

EDİTÖR

Doç. Dr. Güzide ŞENEL

**MALİYE
VE MALİ
HUKUK**

Alanında Araştırmalar ve Değerlendirmeler

**MART
2025**

İmtiyaz Sahibi • Yaşar Hız
Genel Yayın Yönetmeni • Eda Altunel
Yayına Hazırlayan • Gece Kitaplığı
Editör • Doç. Dr. Güzide ŞENEL

Birinci Basım • Mart 2025 / ANKARA

ISBN • 978-625-388-241-9

© copyright

Bu kitabın yayın hakkı Gece Kitaplığı'na aittir.
Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin almadan
hiçbir yolla çoğaltılamaz.

Gece Kitaplığı

Adres: Kızılay Mah. Fevzi Çakmak 1. Sokak Ümit Apt
No: 22/A Çankaya/ANKARA Tel: 0312 384 80 40

www.gecekitapligi.com
gecekitapligi@gmail.com

Baskı & Cilt
Bizim Buro
Sertifika No: 42488

Maliye ve Mali Hukuk Alanında Araştırmalar ve Değerlendirmeler

Mart 2025

**Editör:
Doç. Dr. Güzide ŞENEL**

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1

TÜRKİYE'DE MADEN SEKTÖRÜNDEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN İNCELENMESİ

Duygu USLU.....1

BÖLÜM 2

DEMOKRAT PARTİ PROGRAMINDA VERGİ POLİTİKALARI

Busenur KOÇAK.....19

BÖLÜM 3

ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞMELER

Taner ERCAN41

BÖLÜM 1

TÜRKİYE’DE MADEN SEKTÖRÜNDEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN İNCELENMESİ¹

Duygu USLU²

¹ Bu çalışma Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Prof. Dr. Alparslan Uğur danışmanlığında Duygu Uslu tarafından hazırlanan “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Etkinliği 2006-2021” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi ORCID: 0000-0002-3397-3787

Giriş

Sermayenin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklığı şeklinde oluşan Kamu İktisadi Teşebbüs tarihi ilk ve orta çağlara uzanmaktadır.

Kuruluşunda ekonomik, mali, politik, doğal kaynak vb. nedenler etkili olmuştur. Zamanla bazı nedenler yerini kaybederken yeni nedenler ortaya çıkmıştır. Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri devletin ekonomiye müdahale etmesinin bir gereği olarak ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde başlangıç tarihi çoğu yazar ve bilim insanlarınca Osmanlı dönemi olarak kabul edilmiştir. Osmanlı ve Cumhuriyet döneminde kurulmuş çok sayıda KİT vardır. Günümüzde toplam 19 adet KİT bulunmaktadır. Bu KİT enerji, ulaştırma, tarım, sanayi ve diğer sektörler olmak üzere faaliyette bulunmaktadır.

1.Kamu İktisadi Teşebbüsleri

Kamu işletmesi kavram olarak ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte genel anlamda kamuya ait olan kaynakları kullanarak ekonomik alanda faaliyette bulunan kamu kuruluşlarını ifade etmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu İşletmeleri Genel Raporu, 2023, s.3).

1.1.Tanımı, Kapsamı ve Amacı

Türkiye’de kamu işletmeleriyle alakalı olarak ilk genel tanım 1938 yılında Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun’da yer almıştır. İlgili mevzuatta sermayenin hepsi devlete ait olan ve kendi mevzuatlarında bu mevzuata tabi oldukları belirtilmiş olup tüzel kişiliği haiz, idari ve mali açıdan özerk ve sorumlulukları koymuş oldukları sermayeleriyle sınırlı olan kuruluşlar “İktisadi Devlet Teşekkülü” (İDT) şeklinde tanımlanmıştır. 1961 Anayasasında “Kamu İktisadi Teşebbüsleri” (KİT) kavramına yer verilmiş olmasına rağmen kavramın tanımına yer verilmemiştir. 1982 Anayasası’nda KİT’lerin tanımına yer verilmiştir. 1982 Anayasası’nda “Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi” başlıklı 165’inci maddesinde KİT’ler, “sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları ...” şeklinde tanımlanmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu İşletmeleri Genel Raporu, 2022, s.2-3).

KİT’lerin kurulmasının birden fazla sebebi vardır. Bu sebepler genel olarak tarihsel, ekonomik, mali, sosyal, askeri, politik, doğal kaynakları

rasyonel bir şekilde kullanmak gelişmeyi başlatmak veya hızlandırmak, atıl kapasiteleri kullanmak, dar boğazları açmak ve teknolojik gelişme sağlamak şeklinde sıralanabilir. KİT'lerin kuruluş sebepleri zamanla değişiklik göstererek birtakım sebepler önemini kaybederken bazıları ise yeni sebepler olarak karşımıza çıkmaktadır. Örnek verecek olursak; evre kirliliğini önlemek, büyük ekonomik güce sahip olan ülkelere karşı ülkeyi korumak, bölgesel denge sağlamak, tüketiciyi korumak ve bölgesel dengeyi sağlamak gibi sebepler gösterilebilir (Vural ve Teyyare, 2011, s.73).

1.2. Gelişimi ve Tarihçesi

Kamu girişimciliğinin tarihinin ilk ve orta çağlara kadar uzandığını belirtmek mümkündür. Çoęunluk olarak günlük hayatta meydana gelen ihtiyaçların giderilebilmesi amaç edinilmiştir. İlk ve orta çağda hatta yeni çağda yapılan kamu girişimciliği, ya sarayın giderlerini finanse edebilmek için gelir sağlamak ya da ülkenin savunulabilmesi için gerekli olan teçhizatı üretmek gibi dūřünceler sonucu ortaya çıkmıştır (Akdoęan, 2014, s.443).

Dünyada kamu işletmeciliğinin temelleri 1930'lu yıllara dayandırılrsa da ülkemizde bulunan bilim adamları ile konuyla ilgilenen birçok yazar, Türkiye'deki kamu işletmeciliğinin başlangıcını Osmanlı dönemi kabul etmektedir (Altunbağ ve Türkoğlu, 2015, s.34).

Osmanlı dönemindeki KİT'ler (Türk Kamu İşletmeleri Birliği, 2015, s.2):

- 1810 Ürün/Hizmet Beykoz Teçhizat-ı Askeriye Fabrikası (Askeri kundura, çizme, palaska üretimi)
- 1832 Tophane-i Amire Müşirliği (Top üretimi, döküm ocakları)
- 1835 Feshane Fabrikaları (uha, fes, battaniye üretimi)
- 1835 İzmit Fabrikası (uha, asker elbiseliği üretimi)
- 1843 Fevaid-i Osmaniye (Deniz yolu ulaştırma)
- 1845 Deniz yolu ulaştırma Hereke İpekli ve Yünlü Dokuma Fabrikası (Kadife, ipekli, kumaş, saten, tafta üretimi)
- 1850 Bakırköy Pamuklu Fabrikası (Pamuklu bez üretimi)
- 1863 Rusçuk Memleket Sandığı, Emniyet Sandığı (Sandık, banka, tarım odaklı)
- 1882 Menafi Sandıkları
- 1888 Ziraat Bankası (Memleket Sandıkları banka olarak yeniden yapılandırılmıştır).

- 1892 Yıldız Çini Fabrikası (Çini eşya üretimi)

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan çoğu ülkede yaygın olarak görülen KİT'ler tüm dünyada devletin ekonomiye müdahale etme gereğinin neticesi olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle 20. yüzyılda büyük bir öneme sahip olmuş kuruluşlardır. Genel olarak bakıldığında tüm dünyada devletin ekonomik hayata müdahalede ve ekonomik girişimlerde bulunması başka nedenlere dayandırılmıştır. Ülkelerdeki sistem, gelişmişlik seviyesi ve ulaşmak istedikleri hedef ve amaçlar devletlerin ekonomik hayata müdahalesinin boyutunu ve şeklini belirlemiştir. Bu sebeple de KİT'ler çeşitli şekillerde ortaya çıkarak geniş alanlara yayılmıştır.1929 yılındaki Büyük Kriz tüm ülkelerde KİT'lerin ortaya çıkmasında başlıca etkenlerden biri olmuştur. Büyük Kriz sonrası piyasa mekanizması uygun olan kaynak tahsisini sağlamada yeterli olamamıştır. Bu yetersizlik kamunun ekonomiye daha fazla müdahalede bulunmasına neden olmuştur (Korkut, 2007, s.6-7).

Cumhuriyet Dönemi KİT'leri (*temel atma, + meclis onayı) (Türk Kamu İşletmeleri Birliği, 2015, s. 4):

- 1924 Ankara Fişek Fabrikası
- 1924 Gölcük Tersanesi
- 1925 Şakir Zümre Fabrikası
- 1925 Eskişehir Hava Tamirhanesi
- 1926 Alpullu Şeker Fabrikası
- 1926 Uşak Şeker Fabrikası
- 1926 Kayseri Uçak Fabrikası
- 1927 Kırıkkale Mühimmat Fabrikası
- 1927 Bünyan Dokuma Fabrikası
- 1927 Eskişehir Kiremit Fabrikası
- 1928 Kırıkkale Elektrik Santrali ve Çelik Fabrikası
- 1928 Ankara Çimento Fabrikası
- 1929 Ankara Havagazı Fabrikası
- 1929 İstanbul Otomobil Ford Montaj Fabrikası
- 1929 Pirinç Fabrikası
- 1929 Mühimmat Fabrikası
- 1929 Silahtarağa Av Fişek Fabrikası
- 1930 Kayaş Kapsül ve İmla Fabrikası

- 1930 Nuri Killigil Tabanca, Havan ve Mühimmat Üretim Tesisleri
- 1931 Kırıkkale Elektrik Santrali ve Çelik Fabrikası
- 1934 Eskişehir Şeker Fabrikası
- 1934 Turhal Şeker Fabrikaları
- 1934 Konya Ereğlisi Bez Fabrikası
- 1934 Bakırköy Bez Fabrikası
- 1934 Bursa Süt Fabrikası
- 1934* İzmit Paşabahçe Şişe ve Cam Fabrikası
- 1934* Zonguldak Antrasit Fabrikası
- 1934 Zonguldak Kömür Yıkama Fabrikası
- 1934 Isparta Gülyağı Fabrikası
- 1934+ Ankara, Konya, Eskişehir ve Sivas Buğday Siloları
- 1935 Paşabahçe Şişe ve Cam Fabrikası
- 1934* Kayseri Bez Fabrikası
- 1934* İzmit Kağıt ve Karton Fabrikası
- 1935* Nazilli Basma Fabrikası
- 1935* Bursa Merinos Fabrikası
- 1935* Gemlik Suni İpek Fabrikası
- 1935 Keçiözümlü-Kükürt Fabrikası
- 1935 Mamak Gazmaske Fabrikası
- 1936 Ankara Çubuk Barajı
- 1936 Zonguldak Taş kömürü Fabrikası
- 1936 Barut , Tüfek, Çelik, Top Fabrikaları
- 1936 Nuri Demirağ Uçak Fabrikası
- 1936 Malatya Sigara Fabrikası
- 1936 Bitlis Sigara Fabrikası
- 1937* Malatya Bez Fabrikası
- 1937* Karabük Demir Çelik Fabrikası
- 1938 Divriği Demir Ocakları
- 1938* İzmir'de Klor Fabrikası

- 1938* Sivas Çimento Fabrikası
- 1938 Ağır Silah ve Çelik Fabrikası

1960 senesinde planlı olarak kalkına dönemi başlamış ve bu dönemdeki kamu iktisadi teşebbüslerinden önemli oranda faydalanılmıştır (Akdoğan, 2014, s.447).

1950-1980 Döneminde Kurulan KİT'leri (Övgün, 2009, s. 67-111).

- 1952 Et ve Balık Kurumu Genel Müdürlüğü
- 1952 Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığı
- 1953 Türkiye Çimento Sanayi Türk Anonim Şirketi
- 1953 Amortisman ve Kredi Sandığı
- 1954 Azot Sanayi Türk Anonim Şirketi
- 1954 Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı
- 1954 Türkiye Vakıflar Bankası
- 1954 Devlet Malzeme Ofisi
- 1954 Devlet Gübre Sanayi Anonim Şirketi İşletmeleri Genel Müd.
- 1955 Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikaları İşletmeleri Genel Müd.
- 1955 D.B. Deniz Nakliyat Türk Anonim Şirketi
- 1955 Türkiye Yapağı ve Tiftik Anonim Şirketi
- 1956 Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü
- 1956 Yem Sanayi Türk Anonim Şirketi
- 1957 Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu
- 1957 Uçak Servisi Anonim Şirketi
- 1959 Türk Öğretmenler Bankası Türk Anonim Şirketi
- 1960 Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları Türk Anonim Şirketi
- 1961 Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü
- 1961 Anadolu Bankası Türk Anonim Şirketi
- 1962 Türkiye Cumhuriyeti Turizm Bankası Anonim Şirketi Genel Müd.
- 1963 Türkiye Süt Endüstrisi Kurumu Genel Müdürlüğü
- 1964 Devlet Yatırım Bankası

- 1965 Petrokimya Anonim Şirketi
- 1970 Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü
- 1971 Bağ-Kur Genel Müdürlüğü
- 1973 ay Kurumu Genel Müdürlüğü

2.Türkiye'deki Kamu İktisadi Teēebbsleri ve Sektörel Dağılımları

Türkiye'de 2023 yılı itibariyle toplam 19 adet KİT bulunmaktadır. Bu KİT'ler enerji, ulaştırma, tarım, sanayi ve diğer olmak üzere sektörlere ayrılmıştır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İşletmeleri Raporu, 2023, s. 7-40):

Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ő.

Elektrik retim A.Ő.

Türkiye Elektrik İletim A.Ő.

Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu

Türkiye Taşkömürü Kurumu

Türkiye Petrolleri A.O.

Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü

T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü

Türkiye Raylı Sistem Araçları Sanayii A.Ő.

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü

Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü

Et ve Süt Kurumu Genel Müdürlüğü

Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü

Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğü

ay İşletmeleri Genel Müdürlüğü

Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü

Türkiye Elektromekanik Sanayi A.Ő.

Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ő.

Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ő.

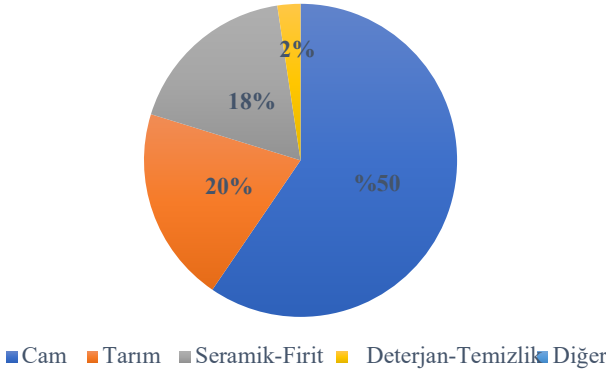
2.1.Maden sektörü

2.1.1. Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü

1935 yılında Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün direktifleriyle ETİ-BANK kuruldu. 1958 yılında Kütahya-Emet Kolemanit işletmesi, 1964 yılında Balıkesir-Bandırma Boraks işletmesi, 1970 Eskişehir-Kırba Boraks işletmesi, 1976 yılında Balıkesir- Bigadiç Bor ve 1979 yılında Bursa-Kestel Kolemanit işletmesi kuruldu. 1998 yılında Etibank yapılandırıldı. 2004-2019 yılları arasında Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü ismini aldı (Eti Maden Faaliyet Raporu, 2018, s.17).

Dünyadaki bor rezervlerinin 1,3 milyar ton olduğu tahmin edilmektedir. Dünya bor rezervlerinin %73,8'i Türkiye, %7,8'i Rusya, %6,2'si ABD, %1,5'i Şili, %2,8'i Çin, %1,7'si Peru, %1,6'sı Sırbistan, %1,5'i Bolivya, %1,2 Kazakistan ve %0,7'si Arjantin'de bulunmaktadır. Türkiye'nin bilinen bor yatakları Emet/Kütahya, Kırka/Eskişehir, Kestelek/Bursa ve Bigadiç/Balıkesir'de bulunmaktadır. 2023 yılı itibariyle dünya bor üretim kapasitesi 5,7 milyon tondur. Ülke bazında ise Eti Maden'in Pazar payı %48'dir ve ilk sırada yer almaktadır. Ana rakip ABD %21'lik payla takip ettiği öngörülmektedir (Eti Maden Bor Sektör Raporu, 2023, s. 12-16).

Grafik 1: Bor Tüketiminin Nihai Kullanım Alanları, 2021



Kaynakça: Eti Maden Bor Sektör Raporu, 2022.

Grafik 1'de bor tüketiminde kullanılan alanların yüzdelik oranlarına yer verilmiştir. Tüketim alanlarında ilk sırada cam sektörü yer almaktadır. Daha sonra sırayla tarım, seramik-firit, deterjan-temizlik ve diğer alanlar cam sektörünü takip etmektedir.

Cam sektöründe bor; özellikle boroksilikat cam, tekstil ve izolasyon tipi cam elyaflarında yoğun şekilde kullanılmaktadır. Cam ürünleri bor mineralinin dokunuşuyla birlikte ısıya ve kimyasallara dayanıklı hale dönüşmektedir. Seramikte bor; temel olarak seramik sırları ve porselen emaylarında kullanılmaktadır. Tarımda bor; bitkilerde temel fonksiyonlara sahip

olmakla birlikte bitkinin kök gelişimini güçlendirdiğinden bitki toprak bulunan su ile diğer besin elementlerinden daha çok faydalanır. Temizlikte bor ise; bor madeninden insana, doğaya ve çevreye saygılı olarak üretilmiş olan BORON temizlik ürünü olarak Türkiye’de kullanılmaktadır (Eti Maden Faaliyet Raporu, 2019, s. 47-52).

2.1.2. Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu

Kömür dünyada en çok ve coğrafi olarak da dağınık halde bulunan bir fosil yakıttır. Dünya genelinde 984 milyar ton görünür olarak kömür rezervi olduğu tahmin edilmektedir. Bu rezerv de anlam olarak dünyaya 190 seneden fazla bir süre yetecek kadar kömür rezervi olduğunu göstermektedir (Korkmaz, 2011, s.3806). Farklı bir ifadeyle kömür, üretim ve tüketiminin karşılanması noktasında enerji kaynakları içinde petrolden sonraki ikinci en büyük enerji kaynağını oluşturmaktadır. Tükenebilir enerji kaynaklarının ömrü açısından bakıldığında ya yüzlerce sene sürecek rezerviy-le dünyada birinci sırada yer almaktadır ve dünyadaki en önemli enerji kaynağı konumundadır (Tüylüoğlu ve Ofluoğlu, 2004, s.100).

Kömür özellikle de linyit ülkemizin en önemli yerel enerji kaynağı konumundadır. Gelişmekte olan bir ekonomiye sahip olduğumuz için ülkemizde enerji kaynağı noktasında kömür hayati bir önem taşımaktadır (Korkmaz, 2011, s.3807).

Türkiye Kömür İşletmeleri (TKİ) tarafından 2013 senesine kadar her yıl ortalama olarak 40-45 milyon ton tüvenan kömür üretilmektedir. Özelleştirme sebebiyle 2013 senesinden itibaren senelik bazda 20-25 milyon ton civarında tüvenan üretimi gerçekleştirilmektedir. 2019 senesinde yaklaşık olarak 30,5 milyon ton üretim gerçekleşmiştir. Üretim yapılan yerler ve üretilen miktarları ayrıntılı olarak inceleyecek olursak (Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu, 2019, s.56).

Tablo 1: Türkiye Kömür İşletmeleri Kömür Üretim Miktarı

	TÜVENAN (ton)	SATILABİLİR (ton)
Ege Linyitleri İşletmesi Müessesesi	14.987.905	9.652.786
Çan Linyitleri İşletmesi	2.969.523	2.911.320
Garp Linyitleri İşletmesi	4.720.383	2.972.522
Kontrol Müd. Rödovalsılı Sahalar	7.875.060	7.875.060
TKİ Toplam	30.552.871	23.411.688

Kaynakça: Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu, 2019, s.56

Tablo 1’de TKİ üretilen toplam kömürün tüvenan ve satılabilir miktarlarının ton cinsinden rakamsal değerlerine yer verilmiştir. Tüvenan kömür miktarı tüm sahalar toplamı 30.552.871 ton olarak hesaplanmış. Fakat satılabilir toplam kömür miktarı 23.411.668 tondur.

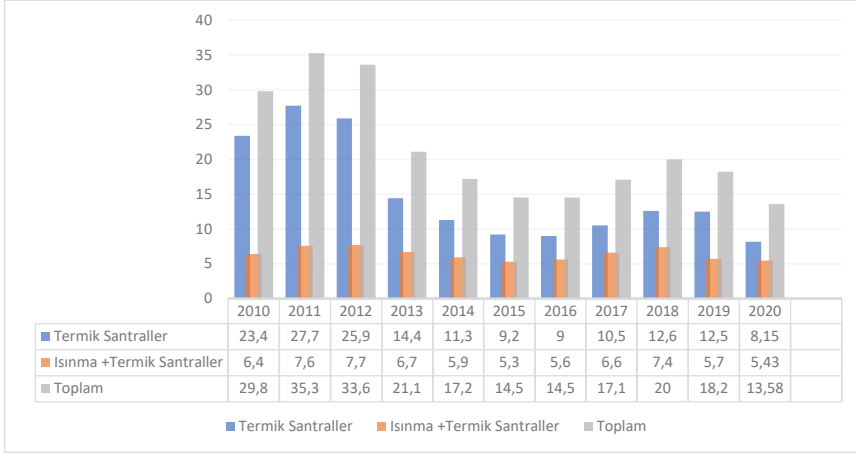
Tablo 2: Kömür Satışlarının Sektör Bazındaki Dağılışı (ton) 2019.

Ton	Termik Santraller	%	Isı.+San. Sektörü	%	Toplam Satış Miktarı
Ege Linyitleri İşletmesi	7.180.509	65	3.891.231	35	11.071.740
Çan Linyitleri İşletmesi	3.299.292	97	100.379	3	3.399.671
Garp Linyitleri İşletmesi	2.024.357	65	1.069.658	35	3.094.015
Genel Müdürlük	0	0	652.996	100	652.996
TKİ Toplam	12.504.158	69	5.714.264	31	18.218.422

Kaynakça: Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu, 2019, s.59.

Tablo 2’de satışı yapılan kömürlerin sektörel bazda yüzdeler oranlarına ve ton cinsinden miktarlarına değinilmiştir. Satışı yapılan kömürler termik santrallerde, ısı ve sanayi sektörlerinde kullanılmaktadır. Ege Linyit İşletmesi’nden satışı yapılan kömürün %65’i termik santrallerde kullanılırken %35’i ısı ve sanayi sektörlerinde kullanılmaktadır. Çan Linyit İşletmesi’nden satışı yapılan kömürün %97’si termik santrallerde kullanılırken %3’ü ısı ve sanayi sektöründe kullanılmaktadır. Garp Linyit İşletmesi’nde satışı yapılan kömürün %65’i termik santrallerde kullanılırken %35’i ısı ve sanayi sektörlerinde kullanılmaktadır. Genel Müdürlük tarafından satışı yapılan kömürün %100’ ü ısı ve sanayi sektörlerinde kullanılmaktadır. 4 işletme tarafından yapılan toplam kömür satışlarının %69’luk kısmı termik santraller tarafından kullanılırken %31’lik kısmı ise ısı ve sanayi sektörlerinde kullanılmaktadır.

2020 yılı itibariyle ülkemizde bulunan linyit kömürü kaynaklarının ruhsat dağılımına göre % 11’i TKİ % 89’u ise EÜAŞ (Elektrik Üretim A.Ş.) - MTA (Maden Teknik ve Arama) – Özel Sektöre aittir. TKİ sahalarındaki kaynakların türlerine göre ruhsat dağılımına bakıldığında ise %81’i linyit, %11’i bitümlü şeyl ve % 8’i ise asfaltittir (TKİ Faaliyet Raporu, 2020, s. 56-58).

Grafik 2: TKİ Kömür Satışlarının Sektörel Dağılımı

Kaynakça: Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu, 2019, s. 59.

Grafik 2’de TKİ tarafından satışı yapılan kömürlerin 2010-2020 yılların arasında sektörel dağılımına yer verilmiştir. Yıllar itibariyle bakıldığında sektörel bazda termik santrallerde kullanılan kömür miktarının ısınma ve termik santralde kullanılan kömür miktarından fazla olduğu grlmektedir. Yıllar itibariyle sektörlerde kullanılan toplam kömür miktarına bakıldığında düzenli olarak artış ya da azalış yoktur. TKİ kömür satışlarının sektörel dağılımına bakıldığında toplam satışlar içindeki en yüksek oransal pay 2012 senesinde iken en düşük oransal pay ise 2016 senesinde olmuştur.

Sosyal Devlet anlayışının bir gereği olarak, 2003 senesinden başlayarak 2018 senesine kadar Bakanlar Kurulunun Kararı ile 2019 senesinden itibaren ise Cumhurbaşkanı Kararları ile Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bünyesinde ve TKİ kordinatrlğnde madencilik alanında gerçekleştirilmiş olan en kapsamlı ve en uzun süreli sosyal yardım projesi olan yoksul ailelere ısınma amaçlı olarak kömür yardımı yapılması uygulaması hayata geçirilmiş ve Türkiye genelindeki mağdur aileler soğuğa terk edilmemiş aynı zamanda da yerli ve milli olan kömür kaynaklarımızın değerlendirilmesi sağlanmıştır. TKİ üstlenmiş olduğu bu önemli görevi 2003 senesinden itibaren başarıyla yürütülerek ülkemizde üretilen kaliteli yerli kömürlerin vaktinde ve hızlı bir şekilde yardıma muhtaç ailelere ulaştırılmasında gerekli olan hassasiyeti göstermektedir. Bu doğrultuda, TKİ tarafından 2003 senesinden bugüne kadar 33 milyon ton kömür, ihtiyaç sahibi ailelere dağıtılmak üzere Türkiye genelinde bulunan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına teslimi yapılmıştır. 2021 senesinde ise yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında 1,8 milyon aileye dağıtılması için

1,6 milyon ton kömürün Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı Başkanlıklarına teslimi yapılmıştır (Kömür Sektör Raporu, 2021, s.82).

2.1.3. Türkiye Taş Kömürü Kurumu

Kömür fosil kaynaklı bir yakıttır. Asırlardır enerji kaynağı olarak kullanılmaktadır. Uluslararası kömür ticaretinin geçmişi Roma imparatorluğu dönemine uzanmaktadır. 1960 senesine kadar kömür dünyanın birincil enerji kaynağı iken 1960'lı senelerin sonlarına doğru yerini petrole bırakmıştır. Fakat elektrik üretimi noktasındaki önemi anlaşıldıktan sonra kömür dünya enerji gündeminde tekrar önemli bir konuma gelmiştir. Dünya nüfusunun artması ve yaşam standartlarının yükselmesiyle birlikte enerjiye olan talep artmıştır. Kömürün dünya genelinde yaygın bir şekilde ve yoğun miktarlarda bulunması artmakta olan enerji talebini karşılayabilmek için emniyetli ve de ekonomik bir fosil yakıtı olması kömürün önemini artırmaktadır (Türkiye Taşkömürümü Kurumu Faaliyet Raporu, 2021, s.40-41).

Dünyada bulunan kömür rezerv alanlarının bulunduğu yerlerin oransal dağılımına bakacak olursak (Türkiye Taşkömürümü Kurumu Faaliyet Raporu, 2022, s.38):

- %42,8 Asya Pasifik
- %23,9 Kuzey Amerika
- %17,8 Bağımsız Devlet Topluluğu
- %12,8 Avrupa
- Ortadoğu ve Afrika
- Orta ve Güney Amerika

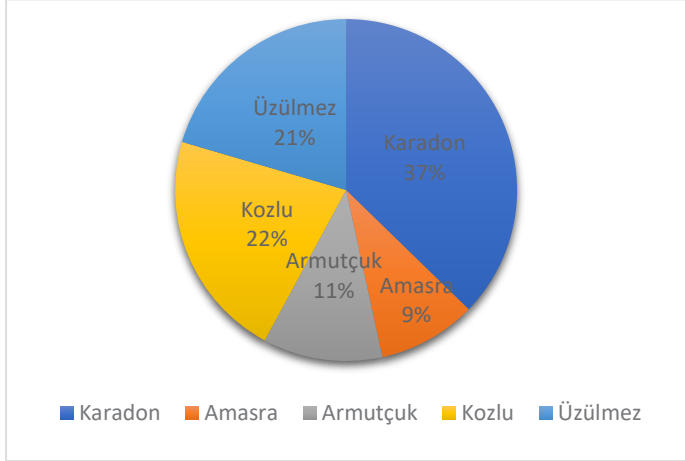
Kömür üretiminde ilk sırada yer alan Çin Halk Cumhuriyeti 1985 senesinden bu yana dünyanın önde gelen kömür üreticisi konumundadır. Çin Halk Cumhuriyetini sırayla Hindistan, ABD ve Endonezya takip etmektedir. Türkiye'de taşkömürü rezervleri Zonguldak Havzasındadır. 1942 senesinden günümüze kadar yaklaşık olarak 393 milyon ton tüvenan ile 237 milyon ton satılabilir taşkömürü üretimi gerçekleşmiştir. Kömür ithalatının hız kazanmaya başladığı 1980'li senelerin başında %45'i yerli kaynaklardan karşılanırken günümüzdeki taşkömürü tüketiminin %3'ü yerli kaynaklarca karşılanmaktadır (Türkiye Taşkömürümü Kurumu Faaliyet Raporu, 2021, s.40-41).

Türkiye Taşkömürü Kurumu (TKK) müesseseleri Zonguldak ve Bartın il sınırları içerisinde yer almaktadır. Toplam 5 müessesesi bulunmaktadır (Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu, 2022, s.37-38):

- Armutçuk Taşkömürü İşletmesi Müessesesi
- Kozlu Taşkömürü İşletmesi Müessesesi
- Amasra Taşkömürü İşletmesi Müessesesi
- Karadon Taşkömürü İşletmesi Müessesesi
- Üzölmez Taşkömürü İşletmesi Müessesesi

2020 senesi itibariyle TTK ait olan 5 müessese tarafından üretilen toplam tüvenan miktarı 1.247.201 tondur. Toplam tüvenan miktarının 465.001 tonu Karadon TİM’de, 116.080 tonu Amasra TİM’de, 140.962 tonu Armutçuk TİM’de, 270.058 tonu Kozlu TİM’de ve 255.100 tonu ise Üzölmez TİM’de üretimiştir (Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu, 2020, s.64)

Grafik 3: Müesseseler İtibariyle Tüvenan Üretim Dağılımı (%)



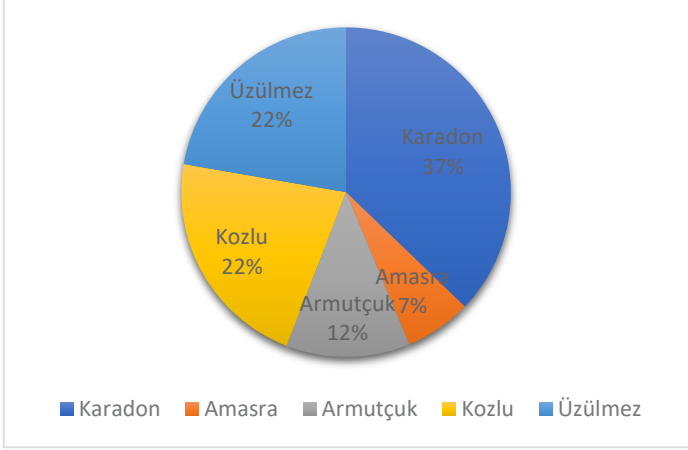
Kaynakça: Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu, 2020, s.64

Grafik 3’de Kozlu TİM, Üzölmez TİM, Karadon TİM, Amasra TİM ve Armutçuk TİM’de üretilen toplam kömür miktarı içerisindeki oransal dağılımına değinilmiştir. Grafik 3’e göre 5 müessese arasında toplam kömür üretimi içerisinde en yüksek oran Karadon TİM aiten en düşük oran ise Amasra TİM aittir.

TTK 2020 senesinde 990.496 ton satılabilir kömür üretimi programlanmıştır. Fakat 712.688 ton olarak gerçekteşmiştir. Kömür üretiminin program değerinin altında gerçekteşmesi işçi sayısının yetersizliği, Covid 19 salgını gibi farklı sebeplere dayanmaktadır. Satılabilir kömür üretiminin 265.130 tonu Karadon TİM, 46.516 tonu Amasra TİM, 86.551 tonu Armutçuk TİM, 155.759 tonu Kozlu TİM ve 158.732 tonu ise Üzölmez

TİM tarafından üretilmiştir (Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu, 2020, s.64).

Grafik 4: Müesseseler İtibariyle Satılabilir Kömür Üretimi Dağılımı (%)



Kaynakça: Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu, 2020, s.64.

Grafik 4’te Kozlu TİM, Üzülmöz TİM, Karadon TİM, Amasra TİM ve Armutçuk TİM’de satılabilir kömür üretimlerinin oransal dağılımına değinilmiştir. Satılabilir kömür üretimi dağılımı içerisinde en yüksek oran Kordan TİM’ye aitken en düşük oran ise Amasra TİM’ye aittir.

Ülkemizde sektörlerin taşkömürü tüketimlerini oransal dağılıma bakacak olursak (Türkiye Taşkömürümü Kurumu Faaliyet Raporu, 2021, s.41):

- %66,2 Termik Santrallerde
- %27,2 Demir- Çelik Fabrikaları
- %6,6 Diğer Sanayi Sektörleri

SONUÇ

Ülkemizde enerji sektöründe Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu ve Türkiye Taşkömürü Kurumu olmak üzere 3 adet KİT bulunmaktadır.

Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü bor madenini kullanarak ülkemizde cam, tarım, temizlik gibi alanlarda faaliyette bulunmaktadır. Temizlik alanında yerli kaynağımız ve dünyada rezerv olarak ilk sırada yer aldığımız bor madenini kullanarak kendi markamız olan BORON adlı temizlik ürünümüzü çıkartarak piyasalarda yerimizi aldık. Bu sayede yer-

li üretim ve tüketim noktasında önemli adımlar atarak ülke ekonomisine katkıda bulunulmuştur.

Kömür üretimi ve satışı Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu ve Türkiye Taşkömürü Kurumu olmak üzere 2 KİT tarafından yapılmaktadır. Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu'nun 2003 senesinden günümüze kadar yardıma muhtaç ailelere dağıtılmak üzere gerekli vakıflara kömürlerin tesliminin yapılması sosyal devlet anlayışının önemini göstermektedir.

Devlet KİT'ler vasıtasıyla sadece ticaret yapmakla kalmamıştır. Hem yerli ve milli kaynaklarımızla kendi markasını çıkartarak piyasalarda yerini almış hem de sosyal devlet anlayışının gereği olarak görev ve sorumluluklarını yerine getirmiştir.

KAYNAKÇA

- Altunbağ, D. D., ve Türkoğlu, İ. (2015). Kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye ekonomisindeki yeri. *Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 32-58.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Eti Maden Bor Sektör Raporu (2023). <https://www.etimaden.gov.tr/storage/2023%20YILI%20BOR%20SEKT%C3%96R%20RAPORU.pdf> Erişim Tarihi: 20.02.2025.
- Eti Maden Bor Sektör Raporu (2022). <https://www.etimaden.gov.tr/storage/2022/2021%20YILI%20BOR%20SEKTOR%20RAPORU.pdf> Erişim Tarihi: 20.02.2025.
- Eti Maden Faaliyet Raporu (2019). <https://www.etimaden.gov.tr/storage/uploads/sunumlar/2019-tr/> Erişim Tarihi: 20.02.2025.
- Eti Maden Faaliyet Raporu (2018). <https://www.etimaden.gov.tr/storage/uploads/sunumlar/tr/index.html> Erişim Tarihi: 20.02.2025.
- Korkmaz, O. (2011). İş kazaları ile verimlilik arasındaki ilişki: Türkiye taşkömürü kurumu örneği. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 6(23), 3805-3813.
- Korkut, S. (2007). Parlamenter Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi. *Yasama Dergisi*, (6), 5-48.
- Kömür (Linyit) Sektör Raporu (2021). [Kömür Sektör Raporu 2021.pdf](#) Erişim Tarihi: 05.03.2025.
- Övgün, B. (2009). Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüs Olgusu, Ankara, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları. <https://xfs-1.ikon-x.com.tr:8880/mulkiye/2015/09/41.pdf> Erişim Tarihi 23.11.2024.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İşletmeleri Raporu (2023). https://m.gov.tr/uploads/2024/11/KIR_2023-Web.pdf Erişim Tarihi: 20.02.2025.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İşletmeleri Raporu (2020). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/Kamu-Isletmeleri-Raporu-2020.pdf> Erişim Tarihi: 21.02.2025.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu İşletmeleri Genel Raporu (2023). <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/bmg0qX8Q0O-2023-yili-kamu-isletmeleri-genel-raporu> Erişim Tarihi: 19.02.2025.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu İşletmeleri Genel Raporu (2022). <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/WmQm6zlYAV-2022-yili-kamu-isletmeleri-genel-raporu> Erişim Tarihi: 19.02.2025.
- Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu (2020). [Yıllık Faaliyet Raporu 2020 \(1\).pdf](#) Erişim Tarihi: 19.02.2025.
- Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Faaliyet Raporu (2019). [Yıllık Faaliyet Raporu 2019.pdf](#) Erişim Tarihi: 19.02.2025.

- Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu (2022). https://www.taskomuru.gov.tr/ttk/2022-faaliyet-raporu/#dearflip-df_5948/41/ Erişim Tarihi: 05.03.2025.
- Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu (2021). <https://www.taskomuru.gov.tr/ttk/2021-faaliyet-raporu/> Erişim Tarihi: 05.03.2025
- Türkiye Taşkömürü Kurumu Faaliyet Raporu (2020). https://www.taskomuru.gov.tr/file/faaliyet_rapor/2020.pdf 05.03.2025.
- Türkiye’de ve Dünyada Kamu İşletmeleri (2015). <https://www.tkib.gov.tr/wp-content/uploads/Turkiye-ve-Dunyada-Kamu-%C4%B0sletmeleri-09042015.pdf> Erişim Tarihi: 19.02.2025.
- Tüylüoğlu, şevket ve Gökhan Oflluoğlu (2004), “Dünyada ve Türkiye’de Kömür ve Kalkınma: Ekonomik Göstergelerin Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi”, Türkiye 14. Kömür Kongresi, Zonguldak, s. 87-101.
- Vural, T. Ve Teyyare, E. (2011). Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Kuruluş Gerekeçleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Türkiye Taşkömürü Kurumu (TTK) Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. *Zonguldak Karaelmas University Journal Of Social Sciences*, 7(13).

BÖLÜM 2

DEMOKRAT PARTİ PROGRAMINDA VERGİ POLİTİKALARI

Busenur KOÇAK

1 Bu çalışma Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Prof. Dr. Alparslan Uğur danışmanlığında Busenur Koçak tarafından hazırlanan "Türkiye'deki Siyasi Parti Programlarında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

2 Kırıkkale Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi ORCID: 0000-0002-2643-8823

Giriş

Geçmişten günümüze varlığını sürdüren vergiler, gerçek ve tüzel kişiler tarafından hem karşılıksız hem de zorunlu olarak kamu harcamalarını karşılamak için kanunlar da düzenlenmiş olmak kaydıyla tahsili gerçekleştirilen parasal meblağlar olarak tanımlanabilmektedir. Vergiler anayasa da yer verilmiş olan genellik ve eşitlik ilkesine, kanunilik ilkesine, kamu harcamalarını gidermek amacı ile tahsil edilmesi ilkesine, vergi tahsili yapılacak birey ya da kurumların mali gücü göz önünde bulundurularak verginin alınması ilkesine ve vergi yükünün vergi tahsili yapılacaklar üzerinde adil ve dengeli bir dağılım yapılarak toplanması ilkeleri ile uyumluluk göstermesi gerekmektedir. Vergiler genel olarak bir ülke de devletlerin en önemli gelir kaynağı olma niteliğine sahiptir. Ancak vergilendirme yapılırken yani uygulamaya konulurken belirlenen vergi politikaları da büyük önem taşımaktadır. Vergi politikaları, devletlerin sosyal ya da ekonomik gibi alanlarda amaçlarına ulaşabilmeleri için vergi oranlarında ve vergi kapsamında gerçekleştirdikleri yapılandırmaları aynı zaman da bu doğrultu da yaptıkları düzenlemeleri ifade eden bir maliye politikası aracıdır. Vergi politikalarının mali ve mali olmayan olmak üzere pek çok amacının yanı sıra kendi içerisinde de vergi harcamaları (vergi indirimleri, muafiyet ve istisnaları, vergi tedbirleri, mahsuplar, vergi kredisi, vergi tatili ve düşük vergi oranları), vergi teşvikleri, vergi oranları ve vergi tedbirleri gibi bazı araçları da mevcuttur. Vergi politikasına ilişkin tüm bu unsurların yanı sıra bu politikalar üzerinde etkiye sahip olan bazı faktörler de olup, vergi yükü, vergi cenneti, kayıt dışı ekonomi ve vergiden kaçınma bu faktörler arasında yer almaktadır.

Genel olarak Türkiye’ de uygulanan vergi politikaları Osmanlı Devleti’nde uygulanmaya başlanmış ve sonrasında ise gelişip, değişerek Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nde de uygulamalar bulmuş olup günümüze kadar dönemler itibariyle vergi politikalarına yer verilmiştir. Vergi politikaları dönemler itibariyle önemli bir unsur olurken siyasi partiler açısından da önemli bir yere sahip olmuştur. Çünkü iktidarın başına gelmek, gücünü elde etmek isteyen siyasi partilerin hepsi seçmen oylarını alabilmek için vergi politikalarının etkin ve sistemli bir şekilde kullanmaları gerektiğinin bilincindedir. Dolayısı ile siyasi partiler kendi vergi politikalarını bu doğrultuda belirlemektedirler. Ancak siyasi partilerin istedikleri başarı elde edebilmeleri belirledikleri politikaları uygulamaya koymaları ile mümkün olabilmektedir.

Siyasi partiler arasında yer alan Demokrat Parti’nin de diğer partiler de olduğu gibi parti programında pek çok vergi politikasına yer vermiştir. Bu politikalar genel olarak değerlendirildiğinde, vergide adalet ve eşitliğin sağlanmasına yönelik uygulamalara vurgu yapıldığı, yürürlüğe konulmak istenen politikaların sadece bugün için değil gelecek de de etkinlik

açısından sürdürülebilirliğinin sağlanmak istenmesi ve yapılan harcamaların sorgulanabilir olması gibi halkın partiye karşı güveninin artması açısından oldukça önemli politikalara yer verilmiştir.

1. Vergi Politikası Kavramı, Kapsamı ve Amaçları

Vergiye kavramsal açıdan geçmişten günümüze kadar çeşitli tanımlamalar yapılmış fakat yetkiyi kullanma görevi toplumsal değişim sürecinde halka verilmiştir. Halk tanınmış olan bu yetkiyi belirlemiş olduğu kişiler tarafından kullanmakta söz konusu seçilmiş kişilerde toplumsal anlamda sözleşme niteliğine sahip olan hem anayasa hem de yasalar kapsamında tanınan yetkiyi kullanma hakkına sahiptirler. Günümüzde birçok gelir kaynağı olmasına rağmen, bu gelirlerin büyük bir bölümünü vergiler oluşturmaktadır. Bunun sebebi ise, vergilerin geniş tabanlı bir özeliğe sahip olması ve toplum olma anlayışına dayanmaktadır. Devlet tarafından tahsil edilen vergiler sonuç olarak kamu harcamalarını gidermek için kullanılmaktadır. Fakat temel sorun vergilendirme yapılırken nasıl ve kimler aracılığı ile uygulanacağıdır. Demokrasi alanındaki ilerlemeler sayesinde siyasi partilerin değerinin de arttığı gözlemlenmiştir. Demokrasi halkın halk tarafından kendini yönetmesini ifade ederken, partiler de bu yönetim çerçevesinde siyasi kuruluş olma görevini üstlenmektedirler. Dolayısı ile, vergiler de tam bu nokta da netlik kazanmaktadır (Öz, 2015, s. 1-2).

Genel olarak amme (kamu) hizmetlerinin en temel mali kaynağı vergilerdir. Halk ve devlet arasında vergiler yolu ile bir bağ kurulmaktadır. Bu nedenle ülkelerin kuruluş yıllarında daha çok önem verdikleri konular arasında vergilerde yer almıştır. Cumhuriyet'in ilan edilmesinin ardından da en çok düzenlemeye gidilen ve yasa çıkarılan konular arasında vergiler yerini almıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergiler genel anlamda mali olmayan amaçlar yoluyla sağlanmak istenilmiştir. Bununla birlikte bazı vergilere işlevsellik kazandırılırken diğer vergilerden bazıları teklif aşamasının ötesine geçememiş ve uygulanamamış, bazı vergilerin ise ekonomik ve sosyal sebeplerden dolayı uygulamalarına son verilmiştir. Yol ve Hayvan üzerinden alınan vergiler yürürlükte kalırken, ekstra-fiskal amaçlar yolu ile sağlanan Bekârlık Vergisi teklif aşamasının ötesine geçemeyerek uygulanamayan vergi örnekleri arasında yer almaktadır. Bunların yanı sıra ekonomik ve sosyal sebeplerden dolayı uygulamasına son verilen vergilerin en temel örneği ise, Aşar vergisidir (Aydın, 2020, s. 531).

Vergilerin amaçlarını fiskal ve ekstra-fiskal olmak üzere iki grupta sınıflandırabiliriz. Verginin fiskal amacı, devletin gelir sağlaması olarak ifade edilirken, ekstra-fiskal amacı ekonomik dengenin, ekonomik gelişmenin ve kalkınmanın sağlanması, gelir dağılımı konusunda adaletli olma

ve mevcut kaynakların en etkili ve ekonomik şekilde tahsis edilmesi olarak sıralanabilir (Ejder & Çaşkurulu, 2022, s. 125).

Vergi politikaları, genel olarak ülkenin finansal durumu üzerinde düzenleyici bir özelliğe sahip olan temel politika araçları arasında yer almaktadır. Bu bakımdan sadece ülkenin vergi sistemini değil aynı zamanda vergi bilincine de vurgu yapmakta ve mali disiplinin gerçekleştirilmesi açısından da önem taşımaktadır. Devletin en temel gelir kaynağı özelliğine sahip olan vergiler doğrultusunda düzenlenen politikalar vergi ödeme kültürünün de önemli bir göstergesi niteliğindedir. Dolayısı ile, vergi ödemekle yükümlü olanlara yani mükelleflere vergi yükünü yüklemek yerine daha çok tabana yayma yönteminin kullanılması doğru bir adım olacaktır. Bu yüzden vergi sistemi politik yapılardan bağımsız olmalı ve mali anlamda koyulan kurallar gibi vergi kuralı çerçevesinde yapılacak uygulama yoluyla bütün mükellefleri içerisine alacak şekilde vergi sistemleri konusunda yeni bir yapılandırmaya gidilmeli, mükelleflere tanınmış vergi muafiyetlerinin ve istisnalarının uygulanma alanlarına sınırlandırmalar getirilmeli ve söz konusu vergi yüklerinin toplumun belirli bir bölümüne yükleme anlayışına son verilerek oran indirimleri yoluyla bu çerçevenin genişletilmesi daha doğru olacaktır. Vergi kuralında maksat, toplumun belirli bir bölümünü siyasi rant'a yaklaştırmak yerine uzaklaştırıcı önlemler almaktır. Dolayısı ile, denetim sistemlerinin etkinlikleri arttırılmalı ve uygulamaya konulacak politikalarında denetlenmesi gerekmektedir (Gencel & Kuru, 2012, s. 56).

Vergi politikasının etkin ve başarılı olması, vergi potansiyelinin belirlenmesiyle ve aynı zaman da belirlenmiş olan vergi potansiyeline göre de bir vergi stratejisi uygulanarak vergilerin tahsil edilmesi ile ilişkilidir. Vergi potansiyelini belirlenmesini sağlayan temel faktörleri, kişi başına düşen gerçek milli gelir düzeyi, gelir dağılımının gidişatı, elde edilen gelirin ekonominin farklı kesimleri arasında yapılan paylaşım ve kurumsal nitelikler olarak sınıflandırabiliriz (Yay, 1988, s. 63).

1.1. Vergi Politikası Araçları ve Kapsamı

Vergi harcamaları politik hedefler dışında temel olarak sosyal ve ekonomik hedefler doğrultusunda uygulamaya konulmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer alan Türkiye ve diğer ülkeler de yapılan vergi harcamaları iktisadi gelişme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi konusunda çoğunlukla ekonomik anlamdaki hedefler doğrultusunda uygulanabilmektedir. Bu açıdan Türkiye'de gerçekleştirilen vergi harcamalarının da mali amaca ulaşmada kullanılması belli bir yere kadar normal görülme-lidir. Türkiye'de olduğu gibi uygulanan vergi sistemlerinde adil olma konusunda eleştirilere maruz kalan pek çok ülke de söz konusu harcamalarda

vergilendirme yapılırken hem adaletin sağlanması hem de bu amaç doğrultusunda çalışmaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan gelir yoluyla elde edilen dolaysız vergiler doğrultusunda yapılan vergi harcamalarında sosyal amacın göz arđ edilmemesi de önemlidir (Karaş & Hayrullahoğlu, 2021, s. 103).

Vergi harcamalarının bazı türleri vardır. Bunlar şu şekildedir (Doğanalp, 2020, s. 203):

- Vergi indirimleri,
- Muafiyet ve istisnaları,
- Vergi tedbirleri,
- Mahsuplar,
- Vergi kredisi,
- Vergi tatili,
- Dşuk vergi oranlarından oluşmaktadır.

Vergi teşvikleri, birçok amacın gerçekleştirilmesi için başvurulan bir yöntem olmuştur. Bu hedefler arasında ilk olarak yatırımlar üzerinden yapılan teşvikler ve dolaysız şekilde yapılan yabacı sermaye yatırımlarının yurtiçine getirilmesi gelmektedir. Fakat bu temel amaçlar haricinde yer alan gerekçeler nedeni ile de vergi teşviklerinden yararlanılmaktadır. Söz konusu gerekçeler arasında temel olarak işsizlik oranının düşürülmesi, bazı ekonomik kuruluşların ya da faaliyet çeşitlerinin teşvik edilmesi ve bölgelerarası gelir ve kalkınma arasında ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi önem taşımaktadır (Tekin, 2006, s. 302).

Vergi oranları açısından ise, ülkemizde yeniden gündeme gelen konular arasında yer alan hem dolaylı hem de dolaysız vergiler doğrultusunda yapılan indirimlerin yanı sıra vergi sistemini aşındıran ve vergi erozyonuna sebep olan mevcut muafiyet ve istisnalara sınırlandırmalar getirilmesi, gelir vergisi üzerinde uygulanan cretlendirme ve diğer gelir eşitleri arasında ortaya çıkan oran farklılıklarına son verilmesi ve bilhassa vergi oranlarının düşürülmesi ile birlikte yaşanacak vergi kayıplarının kısa vadeli olarak zelleştirme gelirleri yolu ile giderilmesi ve bunun yanı sıra uzun vadeli olarak da öngörülen vergi gelirleri üzerindeki artış yoluyla dengenin sağlanacağının tahmin edilmesi vergi politikasının etkinliği açısından önem taşımaktadır. Vergi oranlarının indirimleri doğrultusunda yüksek oranlı vergilerin sebep olduğu kaçakların giderilmesi, hem orta hem de uzun vadede vergi gelirlerinde öngörülen artış ile gelecek dönemlerde dolaylı vergilerde artışa gidilmeksizin dolaysız vergi tahsilatlarının arttırılması nedeniyle devletin başka kaynak bulma çabasına girmesine gerek kalmaması öngörülmektedir (Armağan, 2007, s. 250-251).

Vergi tedbirleri açısından ise, ülkelerin genel olarak yaşamış olduğu ekonomik krizlerin sadece ekonomik değil aynı zaman da sosyal etkileri olduğu görülmektedir. Mali piyasa kapsamında yaşanan küreselleşme söz konusu etkilerin ülkeler arasında kolaylıkla yayılmasına sebep olmuştur. Türkiye yaşamış olduğu kriz dönemlerinde birçok tedbir almıştır. Maliye politikası kapsamın da alınan tedbirlerin büyük bir kısmını vergi politikası tedbirleri oluşturmaktadır. Bu durumun temel sebebi, vergi hâsılatında yaşanan azalış sebebiyle kaynak yetersizliğinin ortaya çıkmasıdır. Bu sorunun çözümü için teşvikler, kamu harcaması olarak değil vergi indirimi ve prim indirimi şeklinde gerçekleştirilmiştir. Genel olarak ülkeler ekonomik kriz dönemlerinde kamu maliyesi gücü oranında krizler ile mücadele de uygulanan vergi politikaları da daha etkili olacaktır (Tabar & Tokatlıoğlu, 2018, s. 43-44).

Vergi politikalarının bir diğer aracı olan vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi kapsamında ise, gün geçtikçe onaylanan belgeler, tebliğler ve anayasalar ile birlikte vergilerde de keyfi yapılan ve adil olmayan uygulamalara son verilmek istenmiştir. Bir vergi tahsil edilirken ilk olarak yasalara dayandırılmış başka bir deyişle yasa olmadan vergi olmaz prensibi ve temsil edilmeyen vergi olmaz prensibi ile vergi hukukunun gelişimine dayalı olarak anayasalar yolu ile düzenlemeler yapılmak istenmiştir. Tarihi geçmişe bakıldığında vergilerin kanuniliği prensibi bugün kullanılan anlamı ile devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi hem genel hem somut olmayan hem de şahsi olmayan vergiye dayalı temel faktörleri barındıran ve yasama organının anayasa da yer alan esaslar doğrultusunda çıkartılan yasalar ile uygulanması anlamına gelmektedir. Hukuk devletin de temel esas kanunilik prensibinin vergi konusunda yapılmış olan yasal düzenlemeler de yer verilmesi kadar bu prensibin uygulamaya da yansıtılması ve aynı zamanda herkesin bu prensip doğrultusunda vergi ile ilişkisini devam ettirmesidir. Dolayısı ile, yalnızca vergi yasalarının varlığı önemli olmayıp aynı zamanda mevcut yasaların da doğru bir şekilde uygulamaya konulması önemli olmaktadır (Öztürk M. V., 2015, s. 4836-4837).

Vergide adaletin sağlanması ve keyfi uygulamalara son verilmesi amacı ile uygulanmak istenilen verginin kanuniliği ilkesi ülkelerin yaşam koşulları ile ilişkili olarak hem ekonomik anlamdaki hem de siyasi ve sosyal alanlarda yaşanan kriz süreçlerini aşabilmek için bazı istisnaları içermektedir. Dolayısı ile, uygulanan istisnalar neticesinde Cumhurbaşkanı yasalar tarafından kendisine verilmiş olan değişiklikleri uygulayabileceği gibi dış ticaret ile kısıtlandırılmış olma koşuluyla başka mali sorumlulukları da beraberinde getirmektedir (Alp, 2024, s. 53).

1.2. Vergi Politikasında Etkiye Sahip Unsurlar

Vergi politikaları alanında politikalara yol gösterici faktörler arasında yer alan temel iki ana unsur kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü olarak ele alınmaktadır. Politikalar söz konusu bu unsurlardan bağımsız olarak oluşturulduğunda vergi kültürünün de ortaya çıkmasının mümkün olmaması ile birlikte sadece gelir paylaşımın da değil aynı zamanda vergide adaletin sağlanması ve vergi bilincinin oluşmasında negatif etkiye sahip faktörler arasında yer almaktadırlar. 2002 ve 2010 dönemleri aralığında uygulanan birçok vergi politikası olmasının yanı sıra bu dönem de özellikle kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü kapsamında ele alınabilmektedir (Gencel & Kuru, 2012, s. 42).

- **Kayıt dışı ekonomi:** Türkiye’de kayıt dışı ekonomi faktörü ve bu faktör nedeni ile ortaya çıkan artış hükümetin ana finansman kaynağı niteliğine sahip gelir vergisi kazançlarında düşüşe sebep olarak kamu finansmanında sağlanmış olan dengenin de bozulmasına yol açmaktadır. Bilhassa enflasyon ve bütçe açığı olmak üzere ekonomik sıkıntılarının çok olduğu zamanlarda kayıt-dışı ekonomi faktörü daha çok dile getirilen hususlardan birisi olmuş ve hayatımıza giren bu faktöre karşı gösterilen mücadeleler ve bulunan çözüm yolları daha da önemli olmaktadır. Kayıt-dışı ekonomiye karşı mücadele etmenin yollarından birisi etkili bir vergi araştırma sisteminin uygulanmasıdır. Etkili bir sistemin uygulanması ile birlikte ekonomi alanındaki mevcut sistemin bozulmasına engel olduğu gibi ülke de yürürlükte olan ekonomi politikalarının da etkinliği artacak demektir. Bununla birlikte bir vergi araştırma sisteminin varlığı, bildiri esasını temel alan vergi sisteminin ana unsurları arasında yer alır. Bu bakımdan bilhassa temel mali tablolar ile ilişkili olarak rasyo analiz yöntemi ile sektörlerin üretkenlik, kârlılık ve başarılarının farklı açılardan belirlenmesi etkili bir vergi araştırma sisteminin kurulması doğrultusunda önemli bir yere sahiptir (Aslanoğlu, 2008, s. 210).

Kayıt-dışı ekonomin bazı sonuçları vardır. Bunlar şu şekildedir (Kankılıç, 2015, s. 9):

- Vergilerin tam olarak ve zamanında tahakkuk edilememesine,
- Tahsilâtın istenilen seviyeye çıkarılamaması,
- Sosyal güvenlik sistemini de etkisi altına almasına,
- Bireyler ve sektörler arasında haksız rekabet ortamının oluşmasına,

- Üretim için yararlanılan kaynakların dağılımı konusunda yaşanan sıkıntılar,
- Gelir paylaşımında meydana gelen adaletsizliklere,
- Sayısal verilerin doğruları ifade etmemesi,
- Sosyal farkındalık konusundaki duyarlılığın azalmasına,
- Gün geçtikçe kayıtdışılığın doğal bir durum olarak görülmesine halk ve kamuoyu tarafından yasal bir durum olarak görülmesine sebep olmaktadır.
- **Vergi yükü:** Vergi yükü bilhassa hem az gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin maliye politikası hedeflerinden biri olan gelir paylaşımında adaletli olmanın yanı sıra tasarruf ve yatırım oranları olmak üzere diğer makroekonomik faktörleri etkisi altında alması açısından önemli bir yol gösterici olma özelliğine sahiptir. Bu nedenle vergi yükü, vergi kapsamında ortaya konulan politikalar doğrultusunda sektörel veya bölgesel olmak üzere gelişmişlik seviyelerinin arttırılması doğrultusunda ekonomik anlamdaki büyümenin de sağlanması önemlidir. Vergi yükünün ekonomik büyüme üzerinde ortaya çıkan pozitif etkilerin kaynağı olarak vergi gelirlerini gösterebiliriz. Bir ülke de yürürlükte olan vergi sistemi düzenlemelerinde yer alan farklılıklar ile ilişkili olarak vergi yükünde ortaya çıkan artış vergi yansımaları yoluyla tüketicilerin elinde kalmakta yatırım oranları negatif yönde etkilenmediği için ekonomik büyümeye fayda sağlamaktadır (Koç, 2019, s. 255).
- **Vergi cenneti:** 1970’li dönemlerin sonunda yürürlüğe konulan vergi cennetleri mali liberal özelliğe sahip politikaların yanı sıra sermaye hareketleri doğrultusunda yapılan denetlemelere son verilmeye başlanmasının ardından daha üretken bir sürece girildiği söylenebilmektedir. Genel anlamda vergi cennetleri yeni bilinen bir uygulama değildir. Fakat dünya da görülen ekonomik kriz sonrasında vergi yükünde artışlar meydana gelen belirli bir kesimin göstermiş olduğu tepkiler neticesinde vergi cennetleri konusuna vurgu yapılmış ve bu konu üzerine yoğunlaşmıştır. Vergi cennetlerine engel olunmak istenmesindeki temel sebep krizin yoğun etkilerine maruz kalan ülkelerin vergi cennetleri karşısında verdiği tepkiler olduğu oldukça açıktır. Pek çok ülkenin daha çok ek vergi geliri elde etmek istemesi vergi cennetlerine olan ilgiyi arttırmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016, s. 250-251).
- **Vergiden kaçınma:** Harcama, servet ya da gelirler yolu ile tahsil edilen vergiler, mükellefler tarafından devlete verilen parasal bir kaynak niteliği taşıması nedeniyle kişilerce bir yük olarak algı-

lanmakta ve farklı yöntemler kullanılarak bu yükten kaçınılmak istenmektedir. Mükellefler söz konusu vergi yükünden kaçınmak için hem yasal hem de yasal olmayan yöntemleri denemektedirler. Mükelleflerin kendilerine yüklenmiş olan vergi yükümlülüklerinden yasalar dikkate alınmak kaydıyla kurtulmanın bir yolu da vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir. Vergi yükümlülerinin yasaları dikkate alarak farklı yöntemlerle vergi ödemekten kaçınarak üzerindeki yükümlülüğü azaltmakta ya da doğrudan vergi yükümlüsü olmaktan kaçınmışlardır. Mükellefler üzerinde ki vergi yükümlülüğünün azaltılması ya da bu yükümlülüğe doğrudan son verilmesi ile hiç vergi ödemeyen ya da ödenmesi gerekenden daha az bir vergi veren mükellefler devletin elde ettiği vergi kazancı üzerinde bir erozyona sebep olmaktadırlar. Devletin elde ettiği gelirler arasında en büyük orana sahip olan vergiler bu erozyonu azaltmanın yanı sıra elde edilen fiili vergi kazancı ile vergi kapasitesinin mümkün olduğunca eşit bir duruma getirebilmek için vergiden kaçınmaya sebep olan unsurlar tespit edilerek gerekli değişiklikleri yapmak zorunda kalmaktadırlar. Bu açıdan önemlilik arz eden husus aslında mükelleflerin hangi sebeple vergiden kaçınmak istediği ya da mükelleflerin vergiden kaçınma yolunu neden tercih ettikleridir (Sandalcı, 2020, s. 1036).

1.3. Türkiye’de Vergi Politikaları

Türkiye’de Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde liberal özelliğe sahip politikalara ağırlık verilerek istenilmiş fakat özel sektör söz konusu politikalar açısından yetersiz olması ve 1929’da ortaya çıkan ekonomik krizler sebebiyle devletçi politikalar uygulanmak istenilmiştir. Tek partili sistemin var olduğu süreçte yürürlükte olan ekonomi politikalarını etkisi altına alan 1929 ekonomik krizi devletçi bir ekonominin yürürlülüğe konulması ile vergi politikası üzerinde de etkili olmasına sebep olmuştur. Bu açıdan İkinci Dünya Savaşı’nın bitimine kadar elde edilen kamu gelirleri arttırılmak istenmiş ve yeni vergiler yürürlülüğe konulmuştur. 1930 ve 1939 dönemlerinde gelir yoluyla tahsil edilen vergilerin oranı artmış ve 1939-1945 dönemlerinde yaşanan olağanüstü durumlar nedeni ile servet üzerinden de vergiler tahsil edilmiştir (Yılmaz & Yüksel, 2019, s. 83).

Vergilerin özleri itibariyle hem ekonomik hem de toplumsal anlamda yapılan politikalara konu olabileceği bilinmektedir. Bu açıdan ekonomik ve sosyal bir disiplini benimseyen kuruluşların ve hükümetlerin vergi de tarafsızlık ilkesinden vazgeçmeyerek kendi amaçlarını destekler nitelikte politikalar uygulamaları muhtemeldir. Dolayısı ile, bu disiplini benimsemeyen kuruluş ve iktidarlar ise, devletin finansal anlamdaki gereksinimini gidermekten başka bir amaç doğrultusunda faaliyette bulunmadıkları için

tarafsız bir vergi politikası tercih edebilirler. Vergi politikalarını maliye kitapları genellikle iki başlık altında ele alır. Bu politikalar şu şekildedir (Tekeli, 2012, s. 1-3):

- Tarafsızlık politikası, vergiler tahsil edildikten sonra bireylerin gelirleri ve varlıkları arasında vergi tahsili yapılmadan önceki mevcut fark da değişiklik yapılmamalıdır. Yani hem yoksul kesim hem de zenginler vergi vermekle yükümlüdür. Ancak bu kesimlerden tahsil edilecek vergiler özellikleri itibarıyla uyumluluk gösterebildikleri için vergiler tahsil edildikten sonra da hem yoksul hem de zengin kesim arasındaki mevcut durum değişmemiş olacaktır. Vergiler hem subjektif açıdan hem de maddi açıdan genellik ilkesi ile uyum sağlamalıdır. Gelir elde eden tüm bireylerden ve fayda sağlanan bütün varlıklar üzerinden de vergiler tahsil edilmelidir. Çünkü belirli bir grup vergilerden muaf tutulursa vergi de tarafsızlık sağlanamamış olacaktır.
- Sosyal ıslahatçılık politikası ise, vergi devlet giderlerinin toplumun bireyleri arasında ki paylaşımını gerçekleştiren finansal bir araç olarak görülürken, toplumsal anlamdaki hedefleri destekleyen bir araca dönüşmüştür. Verginin sosyal amaçlı hedefler için kullanılması yoksul kesimlerden daha az verginin tahsil edilmesi ya da hiç vergiye tabi tutulmamaları koşulu ile bu kesimin korunması ve fazla gelire sahip olanlardan ise, daha çok vergi alınması koşulu ile sağlanabilir.

Devletin hem ekonomik hem de sosyal hayata müdahale etmesi sebebi ile devamlı değişim ve dönüşüm geçiren fonksiyonları, kamu giderlerinin büyük oranda artmasına sebep olmaktadır. Dolayısı ile, devletin ana para kaynağını oluşturan vergilerde de artış yaşanması muhtemeldir. Vergi yükü, ülkelerin yürürlüğe koymak istediği vergi politikalarının ana belirleyicilerinden biri olma özelliğine sahiptir. Vergi yükünün belirlenmesinin yanı sıra söz konusu vergi yükünün kimleri kapsayacağına tespit edilmesi, devletlere vergi politikalarını düzenleme ve yürürlüğe koyma aşamasında yardımcı olacaktır. Türkiye’de 2001 yılının ardından dolaylı harcama vergilerinin göreceli etkinliğinin başka yıllar ile karşılaştırıldığında daha fazla ve söz konusu süreç de vergi yükünde ciddi anlamda artış yaşandığı görülmüştür. 1981 ve 2000 yılları gelir yolu ile tahsil edilen vergilerin etkinliğinin en fazla olduğu bir süreci temsil etmektedir (Taş & Engin, 2023, s. 345).

2. Siyasi Partiler

Siyasi partiler, hem sistemli hem de süreklilik gösteren bir teşkilat yapısı içerisinde yer alan kişilerin iktidarın başına gelmek, başka bir deyişle

iktidarı elde etmek onu muhafaza etmek için bir araya gelmeleri durumunu ifade etmektedir. Siyasi partiler aslında, iktidarı elde etmek için rekabete girmiş bir teşekkül olarak da düşünölebilmektedir. Bu doğrutu da ise siyasi partiler tanımlanacak olursa, siyasi partilerin ortaya çıkış amaçlarının iktidarın başına gelmek olduğu ve bu hedef doğrutusunda da bir teşkilatlanmanın söz konusu olduğu aynı zamanda siyasi partilerin bir teşkilata da sahip olduğu anlamını da ortaya çıkarmaktadır. Mevcut partilerin hepsinin iktidarın başına gelebilme ihtimali olamayacağı için partiler bu durum karşısında iktidarda birlikte olmak istediği partilerle bir araya gelip bir koalisyon kurma imkânları da vardır (Güngör & Turan, 2021, s. 196).

Siyasi partilerin bazı genel özellikleri vardır. Bunlar şu şekildedir (Cumhuriyet Halk Partisi, 2004, s. 11):

- Partilerin kendileri tarafından belirlemiş oldukları siyasi fikirler ve planları olan,
- Belirlemiş oldukları siyasi fikirleri ve planları devlet idaresinde kullanabilmek için seçimler aracılığıyla iktidarın başına gelmek isteyen ve iktidarda kalıcılığı sağlamak isteyen,
- Teşkilatlanma yapıları, düşünce tarzları ve çalışma şekilleri açısından aralarında farklılıklar ortaya çıkan siyasal kuruluşlardır.

Bir ölkede yaşayanların demokrasiden yana olmasına ve demokratik bir ortam istemesine rağmen, o ölkede demokrasi ya da demokratikleşmeye dair etkin bir uygulamanın olmaması kötü bir durum olsa da gerçektir. Ancak demokrasiye çeşitli anlamlar yüklenmesinin sebebi, herkesin kendi içerisinde ve etrafındakilere göre demokratik olduğunu düşünürken karşısındakilere göre ise, sert ve yasağcı olarak algılanmasıdır. Dolayısı ile demokratikleşmeyi kendi içerisinde değiştiriyor ve demokrasiyi kendimize özgü yorumlayıp o şekilde ifade ediyoruz. Böylece demokratikleşme gerçek anlamının dışına çıkarılarak tanımlanıyor ve kendi anlamından uzaklaşıyor. Halk kendisini bir teşkilatlanma tarafından ya da bir parti aracılığı ile yönetir ve partiler yapıları gereği bağımsızlığa ulaşmada önemli bir araç görevi görmektedirler. Herhangi bir aracın varlığı olmadan bir amacın elde edilmesi imkânsız ise, bu durumda siyasi partiler bu amaca ulaşmada hem araç hem aracı olma görevini üstlenmektedirler. Siyasi partiler demokrasiyi çağrıştırırken aynı şekilde demokrasi de siyasi partilerin aklımıza gelmesini sağlar. Yani demokrasi ve siyasi partiler birbirinden ayrı düşünölemeyen iki unsur olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Siyasi partiler demokrasi ile bütönlük göstermiş olup, demokrasinin temsilcisi konumuna gelmişlerdir (Şafak, 2016, s. 65).

Liberal bir demokrasi anlayışı toplumun seçimine bağlı olmak ile birlikte çeşitli görüşleri ve birbirinden farklı inançları temel bir faktör olarak

görmek, diğer bir deyişle siyasi çoğulculuğu mal ve hizmet benzeri düşüncelerin de karşılıklı olarak istedikleri gibi rekabet edebilmelerini, tüm politik görüşlerin ve ideolojilerin kendilerini bağımsız bir biçimde anlatabilmeleri ve parti kapsamında teşkilatlanabilmeleri siyasi bir eşitliğe bağlı olmak kaydıyla sistemli seçimlerin yapılmasını gerekli kılar. Tüm bunlar halkın yönetime katılmasını ve yönetimde söz sahibi olmasını sağlamak için kullanılan yasal yöntemlerdir. Halkın yetkilendirilmesi konusunda mevcut faktörler arasında yer alan siyasi partiler, Anayasamızın 68/2.maddesinde de yer verildiği ve belirtildiği gibi demokratik açıdan siyasi yaşamın vazgeçilmez bir faktörü olmuştur. Dolayısı ile, siyasi hayatımız da partiler önemli bir yere sahiptir (Coşar, 2009, s. 123).

Osmanlı Devleti'nin siyasi yaşamında önemli bir etkinliğe sahip olmuş askerler ve asker dışında kalan aydın kesim, cumhuriyet döneminde de devam ettirdiği bürokratik anlayışı günümüz mevcut siyasi yaşam üzerinde de uzun bir zaman etkisini göstermiştir. Osmanlı'nın yaşamış olduğu gerileme sürecinde bu duruma engel olunabilmek için söz konusu kesimlerin göstermiş olduğu tepkiler erken dönem partilerin kuruluş ya da ortaya çıkış koşullarının ana belirleyici olmuştur. Türkiye' de genel anlamda erken cumhuriyet sürecinde asker ve asker olmayan aydın kesim ve eşraflara bağlı orta kesimin dayandığı temel esas, Osmanlı'da yer alan aydın kesimden devraldıkları miras üzerine inşa etmek olmuştur. Bu açıdan birbirinden farklı toplumlarda ki partilerin ortaya çıkış şartlarını açıklamanın gayreti içerisine girmeleri, partilerin güvendikleri toplumsal yapının ritmine uyum sağlamalarını da gerekli kılmıştır. Ülkelerin toplumsal açıdan sahip oldukları sınıfsal özellikler ve sahip oldukları güç bakımından vermiş oldukları mücadeleler doğrultusunda her toplum kendi siyasi düzenini belirlemekte ve bu nedenle farklı siyasi sistemler ortaya çıkmaktadır. Ülkelerde uygulanan bu sistemlere bakılarak devletlerin çağdaşlaşma sürecinde ne durumda olduklarını anlamak adına önemli bir yere sahiptirler (Göktürk, 2016, s. 270-271) .

Siyasi partiler, uygar ve çağdaş bir demokratik düzenin en temel faktörleridir. Bu konu her demokratik ülkede kabul edildiği gibi, Türkiye için de göz ardı edilemeyen ve üzerinde uzlaşılan genel bir görüş olmuştur. Siyasi partiler, birbirinden farklı pek çok hedefe ulaşabilmek için bir araya gelebilirler fakat ana amaç iktidara gelmek ya da iktidara ortak olmayı başarmaktır. Bu nedenle partilerin ülke genelinde teşkilatlanmaları ve kendilerine özgü tavsiyelerinin yanı sıra uygulamak istedikleri politikalarını toplumun çoğuna duyurabilmeleri önemlidir. Bu amaca ulaşılabilmesi için önemli bir finansal kaynağa ihtiyaç duyulmaktadır. Partiler bu kaynak yetersizliğini devletin sağlamış olduğu imkânlardan ya da kendileri tarafından sağlanan imkânlar yardımı ile giderilmiştir. Dolayısı ile, siyasi partilerin gelir elde ettiği kaynaklar kapsamında hazine tarafından sağla-

nan yardımlar, parti de yer alan üyeler ve milletvekillerinden toplanan paralar, yardımlar ve rozet satışları ile kazanılan paralar vb. kaynaklar gelirleri oluştururken, giderleri de seçim sürecinde yapılan tanıtım çalışmaları ve propaganda için yapılan harcamalar ve demirbaşlar vb. için kullanılan harcamalar giderleri oluşturmaktadır. Siyasi partiler tarafından elde edilen gelirler ve söz konusu gelirler kapsamında yapılan harcanmaların denetlenmesi gerekmektedir (Karakoç, 2018, s. 79).

Siyasi partilerin işlevleri ise genel olarak şu şekildedir (Cumhuriyet Halk Partisi, 2004, s. 12):

- Siyasi partiler, modern demokratik düzenin olmaz olmazları arasında yer alan temel faktörlerden biridir.
- Partiler, seçmenlere halkın sıkıntlarına yönelik bazı çözüm önerileri ortaya koyarlar. Dolayısı ile, söz konusu çözüm önerilerinin uygulanmasını isteyen seçmenler oylarını bu parti için kullanırlar ve düşüncelerini yasama organına ulaştırabilme imkânına sahip olurlar.
- Partilerin bir diğer işlevi ise, halkın bilgilenmesini sağlamak, siyasi anlamdaki görüşleri aktarmak, yol gösterici olmak ve kamuoyunun oluşmasını sağlamaktır.
- Partilerin devleti denetlemek gibi sorumlulukları da vardır. Bu sorumluluğu genel anlamda muhalefet partileri üstlenir.
- Siyasi partiler, siyasi anlamdaki kadroların kuruluşunda da önemli bir yere sahiptirler.

3. Demokrat Parti ve Vergi Politikaları

Türk siyasi yaşamına Cumhuriyet Halk Partisi'nden istifa eden dört milletvekili ile kurulmuş olan Demokrat Parti, Türkiye'de ki siyasal kültürü ileri bir seviyeye getirme konusunda önemli bir rol üstlenmiştir. Çok partili sürecin başlaması neticesinde de partiler arasında rekabet ortamı oluşmuş ve bazı tartışmaların önü açılmıştır. Demokrat Parti bu dönemde muhalefetteyken ve iktidarın başına geldiği yıllarda doğru bir propaganda yapmayı başarabildiği söylenebilmektedir. Fakat 1955 yılının ardından yaşanan dış durumların negatif etkileri ve ekonomik sorunlar, yaşam pahalılığı ve idare konusunda yapılan yanlışlar 1957 yılında gerçekteştirilen seçimler de başarı gösterse de oy oranında azalma yaşanmasına sebep olmuştur (Çakırbaş, 2022, s. 38).

Demokrat Parti'nin güçlü bir muhalefet partisi şeklinde tarih sahnesine çıkışı, hem Türk tarihi hem de Türk demokrasisi için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu başarı Demokrat Parti tarafından ön görülemediği

gibi Cumhuriyet Halk Partisi de böyle bir durum ile karşı karşıya kalacağından habersizdi. Ayrıca Cumhuriyet Halk Partisi karşısında bir muhalefet partisinin olmasından rahatsızlık duymamıştı. Fakat Demokrat Parti'nin ortaya çıkması ve kısa bir süre içinde gelişim göstermesi Cumhuriyet Halk Partisi'nin Demokrat Parti'ye bakış açısının değişmesine sebep olmuştur. Demokrat Parti ile birlikte il, ilçe, ve ocak teşkilatlarında birçok kişi görevinden ayrılmış ve mevcut idari kurullarında dağılmalar gerçekleşen Cumhuriyet Halk Partisi, bir çok yerde yeniden ocaklar kurdurtmuştur. Demokrat Parti'nin böyle hızlı bir büyüme göstermesinin karşısında Cumhuriyet Halk Partisi'nin sergilediği tutum Demokrat Parti'nin bazı güçlüklerle karşı karşıya kalmasını sağlama yönünde olmuştur. 1950 yılında yapılan genel seçimler ile birlikte iktidarın başına gelen Demokrat Parti, özellikle ilk iki dönemde gerçekleştirilen seçimlerde oy oranını oldukça yüksek seviye de tutmayı başarmış ve böylece halkın desteklediği bir parti olmuştur. Demokrat Parti'nin bu derece adından söz ettirmesinin sebebi, Cumhuriyet Halk Partisi ile arasında ortaya çıkan mücadele ile toplumun gerçek sorunlarını ve ihtiyaçlarını belirlemesi ve bu doğrultu da hareket etme imkânına sahip olması önemli olmuştur (Şahin & Tunç, 2015, s. 65-66).

Cumhuriyet Halk Partisi tarafından gerçekleştirilen büyük kurultay sonucunda kesin olarak tek partili dönemin sona ermesinin ardından çok partili dönem başlamış ve pek çok parti ortaya çıkmıştır. 1945 ile başlayıp 1960 yılına kadar devam eden süreç de bilhassa Cumhuriyet Halk Partisi ile Demokrat Parti arasında ortaya çıkan iktidarı elde etme mücadelesi daha yoğun bir şekilde ortaya çıkmış ve farklı sosyal grupların kanalizasyonunda ve siyasi partilerin sadece ülke kapsamında değil uluslararası alanda da meşruiyet bulma çabasında, demokrasi Cumhuriyet Halk Partisi'nin ve Demokrat Parti'nin temel esas aldığı bir unsur olmuştur. Demokrat Parti'nin 1945 ve 1950 dönem aralığında muhalefet olduğu süreç de demokrasi anlayışını politik yaşamın ana kaynağı olarak göstermesi sadece ülke kapsamında değil aynı zaman da uluslar arası alanda meşruiyetin kurulumunda ciddi bir rol üstlenmiştir. Demokrat Parti bu süreç de demokrasinin destekçisi ve demokrasi kapsamın yer alan hak ve özgürlüklerin hem geliştirilmesi hem de dar kapsamının dışına çıkarılmak istenmesi de ciddi oranda tek parti sisteminin uygulanmasından rahatsız olan farklı sosyal grupların Cumhuriyet Halk Partisi ile birlikte sürdürdüğü iktidar savaşı söz konusu grupları kendi tarafına çekmek istemesi amacı ile doğrudan bağlantılıdır. Çünkü Demokrat Parti hükümetinin ilk dönemlerinden başlayarak, darbe yoluyla iktidarlığına son verilen 1960 dönemine kadar artış göstermiş bir ivme aracılığıyla hem geliştirilmesi hem de dar kapsamının dışına çıkarılmak istenmesi demokrasinin sınırlandırılması doğrultusunda yapılan politikalar uygulamaya konulmuştur. Dolayısı ile, bu açıdan söz konusu dönemde Demokrat Parti'nin siyasi yaşamda benimsemiş olduğu demokrasi

savunusu anlayışından uzaklaşarak demokrasinin sınırlarını öne çıkaran bir anlayışa sahip olmuştur (Özçelik, 2010, s. 185-186).

Demokrat Parti'nin bazı temel ilkeleri vardır. Bu ilkeler şu şekildedir (Demokrat Parti, 1946, s. 2-4):

- Demokrat Parti siyasi yaşamımızda diğer partilerle birlikte saygı erevesi içerisinde devlet yönetiminin yürütülebileceğini savunmuş, Türkiye Cumhuriyeti devletinde demokrasinin kapsamlı ve gelişmiş bir düşünce yapısı ile sağlanmasına ve siyasetin demokratik bir anlayış ve zihniyetle yönetilmesine hizmet etmek amacıyla kurulmuş siyasi bir partidir.
- Demokrat Parti, demokrasi ilkelerine en uyumlu devlet biçiminin Türkiye Cumhuriyeti olduğunu belirtmektedirler.
- Demokrat Parti demokrasi için milli menfaate ve insanlık onuruna yaraşır bir prensip olarak görür ve Türk halkının siyasi anlamdaki yetkinliğine inanır.
- Demokrat Parti, insanlık onuruna ve bu onurun yalnızca bireylere tanınmış olan temel hakların koruma altına alınmasıyla muhafaza edilebileceğini savunur. Dolayısı ile, tüm kanunlarda söz konusu prensibe karşı yönde bir hüküm olup olmamasına özen gösterir.
- Halkın iradesini tam olarak ortaya koyabilmesi için yapılacak seçimler hem herhangi bir müdahaleye maruz kalmamalı hem de baskı altında kalmadan gizli oy ile gerçekleştirilmeli ve aynı zamanda partilere eşit hakların tanındığı bir ortamda yapılmasına bağlıdır.

Türk siyasi yaşamında ayrı bir yer edinmiş olan Demokrat Parti on yıl boyunca iktidarın başında kalmış olması pek çok açıdan oldukça tartışılan bir durum olmuştur. Demokrat Parti 1960 yılında gerçekleştirilen darbenin ardından siyasi yaşamdan çekilmek zorunda kalmıştır. Askeri darbe sonrasında kurulan Adalet Partisi, Demokrat Parti'nin sahip olduğu siyasi tabanı elde etmeyi amaçlamış ve bu doğrultuda faaliyetlerde bulunmaya başlamıştır. Adalet Parti için düşünölen ortak görüş Demokrat Parti'nin mirasçısı olarak görölmektedir. 1980 darbesinin ardından ise, Demokrat Parti'nin mirasına sahip olmak isteyen Anavatan Partisi başkanı Özal ise politikalarını Menderes'in zamanında yapılan politikalarla bağdaştırmıştır (Bulut, 2009, s. 73).

Demokrat Parti'nin bazı vergi politikaları vardır. Bu politikalar şu şekildedir (Demokrat Parti, 1951, s. 65-66):

- Vergilerin toplumsal adalet kurallarına uygun ve bireylerin ödeme gücüne göre tahsil edilmesine ve vergi sisteminde yer alan dolaylı

vergiler yerine dolaysız vergilere daha kapsamlı bir şekilde ele alınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

- Kişilere göre değişen vergi düzenlemelerinden, vergiler üzerinden mahiyet alan bağış ya da yardımları tercih etmemeyi ve mükelleflere vergi borçları sebebiyle verilen hapis cezalarına son vermek istemişlerdir.
- Vergi sisteminin daha iyi bir duruma getirilmesi yani iyileştirilmesi, vergi toplama yöntemlerinin sadeleştirilmesi, daha korunaklı ve az maliyetli bir duruma getirilmesi koşuluyla yeni vergiler uygulanmadan önce bile devlet gelirinde artışların ortaya çıkacağını ileri sürmüşlerdir.
- Ülkemizde ki belirli bir zamanda ki toplam emek talebini kısıtlayan üretim tutarlarına dolaysız bir şekilde etkileyerek dış piyasalar ile mübadeleyi zorlaştıran ve yaşam pahalılığına sebep olan faktörler arasında yer alan vergi ve resimlerde bazı değişimlere ve azalışlara gidilmesine, hayvan vergisine hemen ya da aşamalı olarak son verilmesi gerektiğini savunmuşlardır.

Bir ülke de gelir paylaşımı konusunda adil bir şekilde davranmak hiçbir çaba gösterilmeden gerçekleşecek bir durum değildir. Devlet ülkede ki maliye politikası araçları arasında yer alan kamu giderleri, vergiler ve transfer harcamaları aracılığıyla gelirlerin tekrar paylaşılması konusunda önemli bir role sahiptirler (Takım, 2012, s. 180). Bir ülke de ki siyasi partilerin de bu doğrultuda uygulamak istediği pek çok politika olup, bu partilerden biri de Demokrat Parti'dir.

Demokrat Parti'nin bahsedildiği üzere pek çok politikası olduğu gibi diğer politikaları da şu şekildedir (Demokrat Parti, 2007, s. 24-26):

- Verginin tabana yayılması amaçlanmış olup, aynı zamanda kayıt dışılığa engel olmak için gerekli tedbirler alınacaktır.
- İstihdama yüklenmiş olan vergi ve sosyal güvenlik yükünde azalışa gidilecektir.
- Kurumlar vergisi oranı azaltılacaktır.
- Gelir vergisinin de yer alan asgari ücret vergi kapsamı dışında tutulacak, var olan vergi oranları dört aşamaya düşürülecek, yapılan her çeşit harcama gelir beyanı üzerinde gider olarak gösterilecektir.
- Damga vergisi ve aynı zamanda banka ve sigorta muameleleri vergisi uygulamalarına son verilecektir.

- Ülkeye yasa dışı yapılan mal girişlerine engel olunacak ve gümrüklerin sebep olduğu kayıt dışılığın önüne geçilecektir.
- Büyük oranda üretim, istihdam ve dış satım oluşturacak ve aynı zamanda bölgesel anlamda ortaya çıkan kalkınma farklılıklarını sona erdirecek çalışmaların gerçekleştirilebilmesi için özel teşvikler sunulacaktır.
- Uzun vade kapsamında kullanılan sermaye piyasası araçları ve topluma açık işletmeler kapsamında yapılan vergi uygulamalarına teşvik etme doğrultusunda yeniden bir yapılanmaya gidilecektir.
- Vergi sistemlerine oto kontrol tedbirleri aracılığıyla destek verilebilmesi için,
 - ✓ Vergi usul kanunları tekrar gözden geçirilecek,
 - ✓ Kullanımda olan vergi sistemleri üzerinde olumlu yönde bazı değişiklikler yapılacak ve aynı zamanda bazı imkânlar sunulacak,
 - ✓ Vergi kapsamında yapılan denetimlerde mali müşavirlik kuruluşları yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanacak,
 - ✓ Vergilerin birden fazla muhasebe sistemi kullanılarak hesaplanmasına engel olunacak,
 - ✓ Vergi usul mevzuatında ilaveten başka değerlendirme hükümlerinden bahsedilmeyecektir.
- Özelleştirme ve vergi dışı kaynak oluşturulması doğrultusunda yapılan politikalar ise,
 - ✓ Hazinesinin sahip olduğu taşınmaz mallar (kamu malları ve devletin özel malları),
 - ✓ Devlete verilmiş olan apartman, bina, konut gibi taşınmazların amaçları doğrultusunda kullanılmaması,
 - ✓ Orman özelliğini kaybetmesi sebebi ile orman kapsamına dâhil olmayan alanlar, gelir elde etmek amacı ile kullanılacak,
 - ✓ Ruhsatı olmayan kurum, kuruluş ya da firmaların ruhsat almaları sağlanacak,
 - ✓ Madencilik alanı ve doğal kaynaklar doğrultusunda yatırımlar yapılmasının önü açılacaktır.
- KİT'lerin özelleştirilmesi konusuna önem gösterilecek ve sermayenin tabana doğru yayılması için topluma açılma doğrultusunda pek çok uygulamaya yer verilecektir. Bu kapsamda,

- ✓ Kamu İktisadi Teşebbüsler tarafından üretilen mal ve hizmetler doğrultusunda devlet faydası ve devlet hizmeti şeklinde yeniden tasvir edilecektir.
- ✓ Devlet ekonomik yaşamda mutlak bir şekilde uygulayıcı ir konumda yer almayacaktır.
- ✓ Temel mal ve hizmet üreticisi KİT'leri kapsamak koşulu ile uygulanan dört yıllık program boyunca Kamu İktisadi Teşebbüslerin özelleştirilmesine veya kapatılması gerektiğine karar verilmiştir.
- ✓ Banka sektöründe özel kesim tarafından gösterilen faaliyetler dikkate alınacak, fakat Halk ve Ziraat bankalarının özelleştirilmesi konusu program sonunda ele alınacaktır.
- ✓ Türk bankalarının denetiminin yabancılar tarafından yapılmasının önüne geçecek hukuki anlamdaki düzenlemeler hemen yürürlüğe konulacaktır.
- ✓ Özelleştirmeler yapılırken anlaşılır, sade ve belirgin bir özelliğe sahip olabilmeleri için, özelleştirmeler devlet eliyle yapılmayacak, özelleştirmeden sorumlu idare tekrar gözden geçirilerek bağımsız, varlık idaresi firması özelliğine sahip, konu üzerinde bilgiye sahip kişilerden oluşan bir heyet, özelleştirilmesi gereken kurumları, ihale liyakat koşullarını ve ihale usul ve yöntemlerini ortaya koyacaklardır.
- ✓ Özelleştirme kapsamın da yapılacak olan ihalelere katılmak için yeterlilik faktörü temel esas olarak görülecektir.
- ✓ Yabancı ya da yerli sermaye arasında bir ayırım gözetilmeyecektir.

Sonuç

Bir ülkenin kamu giderlerini karşılamada en geniş paya sahip olan vergiler ve bu doğrultuda yapılan vergi politikaları ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik, sosyal ve siyasi koşullar göz önünde bulundurularak belirlenen uygulamalardır. Bu politikaların siyasi partiler aracılığıyla uygulanması mümkün olduğu için vergi politikaları açısından siyasi partilerin yeri önemlidir. Siyasi partiler, parti programlarında ve seçim bildirimlerinde yer alan vergi politikalarının içeriğini ülkenin içerisinde bulunduğu durum ya da koşullara göre belirlemeleri gerekmektedir. Çünkü vergi politikaların da etkinlik ve süreklilik ancak bu şekilde sağlanabilecektir.

Siyasi partiler, özellikle seçimlerde seçmenlerin oylarını elde edebilmek için pek çok propaganda aracı kullanmasının yanı sıra bunlardan biri de vergi politikalarıdır. Fakat vergi politikaları siyasi partiler tarafından yalnızca bir propaganda aracı olarak görülmemeli aynı zamanda ülkede adaletin ve eşitliğin sağlandığı, düzenli ve sistemli, sorgulanabilirliğin hâkim olduğu bir vergi politikası ile toplumun vergiyi bir yük olarak görmesi yerine yapılması gereken bir görev olarak görülmesini sağlamaları ülkelere büyük faydalar sağlayacaktır. Dolayısı ile, siyasi partilerin bu durumun bilincine vararak hareket etmeleri hem devlet hem de seçmen açısından büyük öneme sahiptir. Ayrıca siyasi partiler belirledikleri vergi politikalarından sorumlu olmalı, uygulamaya koyamadıkları vergi politikalarının nedenlerini halka açık bir şekilde beyan etmelidirler. Siyasi partiler halka karşı ancak bu şekilde bir tutum sergileyerek seçmenleri kendi partilerine çekmeleri mümkün olacak ve oylarını arttırabileceklerdir.

Vergi politikaları iktidara gelme açısından önemli olduğu için siyasi partilerin neredeyse tamamı parti programlarında vergi politikalarına geniş bir şekilde yer vermiştir. Bu partiler arasında çok partili döneme geçiş ile birlikte siyasi yaşama giren Demokrat Parti'de her zaman iktidarın başına gelmeyi başaramasa da bir muhalefet partisi şeklinde çalışmalarına devam etmiş ve parti programında kendi belirlediği vergi politikalarına yer vermiş olduğu görülebilmektedir. Demokrat Parti'nin dönemler itibariyle uyguladığı vergi politikalarına bakıldığında bazı değişiklikler olsa da genel olarak aynı ya da benzer politikalar uygulamak istediği görülebilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alp, E. (2024). “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2) , 46-54.
- Armağan, R. (2007). “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı:3 , 227-252.
- Aslanoğlu, S. (2008). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiye Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri”. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı:39 , 199-211.
- Aydın, M. S. (2020). “Cumhuriyet’in Erken Döneminde Vergi Uygulamaları”. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:20 , 531-550.
- Bulut, S. (2009). “27 Mayıs 1960’tan Günümüze Paylaşılmayan Demokrat Parti Mirası”. *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 19 , 73-90.
- Coşar, V. A. (2009). “Siyasi Partilerin Yasaklanması ile İlgili Venedik Kriterleri”. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2 , 123-126.
- CumhuriyetHalkPartisi. (2004). “Cumhuriyet Halk Partisi El Kitabı”. *TBMM Kütüphanesi* , 11-159.
- Çakırbaş, A. (2022). «Demokrat Parti’nin Milletvekili Seçimlerinde Kullandığı Propaganda Çalışmaları ve Propaganda Araçları». *Türk Tarih Kongresi*, Cilt: 9 , 21-45.
- DemokratParti. (1946). “Demokrat Parti Programı”. *TBMM Kütüphanesi* , 1-26.
- DemokratParti. (2007). “Demokrat Parti Seçim Beyannamesi”. *TBMM Kütüphanesi* , 4-108.
- DemokratParti. (1951). “Demokrat Parti Tüzük ve Programı”. 5-67.
- Doğanalp, N. (2020). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, Sayı:18 , 201-205.
- Ejder, H. L., & Çaşkurlu, E. (2022). “Vergilemede Fonksiyon (Amaç) Analizi: Türkiye için 1975 – 2017 Dönem Değerlendirmesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 24/1 , 123-140.
- Gencel, U. & Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:10, Sayı:20 , 29-60.
- Göktürk, G. (2016). “Siyasal Partilerin Doğuşu: Tarihsel ve Toplumsal Kökenleri”. *Sosyoloji Konferansları*,(54) , 245-273.
- Güngör, B.& Turan, E. (2021). “Türkiye’de Siyasi Partiler Arası Rekabet Eşitliğinin İlgili Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”. *Kamu Yönetimi Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:1 , 193-216.

- Kankılıç, N. (2015). <https://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Mak/Naz> (Erişim Tarihi:03.03.2025)
- Karakoç, R. (2018). "Türkiye'de Siyasi Partilerin Mali Denetimi". *Türkiye Sayıştay Dergisi*, Sayı:109 , 79-102.
- Karaş, E. & Hayrulloğlu, B. (2021). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının İnce-lenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi". *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:44 , 91-105.
- Koç, Ö. E. (2019). "Türkiye'de Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi". *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, Cilt:3, Sayı:3 , 247-259.
- Öz, E. (2015). «Siyasi Parti Programlarında Vergi Anlayışları». ÖZ E., Ahmet GÜLER, «Siyasi Parti Programlarında Vergi Anlayışları», Prof. Dr.Metin TAşa Armağan , 1-29.
- Özçelik, P. K. (2010). «Demokrat Parti'nin Demokrasi Söylemi». *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:65, Sayı: 03 , 163 - 187.
- Öztürk, M. V. (2015). «Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi». *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:16 , 4815-4841.
- Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). "Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üze-rine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1 , 237-254.
- Sandalcı, U. (2020). "Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle Analizi". *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, Cilt:4, Sayı:3 , 1033-1056.
- şafak, A. (2016). «Anayasa Çalışmaları Perspektifinden Siyasi Partiler ve Seçim Sistemi». *HAK-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, Cilt:5, Sayı:12 , 54-83.
- şahin, E. & Tunç, B. (2015). "Demokrat Parti'nin Kuruluş Süreci ve DP – CHP Siyasî Mücadelesi (1945-1947)". *Sosyal ve Kültürel Araştırmalar Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2 , 31-69.
- Tabar, Ç. & Tokatlıoğlu, M. (2018). "Küresel Ekonomik Kriz Döneminde Tür-kiye'de Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi". *International Journal of Public Finance*, Cilt:3, Sayı:1 , 27-46.
- Takım, A. (2012). "Demokrat Parti Döneminde Uygulanan Ekonomi Politikaları ve Sonuçları". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 67, Sayı:2 , 157-187.
- Taş, S. & Engin, R. (2023). "Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Vergi Politi-kaları ve Vergi Yüğü'nün Gelişimi". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:26, Sayı:49 , 345-369.
- Tekeli, E. (2012). "Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:4 , 1-11.

- Tekin, A. (2006). “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16 , 301-316.
- Yay, T. (1988). “Atatürk Döneminde Vergiler ve Vergi Politikası”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:9, Sayı: 1-2 , 61-72.
- Yılmaz, C. A. & Yüksel, C. (2019). “Türkiye’de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları”. *Millî Kültür Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3- Sayı: 1 , 82-93.

BÖLÜM 3

ELEKTRONİK VERGİ DENETİMİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞMELER

Taner ERCAN

1 Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, taner.ercan@klu.edu.tr, Orcid; 0000-0001-9647-0127.

Giriş

Gelir dağılımında adaletsizliğe, sosyal çalkantıların ve yasal olmayan düzenlerin oluşmasına imkan sağlayan kayıt dışı ekonomi; eksik vergilenen veya kayıt ve belgelerde içeriği olmayan, devletin bilgisi dışında gerçekleşen gizli bir ekonomi olarak nitelendirilebilir. Kayıt dışılığın var olduğu bir ekonomide toplumun refah düzeyi düşmekte hem de sosyal adaletin azalmasıyla birlikte mükellef aidiyeti yara almaktadır. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirleri de kayıt dışı ekonominin varlığından olumsuz etkilenir. Bu sürece tesir eden birçok etken olmakla beraber iktisadi faktörler dışında mali, ekonomik, hukuki, idari, sosyal, psikolojik, siyasi ve ahlaksal boyutların varlığı yadsınamaz. Kayıt dışı ekonominin kamu ekonomisine verdiği zararı önlemek adına verilen mücadelenin en büyük aracı vergi denetimleridir. Özellikle beyan usulüne dayanan vergilendirme sistemlerinde, mükellef beyanın birçok farklı kriter kapsamında denetlenmesi, beyan edilen gelirin doğrulunun kontrol edilmesi, olası gelir kayıplarının yaşanmaması ve kayıt dışı ekonominin kamu finansmanına zarar vermemesi açısından hayli önemlidir. Günümüzde bilgi teknolojileri ve dijitalleşme süreçlerinde yaşanan gelişmeler, para, mal ve hizmetlerin dolaşımını akışkan hale getirmekte olup kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi zora sokmaktadır. Devletler, bilgi sistemlerindeki gelişmeleri, bilişim ve teknoloji alanlarındaki ilerlemeleri, başta kayıt dışı ekonomi ile mücadele olmak üzere kamu gelirlerindeki kayıp ve kaçakları önlemek adına mali idarelerinin yeniden yapılandırmasında kullanmaya başlamışlardır. Bu minvalde ülkeler e-devlet modelini baz alarak, vatandaşların ve kamu kurumlarının dijitalleşmesi adına birçok çalışma yapmaya başlamıştır. Dijitalleşme ve dönüşüm sistemindeki temel amaç, kurumların mevcut bilgi ve birikimlerini dönüştürerek dijital ortama aktarmak, sonraki nesillere bu dijital verilerin sorunsuz bir biçimde aktarılmasını sağlamaktır. Bu süreçte kamu kurum ve kuruluşlarının gerek geçmiş zamanlarda gerekse cari dönemlerde sahip oldukları bilgi ve belgelerin sayısallaştırılarak belirli bir sistematik çerçevesinde kayıt altına alınması, dijital ortamlara entegre edilmesi dijitalleşmenin ve dönüşümün başarısı için elzemdir.

Dijitalleşen devlet ile birlikte vergi faaliyetlerinde de önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Vergilendirme aşamalarında dijital teknolojilerin kullanılmasından amaç; vergilendirme işlemlerinin teknolojik yazılımlar ile desteklenmesi, vergi ile ilgili bilgilerin toplanması, kontrolü, takibi ve tüm süreçlerin dijital ortama aktarılmasıdır. Bu sayede beyan edilen verginin miktarı, mükellefin ödevlerinin doğru bir biçimde yerine getirip getirmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca mükellefin geriye ve ileriye yönelik olarak vergilendirme kontrolü vergi adaletinin sağlanarak kayıp ve kaçaklarının tespit edilebilmesi adına ayrı bir önem taşımaktadır. Günümüzde

Ülkelerin vergi ile ilgili kurumlarını ve dijitalleşmenin bir sonucu devamı olarak vergi mevzuatlarını da ihtiyaçlar dahilinde düzenlemektedirler. Bu kapsamda e-devlet düzenini geliştirmek isteyen tüm kamu kurum ve kuruluşları blockchain, bulut teknolojisi, nesnelerin interneti, yapay zekayı vergi idaresine entegre ederek vergi gelirlerinin doğru ve tam olarak toplanması için söz konusu çalışmalarını sürdürmektedir. Türkiye’de de bu yönde önemli gelişmeler yaşanmış, vergilendirmenin elektronik ortamda yapılması, devletin dijital ortamda varlığını arttırması adına birçok proje hayata geçirilmiştir. Bunlardan birisi de vergi denetiminin elektronik ortamda yapılması (e-denetim), vergi idaresince yapılan klasik vergi denetimine ilişkin iş ve işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalardır. E-denetim ile birlikte “objektif ölçütlere bağlı olarak yapılacak risk analizleri” vasıtasıyla vergi denetiminde mükellef, sektör ve iş seçimi gibi hususların daha detaylı ve doğru kontrolü yapılmaktadır. Söz konusu denetimin sorunsuz yapılabilmesi adına vergilendirme ile ilgili işlemlerin elektronik ortamda yapılması, arşivlenmesi, raporlanması sağlanmış, yasal geçerliliğin sağlanabilmesi için ise mevzuatta ihtiyaç duyulan düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de e-denetim sürecindeki gelişmelerin öncelikli noktası Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır (VDKB). GİB’in öncü olduğu bu süreçte e-denetim ve entegrasyonu açısından bilgi işlem teknolojileri alanında birçok sistemin kurulması ve halihazırda geliştirilmesi sağlanmış, bu sistemler e-denetimin temel yapıtaşlarını oluşturmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı gerekli düzenlemelerin yapılmasıyla ilgili çalışmalara yön vermiş, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ise klasik vergi denetimi anlayışından e-denetim aşamasına geçişte önemli katkılar sunmuştur. E-denetim çalışmalarına yalnızca kamu kurum ve kuruluşlara dahil edilmemiş, mükelleflerin dijital vergilendirme sürecindeki ödev ve yükümlülükleri dijital ortama taşınarak e-denetimin kamu kurumlarından sonraki en önemli paydaşı da etkin hale getirilmiştir.

Son yıllarda hayatın her alanında yaşanan dijitalleşme sürecinden, vergilendirmeye yönelik iş ve işlemlerin elektronik ortamda ifa edilmesinin yanında vergi denetiminde de faydalanılmaya başlanmıştır. Gelişen teknolojilerin sağladığı imkanların vergilendirme süreçlerine de tatbik edilmesiyle birlikte vergi denetimindeki dijitalleşme, gerek mevzuat çerçevesinde gerekse kamunun iş yapış anlayışlarında değişimlerin yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Çalışmada, e-denetim sürecinde yaşanan gelişmelerin daha iyi tetkik edilebilmesi, dijitalleşmenin etkisi ile vergi denetimindeki gelişmelere ait güncel hususların değerlendirilmesi yapılmıştır.

1. Vergi Denetimi ve Elektronik Vergi Denetimi Kavramları

Denetim, belirli bir alanda ifa edilen işin veya bir eylemin fikri ve bilimsel kaidelere elverişli olup olmadığının tetkik edilip, bu çerçevede gerekli saptamaları yapmak gayesiyle ilgili iş ya da eylemin herhangi bir safhasında tashihi yazılı, sözlü bir biçimde yapılma fiilidir (Demirkan, 1977: 3). Bir başka tanıma göre ise denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin argümanların daha önceden tespit edilmiş ölçüt ve kriterlere uygunluk seviyesini araştırmak ve bu yönde ortaya çıkan neticeleri ilgi duyanlara aktarmak amacıyla, tarafsız bir biçimde gerekli kanıtları tedarik eden ve bunları değerleyen sistemli bir süreçtir (Güredin, 1998: 5). Denetim unsuru, kamu yönetiminde vazgeçilmez bir araç olarak değerlendirilmektedir. Devletin kamu hizmetlerini çağın gelişen ihtiyaçlarına uygun bir biçimde ve yüksek kalitede süreklilik prensibi çerçevesinde ifa edebilmesinin temel faktörü, yeteri derecede ve sürekli biçimde finansman sağlanmasıdır. Doğal olarak gerekli kaynağın en önemli ve vazgeçilmez kriteri vergi gelirleridir. Kamu finansman kaynağı vergilerin tahsilatı ve sürekliliği, yalnızca bu yönde oluşturulan yasaların hatasız bir içeriğe sahip olmasına bağlı değildir. Bu durumun sağlanması ve aksamamasındaki temel öge yapılan iş ve işlemlerin etkin bir biçimde denetlenmesi yani vergi denetimidir (Sarılı, 2003: 102). Vergi denetim kavramı hakkında literatüre bakıldığında çeşitli kaynaklarda farklı tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. Buna göre bu kavram muhtelif kaynaklarda kısaca şu şekillerde ifade edilmiştir.

ORGAN vergi denetimini “*Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayan ve verginin tahsiline kadar geçen süreçte vergi mükellefleri ve idarenin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerine ilişkin kanıtların toplanarak ve toplanan delillere göre değerlendirme yapılması*” olarak tanımlamıştır (Organ, 2008: 39).

OĞUZTÜRK ve ÜNAL’e göre vergi denetimi, “*Vergi kanunlarına göre mükellef olanların yaptıkları işlemlerin tam olarak anlaşılmasına ve vergi idaresi ile mükelleflerin vergi mevzuatlarında yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadığını saptamaya yönelik idare tarafından yapılan işlemlerin tamamı*”dır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209).

HESAP UZMANLARI KURULU (HUK) vergi denetimini “*Vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür*” biçiminde ifade etmiştir (HUD, 2017: 41).

PEHLİVAN ise “*Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran*

olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesi” görüşüne sahiptir (Pehlivan, 1986: 34).

ŞEKER vergi denetimini *“bir taraftan vergi mükelleflerinin beyanlarının doğrulunun incelenmesi (vergi incelemesi) diğer taraftan da vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının i denetime tabi tutulması (teftiş)”* olarak yorumlamaktadır (Şeker, 1994: 7).

CAN vergi denetimini, *“yönetim ve yükümlülerin saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Bu anlamda denetim, vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolüdür”* şeklinde tanımlamıştır (Can, 1981: 66).

TEKİN ve ÇELİKKAYA vergi denetimini, *“mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediklerinin, vergi borçlarını zamanında ve gerçek tutarlar üzerinden ödeyip demediklerinin vergi idaresince farklı teknik ve yöntemler kullanarak araştırılması, tespit edilmesi faaliyetlerinin bütünü”* olarak tanımlamaktadırlar (Tekin ve elikkaya: 47).

Söz konusu nitelendirmeler çerçevesinde denetim faaliyeti temel düzeyde mali mahiyette ifade edilmektedir. Ancak vergi denetiminin kayıt dışı ekonomiye engel olma, vergilemede sosyal adalet ve eşitlik, vergi ahlakı ve mükellef aidiyeti prensiplerini barındırdığı da göz ardı edilmemelidir (Alptürk, 2008: 89). Vergi denetimi, vergi mükellefleri ile idarenin yasalarda hüküm altına alınmış sınırlar kapsamında vergi ile ilgili ödevlerini ifa etmelerini sağlamaktadır. Ayrıca denetim, muhtelif vergi kaynaklarının tümünün vergilendirilmesini ve söz konusu uygulamaların gerçekleştirilmesi esnasında meydana gelebilecek problemlerin çözümlenmesine yönelik *“vergi sistemine değişiklik teklifi verme”* fonksiyonuna da haizdir (Schmolders, 1976: 99). Vergi denetiminin temel özellikleri incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılmaktadır; vergi denetimi hukuki bir denetim niteliğini barındırmakta olup tarafsız, yaptırım gücüne sahip bir hesap denetimidir. Ayrıca kamusal hususiyete sahip arama ve bulma özelliklerini de bünyesinde bulundurmaktadır (Aydın, 2006: 59). Bununla birlikte vergi denetimi farklı düzeyde önemli amaçlara da hizmet etmektedir. Bahsi geçen gayeleri mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere dört kategoride sınıflandırmak mümkündür. Bu minvalde vergi denetiminde mali amaç, bteye ek kaynak sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Bunun dışında ekonomide enflasyonist etkileri azaltıcı iktisadi amaı, kayıt dışı faaliyetlerin engellenmesi çerçevesinde ekonomik amaı, vergi yasalarının uygulanmasını sağlayan hukuki amaı ve vergi adaletini sağlayıcı sosyal amaı içerdiği ifade edilmektedir (Somuncu, 2014: 143). Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun *“Maksat”* başlıklı 134. maddesinde ise

“Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” hükmü yer almaktadır.

Vergi denetim sürecinde teknolojinin kullanılması, vergi idarelerinin yapay zeka destekli dijitalleşmesi; denetim maliyetlerinin azalmasına, bu hususta çalışanlarının iş yüklerinin hafiflemesine, denetim faaliyetlerinin çok daha kısa bir zaman zarfında sonuçlandırılmasına yardımcı olmaktadır (Turan, 2020: 57). Dijital teknolojilerin denetimde tatbik edilmesi, edinilen verilerin teyit edilmesini, etkin bir vergi denetimini sağlamaktadır. Ayrıca bu sayede denetim yapılması öngörülen riskli mükelleflerin seçilmesi, beyan esasına dayalı sistemler çerçevesinde verilen bilgilerin ve hataların tespiti, verilerin oluşturulması ve toplanması, kurumlar arasında bilgi transferlerinin kısa zamanda yapılması hususlarında denetim etkinliği artırılmaktadır (Serçemeli ve Kurnaz, 2016: 45). Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacına hizmet eden vergi denetimi, günümüzde bilgi işlem alanındaki gelişmeler ile klasik görünümünden sıyrılmıştır. Bu minvalde yeni bir mefhum “Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi” veya “Elektronik Vergi Denetimi” kısaca e-denetim kavramı ortaya çıkmıştır (Yüce ve Yücelen, 2021: 231). Son zamanlarda “yapay zeka, büyük veri analitiği, bulut bilişim, genetik algoritmalar, bulanık mantık, yapay sinir ağları, makine öğrenmesi, veri madenciliği” gibi birçok teknolojik gelişmenin de katkısıyla dijitalleşme büyüyerek gelişmiş ve vergi denetimlerinin vazgeçilmez bir faktörü olmuştur (OECD, 2017: 137). Ancak bu aşamaya geçmeden önce başta mevzuatın bu sürece uygun bir şekilde “elektronik belge ve kayıt ortamına uyumlaştırılması” gerekmektedir. Bahsi geçen çerçevede; *“elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenmesine, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgilerin internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında bütünleştirilmesi”* yasa koyucu tarafından sağlanmalıdır (Çetin, 2010: 80). Elektronik Vergileme (e-vergileme) olarak ifade edilen e-vergileme altyapısı kurulduktan, vergi dairesi işlemlerinin ve mükellef ödevlerinin tam otomasyona geçişi akabinde, bilgisayar ve yüksek teknoloji destekli e-denetim kullanımı artacaktır. Dünya’da bu konudaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de e-denetim alanında önemli bir aşama kaydetmiştir (Calayoğlu, 2019: 152). Temel olarak vergi denetiminin bilgisayar teknolojileri kullanılarak ifa edilmesi anlamına gelen e-denetim ile birlikte “teknolojik gelişmeler ile elektronik ortamda defter, kayıt ve belge tutulabilmesi üzerine vergi denetimlerinin de elektronik olarak gerçekleştirilmesi” mümkün hale gelmiştir. Bu sayede denetim faaliyetlerine mesnet olan iş ve işlemler elektronik ortamda yapılabilmekte, sonuçlar dijital

ortama kaydedilerek saklanmakta ve mükelleflere tebligatı yapılmaktadır. Söz konusu eylemlerin bütünü OECD tarafından “Vergi İdaresi 3.0” biçiminde belirtilmektedir (OECD, 2020: 56). E-denetim ile birlikte vergi reformunun bir hedefi olan teknolojinin vergi sistemlerine entegrasyonu sağlanmakta, kurumlar arasındaki iletişim güçlendirilerek mükellef ve vergi idarelerine katkı sağlanmaktadır (Saragih vd, 2023: 497). Huang’a göre e-vergi denetimi “*vergi denetimleri sırasında hesapları ve gerçekleştirilen işlemleri analiz ederek hataların tespiti konusunda yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda büyük veri kümelerini analiz ederek vergi denetim risklerini değerlendirme ve karmaşık vergi mevzuatı karşısında daha etkin denetim stratejileri önerme gibi katkılar sunmaktadır*” (Huang, 2018: 1817).

2. Vergi Uygulamalarında Dijitalleşme Çerçevesinde GİB Nezindeki Faaliyetler

Hazine ve Maliye Bakanlığı vergilendirme ile ilgili işlemlerin dijital ortamda ifa edilmesi, vergilendirme sürecinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması ve kayıt dışı unsurların önlenmesi amacıyla vergi idaresinde dijitalleşme çalışmaları başlatmıştır (GİB, 2022: 99). Bu minvalde e-vergi sistemi 1998 yılında GİB öncülüğünde Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) adı altında başlatılmıştır. GİB, bilgi işlem teknolojisi çerçevesinde dijital araçlar vasıtasıyla vakıf olduğu bilgilerin ve verilerin vergilendirme hususunda yönetim bilgi işlemlerini tek sistem altında toplamayı amaçlamıştır. 1998 ila 2004 yıllarında proje, VEDOP-1 bünyesinde devam etmiş ve 155 vergi kurumunda proje hayata geçirilmiştir. 2004 ve 2006 yıllarında kayıt altına alınamamış verileri kontrol etmek adına 283 vergi kurumunda VEDOP-2 projesi hayata geçirilmiş ve dijitalleşme sürecini devam ettirilmiştir. Sonraki aşamada ise VEDOP-3 projesi devreye alınmış, “İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu” (e-VDO) aracılığıyla vergi ile ilgili uygulamaların tamamında bu sistemin kullanılmasına geçilmiştir (Turan ve Ferhat, 2009: 136). VEDOP projesi faaliyetlerinin neticesinde vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesi sağlanmış, vergi denetim süreçlerinin tahsil, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi uyumu gibi hususlarda olumlu düzeyde etkilendiği görülmüştür (Bozkurt ve Kaygısız, 2024: 35).

Vergi uygulamalarına bilgi sistemlerinin entegrasyonu kapsamındaki temel amaç doğrultusunda, VEDOP projesi ile vergilendirme faaliyetlerinin dijital teknolojinin varlığında kullanılmasına imkan sağlanmıştır (Durmuş ve Erdem, 2023: 227). Bu gaye bağlamında sistematik biçimde dijitalleşmeye yönelik yapılan çalışmalar, vergi idarelerinden başlanarak bütün gelir idaresi, e-kurum olma aşamasında ve e-devlete entegre olma konusunda önemli bir projedir (Köse ve Polat, 2021: 19). Genel olarak

VEDOP'un öncelikli ve temel amaçları şu şekilde belirtilebilir; “*vergi dairelerinde tam otomasyon sağlanması, etkin ve hızlı bir gelir idaresi oluşturulması, mükellef odaklı hizmet sunumu, bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçlerinin hayata geçirilmesi, mükelleflere ait gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi, kayıtdışı ekonomi ile mücadele, diğer kurum ve kuruluşlar ile etkin bir veri paylaşımının sağlanmasıdır*” (Memiş vd., 2019: 481). VEDOP-1 projesi ile vergi idaresinin dijital ortamda otomasyonu sağlanmış, bilgi ve iletişim altyapısı modern teknolojiler vasıtasıyla yenilenerek kullanıcılara, yöneticilere ve mükelleflere hizmet imkanı sağlayan uygulamalar tesis edilmiştir. Akabinde VEDOP-2 projesi ile bilgi teknolojilerinin e-vergileme aşamasında tatbik sürecinde oluşan aksaklıkları ortadan kaldırmak, etkin bir biçimde mükellefe daha hızlı ve doğru hizmet verebilmek amaçlanmıştır. Ayrıca vergisel ödevlerini ve sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefleri izleyen, tespit eden ve yaptırım uygulayan gelir idaresi yapısı hedeflenmiştir (Atak, 2020: 197). Bu çerçevede “*otomasyonunun tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılması, beyannamelerin internet üzerinden alınması (e-Beyanname), denetim otomasyonu (VEDOS), çağrı merkezi uygulaması, bankalar aracılığıyla e-tahsilâtın yaygınlaştırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA)*” sistemleri uygulamaya konulmuştur (Alptürk, 2008: 119). 2007 yılı sonrasında ise Türkiye'nin kamu sektöründeki en önemli bilgi teknolojileri projesi olarak ifade edilen VEDOP-3 projesine geçilerek birçok alanda dijitalleşme süreci geliştirilmiştir. Mezkur projenin temel gayesi; “*e-VDO uygulamasının bütün Türkiye'ye yaygınlaştırılması, merkezi sistemlerde iş sürekliliği ve felaketten kurtarma yapısının kurulması, VEDOP-1 donanımlarının yenilenmesi, VEDOP-2 işletim sistemlerinin yükseltilmesi, 585 Mal Müdürlüğü'nün VEDOP otomasyonuna dâhil edilmesi, 61 Takdir Komisyonunun otomasyona dâhil edilmesi, sistem güvenliğinin artırılması*” olmuştur (Aslan ve Özerhan, 2017: 866). Mevzubahis gelişmelerin akabinde “2009 yılı sonu itibarıyla Türkiye genelindeki tüm (448) vergi dairesi ve tüm (585) mal müdürlüklerinin gelir servisi yeniden yapılandırılarak, vergi dairesi otomasyon uygulamaları tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülmüştür. İş Sürekliliği Merkezi ile Felaket Durum Merkezi oluşturulmuş, E-Haciz Projesi ve Takdir Komisyonu Otomasyonu Projesi (TAKKOM) devreye girmiştir. 2010 yılı başından itibaren Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), doküman yönetim sistemi (DYİAS), sistem monitör ekran uyarı sistemi ve Özelge Otomasyon Sistemi uygulamaya konulmuş, e-fatura uygulaması yaygınlaştırılmıştır” (Çolak, 2024: 72). VEDOP uygulamaları ile evrak kayıt, giriş işlemlerinden başlanarak “sicil, tahakkuk, tahsilât, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri” gibi vergi dairesinin tüm işlemleri birbiriyle entegre biçimde bilgisayar ortamında gerçekleştirilmektedir. Ay-

rica uygulamada kullanılmakta olan defter, bilgi, belge ve raporlar dijital ortamda yapılmaktadır (VDK, 2022: 35).

Kurumsal devlet bağlamında dijitalleşme sürecinde elektronik vergi dairesi otomasyonu genel çatısı altında kullanılan başlıca elektronik uygulamalar şunlardır; “e-beyanname, e-ödeme, e-haciz, e-vergi levhası, e-borç sorgulama, e-KDV iadesi, e-özelge, e-posta ile bilgilendirme, e-pos satış sorgulama, e-fatura, takkom (takdir komisyonları otomasyonu), e-uyum, e-analiz (risk analizi), e-denetim, e-yoklama, e-cari hesap, e-bilet, e-arşiv, e-belge, e-tebligat, e-müstahsil makbuzu, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzudur” (VDK, 2023: 29). Bilgisayar Destekli Vergi Otomasyon çalışmaları ile vergi uyumunun sağlanması, mükellef aidiyetinin gelişmesi, vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde yapılması ve vergi tahsilatı sürecindeki iyileştirme çalışmaları, e-vergi denetimi ve dijital altyapıdaki gelişmeler ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi hususlarında önemli aşamalar kaydedilmiştir (Ballı, 2022: 259). Söz konusu çalışmalar hem gelir idaresine hem de mükelleflere önemli katkılar sağlamıştır. Vergi işlemlerinin dijital ortamda gerçekleştirilmesi ile birlikte mükellef açısından; *“vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yerine getirilmesi, işgücü ve zamandan tasarruf sağlanması, kırtasiye masraflarının düşürülmesi, iş performansının artması, hata yapma ihtimallerinin azalması, 7 gün 24 saat kesintisiz hizmetten yararlanma imkânı”* sağlanmıştır. Diğer taraftan söz konusu gelişmelerin idareye sağladığı faydaları şu şekilde özetlemek mümkündür; *“vergi kaçığının en aza indirilmesi, zaman, personel ve araç gereçten tasarruf sağlanması, vergi tahsilat maliyetinin düşürülmesi, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin etkin denetiminin sağlanması, kırtasiyeciliğin azaltılması, sahte fatura kullanımının elektronik ortamda tespit edilebilir hale gelmesi”*dir (GİB, 2022: 29).

3. VDKB'nın Elektronik Vergi Denetimi Çalışmaları

Türkiye’de mali denetim, Hazine ve Maliye Bakanlığı yapısında bulunan VDKB ve GİB vasıtası ile gerçekleşmektedir. Gelişen bilgi sistemleri teknolojileri dijital vergilendirme sürecinde önemli gelişmeler yaşanmasını sağlarken bir yandan da klasik denetim anlayışını e-denetime yaklaştırmıştır (Ay, 2006: 57). E-denetim sürecinden önce elektronik belge ve kayıt düzeni, uygulamaların yasal altyapıları sağlanarak söz konusu aşamaya geçmek için öncü çalışmalar yapılmıştır. Vergi işlemlerinde elektronik uygulamaların kullanılması, gerek idarenin gerekse mükelleflerin vergisel işlemlerini daha yakından takip etme ve öğrenme olanaklarına sahip olmalarını sağlamıştır (Çetin, 2010: 89). Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Vergi Denetim Kurulu (VDK); *“çağdaş denetim tekniklerini kullanarak risk odaklı, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşmaya dayalı vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığına neden olan ka-*

yıt dışı ekonomiyi en aza indirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek, maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunma” misyonu ile 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. VDK aracılığıyla başlatılan “Dijital Denetim Projesi” ile “teftiş, inceleme, denetim ve diğer görevlendirmelerdeki iş ve işlem süreçlerinin tamamen bilgisayar destekli yürütülmesini sağlamak amacıyla elektronik denetim uygulama ve yazılımlarına ağırlık verilmesi; bu kapsamda vergi inceleme görevlerini baştan sona bir bütün olarak elektronik ortama taşımayı ve inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun süreçlere dönüştürmek” amaçlanmaktadır (VDK, 2023: 9). Bu minvalde “mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı ve ekonominin ihtiyaçlarına cevap veren aktif ve öncü bir denetim birimi olma” idealinden de yola çıkarak VDK, denetimde dijitalleşme adına birçok adım atmıştır (Yüce ve Yücelen, 2021: 275).

VDK'nın 2023 yılı faaliyet raporu tetkik edildiğinde “Dijital Denetim Projesi” çalışmalarının “süreç adımları, standart denetim dosyaları ve elektronik ortamda denetim” çerçevesinde şekillendiği görülmektedir. Süreç adımları bileşeni ile “vergi inceleme görevlerinde asgari standartlar oluşturulması, Vergi Müfettiş Yardımcılarına rehberlik sağlanması, mükelleflerin eşit ve adil inceleme süreçlerine tabi tutulması, vergi incelemelerinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması amaçlanmaktadır. Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme incelemelerinde dikkate alınacak süreç adımları belirlenmiş olup Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDKBİS) uygulamasına entegrasyonu tamamlanmıştır. Entegrasyon işlemi neticesinde sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme incelemeleri süreç adımları ile birlikte tanımlanmaktadır”. Ayrıca tam incelemeler ile iade incelemelerinde kullanılmak amacıyla süreç adımlarının tespitine ve VDKBİS uygulamasına entegrasyon sağlanmasına yönelik ilave çalışmalar devam etmektedir (VDK, 2023: 38). Standart Denetim Dosyaları ögesi ile “Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından geliştirilen ve Türkçeye vergi denetimi için Standart Denetim Dosyaları olarak çevrilen Standart Audit File for Tax (SAF-T) kapsamında İncelemeye Hazırlık Dosyasında yer alan raporların oluşturulmasına ve ibraz edilmesine yönelik teknik kuralların açıklandığı Standart Denetim Kılavuzu ve Standart Denetim Dosyalarına ilişkin güncelleme çalışmaları sürdürülmektedir”. Bunların yanında; Standart Denetim Dosyaları uygulaması ile sorumlu olacak mükelleflerin tespiti, uygulama şekil ve koşullarının oluşturulmasına yönelik ifa edilmesi gerekli mevzuat düzenlemeleri Gelir İdaresi Başkanlığı, gerekli teknik alt yapının oluşturulmasına ilişkin

olarak da Bilgi Teknolojileri Genel M¼d¼rl¼ę¼ ile ortak çalışmalar y¼r¼t¼lmektedir. *Elektronik Ortamda Denetim bileşeni* bağlamında yapılan çalışmalar ile vergi denetim faaliyetlerinin etkin, verimli ve hızlı bir şekilde y¼r¼t¼lmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca; “*Elektronik defter ve belge kulanımının yaygınlaşması, inceleme s¼relerinin dijital ortama taşınması gibi gelişmeler uzaktan incelemeyi m¼mk¼n hale getirmiştir. Bu kapsamda uzaktan incelemenin ¼nemli bir gereksinimi olan ve elektronik ortamda veri ibrazının gerçekleştirebilmesine imk¼n sağlayan Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz) uygulamaya alınmış olup m¼kellefler ile Vergi M¼fettiřlerinden gelen talep ve ¼neriler doğrultusunda sisteminin iyileştirilmesine ve geliştirilmesine y¼nelik çalışmalar*” devam etmektedir (¼mercioęlu, 2024: 1450).

Vergi incelemelerinin gelişen teknolojiye ayak uydurarak dijital ortamda yapılmasını, etkin ve hızlı şekilde tespit ve analizler yapılarak denetimden sonuç alınmasını sağlayan e-denetim için birçok model geliştirilmiştir (Bağırgan, 2024: 124). S¼z konusu sistemler kısaca şu şekilde sıralanabilir;

VDK-BİS (VDK Bilgi İşlem Sistemi) ile “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ve t¼m M¼fettiřlerin çalışmaları tamamı ile bu sistem ¼zerinden takip ve işlenmekte olup işlerin takibi, raporlama, birimler arası iletişime kadar b¼t¼n unsurlar elektronik ortamda oluşturulmak, izlenmek, gerekli istatistik bilgilerin oluşturulmak ve bilgi ve tecr¼benin t¼m m¼fettiřlerin kullanıma açılması*” amaçlanmıştır (VDK, 2023: 8-12).

VDK-RAS (Risk Analiz Sistemi), “*maliye idaresi tarafından edinilen her t¼rl¼ bilgi, veri ve istatistik kullanılarak m¼kelleflerin faaliyet konuları, sekt¼rleri vb. konularında geniş analizler yapılarak kendi ilerinde değerlendirmeye tabi tutulur ve risk durumları tespit edilir. Maliye idaresi tarafından edinilen her t¼rl¼ bilgi, veri ve istatistikten kasıt ise m¼kellefler tarafından sunulan bilgi belge ve beyanların yanında, m¼kelleflerle faaliyeti olanların sundukları bilgilerden, SGK ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ve her t¼rl¼ kaynaktan elde edilecek bilgiler belirli kısıtlar altında derlenerek kullanılışlı hale getirilmesi sonucu oluşturulan veridir. Bu veriler belirli ¼l¼lere dayalı risk analiz programına tabi tutularak analize tabi tutulurlar. Analize tabi tutulan bilgiler sonucunda VDK'nun aktif iş g¼c¼ ile riskli unsurların risk dereceleri esas alınarak objektif unsurlar çerçevesinde çalışılacak işler seçilmektedir. alışmalar sonucu oluşturulan t¼m risk fakt¼rleri program b¼nyesinde derlenerek oluşan tecr¼benin daha aktif kullanılmasına ilişkin çalışmaları da kurum tarafından y¼r¼t¼lmektedir*” (VDK, 2013: 35). Başkanlık b¼nyesinde tesis edilmiş VDK-RAS uygulaması vasıtasıyla; kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğine haiz diğer kurum ve kuruluşlar, gerçek ve

tüzel kişiler çerçevesinde mükellefiyet ile ilgili süreklilik arz eden veriler dönemsel olarak toplanmaktadır. Ayrıca gerçekleştirilen istatistikler kapsamında mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörel ayrımlar yönünden detaylı bir şekilde yazılım tarafından analiz edilmekte, sektör ortalamaları ve yıllar itibarı ile karşılaştırmalar yapılarak risk alanları belirlenmektedir (Bağırğan, 2024: 126).

MBR (Mükellef Bilgi Raporu), “*vergi müfettişlerince yürütülecek denetim ve inceleme görevlerinde kolaylık sağlamak amacıyla kullanılmak ve denetim elemanına rehberlik sağlamak amacıyla denetim ve incelemesi yapılan riskli mükellefler hakkında oluşturulan analiz çalışmaları, beyan ve bildirim özetlerini içeren bir sistemdir. İlgili raporlar incelemeyi yapan Vergi Müfettişine VDK-BİS üzerinden elektronik olarak sunulmaktadır. VDK-RAS alt yapısı ile oluşturulan MBR sistemi ile elde edilen bilgiler üzerinden oluşturulan belirli analiz sonuçları, üçüncü taraf verileri, e-belgelere ilişkin veriler, EPDK verileri, SGK verileri, iade bilgileri, oran analizi ve satış analizleri gibi veriler kullanılarak Vergi Müfettişleri tarafından yürütülecek incelemelerin verimliliğinin ve hızının artırılması*” amaçlanmıştır (VDK, 2022: 27). Bunların yanında MBR temel olarak; “*nezdinde inceleme yapılan mükellef hakkında veri tabanında, diğer kamu kurum/kuruluşlarında ve özel sektörde (GSM operatörleri, bankalar, kargo şirketleri vb.) yer alan bilgilerden yola çıkılarak başkaca bir programa, kaynağa, yazışmaya vb. gerek kalmaksızın o mükellefi ilgilendiren ve vergisel açıdan önem arz eden tüm bilgilerin toplulaştırılarak sunumunu sağlayan program ara yüzünü*” içermektedir (VDK, 2023: 12).

VDK-VEDEBİS (E-Teftiş Uygulamaları) amacı, “*geleneksel teftişte olduğu gibi idareye yardımcı olmak ve rehberlik etmek yaklaşımıyla otomasyon sistemindeki birimlerin karşılaştıkları riskleri tespit ederek değerlendirme yapmak ve riskli durumların yönetimine katkı sağlamaktır. Geleneksel teftiş programında günlerce belki aylarca sürececek çalışmalar e-teftiş kapsamında büyük verilerin çok kısa süre içerisinde değerlendirilerek analiz edilmekte ve idareye hızlı ve etkin bir şekilde yapıcı, önleyici, caydırıcı, çözüme dayalı öneriler sunan geliştirici ve iyileştirici teftiş sonuçlarına ulaşılmaktadır*”. E-teftiş süreci, temel geleneksel denetim iş ve işlemlerinin gelişen dijital teknoloji vasıtası ile etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını, bilgi çağının bir sonucu olan dijital risk alanlarının tespiti ve bu hususların analiz edilerek geliştirme önerilerinin tesis edilmesini sağlamaktadır (VDK, 2022: 19).

VEDAS (Vergi Denetim Analiz Sistemi), e-defter, e-belge ve tüm elektronik veriler çerçevesinde etkin ve hızlı biçimde vergi denetimi yapabilmek gayesiyle söz konusu program geliştirilmiştir. VEDAS ile “*e-fatura, e-defter aktarımı, analizi, görüntülemesi ve e-fatura, e-defterin doğrulama işlemleri, e-deftere ilişkin bakiye kontrolü, hesap kontrolü, alıcılar-satıcı-*

lar raporu, envanter çalışmaları, hasılat, adat ve benford analizi, e deftere ilişkin mükerrer kayıt kontrolü gibi işlemler yapılabilir. Bunların yanında VEDAS programında duyulan ihtiyaç üzerine farklı düzeylerde yapılan çalışmalar txt, csv ve excel formatlarında dijital ortama indirilebilir. (Püren, 2023: 47).

SABE-RAM (Sahte Belge Risk Analiz Modülü), sahte belge düzenleme (SBD) ve kullanma (SBK) fiilleri ile etkin ve hızlı bir şekilde mücadele edilebilmek maksadıyla söz konusu fiillere ilişkin faaliyet gösteren mükellef ya da mükellef gruplarının tespit edilmesine yönelik olarak oluşturulmuş ve VDK-RAS'a "SABE-RAM" ilave edilmiştir (Bağırgan, 2024: 130). Cari dönemde bu çerçeve faaliyetler içinde bulunup sahte belge düzenlediği yönünden yüksek risk taşıyan mükelleflerin "iş havuzunda bekletilmeksizin" incelenmesi amaçlanmıştır (Calaylıoğlu, 2019: 159). Bu çerçeve VUK'un "Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkinin" başlıklı 160/A maddesi hüküm altına alınmış ve böylelikle sahte belge düzenleme işlemlerine hızlı bir şekilde müdahale edilme imkanı sağlanmıştır. Hususiyetle, GİB ve VDK yapısında gerçekleştirilen bu yöndeki çalışmalar, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin caydırıcı mahiyette olmasına hizmet etmektedir (Serçemeli, 2018: 377).

VDK-EİD (Elektronik İnceleme Dosyası), "VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapan Vergi Müfettişlerinin yapmış oldukları incelemelerde verimliliği arttırmak ve incelemelerin sağlıklı takip edilebilmesi amacıyla Elektronik İnceleme Dosyası projesi kapsamında çalışmalar yürütülerek VDK-BİS sistemine entegre edilmiştir". Bu sayede Vergi Müfettişleri, VEDAS vasıtasıyla gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerini elektronik inceleme dosyası içerisinde takip edilebilecektir (VDK, 2017: 65).

E-VİZ (Elektronik Veri İbraz Sistemi), "elektronik defter ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan/üretilen diğer belgelerin, incelemeyi yürüten Vergi Müfettişine elektronik ortamda ibrazını sağlayan sistemdir. e-Viz sistemi ile; Bakanlığın elektronik ortamda tutulmasına izin verdiği elektronik defter ve belgeler ile elektronik ortamda oluşturulan diğer tüm dosyaları ibraz imkânı, elektronik defter ve belgelerin, çalışma hayatını aksatmaksızın elektronik ortamda yasal süreler dahilinde 7/24 ibraz imkanı, ibraz yetkilisi olunan tüm vergi incelemeleri için tek bir sistem üzerinden ibraz işlemlerini yönetme imkânı, ibraz sürecinin hangi aşamada olduğunu takip imkânı, sisteme yüklenen her bir dosya için dosya değişmezlik bilgisi (SHA256) oluşturularak ibraz imkânı, güvenli elektronik imza kullanılarak üretilen belge ile ibraz işlemini yasal olarak belgelendirme imkânı" sağlanmaktadır (VDK, 2023: 11).

VDK Denetim 2.0 Projesi ve SAF-T çalışmaları ise e–denetim sürecinin entegrasyonu ve geliştirilmesi açısından önemli kavramlardır. VDK, “Denetim 2.0” projesi ile birlikte yapmış olduğu çalışmalarında, “vergi inceleme görevlerini tamamen elektronik ortama taşımayı ve vergi denetim aşamalarını emek yoğun denetimden teknoloji yoğun denetime dönüştürmeyi” temel gaye olarak vurgulamaktadır. Mezkur proje; “*vergi incelemeleri sırasında asgari standartlar oluşturulması, vergi müfettiş yardımcılarında daha iyi denetim için yol göstermesi, incelemelerde mükelleflere eşit ve adil bir inceleme sağlanması ve vergi incelemelerinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin oluşturulması*” amaçlarını barındırmaktadır. Bu minvalde sahte belge düzenleme ve kullanma suçuna ilişkin incelemelerde standartlaşmayı sağlamak adına belirli süreç adımları tesis edilmiş ve VDKBİS uygulamasına entegre edilmiştir (VDK, 2022: 37). Diğer taraftan tam incelemelerde ve iade incelemelerinde göz önüne alınarak uygulamalara ilişkin “süreç adımları” tesisi ve akabinde VDKBİS’e entegre edilmesi çalışmaları da devam etmektedir (VDK, 2023: 39). SAF-T olarak ifade edilen “İncelemeye Hazırlık Dosyası”nda bulunan raporların hazırlanmasına ve ibraz edilmesine yönelik teknik kuralların açıklandığı “Standart Denetim Kılavuzu ve Standart Denetim Dosyaları” oluşturulması için çalışmalar 2018 yılında başlatılmıştır. Söz konusu süreç VDK tarafından takip edilmekte ve bu yöndeki derleme faaliyetleri devam etmektedir. VUK’un 134. maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklinde hüküm altına alınan ve denetim hususunda belirtilen şiaran hareketle vergi incelemesi, birçok verinin detaylı bir şekilde kontrol edilmesi ile nihayete ermektedir (Varol, 2023: 179). Bilgi işlem teknolojilerinin de dahil olduğu süreçte verilerin fazlalığı, kontrol edilmesi ve akabinde bilginin doğrulanması safhasını zor, uzun ve zahmetli hale getirmektedir. Elektronik ortamlarda da farklı düzeylerdeki veri alanlarının varlığı, söz konusu vergi inceleme sürecinde yapılması gereken çapraz kontrolleri, veri doğrulamalarını külfetli bir aşamaya taşımıştır. SAF-T uygulaması bahsi geçen vetireler doğrultusunda “kontrol sürecinin elektronik ortamda etkin ve hızlı olarak yapılması” amacıyla geliştirilmiştir (OECD, 2010: 9). Birçok farklı alan ve aşamalarda ortaya çıkan verilerin yanında değişik temelli yazılımlar ile yaratılan elektronik veriler de vergi incelemesinde sorunların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Denetim sürecindeki yetkililerin bu doğrultuda “birçok farklı temellerdeki yazılımlar aracılığı ile tutulan çok ve karmaşık yapıdaki yapılardan” elde edilen verileri anlamlandırması, doğrulaması için daha standart bir formatın oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. İşte bu gaye ile 2005 yılında OECD vasıtasıyla ilk versiyonu oluşturulan SAF-T, mükelleflerin farklı tabanlı yazılımlarda tuttukları kayıtları ve bunların temelini oluşturan belgelere yönelik bilgilerin denetimi aşamasında kullanılmak amacıyla belli standart çerçevesinde

XML dosyası biçiminde verilerin hazırlanmasını öngören “Elektronik Denetim Dosyası” düzeni tesis etmiştir (OECD, 2005: 7). SAF-T projesi, vergi incelemesi yapılan ülkedeki verilerin risklerini belirlemek ve denetim aşamasında ortaya çıkabilecek olası hataları ölçmek gayesiyle elektronik kayıtların doğruluğunu kontrol etmekte ve vergi inceleme görevlilerine bu süreçte yardımcı olmaktadır. SAF-T, mükelleflerin ülke mevzuatına göre kaydedilmiş ve bu çerçevede kullanılan muhasebe sistemlerindeki fatura, defter vb. bilgileri standart bir formatta idareye sunmalarını sağlamaktadır. Böylece vergi inceleme süreci başta olmak üzere idarenin belirli standart formatında verilen bilgileri daha hızlı ve etkin yorumlaması, kullanması ve doğrulaması sağlanmaktadır (Trowbridge, 2019: 3).

Sonuç

Devletin kamu hizmetlerini kesintisiz devam ettirebilmesi, ihtiyaç duyduğu kamu finansman araçlarından vergi gelirlerinin tam, doğru ve zamanında tahsili önemlidir. En büyük gelir kaynağı vergilerin etkin verimli bir şekilde alınması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, kayıt dışı ekonominin önlenmesi açısından da ayrı bir hususiyete haizdir. Tüm bu faktörlerin sorunsuz bir şekilde işlemesi ise beyan edilen vergilerin doğruluğunun araştırılması ile mümkün hale gelmektedir. Söz konusu vergisel iş ve işlemlerin kontrollerinin yapılması, vergi denetimi vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Vergi denetimi, vergi yasaları vasıtasıyla vergiye tabi mükelleflerin vergi kanunlarına göre ifa ettikleri işlemlerin tam olarak kavranabilmesi amacıyla yapılmaktadır. Vergiye yönelik denetim faaliyeti, vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleştirilen iş ve işlemlerin mer’i vergi sistemindeki ilkelere, prensiplere ve mevzuatta yer alan hükümlere yükümlülerin uygun davranmadığının vergi idaresi tarafından sistemli bir kontrol mekanizması ile denetlenmesini, bu çerçevede gerçekleştirilen işlemlerin tümünü ifade etmektedir. Vergi denetimleri ile tespit edilen ihlaller nedeniyle yapılan tarhiyatlar ve cezai işlemler ile vergisel düzen yeniden sağlanmakta, vergi kayıpları telafi edilmekte, vergi ahlakının topluma yerleşmesi sağlanmaktadır. Bu açıdan etkin, yaygın ve yoğun bir denetim mekanizmasının işletilmesi vergi güvenliğinin sağlanabilmesi açısından kaçınılmazdır.

Günümüzde teknolojik gelişmelerin artması, bilişim teknolojilerindeki uygulamaların dijitalleşmesi ile birlikte birçok alanda bilgi sistemlerinin kullanılması gerekli hale gelmiştir. Devletler de bu doğrultuda kurum ve kuruluşlarının iş yapma şekillerinde değişimler yaparak elektronik devlet olma statüsüne doğru hızlı adımlar atmaktadır. Türkiye’de de bu yönde önemli çalışmalar yapılmakta olup söz konusu sürecin en önemli uygulamalarından birisi de vergilendirmenin elektronik ortamda yapılması ve elektronik denetim süreçlerinin hayata geçirilmesi olmuştur. E-denetim

olarak ifade edilen bu süreç, klasik denetim anlayışından farklı olarak denetim faaliyetlerinin bilgisayar ortamında, çeşitli yazılımlar ve teknikler kullanılarak yapılmasıdır. İdare tarafında, e-denetim ile zamanın ve kaynakların etkin ve verimli kullanılması sağlanmaktadır. Türkiye’de 2000’li yılların başından itibaren devam eden e-maliye anlayışının, e-vergileendirme altyapı çalışmalarının büyük ölçüde tamamlanmasıyla birlikte e-denetim unsuru da önemli düzeyde bir aşama kaydetmiştir. Risk odaklı denetim anlayışını içeren e-denetim uygulamaları ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi sağlanmaktadır. Ayrıca mükellefin aidiyet duygusunu arttıran ve vergi adaletine hizmet eden yönüyle e-denetim uygulamaları, denetim işlemlerinin hatasız ve hızlı neticelendirilmesinde ayrı bir fayda tesis etmektedir.

E-denetim bağlamında Türkiye’deki gelişmeler çalışmada ortaya konmuş olup e-denetimin amaç ve işlevlerini teknolojik gelişmeler çerçevesinde daha etkin biçimde yerine getirebilmesi amacıyla mali mevzuat kapsamında ilişkili hükümlerin elektronik denetimlere uygun olarak güncellenmesi önem arz etmektedir. Bu minvalde VUK’un yedinci kısmın ikinci bölümünde yer alan “Vergi İncelemeleri” başlığı altına “Elektronik Vergi Denetimi” (e-denetim) maddesi ilave edilebilir. Ayrıca VDK’nın e-denetim doğrultusunda gerçekleştirdiği birçok sistemin ve yazılımın veri güvenliğinin sağlanması için “Milli Yazılımlar” geliştirilip mükellef ve idare arasında uygulamaya konulabilir.

Kaynakça

- Alptürk, E. (2008). İç Denetim Rehberi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aslan, Ü. ve Özerhan, Y. (2017). *Bıg Data, Muhasebe ve Muhasebe Mesleği*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(4), ss. 862-883.
- Atak, O. (2020). *Dijitalleşmeyle Birlikte Vergi Denetiminin Gelişimi ve Türkiye'deki Uygulamalar*, (Editör: Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz), *Bilişim Çağında Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ay, H.M. (2006). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2, ss. 57-82.
- Aydın, M.B., (2006), *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007*, İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.
- Bağırgan, M.K. (2024). *Vergi İncelemesi*, Ankara: Özbaran Matbaacılık.
- Ballı, A. (2022). Türkiye'de Dijital Dönüşüm ve Girişimcilik, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 57(1), 251-279.
- Bozkurt, R. ve Kaygısız, A. D. (2024). Dijitalleşme ve Vergi Uygulamalarında Dijital Teknolojilerin Kullanılması, *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), ss.72-80.
- Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (81), ss. 143-162.
- Can, İ. (1981). Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi, *Maliye Dergisi*, 53, ss. 31-42.
- Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni Ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), ss. 79-86.
- Çolak, M. (2023). *Mali Hukuk ve Dijitalleşme*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Demirkan, U. (1977). *Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)*, Ankara: Damga Matbaası.
- Durmuş, N. K. ve Erdem, İ. A. (2023). Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme, *Maliye Dergisi*, 184, ss.225-253.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 387, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf, (19.01.2025).
- Güredin, E. (1998). *Denetim*, 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2017). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Basım.
- Huang, Z.W. (2018). Discussion on the Development of Artificial Taxation. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(8), ss. 1817-1824.

- Köse, H.Ö. ve Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi, *Sayıştay Dergisi*, 32(123), ss. 9-41.
- Memiş, M.Ü., Çürük, T. ve Ünal, Y. (2019). Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, 176, ss. 474-504.
- OECD. (2005). Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software, <https://www.vatupdate.com/2021/08/11/oecd-in-2005-guidance-for-the-standard-audit-file-tax-saf-t/>, (12.01.2025).
- OECD. (2010). Forum On Tax Administration (Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0).
- OECD, (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*, Paris: OECD Publishing.
- OECD, (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris: OECD Publishing.
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), ss. 207-237.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ömercioğlu, A. (2024). Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), ss. 1439-1465.
- Pehlivan, O. (1986). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, *Vergi Dünyası Dergisi*, 62, ss. 31-42.
- Püren, S. (2023). *Vergi Denetiminde Dijital Dönüşüm*, (Editör: Şahin Ay). *Dönüşen Toplular ve Değişen Bireyler Bağlamında Mali ve Ekonomik Araştırmalar*, Ankara: İksad Yayınevi.
- Saragih, A.H., Reyhani, Q., & Setyowati, M.S. (2023). The Potential of an Artificial Intelligence (AI) Application for the Tax Administration System’s Modernization: The Case of Indonesia. *Artificial Intelligence and Law*, 31(3), ss. 491-514.
- Sarılı, M. A. (2003). Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, ss. 101-134.
- Serçemeli, M. ve Kurnaz, E. (2016). Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) ile Araştırılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 45 (1), ss. 43-52.
- Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ, *Turkish Studies*, 13(30), ss. 369-386.
- Schmolders, G. (1976), *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih TURAN, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını.

- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, ss. 133-173.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basımevi.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2004). *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Trowbridge, P. (2019). SAF-T - Where are We Now? <https://sovos.com/blog/vat/saf-t-where-are-we-now/>, Erişim Tarihi: 18.07.2023.
- Turan, A. H. ve Ferhat, B. Ö. (2009). Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Değerlendirme, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10(1), ss.134-147.
- Turan, D. (2020). Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi, *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), ss. 55-70.
- Varol, N. (2023). Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2), ss. 162-184.
- VDK. (2013). Faaliyet Raporu 2013, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/strategik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (10.01.2025).
- VDK. (2017). Faaliyet Raporu 2017, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/strategik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (09.01.2025).
- VDK. (2022). Faaliyet Raporu 2022, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/strategik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (01.12.2024).
- VDK. (2023). Faaliyet Raporu 2023, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/strategik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (09.01.2025).
- Yüce, M. ve Yücelen, İ.H. (2021). *Vergi Denetim Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961, 04 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10703).