



RİSK ODAKLI VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK UYGULAMALAR ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

AN EVALUATION ON ELECTRONIC APPLICATIONS IN RISK BASED TAX AUDIT

Murat SERÇEMELİ**

Öz

Küreselleşmeyle birlikte ticaret, sınırlar ötesine taşınmış, elektronik ticaret oldukça yaygınlaşmış ve işletmelerin yapısı ve kullanılan muhasebe araçları değişmiştir. Muhasebe işlemleri açısından bakıldığında eskiden el ile yapılan işlemler yerini tamamen bilgisayar programlarına bırakmış, vergi ile ilgili işlemler ise elektronik ortamda yürütülür hale gelmiştir. Böylece mükellefler işlemlerini vergi dairesine gitmeden hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirmeleri mümkün hale gelmiştir. Vergi açısından en önemli risklerden birisi mükelleflerin vergi borçlarını tam ve doğru bir şekilde yerine getirememeleridir. Bu riski önlemek adına denetimde günümüz teknolojik imkânlarının kullanılması son derece önemlidir.

Bu çalışmanın amacı son yıllarda vergi denetiminde kullanılan elektronik uygulamaların geldiği aşamaların değerlendirilmesidir. Bu amaçla öncelikle vergi riski ve uyumundan bahsedilmiş, ardından risk odaklı elektronik uygulamalar açıklanarak, vergi açısından gelinen aşamalar güncel verilerle desteklenmiştir. Araştırma sonucunda elektronik uygulamalarla birlikte vergi toplama gücünün artmasının, kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından fayda sağlayacağı ifade edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Riski, Vergi Uyumu, Risk Odaklı Elektronik Denetim.

Abstract

With globalization, trade has moved across borders, electronic commerce has become widespread and the structure of enterprises and accounting tools that used have changed. In terms of accounting transactions, former manual transactions were completely replaced by computer programs, while tax-related transactions became executable electronically. Thus, it became possible for taxpayers to carry out their transactions quickly and safely without going to the tax office. One of the most important risks in terms of taxation is the failure of taxpayers to fully and accurately fulfill their tax debts. In order to prevent this risk, it is very important to use today's technological facilities in the audit.

The aim of this study is to evaluate the progress of electronic applications used in tax auditing in recent years. For this purpose, first of all, tax risk and compliance were mentioned and then, risk-focused electronic applications were explained and the stages reached in terms of tax were supported with current data. As a result of the research, it has been stated that the increase in tax collection power with electronic applications, the fight against the informal economy and the right to tax justice will provide very positive gains.

Keywords: Tax Risk, Tax Compliance, Risk Based Electronic Auditing.

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada ülkeler arasındaki sınırlar kalkmış ticaret tüm dünyada yaygın olarak gerçekleştirilebilir hale gelmiştir. Bu kapsamda elektronik ticaret oldukça yaygınlaşmış, işletmelerin iş yapış şekilleri ve kullanılan muhasebe araçları değişmiştir. Bu değişimden vergi denetim teknikleri de etkilenecek şekilde gelişme göstermiştir.

Muhasebe işlemleri önceden elle tutulmaktayken, günümüzde ise tamamen bilgisayar ortamına geçmiştir. Yine işletmeler vergi ile ilişkili işlemlerini önceden manuel ortamda elle beyanname vererek yapmaktayken, bugün birçok işlem online olarak yapılabilir hale gelmiştir.

Bilişim teknolojilerinin gelişerek yaygınlaşması neticesinde devletler yönetim araç ve yöntemlerini çağın gereklerine uygun hale getirmelerini zorunlu kılmıştır. Yine bu gelişmeler devletlerin gelir idarelerinin yeniden yapılanmasını gerekli kılmıştır. Bunun yanında doksanlı yıllarla birlikte bilgi iletişim teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler, ticaret kavramını uluslararası arenada elektronik ticaret düzleminde genişletmiştir. Bu süreç beraberinde elektronik vergilendirme ve kayıt ile ilgili birtakım problemleri getirmiştir. Gelir idareleri bunlarla başa çıkabilmek için bilişim teknolojilerinden yararlanmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve idari süreçteki işlerinin otomasyona bağlamak amacıyla bilişim teknolojilerinden en üst düzeyde faydalanmak gerekmektedir. Ülkemizde Maliye Bakanlığının yararlandığı

* Bu makale, 26-27 Mart 2019 tarihlerinde, Giresun Ulusal Vergi Sempozyumu'nda sunulan bildirinin geliştirilmiş tam metin halidir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, muratsercemeli@gmail.com



uygulamalardan bazıları; gelir idaresi VEDOP I (1998), VEDOP II (2004), VEDOP III (2007) projeleri ile e-beyanname, e-fatura gibi birçok OECD ülkesinde yaygın şekilde kullanılan uygulamalardır (Çetin, 2010, 79-80).

Bu çalışmada literatür taraması ile birlikte vergi riski ve uyumundan bahsedilecek, ardından risk odaklı elektronik uygulamalar açıklanarak, vergi açısından gelinen aşamalar güncel verilerle desteklenecektir.

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Micci-Barreca ve Ramachandran (2004) çalışmalarında, vergi dairelerinde veri madenciliğinin kullanılmasına yönelik Amerika'nın Teksas eyaletinde bir vaka analizi gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda veri madenciliğinin, kurumun daha doğru sonuçlar üretmek için geleneksel denetim seçim stratejilerini iyileştirmesine yardımcı olacağını tespit etmişlerdir.

OECD (2004) araştırmasında, vergi uyumluluğu riskini yönetme ve geliştirme konusunu detaylı olarak değerlendirilmiştir. Çalışmada, uyum riskinin tanımlanması, analizi, risklerin değerlendirilmesi, stratejiler geliştirilmesi ile çıktılarının değerlendirilmesi konuları detaylı olarak ele alınmıştır.

CATA (2007) araştırmasında, vergi idaresinin verimliliğini artırmak için bilgisayar ya da bilgi teknolojisinin kullanımına yönelik rehberlik edilmesi amaçlanmıştır. Avustralya, Malezya, Malta, Pakistan, Singapur ve Tanzanya'nın deneyimlerine dayanarak, çeşitli ölçeklerde, karmaşıklıkta ve olgunluk seviyelerinde bir dizi bilgi teknolojisi girişimi örnek olarak belirtilmiştir. İlgili bilgi teknolojilerinin hem planlama, hem de tasarım aşamasında, uygulama, inceleme ve değerlendirme sırasında elde edilen deneyimler değerlendirilmiştir.

Çetin (2010), günümüzde bilgi teknolojilerindeki ilerlemelerin vergi kayıt düzeni ve denetim uygulamaları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Araştırma sonucunda bu yeni imkân ve araçların mükelleflere yasal sorumluluklarını yerine getirirken kolaylık sağlayacağını ve vergi toplama fonksiyonlarının etkin hale getirileceğini ifade etmiştir.

Khawaja vd. (2011) çalışmalarında, risk odaklı vergi denetiminin temel yapısı, uygulanan yaklaşımlar ve risk analizi yaklaşımlarından bahsetmişlerdir. Risk odaklı vergi denetimi açısından İsveç, Hollanda, Bulgaristan, Hindistan, Ukrayna ve Kazakistan ülkelerinin durumlarından bahsederek önerilerde bulunmuşlardır.

Benk ve Kartalıcı (2015) çalışmalarında, gelir idarelerinin karşılaştıkları uyum risklerinin etkili ve etkin biçimde yönetilmesi için OECD tarafından önerilen uyum risk yönetim modelini analiz etmişlerdir. Araştırma sonucunda, iyi tasarlanmış bir risk yönetim stratejisinin uyum riskinin etkili yönetilmesine olanak sağlayacağını ifade etmişlerdir.

Bakar ve Gerçek (2016) çalışmalarında, bilgi teknolojilerinin ve risk analizinin kullanımının vergi denetiminde önemine değinerek, en iyi uygulamaların değerlendirilmesini amaçlamışlardır. Bu amaçla Avustralya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD'deki risk analizi sistemlerinin gelişimi araştırmışlar ve vergi denetimindeki yerini ortaya koyarak ülkemiz açısından önerilerde bulunmuşlardır.

Calayoğlu (2019) çalışmasında, elektronik vergi denetiminde gerçekleşen teknolojik gelişmeleri e- vergi denetim uygulaması Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) ve hali hazırda kullanılan teknikler çerçevesinde incelemiştir. Sonuç olarak tam elektronik vergi denetime geçiş aşaması açısından önerilerde bulunmuştur.

2. VERGİ RİSKİ VE VERGİ UYUMU

2008 yılında Enron, WorldCom, Parmalat vb. şirketlerde meydana gelen muhasebe ve denetim hileleri, dünyada pek çok şirketin batması gibi olumsuz mali sonuçlar doğurmuştur. Bu gelişmeler sonucunda düzenleyici kurum ve kuruluşlar, paydaş haklarının korunması ve dünya genelinde oluşan olumsuz algıyı ortadan kaldırmak için ayrıntılı ve etkin bir risk yönetim üzerinde çalışmaya başlamışlardır (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015, 2).

Küreselleşme ile birlikte, iş dünyasında birtakım belirsizlik ve riskler artmıştır. Yaşanan finansal krizler şirketleri; riski belirleme, önleme, azaltma ve yönetme hususlarında yenilik aramaya itmiştir. Risk yönetimi farklı alanlarda gerçekleştirilirken zamanla organizasyonun tüm düzeylerinde yürütülmesine dönüşmüştür. Bu nedenle şirketlerde kurumsal risk yönetimi, şirketin tüm alanlarını kapsayacak bir şekilde işlemeye başlamıştır. Şirketler açısından verginin her bakımdan önem taşıması, vergi riski yönetiminin de bu sürecin önemli bir unsuru olmasını sağlamıştır. Vergi riski "mükellefleri belirsiz sonuçlara götüren vergi hukukundaki ve vergilemedeki durumlar" olarak tanımlanır. Günümüzde vergi risklerinin ulusal ve



uluslararası gelişmelerin etkileriyle giderek artışı, şirketlerin vergiye yönelik stratejilerini tekrar sorgulamalarını gerektirmektedir (Gerçek ve Bakar Türegün, 2018, 308).

Vergi uyum riski, bu riskin yönetilmesini de gündeme getirmektedir. Vergi uyumsuzluğuna sebep olan risklerin belirlenmesi, etki değerlemesi yapılarak önceliklendirilmesi ile engelleme süreçlerini içeren sistematik ve bütünsel bir yönetim anlayışı olan uyum risk yönetimi, vergi uyum düzeyi açısından ortaya çıkan risklerin ortadan kaldırılması ya da etkilerinin azaltılması bakımından ehemmiyet arz etmektedir (Benk ve Kartalacı, 2015: 44).

Vergileme hususunda yaşanan gelişmeler diğer ülkeler gibi Türk vergi idaresini de önemli oranda etkilemiştir. Dünyada yeni yönetim anlayışı çerçevesinde kamu yönetimleri yeniden düzenlenmeye başlanmıştır. Bu noktada en önemli ilerlemelerden birisi çağa uygun internet uygulamalarını kamu hizmetleri ile uyumlu hale getirmek olmuştur. Ülkemizde ise birçok elektronik uygulama hayata geçirilmiş ve zamanla değişen ve gelişen sosyolojik ihtiyaçlar ve talepler karşısında geliştirilmeye devam etmektedir (Beşel ve Çokgezer, 2015, 13).

Vergi denetim süreci, vergisel işlemler sırasında kanunlara uyulup uyulmadığı, yapılan hata ve eksikliklerin tespiti ile birlikte cezalandırma aşamalarından oluşur. Vergi denetimi gelir kaynağı olarak vergilerin toplanması bakımından bir caydırıcılık unsuruna sahip olması ve vergi incelemeleri sonucu önerilen bir tahsilat aracı olması sebebiyle büyük bir öneme sahiptir. Günümüzde vergi denetimi, vergi kayıp kaçaklarını belirleme aracı olmaktan çıkarak ekonomik birimlerin de ilgilendiği bir saha haline gelmiştir. Örneğin vergi denetimi sonucu özel esaslara tabi sakıncalı faaliyetleri olan bir şirketle, piyasadaki diğer şirketler ticari faaliyette bulunmakta tereddüt etmektedirler. İşte bu gibi nedenlerle vergi denetimi hem devlet, hem de diğer ekonomik birimler açısından büyük önem arz etmekte ve vergi denetim sisteminde ortaya çıkan problemler piyasada adeta bir domino etkisi yaratmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, 283).

Gelir idaresinin ülkenin iktisadi açıdan kalkınmasında vergileri tahsil eden kurum olması dolayısıyla önemli bir rolü vardır. Kamu gelirlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak, gelir idaresinin temel görevidir. Bu görevi yerine getirirken kamu gelirlerinin sürekliliğini belirleyen vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu tedbirler almak zorundadır. Bu nedenle dünyadaki gelir idareleri iyi bir vergi uyumu sağlamak için ciddi şekilde mücadele etmektedirler (Benk ve Kartalacı, 2015, 44).

Mali sistem içerisinde önemli bir unsur olan vergi denetimi, vergi uyumunu sağlayarak vergi kaçakçılığını azaltmayı ve vergi gelir güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi uyumu; “sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç gibi içsel faktörler ile vergi denetimi ve cezalar gibi dışsal faktörler tarafından” belirlenmektedir. Bununla beraber; kamusal mal ve hizmet sunumu, modern vergi sistemlerinin üçüncü kişilerin bilgisinden yararlanması ve vergi mükelleflerinin denetlenme korkusu ve cezalar vergiye gönüllü uyumu sağlamaktadır (Güler, 2019, 291).

Gelir idaresinin amaçlarını yerine getirirken ortaya çıkabilecek en mühim risk, mükelleflerin sorumluluklarını ifa etmede başarısız olmaları ya da bu hususlarla ilgili problemler yaşamalarıdır. Vergi uyum riski olarak adlandırılan bu durum, vergileme ile ilgili hedeflerden yasalardaki boşluklar, iş dünyasında yaşanan iktisadi problemler ve vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlar gibi nedenlerden dolayı sapma ihtimali şeklinde tanımlanmaktadır (Benk ve Kartalacı, 2015, 44).

Yine ülkemizde vergi ile ilgili hususlarda, bilgi teknolojisinin kullanımına yönelik çeşitli elektronik uygulamalar geliştirilmiştir. Bunlar kurumlar arası bilgi paylaşımıyla birlikte, mükelleflerin işlemlerini vergi dairesine getirmeden hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirmelerini sağlayacaktır. Böylece doğru bilgiyi zamanında üreten, etkin ve verimli çalışmayı sağlayan saydam bir gelir idaresi ve vergi yönetimi oluşturulması amaçlanmaktadır. Ayrıca bu uygulamalar ile birlikte mükellefler için daha kaliteli hizmet sunularak tasarruf sağlanması, hizmetlerin tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesi, karar verme ve denetim mekanizmalarının etkin hale getirilmesi de hedeflenmektedir (Beşel ve Çokgezer, 2015, 13-14).

Vergi denetiminin başarılı bir şekilde ifa edilmemesi beraberinde fırsat eşitsizliği, haksız rekabet sonucunu doğuracaktır. Ülkemizde, cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren, hem vergi sistemi ve örgütsel yapısını çağdaş hale getirmek hem de vergi denetim sisteminin etkinliğini arttırmak için ciddi reformlar yapılmıştır (Güler, 2019, 291).

Vergi denetimi ile birlikte mali amaç, devletin gelir ihtiyacını karşılamaktır. Dolayısıyla, vergi denetimi, kayıp ve kaçakları önleyerek devletin gelir kaybının önüne geçmektedir. Başka bir amaç, devletin vergi kaybı sebebiyle borçlanmaya giderek, makroekonomik istikrarsızlığı engellemektir. Vergi denetiminde sosyal amaç, mükelleflerin tamamının vergisini ödeyerek, vergi ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasına katkı sağlamasıdır. Aksi halde, bazı mükelleflerin kayıt dışı kalması sonucunda hem vergi adaleti, hem de



gelir dağılımı vergi kaçırıcılar lehine bozacaktır. Vergi denetiminde hukuki amaç ise, vergi kanunlarının uygulamasını sağlamaktır. Yine vergi denetiminin önemli amaçlarından birisi de belge ve kayıt düzenini sağlayarak vergi uyumunu gerçekleştirmektir (Güler, 2019, 293).

Etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulması birçok nedene bağlıdır. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin vatandaşlara yerleştirilmesi oldukça önemlidir. Ayrıca denetimin yapılma şekli de etkinlik açısından önemli rol oynar. Vergi denetiminin sadece usulsüzlükler yapıldıktan sonra tespit raporu şeklinde gerçekleştirilmesi etkinliği azaltacaktır. Bu husus vatandaşlara işlemlerini doğru yapmaları neticesinde cezalandırıldıkları hissine kapılmalarına sebep olur. Vatandaşlar vergi kurallarına uymak yerine işlemlerini nasıl kayıt dışı hale getirebileceklerini ararlar (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, 283).

Vergi uyumunun önemli belirleyicileri olarak çeşitli psikolojik ve davranışsal mekanizmalar tanımlanmıştır (OECD, 2004, 14):

- İlk olarak, uyumluluk cinsiyet, yaş ve eğitim gibi bireysel faktörlere bağlıdır. İşletme vergileri açısından, bir şirket yöneticisinin bireysel özellikleri önemli olabilir; endüstri, büyüklük veya finansal durum gibi firmanın kendisine özgü faktörler de uyumsuzluğun güçlü faktörleri olabilir.

- İkincisi, uyumluluk, vergi sisteminin algılanan adaletine bağlıdır. Her vergi mükellefi, (a) ödenecek vergi düzeyi, (b) diğer vergi mükelleflerine kıyasla vergi idaresi tarafından yapılan bireysel muamele ve (c) devlet tarafından kamu fonlarının kullanılması bakımından adilliği değerlendirir. Bu son faktör, düşük yönetim seviyelerine sahip ülkelerde güçlü bir etken olabilir ve memurlar arasında önemli derecede yolsuzluk olabilir.

- Üçüncüsü, vergi uyumu ve ödemeler açısından potansiyel olarak önemli bir koordinasyon sorunu ortaya çıkabilir. Bu, uygulamada, vergi uyumu ve ödemelerde, uygunsuzlukların vergi mükellefleri tarafından yaygın olduğu veya algılandığı ve her bir mükellefin uymaması için güçlü bir teşvik olduğu durumlarda, güçlü gözlenen atalet anlamına gelir. Buna karşılık, uyumluluk sosyal norm olduğunda, bireyler daha kolay uyma eğilimindedir, çünkü insanlar tarafından sahtekâr olarak gösterilmekten korkarlar.

3. ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ İÇİN STANDART FORMATLAR

Elektronik denetim bilgisayarsız ve yazılımsız yapılamaz. Elektronik denetim elektronik ortam üzerinden yürütülen denetim faaliyetlerinin bütünüdür. Söz konusu işleyiş ise elektronik kayıt ve belgelere dayanır. Ülkemizde muhasebe süreci açısından yapılan düzenlemelere bakıldığında TTK 70. Maddesinde günlük defterlerin makineler yardımıyla tutulabileceği belirtilmiştir. VUK 175 maddesinde kanundaki esaslara uyulmak şartıyla mükellefler defterlerini ve muhasebelerini işlerin yapısına bağlı olarak düzenleme serbestisine sahiptir. E imza, e beyanname ve e bildirge bunun ilk meyvelerindedir (Alptürk, 2008, 75).

Gelir idaresi başkanlığı, mükellefleri kendi beyanları üzerinden çeşitli araç ve yöntemler ile risk puanları belirlemekte ve denetim uygulamalarını bunlara göre gerçekleştirmektedir. Fiscalis programı ile vergi dairelerinin uygulamaları birbirine yaklaştırılabilir kadar yaklaştırılmakta; çeşitli sebeplerden ötürü mümkün olmadığı noktalarda ise bilgi alış verişi sağlanmaktadır. İşletmeler, birbirinden farklı muhasebe paket programları çeşitli seviyelerde yazılımlara kadar muhasebe bilgi sistemleri vasıtasıyla işlemlerini kayıt etmektedir. Her programın birlikte çalıştığı veri tabanının farklı olması ve standart bir kayıt formatı bulunmaması neticesinde denetiminde de birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu zorlukları gidermek için vergi dairelerinin mükelleflerin muhasebe kayıt formatının standartlaşması gerekmektedir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı, birçok yeni uygulama ile mükelleflerini yönlendirerek kendi denetim anlayış ve sistemlerini geliştirmektedir (Calayoğlu, 2019, 152).

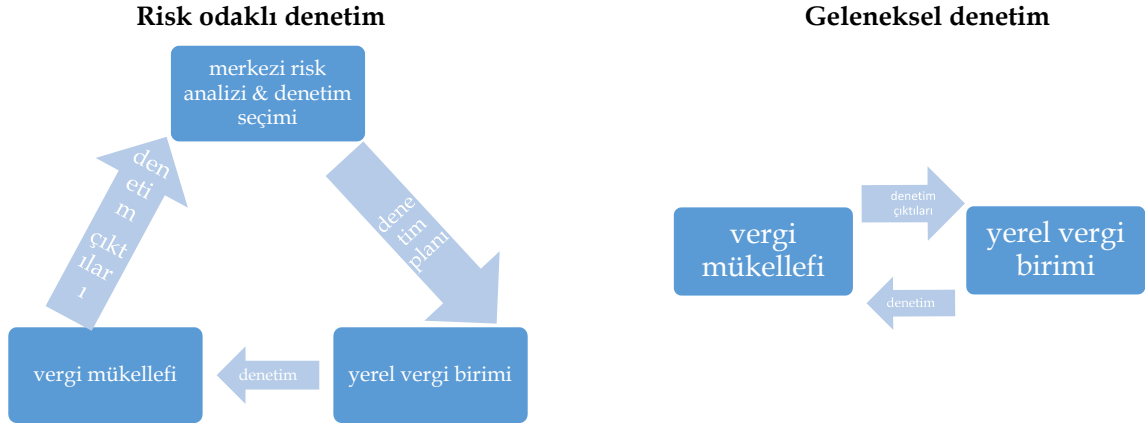
Özellikle işletmeler arasında kullanılan muhasebe programları, üretilen finansal raporların biçimi vb. arasındaki farklılıklar bunların analizini de güçleştiren bir durumdur. Bu farklılıkları giderebilecek bir teknoloji olarak XBRL (Genişletilebilir Finansal Raporlama Dili) bu farklılıkları gidererek farklı tür ve biçimdeki finansal raporları tek bir dil haline getirerek analiz işlemlerini kolaylaştırmaktadır. Ülkemizde ise Kamu Gözetim Kurumu, XBRL teknolojisinin temsilciliğini yapmakta ve uygulamasında görev almaktadır.

KAP-4.0 Projesi kapsamında bankalar hariç olmak üzere halka açık şirketler, 2016 yılından itibaren Kamuyu Aydınlatma Platformu'na bildirdikleri finansal tablolarını XBRL teknoloji ve altyapısını kullanarak hazırlamaya başlamışlardır (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6669/XBRL-ve-Taksonomi-kavramlar%C4%B1-neyi-ifade-etmektedir?>).

4. RİSK ODAKLI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

Vergi açısından, denetim vakalarının seçiminde, geleneksel denetim ile risk odaklı denetim arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bunun kıyaslaması açısından şekil 1'e bakılabilir.

Şekil 1: Denetim Vakası Seçimi ve Denetim Uygulamasının Ayrılması



Kaynak: OECD, 2004, 16

Şekil 1'e bakıldığında, geleneksel denetimde yerel vergi birimi ile vergi mükellefi arasında doğrudan denetim ve elde edilen denetim çıktısı ilişkisi görülmektedir. Risk odaklı denetimde ise merkezi risk analizi neticesinde denetim seçimi yapılarak, bir denetim planı çerçevesinde denetim işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Elektronik vergi denetimi yapılmadan önce mevzuatın buna uygun olarak elektronik belge ve kayıt ortamına uyumlaştırıldığı görülmektedir. Küreselleşen dünyada tüm ülkeler kendi altyapı, mevzuat ve üye oldukları birliklerce dönüşüm geçirmektedir. Bu dönüşüme, Maliye Bakanlığı e-dönüşüm süreci ismini vermektedir (Calayoğlu, 2019, 144).

Vergi işlemlerinde elektronik uygulamalar, personel giderleri, kırtasiye giderleri gibi unsurlardan tasarruf sağlayacaktır. Bunun yanı sıra mükellefler, vergi ile ilgili işlemlerini daha yakından takip ve öğrenme imkânına kavuşmuşlardır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan ilerlemeler e-ticaret ve e-devlet gibi kavramların önemini artırmıştır. Ayrıca, E-vergileme uygulaması mükelleflerin yasal zorunluluklarını ifa ederken fayda sağlamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nun vergi yönetimi kapsamında yaptığı çalışmalar son yıllarda büyük bir ilerleme kaydetmiştir. Bilişim teknolojilerinden faydalanılması denetim uygulamalarına da etkinlik kazandırmıştır (Çetin, 2010, 85).

2018 yılında, Hazine ve Maliye Bakanlığında temel faaliyetleri yürütmek ve raporlamak amacıyla kullanılan otomasyon sistemleri aşağıda yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, 19-26):

- "Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) ile ihbar, görüş ve öneri raporları, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmalarından kaynaklanan veriler dikkate alınarak mükellefler ile ilişkilendirilmekte, analiz edilmekte ve incelemeye sevkî sağlanmaktadır".
- "Teftiş faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinden mümkün olan en üst seviyede faydalanılması amacıyla geliştirilen Denetim Bilgi Sistemi (VDK-DEBİS) kapsamında; Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VDK-VEDEBİS) ve Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (VDKSADEBİS) modülleri kullanılmaktadır".
- "Mükellef Portalı, vergi bilincinin ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması amacıyla geliştirilmiş olup, 2018 yılı içinde mobil uygulaması devreye alınmıştır".
- "Vergi incelemelerinin mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak daha etkin ve kısa sürede tamamlanabilmesi amacıyla Vergi Denetim Analiz Sistemi kullanılmaktadır".
- "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı merkez ve taşra birimlerinde entegre bir şekilde kullanılmak üzere genel amaçlı ofis işlemleri ile vergi müfettişlerinin görevlendirilmesi, görev takibi yapılması, 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 amacıyla geliştirilmiştir".



- “Entegre Mali İstihbarat Sistemi (EMİS) ile şüpheli işlemlerin bildirimi, elektronik tebligatın gerçekleştirilmesi ve yükümlülere raporların sunulması işlemleri gerçekleştirilmektedir”.
- “Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele faaliyetleri kapsamında, veri toplama, analiz etme ve ilgili birimlere dağıtma süreçlerinde kullanılmak üzere Bankacılık Veri Toplama ve İşleme Sistemi, Aklama ve Terörün Finansmanı ile Mücadele Kapsamında Otomatik ŞİB Analiz Sistemi, Metin Analitiği Sistemi ve İş Zekası Sistemleri geliştirilmiştir”.
- “Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik olarak Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) geliştirilmeye devam edilmiştir”.
- “Sigortacılık Erken Uyarı Sistemi (SEUS) yazılımı ile şirketlerden sağlanan veriler üzerinden risk analizleri yürütülmekte ve bu sonuçlar denetim programlarının oluşturulmasında girdi olarak kullanılmaktadır”.
- “Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığınca veri sorgulama, analiz, raporlama, bilgisayar destekli denetim konularında kullanılan Audit Command Language (ACL) yazılımı ile özellikle yüksek miktarda veri içeren inceleme ve denetimlerde etkinlik ve hız sağlanmaktadır”.

Çalışma kapsamında ülkemizde, vergi denetimindeki risk odaklı mevcut elektronik uygulamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

4.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)

KDVİRA Sisteminin amacı, “iadeyi yapan personelin sorgulamalar için harcadığı zamanı daha etkin bir şekilde kullanarak iadenin denetimine yönelik çalışmasının, yapılan sorgulamalarda oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasının, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasının, iade-mahsup işlemlerine hız kazandırılmasının, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesinin ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanmasıdır” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 89).

Sistemin işleyişi kısaca şöyledir: “Mükelleflerden KDV iadesi talep edenler e-beyannamelerini İnternet Vergi Dairesi’ne yükler. Gönderilen veriler, Gelir İdaresi Veri Ambarı’na ulaşır ve saklanır. Veri ambarındaki veriler Gelir İdaresi Risk Analizi sisteminde veri madenciliği teknikleriyle analiz edilir ve VEDOP sistemi üzerinden vergi dairesine “KDV İadesi Kontrol Raporu” üretilerek iletilir. Bir başka sonuç olan “KDV İadesi Risk Raporu” da Vergi Denetim Kurulu’na gönderilir” (Calayoğlu, 2019, 146).

Tablo 1: 2018 YILI (KDVİRA) İSTATİSTİKİ VERİLER

Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı (Adet)	590.905
Toplam Üretilen Rapor Sayısı (Adet)	1.169.354
İade Talep Eden Mükellef Sayısı (Adet)	89.242
Risk Analizi sonrası mükelleflerin Genel Esaslara tabi olmak üzere düzeltme KDV beyannamesi ile tenzil ettikleri iade talebi tutarı (TL)	1.927.529.711
İade talep eden mükellefin alt mükellefleri arasında bulunan ve yüksek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme riski dolayısıyla incelemeye sevk edilmiş olan mükellef sayısı	3.017
Mal/hizmet sattığı halde KDV beyannamesi vermeyen alt mükellef sayısı (Adet)	76.046
Verdiği KDV beyannamesi düzenlenmiş olduğu faturaları kapsamayan alt mükellef sayısı (Adet)	177.867

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2018, 89-90

Risk analizi yapılan KDV iade verilerine bakıldığında, 590.905 adet inceleme içinde özellikle sahte yada muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski olan 3.017 mükellef ile KDV beyannamesi vermeyen yada düzenlediği faturaları kapsamayan KDV beyannamelere ait veriler dikkati çekmektedir.

4.2. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)

“KDV iadelerinde etkinliğin artırılması ve haksız iadenin engellenmesi temel amacı doğrultusunda, veri ambarında yer alan bilgilerin etkin bir şekilde kullanılması suretiyle, işlemleri devam eden ve sonuçlandırılan KDV iade taleplerinin anlık olarak izlenmesine ve raporlanmasına imkân veren, KDV iadelerinin doğruluğunun kontrol edilmesine yönelik olarak mükellef, vergi dairesi, talep türü ve şekli, talep tutarı ve diğer bir takım kriterleri içeren, riski sayısal olarak ölçebilen, aynı zamanda son kullanıcı tarafından belirlenecek kriterlere göre analiz yapılmasına imkân veren Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) bir risk analiz ve denetim uygulaması olarak geliştirilmiştir” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 90).



Burada en çok dikkati çeken husus ilgili işlemlerin anlık olarak izlenebilmesi ve raporlanabilmesidir. Sonuçta günümüzde gelinen noktada denetim işleminin sadece geçmiş verilere odaklanarak yapılması geri dönüşü zor sonuçlara neden olabilmektedir. Denetim işlemlerinin anlık yapılabilmesi zaman kaybını önleyecek ve anında müdahalelerle etkinliği artıracaktır. RİTAP programıyla ayrıca çok detaylı risk analizi ve denetim uygulamalarının yapılabilmesi vergi denetimindeki etkinlik ve verimliliği artıracaktır.

4.3. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)

“İade talep eden mükellefler gerek elektronik ortamda verdikleri beyanname, bildirim ve belgeler gerekse Başkanlık veri ambarında bulunan ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından temin edilen bilgiler çerçevesinde farklı açılardan analiz edilmekte ve ulaşılan sonuçlar iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesi ile paylaşılmaktadır” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 90).

Burada kamu kurumları arasında gerçekleştirilen entegrasyonun denetimin etkinliğini artıracığı ifade edilebilir.

4.4. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)

Sahte Belge Risk Analiz Programı, “denetim bilgi ve tecrübelerinden hareketle oluşturulmuş olan risk kriterlerini ihlal eden mükellefleri, belirli bir algoritma çerçevesinde puanlamaktadır. Böylece tüm KDV mükellefleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme riski yönünden değerlendirilmekte ve detaylı bir şekilde analiz edilmektedir. Risk odaklı denetim anlayışı ile ortaya konulan bu yeni sistemde; Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilmektedir. Mart/2010 döneminden itibaren kullanılmaya başlanan Programın uygulama sonucuna göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilen iş emri sayısı 31/12/2018 tarihi itibariyle 51.050 dir” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 91).

Sahte belge vergi kaybı açısından önemli bir unsur olarak değerlendirildiğinde, SARP programı aracılığıyla bunların tespitinin vergi denetiminin etkinliği ve verimliliğini artıracığı ifade edilebilir.

4.5. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi)

Elektronik ÖTV Takip Sistemi; “Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan malların takip edilmesi, mevzuat değişikliklerine uyumun süratli bir şekilde sağlanması, veri ambarının etkin kullanılması, mükellef, ürün veya sektör bazlı etkin bir analiz ve raporlama sisteminin oluşturulması, iade işlemlerinde hem idare hem de mükellefler açısından kolaylık sağlayacak süreçlerin geliştirilmesi, uygulama hafızasının oluşturulması ve hataların oluşmadan önlenmesine yönelik mekanizmaların kurulması amaçlarıyla oluşturulmuştur” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 91). Özellikle hataların oluşmadan önlenmesi, hatalar gerçekleştikten sonra tespit edilmesinden, denetimin etkinliğine daha fazla katkı sağlayacaktır.

4.6. ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi)

ÖTV İadesi Risk Analizi Projesi ile “ÖTV iadelerinin, KDV iadelerinde olduğu gibi risk analizi ve otomasyon yazılımları yoluyla, elektronik ortama kademeli olarak taşınması ve bu suretle ÖTV iadelerine ilişkin kontrol ve iade süreçlerinin daha kısa sürede ve daha etkin bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanması ve ÖTV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi” amaçlanmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 92).

“ÖTV iade listelerinin kâğıt ortamdan elektronik ortama taşınmasıyla, ÖTV iade süreçlerinde vergi dairelerince manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrollerin elektronik ortamda daha etkin ve daha kısa sürede tamamlanmasını sağlayacak yazılım çalışmalarına ÖTV iade taleplerinin % 93 ünü oluşturan I sayılı Liste kapsamındaki iadelerden başlanılmış olup yazılım geliştirme çalışmaları devam etmektedir” (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 92). İlgili yazılım geliştirme aşamalarının da bitirilmesiyle çok ciddi zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilecektir.

4.7. E-fatura Uygulamaları

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojileri, sağladıkları verimlilik ve maliyet avantajı gibi nedenlerle mükelleflere ait iş süreçlerinde gittikçe daha yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu durum, özellikle yüksek sayıda yasal belge ve kayıt ile ilgili süreçleri kâğıt ortamında yürütmek zorunda olan mükelleflere yönelik, gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesini zorunlu kılmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 92).

Elektronik ticareti kolaylaştıran e-fatura uygulamasına geçilmiştir. Elektronik fatura sistemi düşük maliyet ve uygulama kolaylığı nedenleri ile kısa bir süre içinde büyük aşama kaydederek e-beyanname uygulamasının tamamlayıcı ve destekleyici bir unsuru olacaktır. Ayrıca vergi kayıt ve denetiminde de etkinlik sağlayan bir unsur olmuştur (Çetin, 2010, 79-80).

Yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin 2010 yılında e-fatura uygulaması geliştirilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 92).



Tablo 2: e-Fatura Uygulaması 5 yıllık istatistik

YIL	Y	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı(Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
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*
2017		72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018		88.837	220.286.825	3.651.595.777.463

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2018, 93.

Kullanım alanı sürekli genişleyen elektronik ticaretin temel unsurlarından olan elektronik fatura, bilgi ve iletişim teknolojilerinin getirdiği önemli gelişmelerden birisi olmuştur. Fatura kullanım sürecinin tamamen dijital ortamda yapılmasını sağlayan e-Fatura sistemi, denetimde sağladığı etkinlik, mükellef açısından güvenilirlik, kolay arşivlenebilirlik ve düşük maliyet açılarından özellikle gelişmiş ekonomiler tarafından uzun süredir kullanılmaktadır. (Çetin, 2010, 85).

3.8. E-defter Uygulamaları

Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin; elektronik defter (e-defter) çalışmaları ile elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılması imkânının sağlanarak, bu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının garanti altına alınması hedeflenmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2018, 93).

Tablo 3: Son 5 yıllık e defterden yararlanan mükellef sayıları

YIL	e-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef
2014	18.500
2015	45.321
2016	59.451
2017	70.495
2018	86.901

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2018, 94.

Tablo 3'e bakıldığında her yıl e defterden yararlanan mükellef sayısında artış olduğu ifade edilebilir.

SONUÇ

Günümüz işletmelerinin hem iş yapış şekilleri hem de muhasebe kayıt ortamları değişmiştir. Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler neticesinde iş süreçleri, ticari belgeler ve muhasebe kayıtları elektronik olarak oluşturulmakta, kayıt edilmekte ve gerektiğinde ibraz edilebilmektedir. Vergi dairelerinin en önemli sorumluluğu mükelleflerin vergi mevzuatına göre hareket edip etmediklerini denetleyebilmeleridir. Çünkü vergi kaçırma hali, kamu faydasını azaltan suç teşkil eder. Kamu hakkının korunması için mükelleflerin az bir bölümünün değil, mümkünse tamamının denetlenmesi gerekir. Tam da bu noktada elektronik denetim uygulamaları devreye girmektedir.

Ülkemizde vergi açısından yapılan uygulamalara bakıldığında çok çeşitli elektronik denetim araçlarının kullanıldığı görülmektedir. Bunlar sayesinde elde edilen veriler anlık olarak izlenebilmekte ve denetlenebilmektedir. Yine bu uygulamalar sayesinde vergi denetiminde zaman, maliyet tasarrufu sağlanmakta, denetimin etkinliği ve verimliliği artmaktadır.



Sonuç olarak vergi denetimlerinde daha geniş imkânlarla kavuşulmasıyla vergi toplama gücünün artması beklenmektedir. Vergi toplama gücünün artması ile birlikte kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ilerlemeler sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- Alptürk, Ercan (2008). *Elektronik Denetim Rehberi*. İstanbul: Kurtiş Matbaacılık.
- Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan (2016). Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 47-72.
- Benk, Serkan ve Kartalci, Kadir (2015). Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirilme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(1), 42-59.
- Beşel, Furkan ve Çokgezer, Cemal (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1).
- Calayoglu, İlker (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. *Journal of Accounting & Finance*, (81).
- CATA (2007). *Implementing computerisation and information technology for tax administration*. London: Commonwealth Secretarial, Commonwealth Association of Tax Administrators.
- Çetin, Güneş (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 79-86.
- Ergen, Zuhâl ve Kılınçkaya, Leman (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 21(1).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Yılı Faaliyet Raporu.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf. 01.04.2019.
- Gerçek, Adnan ve Bakar Türegün, Feride (2018). Şirketlerde Vergi Riski Algısı ve Vergi Riski Yönetimi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(3).
- Güler, Hakan (2019). Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği. *Vergi Raporu*, 232, (290-305).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018 yılı faaliyet raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanligi-2018-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>. Erişim Tarihi: 01.04.2019.
- <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6669/XBRL-ve-Taksonomi-kavramlar%C4%B1-neyi-ifade-etmektedir?>. Erişim Tarihi: 29.07.2019.
- Khwaja, Muwer Sultan, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick (Eds.). (2011). *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*. *The World Bank*.
- Micci-Barreca, Daniele, Ramachandran, Sathees (2004). *Improving Tax Administration with Data Mining*. *SPSS Executive Report*, Chicago: SPSS.
- OECD (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. OECD, *Centre for Tax Policy and Administration*, Paris.
- Türedi, Hasan, Zor, Ümmügülsüm ve Gürbüz, Filiz (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-20.