirilen mükellef sayısı düşük olsa da 2016 yılından itibaren önemli düzeyde artış ortaya çıkmıştır. 2018 yılında 2014 yılının neredeyse 14 katı kadar sahte belge düzenleme riski nedeniyle VDKB'ye bildirilen mükellef bulunmaktadır. Sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefleri tespit eden SARP bir yandan KDVİRA sistemini diğer yandan sahte belge düzenleme incelemelerini beslemektedir (GİB, 2010a, s. 49). Bu bağlamda SARP'ın başarılı bir şekilde uygulanmasının KDVİRA'nın işleyişine ve böylelikle KDV'nin elektronik denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağını söylemek mümkündür. KDV'de sahte belge düzenleme ve kullanmadan kaynaklı olarak ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının büyüklüğü düşünüldüğünde de SARP, KDV'nin denetimi açısından önem arz etmektedir.

SARP'a ilişkin veriler değerlendirildiğinde, uygulanmaya başladığı 2014 yılından 2018 yılına kadarki süreç içerisinde başarılı bir şekilde uygulandığını ifade etmek mümkündür. SARP'ın başarılı bir şekilde uygulanmasının sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin önlenmesine ve KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine katkı sağlayacağını söylemek mümkündür. Ancak 2018 yılından 2021 yılına kadarki sürece ilişkin bir veriye ulaşılamamış olması halen etkin bir şekilde çalıştığına dair bir kanıya varmaya engel teşkil etmektedir.

KDV'ye tabi işlemlerin takibinde önemli bir diğer uygulama Bandrollü Ürün İzleme Sistemidir. Sistem tütün ve alkollü ürünlere ilişkin KDV ve ÖTV'de yaşanabilecek kayıp ve kaçığın önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Sistemin başarılı bir şekilde uygulanması KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine de katkı sağlayacaktır. Sistemin başarısını değerlendirebilmek adına Tablo 12'de sistem çerçevesinde gerçekleştirilen denetim sonuçlarına ilişkin verilere yer verilmektedir.

Tablo 12. BUİS Çerçevesinde Gerçekleştirilen Saha Denetimlerinin Sonuçları

Yıllar	Görev					Mükellef Başına ÖÜC Tutarı	Önceki Yıla Göre ÖÜC Tutarındaki Değişim	Denetlenenlerin Savcılığa Bildirilme Oranı
	Denetime Katılan Aylık Ortalama Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Savcılığa Bildirilen Mükellef Sayısı	Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası (ÖÜC) Tutarı (TL)	Denetlenen Ürün Sayısı Toplamı			
2007	2.994	19.806		1.089.156		54,99TL		
2008	32.762	193.765		4.007.109	425.723	20,68TL	3,6791	
2009	930	197.544	597	4.625.715	1.014.146	23,42 TL	1,1544	0,003
2010	994	279.999	616	4.053.630	3.897.548	14,48 TL	0,8763	0,0022
2011	868	304.194	1.754	3.234.993,91	12.731.221	10,63TL	0,798	0,0058
2012	863	208.511	3.232	2.747.841,80	15.787.572	13,18TL	0,8494	0,0155
2013	617	122.942	10.971	2.046.891,85	12.717.892	16,65TL	0,7449	0,0892
2014	507	107.574	1.061	1.337.844,10	9.107.633	12,44TL	0,6536	0,0099
2015	491	89.066	632	910.062,52	7.987.874	10,22TL	0,6802	0,0071
2016	536	77.469	788	1.028.618	8.247.661	13,28TL	1,1303	0,0102
2017	552	74.882	1.674	2.819.033	13.792.020	37,65TL	2,7406	0,0224
2018	392	57.343	1.356	2.672.824	10.760.289	46,61TL	0,9481	0,0236
2019	524	62.110	5.619	4.382.701	22.765.166	70,56TL	1,6397	0,0905
2020	374	38.010	1.579	1.224.400	24.002.716	32,21TL	0,2794	0,0415
2021	388	60.710	578	3.108.516	19.779.197	51,20TL	2,5388	0,0095

Kaynak: GİB faaliyet raporları; Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik vergi denetimindeki teknolojik gelişmeler ve tam denetime geçiş adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 143-162.

Tablo 12'den görüldüğü üzere denetime katılan aylık ortalama personel sayısı 2008 yılında 32.762 kişiyle en yüksek sayıya ulaşmıştır. 2008 yılından sonraki süreçte denetime katılan aylık ortalama personel sayısı bazı yıllarda artsa da genel olarak azalma eğilimi göstermektedir. Son iki yıldaki düşüklüğün sebebinin 2019 yılında yaşanan Covid-19 pandemisinin yansımaları olduğu düşünülmektedir.

Denetlenen mükellef sayısının ise 2012 yılına kadar artış; 2012 yılıyla birlikte (2019 ve 2021 yılları hariç) azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2011 yılında denetlenen mükellef sayısının 304.194 kişiyle en yüksek; 2007 yılında ise 19.806 kişiyle en düşük olduğunu söylemek mümkündür. 2020 yılında denetlenen mükellef sayısının 2007 yılından sonra en düşük seviyede olduğu dikkat çekmektedir. Bunun sebebi yine 2019 yılında ortaya çıkan pandeminin 2020 yılına yansımaları olarak düşünülebilir.

Savcılığa bildirilen mükellef sayılarında 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin verilerin GİB faaliyet raporlarında yayınlanmadığı bilinmektedir. Savcılığa bildirilen mükellef sayılarının en yüksek olduğu yılın 10.971 mükellefle 2013 olduğu görülmektedir. 2021 yılı ise savcılığa bildirilen mükellef sayısının en düşük olduğu yıldır. Genel olarak değerlendirildiğinde ise 2014 yılına kadar savcılığa bildirilen

mükellef sayısında bir artış söz konusuysen, 2014 yılından itibaren dalgalanma gözlenmektedir.

Mükelleflere kesilen özel usulsüzlük cezası ürettikleri veya ithal ettikleri alkol ve tütünli ürünlerin bandrolsüz, taklit bandrollü veya yanıltıcı bandrollü olmasından kaynaklanmaktadır. Yıllar içerisinde kesilen özel usulsüzlük cezaları toplamı dalgalı bir seyir izlemektedir. Denetlenen mükellef başına düşen özel usulsüzlük cezası toplamı ise daha istikrarlı bir seyir izlemiştir (Calayoğlu, 2019, s. 151). Mükellef başına düşen özel usulsüzlük cezasının 70,56 TL ile 2019 yılında en yüksek; 10.22 TL ile 2015 yılında en düşük seviyede olduğu görülmektedir.

2017 yılında denetlenen ürün sayısında ve kesilen toplam özel usulsüzlük cezası tutarında artış olduğu görülmektedir. Bu artışın gerçekleşmesine katkı sağlayan sebeplerden birisi denetimlerin riskli alanlar üzerine odaklanmasıdır. 2016 yılında denetlenen ürün sayısı 8.247.661 adet olurken, 2017 yılında 13.792.020 adet ürün denetlenmiş ve 2016 yılı ile oranlandığında %67'lik bir artış yaşanmıştır. 2016 yılında kesilen toplam özel usulsüzlük cezası 1.029.618 TL olurken 2017 yılında 2.819.033 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve 2016 yılı ile oranlandığında %174 artış göstermiştir (GİB, 2017a, s. 118). 2020 yılı denetlenen ürün sayısı 24.002.716 ürünle en yüksek seviyededir. Bu sonucun oluşmasında denetimlerin riskli alanlar üzerine yoğunlaştırılmasıyla denetim etkinlik ve kapasitesinin artmasından kaynaklandığı düşünülmektedir (GİB, 2020a, s. 50).

Denetlenen mükelleflerin savcılığa bildirilme oranlarına bakıldığında 2009-2019 yılları arasında genel anlamda sürekli bir artış olduğu görülmektedir. Denetlenen mükelleflerin savcılığa bildirilme oranlarında yaşanan artış risk odaklı denetim anlayış ve uygulamalarının etkinliğini destekler niteliktedir (Calayoğlu, 2019, s. 151). Ancak 2020 ve 2021 yılında bir azalış söz konusudur. Bunun nedeni olarak bütün dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını gösterilebilir.

Tablo 12'deki verilerden yola çıkarak, BÜİS'in başarılı bir şekilde uygulandığı belirtilebilir. Bu bağlamda BÜİS'in KDV'nin elektronik denetimine katkı sağladığını söylemek mümkündür. Diğer taraftan 2008 yılı faaliyet raporunda BÜİS'in yürürlüğe girmesiyle birlikte KDV ve ÖTV'de %14 oranında bir artış yaşandığı belirtilmiştir (GİB, 2008, s. 93). Ancak ilerleyen yıllarda BÜİS kapsamında KDV ve ÖTV'de ne kadar artış sağlandığı bilinmemektedir. Bu nedenle

BUİS'in KDV'nin elektronik denetimine ve tahsiline katkısı açısından net bir yorum yapmak zordur.

KDV'ye tabi işlemlerin takibinde önemli bir başka uygulama da elektronik ortamda alınan YMM tasdik raporları ve Ba-Bs formlarıdır. Ba-BS formları mal alış ve satışlarının ve bunlara ilişkin belgelerin, alış ve satışların kimlere yapıldığının takibine olanak sağlamaktadır. Böylelikle SMİYB düzenleme ve kullanma fiilinin ve bu fiilin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlanmaktadır. Ba-Bs formalarının elektronik ortamda alınmasının Ba-Bs formlarının sahip olduğu işlevin daha etkin ve verimli olmasına olanak sağlayacağı ve böylelikle KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine katkıda bulunacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan e-fatura, e-arşiv fatura gibi uygulamalar sayesinde faturalar GİB tarafından elektronik ortamda hali hazırda alınmaktadır. Mükelleflerin tüm faturalarının e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamaları üzerinden verilmesi durumunda mükellefler *“Ba-Bs bildiriminde beyan edilecek bilgin bulunmamaktadır”* kutucuğunu işaretleyerek Ba-Bs formlarını göndermektedirler. Fatura düzenlemek zorunda olan tüm mükelleflerin bu şekilde bildirimde bulunması durumunda e-arşiv ve e-fatura uygulamalarının Ba-Bs formlarının işlevini sağladıklarını söylemek de mümkündür.

YMM KDV İadesi tasdik raporlarının elektronik ortamda alınmaya başlamasının ne kadar etkili olduğu üzerinde durmak için elektronik ortamda alınan YMM KDV iadesi tasdik raporlarına ilişkin verilere ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak buna ilişkin veriye ulaşılamamıştır. Diğer taraftan YMM KDV iadesi tasdik raporlarının elektronik ortamda alınmaya başlamasının KDVİRA sisteminin işlevliliğine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu başlık altında KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine ilişkin veriler üzerinde yapılan değerlendirmeler neticesinde ulaşılan sonuca ve KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğinin sağlanmasına ilişkin önerilere yer verilmektedir.

5.1. Sonuç

Vergi kayıp ve kaçakları tüm dünyada önemli bir sorunu teşkil etmektedir. Söz konusu sorunun çözümünde vergi denetimlerinin etkinliği büyük bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu bağlamda vergi denetimlerinin etkinliğinin gerçekleştirilmesinde yeni yöntem arayışlarına gidilmiştir. Teknolojinin ön planda olduğu modern toplumda vergi denetimlerinin klasik yöntemlerle gerçekleştirilmesi mümkün görünmemektedir. Teknolojinin vergi denetiminde kullanılmasıyla beraber denetim sürecinin işlerliğinin artırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının daha kolay bir şekilde tespiti ve etkinlik artışı sağlanması beklenmektedir.

Klasik yöntemlerle gerçekleştirilen vergi denetimlerinde tüm kontrol, araştırma ve incelemeler manuel olarak yapılmaktadır. İncelenecek mükellefler teknolojidenden uzak yöntemlerle seçilmektedir. Bu durum vergi denetimlerinde zaman ve kaynak israfına sebep olabilmektedir. Vergi denetimlerinin hızlı bir şekilde tamamlanması, kaynakların verimli bir şekilde kullanılması, etkin mükellef seçimlerinin gerçekleştirilmesi oldukça önemlidir. Söz konusu hususların gerçekleştirilememesi mükelleflerin vergiye uyum sağlamak yerine vergi kaçırmaya yönelmelerine ve devletin vergi gelirlerinde kayba sebep olabilmektedir.

Bu sebeple devletin teknolojik gelişmelere ayak uydurarak vergi denetimlerinde bilişim teknolojilerinden yararlanması elzemdir. Çünkü elektronik ortamda risk odaklı denetim anlayış ve uygulamaları kapsamında yapılan vergi

denetimlerinin vergi idaresi açısından sağladığı faydalar göz ardı edilemeyecek düzeyde önemlidir. Bilişim teknolojilerinden yararlanılarak yapılan vergi denetimleri vergi idaresi tarafından zamanın ve kaynakların etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesine olanak sağlamaktadır.

2000’li yılların başından itibaren tüm dünyada genel bir eğilim olarak vergi denetiminde etkinlik artışını sağlamak amacıyla bilişim teknolojilerinden yararlanılmaya başlanılmıştır. Gerek vergi idaresinde otomasyon sisteminin yaygınlaştırılması ve gerekse de elektronik uygulamaların geliştirilmesi ile bilişim teknolojilerinden en yüksek fayda sağlayacak şekilde yararlanılması amaçlanmıştır. Türkiye’de vergi idaresi otomasyon sürecine geçişle birlikte birçok e-maliye uygulamaları yürürlüğe dâhil etmiştir. VEDOP projeleri ile başlayan süreç defter, kayıt ve belge düzeninde elektronik maliye uygulamalarının geliştirilmesi ile uygulama alanı genişlemiştir. Özellikle denetimde etkinlik amacı kapsamında yürürlüğe alınan elektronik denetime yönelik uygulamalar önemli bir değişimi ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte VDK’nin kurulmasıyla risk odaklı denetim anlayışı uygulamada yerini almaya başlamıştır. Geliştirilen e-maliye uygulamalarının ve risk odaklı denetim anlayışının etkin bir şekilde uygulanması halinde vergilerin elektronik ortamda etkin bir şekilde denetlenmesi sağlanarak devletin vergi gelirlerinde artış sağlanabileceği düşünülmektedir. Ancak vergi denetimine ilişkin bazı mevzuat hükümlerinin çağın gereklerinin gerisinde kaldığı halen eski denetim usullerine uygun olduğu dikkati çekmektedir. Vergi denetiminin amaç ve işlevlerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için mezkûr hükümlerin elektronik denetimlere uygun olarak güncellenmesi çağa uyum sağlamak açısından önem arz etmektedir. Diğer taraftan HMB tarafından çıkarılan genel tebliğler ve 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı “*Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”un, VUK’un güncellenmesi bakımından önemli bir adım olduğu söylenebilir.

Çalışmada Türkiye’de devletin önemli bir gelir kaynağı olan KDV’nin elektronik denetimine yönelik geliştirilen uygulamalar ve bu uygulamaların etkinliği üzerinde değerlendirme yapılmıştır. KDV’nin elektronik denetimine yönelik geliştirilen uygulamaların etkinliğini değerlendirebilmek amacıyla çeşitli verilerden yararlanılmıştır. Veriler elde edilmeye çalışılırken bazı sorunlarla karşılaşmıştır. Bu

bağlamda KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğinin değerlendirilebilmesi için risk analizi kapsamında ve risk analizi uygulanmaya geçmeden önce yapılan KDV incelemelerine ilişkin sonuçlara ulaşılabilmesi gerekmektedir. Ancak VDK tarafından yayımlanan KDV inceleme sonuçlarına ilişkin verilerde VDK kurulmadan önceki yıllara ait verilere ulaşamamaktadır. Bu nedenle risk analizinin KDV incelemelerine sağladığı katkı tam olarak değerlendirilememektedir. VDK kurulduktan sonraki verilerde ise KDV'ye ilişkin söz konusu incelemelerin ne kadarının risk analizi kapsamında yapıldığı bilinmemektedir. Örneğin KDV incelemesi sonucunda kesilen cezanın ne kadarının risk analizine dayalı olarak yapılan incelemelere ilişkin olduğu anlaşılamamaktadır. Bununla birlikte KDV'nin denetimine yönelik geliştirilen elektronik uygulamaların tümüne ve tüm yıllara ilişkin istatistiki veriye ulaşamamaktadır. Örnek vermek gerekirse SARP kapsamında sahte belge düzenleme riski nedeniyle tespit edilen mükelleflere ilişkin ayrıntılı veriler, ÖZES uygulamasına ilişkin veriler, elektronik ortamda YMM'ler tarafından verilen KDV iadesi tasdik raporlarına ilişkin ayrıntılı veriler vb. bilinmemektedir. Bu durumlar KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğine ilişkin net bir değerlendirme yapılmasının önünde engel oluşturmaktadır.

Faaliyet raporlarında vergi inceleme sonuçlarına ilişkin veriler GİB ve VDK tarafından ayrı yayımlanmaktadır. VDK'de KDV inceleme sonuçlarına ilişkin veriler yer alırken KDV iade incelemeleri sonuçlarına ilişkin veriler vergi türleri itibariyle ayrıma tabi tutulmamıştır. KDV iade inceleme sonuçlarında GİB'de yer alan verilerden yararlanılmıştır. Ancak söz konusu verilerde 2017 yılına kadar yayımlanmıştır. Bu durum değerlendirmenin bir bütün olarak yapılmasını engellemektedir.

KDV'nin elektronik denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesinde gerekli verilere ulaşılmasında yaşanan söz konusu sorunlar bir kenara konularak yalnızca mevcut veriler üzerinden değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. KDV'de elektronik denetime yönelik uygulamalara ilişkin mevcut veriler değerlendirildikten sonra ulaşılacak sonuç söz konusu uygulamaların başarılı bir şekilde uygulandığı ve KDV'nin elektronik ortamda denetimine olumlu bir katkı sağladığı yönünde olmaktadır. KDV'nin elektronik ortamda etkin bir şekilde denetlenmesi sayesinde KDV'de yaşanacak vergi kayıp ve kaçığının minimum seviyeye ineceği,

mükelleflerin vergiye uyumlarının artacağı ve böylelikle KDV tahsilatının optimal seviyeye ulaşabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan risk odaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payının artırılması gerektiği düşünülmektedir.

5.2. Öneriler

KDV’de elektronik denetiminin etkinliğini arttırmak amacıyla çeşitli idari, yasal ve teknik düzenlemelere gidilmesi gereklilik göstermektedir. Sistem içerisinde denetimin etkinliğini arttırmak, sistemdeki aksaklıkları gidermek amacıyla bu başlık altında çeşitli öneriler getirilecektir.

Elektronik vergi denetiminin temelini oluşturan mevzuatın VUK’da elektronik vergi denetimi gibi bir başlık altında bir araya getirilmesi KDV mükelleflerin ve inceleme elemanlarının uygulamaları daha iyi tanmasına ve benimsemesine olanak sağlayacaktır. Böylelikle KDV’nin elektronik ortamda daha etkin ve verimli bir şekilde denetlenmesi sağlanabilecektir.

GİB ve VDK tarafından vergi incelemelerine ilişkin yayımlanan verilerde bir bütünlüğün sağlanması, VDK kurulmadan önceki döneme ait vergi inceleme sonuçlarının vergi türleri itibariyle bir araya getirilerek bir rapor şeklinde yayımlanması, vergi incelemelerine ilişkin sonuçların vergi türleri itibariyle risk analizleri bazında ayrıma tabi tutulması önerilmektedir. VDK-RAS, KDVİRA gibi sistemler tarafından yapılan incelemeler neticesinde tarh edilen vergi, tespit edilen matrah farkı, kesilen ceza miktarlarına ilişkin verilerin yayımlanması halinde KDV’nin elektronik ortamda denetiminin etkinliği daha net bir şekilde değerlendirilebilecektir.

VDK tarafından yayımlanan inceleme sonuçlarında incelenen matraha ilişkin veriler yer almadığından matrah farkı/incelenen matrah oranına ilişkin bir değerlendirme yapılamamaktadır. Bu verilerin yayımlanması halinde KDV’nin elektronik ortamda denetiminin daha net bir değerlendirmesi yapılabilecektir.

Bazı elektronik uygulamalara ilişkin istatistiki verilerin bulunmaması KDV’nin elektronik ortamda denetiminin etkinliğini değerlendirmek noktasında

engel oluşturmaktadır. KDVİRA'ya ilişkin veri bulunurken KDVİTS, RİTAP gibi KDVİRA ile ilişkin uygulamalara ait veriler bilinmemektedir. Hakkında istatistiki veri bulunmayan elektronik uygulamalara ilişkin istatistiki verilerin yayımlanmasının değerlendirmelerin yapılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

VDK-VEDAS, elektronik denetimin ve dolayısıyla KDV'nin elektronik ortamda denetiminin gerçekleştirilmesinde önemli bir uygulamadır. Bu nedenle VDK-VEDAS'ın daha da geliştirilmesi, tüm e-belgelerin sisteme yüklenmesi önerilmektedir. Bununla birlikte VDK-VEDAS kapsamında yapılan denetimlere ilişkin herhangi bir veri bulunmamaktadır. Dolayısıyla VEDAS kapsamında yapılan denetimlere ilişkin verilerin örneğin ne kadar e-fatura, e-belge incelendiği ve vergi kayıp ve kaçığına sebep olan işlem tespit edildiği bilinmemektedir. Buna ilişkin verilerin yayımlanması halinde KDV'nin elektronik ortamda denetimine ilişkin olarak bir kanıya varmak daha mümkün hale gelecektir.

BÜİS kapsamında yapılan denetimler sonucunda KDV'de ve ÖTV'de yaşanan artışlar her yıl yayımlanmalıdır. Çünkü BÜİS'in KDV ve ÖTV'de ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacının ne kadar gerçekleştirildiği üzerinde daha net bir değerlendirme sağlayacağı düşünülmektedir. Böylelikle KDV'nin elektronik ortamda denetiminin etkinliği üzerinde de daha net bir değerlendirme yapılabilecektir.

Risk analizlerinin vergi incelemeleri içerisindeki payı yeterince yüksek değildir. Bu bağlamda risk analiz sistemleri VDK-RAS, KDVİRA, SARP kapsamında yapılan denetimlerin sayısı arttırılmalıdır. Böylelikle doğru mükellef seçimi ve kaynak tahsisinin yapılmasıyla KDV denetimlerinin etkinliğini artırma imkânı elde edilebilecektir.

Geliştirilen tüm elektronik uygulamalar birbirlerine çeşitli ağlarla bağlanarak bütünleştirilmeli ve bir sisteme yapılan veri girişleri tüm sistemler üzerinden görüntülemeye elverişli hale getirilmelidir. Örneğin e-fatura elektronik ortamda verildiğinde bu fatura VERİA'da VDK-VEDAS, VDK-RAS, KDVİRA, SARP, ÖZES gibi tüm sistemlerde aynı anda görülebilmelidir. Elektronik uygulama ve sistemlerin tamamının senkronize edilmesiyle KDV denetimlerinin etkinliği arttırılabilecektir.

Vergi inceleme elemanlarına ve vergi mükelleflerine elektronik uygulamalara ilişkin eğitimler verilmelidir. Hali hazırda vergi idaresi personeli bu tür eğitimler almaktadır. Mükelleflere ilişkin de broşür ve kılavuzlar, çeşitli videolar yayımlanmaktadır.

Büyük veri, bulut bilişim, yapay zekâ, blok zinciri vb. gelişmiş teknolojilerden yararlanarak söz konusu elektronik sistem ve uygulamaların geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılmasının ilerleyen süreç içerisinde KDV'nin elektronik ortamda daha etkin bir şekilde denetlenmesine önemli ölçüde katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

E-belgeleri kullanan mükellef sayıları arttırılmalıdır. Böylelikle belge düzeninin oturtulması ve KDV'ye tabi işlemlerin takibinin kolaylaşması sağlanabilecektir. Dolayısıyla KDV'nin elektronik ortamda denetimi daha etkin hale gelecektir. Sahte belge düzenleyen mükelleflerin sayısına ilişkin veriler yayımlanması halinde risk analizleri ve elektronik denetimler kapsamında yapılan incelemelerin ne kadar etkin ve verimli olduğu hakkında bir değerlendirme yapmak mümkün olabilecektir.

İdari, yasal ve teknik düzenlemelere ilişkin getirilen çeşitli öneriler dikkate alındığında Türkiye'de KDV'de elektronik denetimin gerçekleştirilmesine yönelik yürürlüğe alınan e-maliye ve risk analizi uygulamalarının vergi denetiminde etkinlik artışına olumlu anlamda katkıda bulunduğunu söylemek mümkündür. Çalışmada ifade edildiği üzere e-maliye uygulamalarının kapsamının genişletilmesiyle birlikte denetimde etkinlik artışının sağlanması mümkün olabilecektir. KDV'de e-maliye ve risk analizi uygulamalarının vergi kayıp ve kaçığının tespitinde etkili sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Sonuç olarak KDV'de elektronik denetim uygulamalarıyla KDV kayıp ve kaçığı minimum seviyeye indirilerek vergiye gönüllü uyum sağlanabilecek, devlet için önemli bir gelir olan KDV'nin optimal bir seviyede tahsilatı gerçekleştirilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 161-172.
- Ağamoğlu, H. (2020). *Katma değer vergisinde sorumluluk ve tevkifat*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akbal, G. (2020). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçacağının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alankuş, N. (2019). *Katma değer vergisi’nde ihracat istisnası ve uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alat, B. (2018). *Elektronik devlet: Türkiye’deki şehir belediyelerinin web sitelerinin analizi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Elazığ: Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altınbaş, M. (2016). *İnşaat sektöründe indirimli orana tabi konut teslimine ait KDV iade sistemi sorunlar ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altıntaş, C. (2019). *Vergilemede e-devlet uygulamalarının vergi tahakkuku, vergi tahsilatı, vergi denetimi ve vergi maliyeti üzerine etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Tokat: Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıkan, Z. ve Bakmaz, Ü. (2020). Sahte fatura olgusunun Türk vergi hukuku açısından değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 30 (162), 33-50.
- Armutlu, M. (2007). *Katma değer vergisi ve Türkiye uygulamasında ihracat istisnası*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, M. (2012). *Vergi hukuku* (8). Bursa: MKM Yayıncılık.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2016). Vergi denetiminde bir etkinlik sorunu olarak mükellef seçimi. 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs 2014, Sakarya Üniversitesi, ss. 443-462.
- Arslan, Y. (2015). *İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi ve muhasebesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Asadov, A. and Asadov, A. (2015). E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azerbaijan Tax Journal*, 1(121), 117-126.
- Atak, O. (2019). *Vergi denetiminde mükellef hakları ve Türkiye’de mükellef haklarının geliştirilmesine yönelik çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Avcı, O. (2015). *Katma değer vergisinde sorumluluk uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Aygül, C. (2016). *Türkiye’de ihracatta KDV iadesi uygulaması: Yaşanılan sorunlar ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: FMV Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayotuz, A. (2016). *Türkiye’de yeminli mali müşavirlerin ve kamu vergi denetçilerinin vergi denetimindeki işlevlerinin kıyaslamalı olarak incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aytekin, S. (2007). *Türkiye’de vergi gelirleri ile vergi denetimi arasındaki nedensellik ilişkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: Bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 47-72.
- Başaran Yavaşlar, F. ve Canyaş, O. (2018). Türkiye’de vergi şeffaflığı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 443, 6-24.
- Başer, H. (2011). *Katma değer vergisinde iade uygulaması ve sonuçları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H.H. ve Sarısoy, T. (2021). Vergi incelemesinde dinlenme talebinde bulunma hakkı. *Vergi Raporu*, 257, 11-31.
- Bayram, M. (2019). *Vergi denetiminde risk analizi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayram, M. (2020). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Belay, M. (2017). *Challenges of tax audit administration in Addis Ababa: Evidence from small tax payer branches*. Yüksek Lisans Tezi. Ethiopia: Saint Mary University, School Of Graduate Studies.
- Belge, S. (2019). *Türkiye’de KDV iade sürecine ilişkin yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: FMV Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beşel, F. (2017). Türkiye’de vergi denetiminin çeşitli göstergeler ile analizi. *Sayıştay Dergisi*, (107), 65-98.
- Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye alanında e-teknolojiler ve etkinliği, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1 (1), 13-23.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., ve Bozdoğan, D. (2013). Yeni mevzuata göre vergi incelemesi ve mükellef hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (4).
- Buz, F. (2015). *Vergi incelemesinin vergilemede verimlilik açısından değerlendirilmesi ve analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bütünler, S.A. (2019). *Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Büyükben, N. K. (2018). *Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik sorunu: Avrupa Birliği ve OECD üyesi devletler bağlamında bir inceleme*. Yüksek Lisans Tezi. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik vergi denetimindeki teknolojik gelişmeler ve tam denetime geçiş adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 143-162.
- Canbolat, İ. (2019). *Türk vergi idaresinde e-dönüşüm*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Candan, E. (2007). Maliye Bakanlığı, Türk bütçe sisteminde performans denetimi. Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2007/374.
- Cengiz, A. (2014). *Türk vergi hukukunda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile işlenen kaçakçılık suçu*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cenikli ve Şahin, (2013). Türk gelir idaresinde otomasyon projeleri. *Journal of Internet Applications and Management*, 4(1), 37-52.
- Ceren, M. (2019). *Vergi denetiminde işletmeler açısından vergi cezalarının yeri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ceylan, M.A. ve Tunalı, A. (2011) Bilişim sistemleri denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bilişim sistemleri alanında yaptığı çalışmalar. <https://docplayer.biz.tr/6646999-Bilisim-sistemleri-denetimi-ve-gelir-idaresi-baskanliginin-bilisim-sistemleri-alaninda-yaptigi-calismalar.html>. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
- Çağlar, M. (2011). *Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde elektronik vergi denetimi*. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çamlıkaya, Ö. (2007). *Türkiye’de vergi denetimlerinin artırılması yönünden vergi incelemeleri*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çarıkçı, O. (2018). Kayıtlar ile defterlerin elektronik ortamda tutulmasının (defter-beyan sistemi) mali müşavirler tarafından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18 (55), 119-140.
- Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş ülkeler ve yeni gelişmeler ışığında Türkiye’de vergi denetimi: Sorunlar, çözümler ve yaklaşımlar*. Doktora Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelebi, B. (2018). *E-devlet ve e-maliye kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı projeleri*. Yüksek Lisans Tezi. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, F. (2018). *Maliye Bakanlığı’nın elektronik dönüşüm süreci ve elektronik maliye uygulamalarının incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Çetin Gerger, G. ve Gerçek, A. (2016). Elektronik ticaretin vergilendirilmesi açısından katma değer vergisinin uygulama sorunlarının değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 1(1), 61-74.
- Demessie, E. (2017). *Tax audit practice in Ethiopia; case of federal government*. Yüksek Lisans Tezi. Ethiopia: ST.Mary's University, School of Graduate Studies.
- Demir, H.İ. (2018). *Türkiye’de kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve elektronik vergi sistemleri*. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirkol, C. (2020). *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasının vergi denetimi ve tahsilatı ilişkisine etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirtaş, T. (2017). *Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin işlevi*. Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, A. (2015a). *Türkiye’de kayıt dışı ekonominin azaltılmasında vergi denetiminin yapısı, önemi ve gelişimi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, U. (2015b). Vergi teknolojileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 38 (322), 9-40.
- Doğan, U. (2012a). 100 soruda e-defter. *Vergi Sorunları Dergisi*, (280), 1-73.
- Doğan, U. (2012b). KDV iadesi risk analiz sistemi (KDVİRA). *Vergi Sorunları*. (288), 53-61.
- Durak, M. (2019). *Elektronik ticarete hile denetimi ve bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dursun, A. (2015). Elektronik defter. *Vergi Raporu*, 185, 98-113.
- Duru, E. (2018). *Türkiye’de vergi denetiminin yapısı ve 2000-2015 dönemi vergi inceleme sonuçlarının analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Düzgün, O. (2017). *Veri madenciliği yöntemleri ve İŞKUR için uygulamaya yönelik model önerisi*. Uzmanlık Tezi. Ankara: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü.
- Eberhartinger, E., Safaei, R., Sloane, C.S. and Wu, Y. (2020). Are risk-based tax audit strategies rewarded? An analysis of corporate tax avoidance. Annual Conference on Taxation. International Taxation Research Paper Series, 1-50.
- Ebimobowei, A. and Peter E.G. (2013). A causality analysis between tax audit and tax compliance in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 5 (2), 107-121.
- Elçin, R., Gerekan, B. ve Usta, M. (2018). E-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına geçiş sürecinde yaşanan sorunlar: Serbest muhasebeci mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, (146), 13-42.

- ERCA, (2010). Tax and post clearance audit policy and strategy, tax audit directorate. <https://chilot.me/wp-content/uploads/2011/08/tax-audit-policy.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.05.2022)
- Erdoğan, Y.E. (2008). Vergi incelemelerinde alınan ifadelerin vergi usul kanunu ve ceza muhakemesi kanunu açısından delil olarak değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*. (103), 56-64.
- Evcimen, C.S. (2005). *Kamu yönetiminde e-devlet anlayışı ve Maliye Bakanlığı e-devlet uygulamaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gaygılı, A.K. (2017). *Türkiye’de vergi cezası, denetimi ve uzlaşma oranları üzerine optimal vergi stratejisi*. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gelen, Ş. (2015). *Vergi denetiminde yapısal dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2005). Faaliyet Raporu, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 14 Mayıs, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelir-idaresi-baskanligi-2005-yili-faaliyet-raporu>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007a) Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 64 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007b). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları. Yayın No: 50 <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yayinlar> (Erişim Tarihi: 30.03.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 93 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 112 Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009-2011). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 73 <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 132 Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010b). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 100 Kasım, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011a). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 126 Ocak, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011b). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 151 Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALİYET_RAPORU.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2012a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:167 Nisan, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>. (Erişim Tarihi: 09.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2012b). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 140 Ocak, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2012_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 187 Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013b). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 156 Ocak, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2013_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014a). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 174 Ocak, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014b). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 199 Şubat https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 216 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016a). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 207 Nisan, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/GIB_2016_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016b). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 247 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 276 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017b). 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. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 314 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018b). Performans Programı. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 254 Ocak, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019a). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 289 Aralık, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2019_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019b). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 349 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020a). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 387 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020b). Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 320 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2020_Performans_Programi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020c). Vergi Kesintisi Yapmayanlar İçin Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi Düzenleme Kılavuzu, Ağustos, <https://ebeyanname.gib.gov.tr/muphb6.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021a). Hazır Beyan Sistemi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 386 Şubat, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_hazirbeyanbrosur.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021b). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 429 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2003). Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2004). Faaliyet Raporu, Ankara: Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü. <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2004-yilina-ait-faaliyet>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Gerçek, A. Demirbaş, T. Giray, F. Yüce, M. Oğuzlar, A. (2013). *Türk gelir idaresinde e-devlet uygulamalarının mükellefler tarafından benimsenmesini etkileyen faktörlerin incelenmesi*. İstanbul: Bilgesam Yayınları.
- Gez, H. (2011). *Türkiye’de kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gill, J.B.S. (2003). The nuts and bolts of revenue administration reform. *The World Bank*.
- Gökbayrak, S. (2020). *Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin denetim riskine yönelik yaklaşımlarının araştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Kırşehir: Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökmen, Ö. (2019). *Türkiye’de katma değer vergisi iadesinde vergi incelemesi ve değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gupta, M. and Nagadevara, V. (2007). Audit selection strategy for improving tax compliance: Application of data mining techniques. *Foundations of E-Government*, 378-387.
- Gülten, S. (2018). Güncel elektronik muhasebe/maliye uygulamaları. *Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*.
- Günay, S. (2017). *Vergi denetiminde risk analizi ve mükellef haklarına yansımaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gündüz, F. (2012). Kayıt dışı ile mücadelede sahte belge düzenleme fiilinin önemi. *Mali Çözüm*, 201-208.
- Güner, E. (2014). *Vergi inceleme raporu ve hukuki niteliği*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Güzel, V. (2019). *Türkiye’de kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin yapısı ve önemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018). Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Hepaksaz, E. (2012). Türkiye’de vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasında muhtemel fayda ve maliyetleriyle VEDOP projesi ve e-maliye uygulamaları. 27. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi, ss. 78-113.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F., Öz, E. (2011). Aramalı vergi incelemesi ve işlerliği. <http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf> (Erişim Tarihi: 17.04.2021).
- Inland Revenue Board of Malaysia (2019). Tax audit framework. https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/TAX_AUDIT_FRAMEWORK_2019_20200827.pdf. (Erişim Tarihi: 21.05.2022).
- İçer, Z., Yücel, Y. ve Atak, O. (2021). Vergi suçlarının tespiti ve muhakemesinde elektronik denetim uygulamaları ve etkileri. *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri Online Sempozyum*, Bursa Uludağ Üniversitesi, ss. 64-91.
- İnanç, M. (2010). Elektronik fatura (e-fatura) düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı usul ve esasları. *Mali Çözüm Dergisi*, (101), 181-192.
- İştekal, D. (2017). *Vergi denetiminde etkinlik: Şırnak ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İzmir, Ü. (2017). *Türk vergi hukukunda vergi denetim türü olarak yoklama ve elektronik yoklama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kanmaz, G.S. (2018). *Vergi güvenliği ve Türkiye için uygulama önerileri*. Doktora Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaboyacı, A. (2014), Vergi denetimi açısından beyan edilen gelirin doğruluğunun tespit yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği*. (115), 211-242. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429> (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- Katkat Özçelik, M. (2018). Vergi kaçırma amaçlı muhasebe hileleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 493-517.
- Khwaja, M.S. (2011), Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick (Editörler), The World Bank, Washington D.C
- Kocameşe, M. (2006). *Benford kanunu ve vergi denetiminde kullanılabilirliğinin incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koçak, M.S. (2020). *Türkiye’de vergi suçları ile ilgili yaptırımların değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kurç, F. (2019). *Türk katma değer vergisi iade sisteminin analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Kurt Erol, D. (2017). *Katma değer vergisi tevkifatına tabi işlemlerde iade, yaşanan sorunlar ve bir uygulama*. Doktora Tezi. İstanbul: Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurtcebe, E. ve Utku, M. (2020). Muhasebe ve vergi uygulamalarında e-dönüşüm: 509 nolu V.U.K. genel tebliğinin ticari hayata etkileri. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3 (1), 75-84.
- Kutluar, İ. (2021). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimi ve SMMM’lerin rolü üzerine bir araştırma: Gaziantep ili örneği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçüköner, Z.S. (2018). *Vergi denetim sistemindeki kurumsal dönüşümün vergi denetimi üzerindeki etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lulseged, A. (2016). *Assessment of tax audit practices and it’s effect in increasing governments revenue in Ethiopia a case study in Ethiopian revenue & customs authority large tax payers office*. Ethiopia: St. Mary’s University, School of Graduate Studies.
- Macunluoğlu, Ö.U. (2010). *Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasında gelir denetiminin değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Maliye Bakanlığı. (2012). Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2012-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Maliye Bakanlığı. (2013). Faaliyet Raporu, Nisan, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2013-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Maliye Bakanlığı. (2014). Faaliyet Raporu, Şubat, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2014-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Maliye Bakanlığı. (2015). Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2015-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Mebratu, A.A. (2016). Impact of tax audit on improving taxpayers compliance: Emperical evidence from Ethiopian revenue authority at federal level. *International Journal of Accounting Research*, 2 (12), 1-19.
- Memiş, M.Ü., Çürük, T. ve Ünal, Y. (2019). Elektronik uygulamaların vergi denetimi üzerine etkisi: Denetimin tarafları üzerine bir araştırma. *Maliye Dergisi*, (176), 474-504.
- Mert, C. (2009). *Bilgisayar internet teknolojisinin vergi denetimi üzerine etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Mert, V. (2014). *Türkiye’de bağımsız denetimin tasdik denetimi ile karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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.
- Merter, M.E. (2016). Ülkemizde e-beyanname uygulamasının vergi denetiminin etkinliği üzerindeki etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (2), 51-74.
- Mihret, G. (2011). *Tax audit practice in Ethiopia: The case of the federal government*. Unpublished Thesis. Ethiopia: Addis Ababa University, School of Graduate Studies.
- Modugu, K.P. and Adyaduba, J.O. (2014). Impact of tax audit on tax compliance in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 5 (9), 207-215.
- Odabaşı, C. (2018). *İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iade sistemi, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Örnek bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OECD, (2006). *Strengthening tax audit capabilities: General principles and approaches*. Information Note, Forum on Tax Administration’s and Compliance Sub-Group. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Oktar, A. (2018). *Vergi hukuku*. (13). Yayın yeri: Türkmen Kitabevi.
- Onursal, M. (2019). *Elektronik maliye uygulamalarının vergi uyumuna etkisi: Mali müşavirler üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oral, H. (2017). *Katma değer vergisinde indirim mekanizması*. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Orkunoğlu Şahin, I.F. (2016). Elektronik vergilendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, (334), 144-168.
- Owusu, E. (2019). *Tax audit role in revenue mobilisation in Ghana revenue authority: The case of large taxpayer office*. Yüksek Lisans Tezi. The University of Gana, College of Humanities.
- Oyedokun, G. E. (2016). Relevance of tax audit and tax investigation in Nigeria. *Chief Technical Consultant/CEO OGE Professional Services Ltd*. 1-16.
- Öcal, M. (2016). *Türkiye’de ihracatta KDV iade sistemi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Önkan, Ö. (2013). *E-devlet uygulamalarının vergileme açısından değerlendirilmesi (Türkiye örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ören, G. (2019). *Katma değer vergisine karşı gösterilen gönülsüzlüğün nedenleri: Tüketicilerin perakende satış fişi ve fatura almama davranışının analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Övet, A. (2010). *Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği: Ankara ili vergi denetmen ve denetmen yardımcılara yönelik bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk vergi sisteminde e-maliye uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 67-92.
- Özbek, M. (2007). *E-Devlet ve Türkiye uygulamaları kapsamında “VEDOP” projesi*. Yüksek Lisans Tezi. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özben, M. (2019). *Katma değer vergisinde iade uygulamaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdemir, H.S. (2000). Türleri ve fonksiyonları bakımından “denetim” kavramı. *Vergi Raporu Dergisi*, (45), 48-56.
- Özderen, M. (2014a). *Türkiye’de yapılan vergi incelemelerinde etkinlik ve verimlilik*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özderen, E. (2014b). *Türkiye’deki bağımsız denetim birimlerinden biri olan yeminli mali müşavir uygulamalarının vergi kayıp ve kaçığı üzerine etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özer, E. (2015). Vergi incelemesinde yeni dönem: E-defter. *Vergi Sorunları Dergisi*, 38 (322), 65-70.
- Özkan, M.Ç. (2021). Sahte belge ve sahte belge sorunu ile sorunun KDV açısından değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31 (167), 251-274.
- Özmen, İ. (2018). Vergi usul kanunu’nda izaha davet: 370 inci madde mükelleflere yeni bir fırsat mı?. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26 (1), 63-85.
- Öztürk, G. (2021). *Katma değer vergisi bağlamında vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik gelişmelerin analizi ve değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Öztürk, H. (2020). *Mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge kullanma eğilimi ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, H. ve Teker, S. (2020). Mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge kullanma eğilimi ve çözüm önerileri. *PressAcademia Procedia*, 11 (1), 138-144.
- Öztürk, S. (2019). *Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında belge düzeni*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Polat, Z. (2017). *Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinde yeni bir yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu risk analiz sistemi*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rud, O.V. (2019). E-tax based audit: problems and prospects for implementations in Ukraine. V Міжнародна Науково-Практична Інтернет-Конференція, 69-70, <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35670/1/69.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2022).
- Sarıcalar, Ş. (2020). Vergi usul kanunu karşısında defter-beyan sistemi’nin değerlendirilmesi. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 229-262.
- Sarısoy, T. (2010). *Türkiye’de vergi incelemelerinin etkinliği*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Serçemeli, M. (2019). Risk odaklı vergi denetiminde elektronik uygulamalar üzerine bir değerlendirme. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12 (65), 1232-1240.
- Seyhan, M. (2020). *Katma değer vergisinde matrah*. Doktora Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soydan, B. (2015). Vergi denetimi mevzuatı, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Mevzuat Serisi 12, Yayın No: 158, İstanbul.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye’de vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Edirne Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şahin, B. (2015). *Mal ihracatında istisnalar ve katma değer vergisi iadeleri ve uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şanver, C. ve Oktar, S.A. (2013). Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi güvenlik önlemleri ve mükelleflerin Ba-Bs bildirimlerine bakışı araştırması. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1 (3), 1-23.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. (8). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, İ.E. ve Ateş, N. (2020). Kamuda bir esnek çalışma deneyimi: vergi inceleme elemanlarının covid-19 sürecinde esnek çalışması. *Vergi Raporu*, (253), 43-63.
- Taşdelen, A. (2003). Vergisel arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 159-191.
- Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıt dışı ekonomide vergi ve vergi denetiminin önemi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2013). *Vergi denetimi*. (5). Yayın yeri: Seçkin Yayıncılık.
- Tercan, Y. ve Gür Nalçacı, İ. (2018). Elektronik irsaliye uygulaması ile gelen yenilikler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (358), 92-98.
- Terzi, G. (2016). *İthalatta katma değer vergisi matrahının belirlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tokaç, G. (2007). *Katma değer vergisi'nde ihracat istisnası ve iade müessesesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tokdemir, S. (2019). *Elektronik vergi uygulamalarının vergi maliyeti ve vergi uyumu üzerindeki etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Topkan, Z. (2016). *Gönüllü vergi uyumu ve Türkiye'de gelir idaresinin rolü*. Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Torrey, A. (2008). *The discriminant analysis used by the IRS to predict profitable individual tax return audits*. Honors Thesis. USA: Bryant University,
- Torunoğlu, T. (2010). *Vergi incelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tosun, M. (2021). *Vergi denetiminde dijitalleşme sonucu vergi müfettişliğinin evden çalışma yöntemi ile uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Tozar, Ö. (2007). *KDV iade işlemlerinde hesaplama yöntemleri, muhasebeleştirme ve bir öneri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tunç, E. (2007). *Katma değer vergisi'nde indirim ve iade uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye karşılaştırması)*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk, A. (2010). *Elektronik vergi denetiminin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmadaki rolü ve bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uçkan, S. (2010). *Türkiye'de vergi incelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğur, A.A. (2016). Vergi denetimi etkinliğinde risk analizi sisteminin uygulanabilirliği (Gaziantep halı sektörü üzerine örnek bir uygulama). *International Journal of Public Finance*, 1(2), 122-145.
- Uğur, A.A. ve Çütçü, İ. (2009). E-devlet ve tasarruf etkisi kapsamında VEDOP projesi. *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-10.
- Urak, E. (2015). Sahte belge (fatura) kullanımını kim teşvik ediyor?. *Mali Çözüm Dergisi*, 130, 171-178.
- Usta, M. (2016). *İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörler: Yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uz, F. (2019). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesindeki sorunlar ve çözüm önerileri*. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünal, Y. (2018). *Elektronik uygulamaların vergi denetimi üzerine etkisi: Denetimin tarafları üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2012). Faaliyet Raporu, Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf. (Erişim Tarihi: 20.05.2022)
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). Faaliyet Raporu, Strateji ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet_Raporu_2013.pdf. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2014). Faaliyet Raporu, Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2015). Faaliyet Raporu, Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu_2015.pdf. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2016). Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme Kontrol Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2017). Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018). Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2019). Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2020). Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2021). Faaliyet Raporu, Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 19.05.2022).
- Vergili, M.A. (2015). *İhraç kayıtlı teslimlerde katma değer vergisi iadesi ve muhasebe uygulamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Waluyo, W. (2016). The effect of addition of taxpayers number, tax audit, tax billing, and taxpayers compliance toward tax revenue. *The Accounting Journal of Binaniaga*, 1(1), 37-44.
- Yaman, D. (2008). *Kamu yönetiminde elektronik devlet modeli ve işletmelerin vergi tahsilatlarının elektronik ortamda uygulanması: Ankara ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yavuz, A. ve Çarıkçı, O. (2009). Bir e-devlet hizmeti olarak e-maliye uygulamalarının algılanması: Isparta ili örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (1), 1-28.

- Yener, A. (2009). *Finansal tablolar yoluyla vergi denetimi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldırım, H. O. (2018). *Vergi mükellefleri perspektifinden vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, C. ve Balandı, C. (2015). Elektronik denetime doğru. *Vergi Sorunları Dergisi*, 38 (322), 41-44.
- Yıldız, F. ve Duru, E. (2020). Türkiye’de vergi denetiminde elektronik yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimi. *Vergi Raporu Dergisi*, (245), 72-94.
- Yıldız, H. (2013). Vergi inceleme işleminin bir idari işlem olarak unsurları yönünden hukuki analizi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (3-4), 129-154.
- Yılmaz, H. (2018). *Türkiye’de vergi denetimi ve etkinliğinin artırılması için öneriler*. Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yurt, O. ve Teker, S. (2019). İşletmelerde sahte belge kullanma durumu ve bu durumun sonuçları. *PressAcademia Procedia*, 9 (1), 150-154.
- Yücelen, İ. H. (2009). *Türkiye’deki vergi denetim teknikleri ve bilgisayar destekli vergi denetimi*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

