

VERGİ DENETİMİNDE BİR ETKİNLİK SORUNU OLARAK MÜKELLEF SEÇİMİ

Prof. Dr. Mehmet ARSLAN

Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ

Özet

Bu çalışmanın amacı vergi denetiminde etkinlik sorunu olarak mükellef seçiminin incelenmesidir. Vergi ilişkisinin doğası gereği her zaman için yasal olmayan faaliyetlerin var olacağı ve toplumun belli bir kesiminin vergi kaçırma güdüsü ile hareket edeceği bir gerçektir.

Vergi denetimlerinin oransal büyüklüğü önem arz etmekle birlikte asıl üzerinde durulması gereken konu, mevcut sistem içerisinde gerçekleşen denetimlerdeki etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi denetiminde önemli etkinlik sorunlarından biri de mükellef seçimidir. Vergi idaresinin denetime ayırdığı kaynakların beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükellefler üzerine yoğunlaşması vergi denetiminde etkinliğin artmasına imkân verecektir. Vergi denetimlerinin daha etkin gerçekleştirilmesinde ve mükellef seçiminde bilişim teknolojileri önemli bir fonksiyona sahiptir. Çalışmada vergi idaresinin yeniden yapılandırılması sonucu oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile stratejik bir hedef olarak düzenlenen risk analizi uygulamalarının ve uygulamaya konulan ve konulmasına yönelik çalışmaları devam eden otomasyon projelerinin mükellef seçimi ve vergi denetiminde etkinlik üzerine olası etkileri incelenmiştir. Bilişim teknolojileri aracılığıyla denetlenecek mükelleflerin seçiminin başarılı sonuçlar doğurma potansiyeline sahip olduğu ve denetimde etkinlik artışı meydana getirebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Etkinlik, Vergi, Mükellef Seçimi

AS AN EFFECTIVENESS PROBLEM OF TAXPAYER SELECTION IN TAX AUDIT

Abstract

The purpose of this paper is to examine the effectiveness of tax audit, in particular selection of the taxpayer. Due to the nature of tax relationship, at any time there will be illegal activities and it is a fact that there will be always a certain segment of society who acts with the motive of tax evasion.

Although the proportional size of the tax audits are important, real need to focus is to ensure the effectiveness of tax audit, which takes place within the existing system of supervision. One of the important issue in the tax audit is the selection of taxpayers. The resources allocated for the tax audits by the tax administration will give the chance to increase effectiveness in tax audit that focused on taxpayers who have not statements or incomplete statements in their declarations. For carrying out more effective tax audits and selection of taxpayers, information technologies have an important function. In this study, Turkish Tax Inspection Board which is created by the restructuring of tax administration, risk analysis applications regulated as a strategic goal and efforts to be implemented and ongoing automation projects, possible effects on the taxpayer selection and the effectiveness of tax audit were investigated. It is concluded that the selection of taxpayers will be audited through the information technology has the potential to give successful results and increases the effectiveness of audit.

Key Words: Tax Audit, Efficiency, Tax, Taxpayer Selection

JEL Classification Codes: H83, H20, H21, K34

GİRİŞ

Mükellefler açısından verginin bir gider kalemi olması, külfet algısına yol açmakta ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmak için yasal veya yasal olmayan çeşitli yollara başvurmalarına sebep olabilmektedir. Denetime tabi tutulma ihtimali, doğru beyanda bulunmadığı zaman cezai yaptırımlarla karşılaşma endişesi ile birey ve kurumları doğru beyanda bulunmaları yönünde teşvik eden bir unsur olmaktadır. Denetim her ne kadar bir

tehdit/korku unsuru olarak görülse de vergilendirmenin temel ilkelerinden olan vergilemede eşitlik, genellik ve adalet ilkelerini temin etmede devletin kabiliyetini artıran bir fonksiyon üstlenmektedir. Özellikle mükellef hakları doğrultusunda düşünüldüğünde vergisini doğru şekilde beyan edip zamanında ödeyen mükellef ile vergisini eksik beyan eden/ödeyen veya beyan etmeyen ve vergisini hiç ödemeyen bireylerin sistem tarafından tespit edilmesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Vergi ilişkisine taraf olan mükellef ve vergi idaresinin aslında karmaşık bir vergiye uyum oyunu içinde olduğu, her iki tarafın da stratejik olarak hareket ettiği ifade edilmektedir. Bir yandan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması diğer bir yandan da denetlenecek mükellefin doğru seçimi günümüzde vergilendirmede önem kazanan konulardandır. Vergi idarelerinin ise vergiye uyumu sağlamada ellerindeki kaynakları kullanmadaki etkinliği önem taşımaktadır. Vergi denetiminde etkinlik sağlamada mükellef seçimi büyük bir role sahiptir. Tüm mükelleflerin teker teker denetime tabi tutulması mümkün değildir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler vergi denetiminde mükellef seçimine farklı bir boyut kazandırmıştır. Mükellefin seçimi konusu kapsamında denetimde etkinlik sağlamanın başlıca yolu denetim stratejisinin risk analizine dayanması, yüksek riskli bireyler arasından mükelleflerin seçilmesidir. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sonucu oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile birlikte vergi denetimlerinde mükellef seçiminde, risk unsurlarına bağlı olarak mükellefler gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler bu şekilde tespit edilmektedir. Bu çalışmanın temel amacı, vergi denetiminde etkinlik sağlamaya yönelik mükellef seçiminin önemine, mükellef seçilirken üzerinde durulması gereken hususlara dikkat çekilmesi ve son düzenleme olan denetimin tek çatı altında birleştirilmesi ile uygulamaya geçen risk analizi uygulamalarının olası etkilerinin ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda ilk olarak denetim ve vergi denetimi kavramlarına açıklama getirilecek ve bazı gelişmiş ülke örneklerinden hareketle vergi denetimindeki yeni eğilimler ortaya konmaya çalışılacaktır. Son olarak ise Türkiye’de vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden mevcut yararlanma kapasitesi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulması ile bir denetim stratejisi olarak tayin edilen risk analizi uygulamaları ve otomasyon projeleri değerlendirilecektir.

1.Vergi Hukukunda Vergi Denetimi

Vergi hukukunda vergi denetimi, vergi kanunlarının uygulanabilirliği ve sistemin aksayan yönleri konusunda geri bildirim sağlanmasında ve gönüllü uyumun artırılmasında kilit bir rol oynaması açısından mühim bir alanı teşkil etmektedir. Bu çerçevede denetim ve vergi denetimi kavramı, denetim amaçları ve fonksiyonları konunun önemi açısından izah edilmelidir.

1.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramı

Denetim kavramının kelime anlamına Türk Dil Kurumuna ait İktisat Terimleri Sözlüğünde (TDK, 2014); “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde yer verilmiştir. Diğer bir tanımla ise denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”tir (Güredin, 2000: 5).

Vergi denetimi ise, “mükellefin vergi yükümlülüğünü doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğini tespit etmeye yönelik bir incelemedir”. Vergi denetiminin en önemli araçlarından biri olan vergi incelemesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesinde “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” şeklinde açıklanmıştır. Ancak vergi denetimi sadece mükelleflerin kanuna uygun

hareket edip etmediklerini denetlemekle sınırlı değildir, idarenin kanuniliği ilkesi gereğince idarenin işlemleri de denetlenir.

1.2. Vergi Denetimi Amacı ve Fonksiyonları

Vergi denetiminin temel amacı mükelleflerin yükümlülüklerini kanunlara uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespittir. Söz konusu amacın yanı sıra vergi denetiminin başlıca amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 49- 52):

1. **Mali Amaç:** Devletin temel finansman aracı olan vergi gelirlerinin artırılması mali amacı açıklamaktadır. Mali amaç, var olan vergilerin yeniden düzenlenmesi ve vergi sistemi dışında kalmış mükelleflerin sisteme dâhil edilmesi yolu ile gerçekleştirilebilir.
2. **Sosyal Amaç:** Sosyal amaç kapsamında gelir dağılımı amacı ön plana çıkmaktadır. Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması temel bir prensiptir. Vergi denetimi, sistem içerisinde vergi kaçırmanın tespit edilmesine ve toplumun bütününden gerçek ödeme gücüne göre vergi alınmasına katkıda bulunabilir.
3. **Ekonomik amaç:** Ekonomik istikrar ve ekonomik kalkınmaya yönelik olan amaç istikametinde; bütçe açıklarının kapatılması, devlet borçlarının ödenmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele önem kazanmaktadır. Etkin bir vergi denetimi ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları temin edilerek vergi açığı azaltılabilecek ve devletin borçlanma ihtiyacı azalacaktır. Ayrıca kayıtdışı faaliyetleri kayıt altına alma imkânı doğacaktır.
4. **Hukuki amaç:** Vergi denetiminin hukuki amacı, kanunların uygulanabilirliğini sağlamaktır. Tüm mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmeleri sağlanmalıdır. Bu ise etkin bir vergi denetimi ile işlerlik kazanabilir. Vergi sistemindeki açıkların ortaya konmasında, özellikle kanunlardaki boşlukların saptanmasını ve buna ilişkin düzenlemelerin yapılmasını sağlayıcı bir role sahip olabilir.

Vergi denetimlerinin amaçları ile birlikte fonksiyonlarına da yer verilmesi gereklidir. Fonksiyonları konusunda temel olarak iki işlev ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri araştırma, bir diğeri ise önlemedir. Özellikle son yıllarda iki temel fonksiyonun yanına bir de düzeltme fonksiyonu eklenmiştir (Yıldırım, 2011: 34). Araştırma fonksiyonu kapsamında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılır. Önleme fonksiyonu da mükellefin henüz vergi kaçırmadan önce vergi kaçırmasını engelleyecek usullerin düzenlenmesidir. Son olarak düzeltici fonksiyon ile mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi amaçlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyum politikaları da bu fonksiyon kapsamında yer almaktadır.

Vergi denetimleri vergiye karşı uyumsuzlukları tespit etmek ve ıslah etmek için yapılmaktadır. Vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin tespiti ve cezalandırma ile vergiye gönüllü uyumunun elde edilmesi amaçlanmaktadır. Denetimler ile mükellef yasal yükümlülükleri hakkında bilgi sahibi olmakta ve gelecekteki vergiye gönüllü uyumuna

⁸ katkıda bulunabilmektedir. Ayrıca idare denetimleri ile vergi sisteminin işleyişi hakkında fikir edinebilir. Özellikle mükelleflerin hangi teknikleri kullanarak vergi kaçırdığı hakkında idarenin malumatı olması, buna yönelik stratejiler geliştirmesinde önemlidir (Vellutini, 2011a: 15). Vergiye gönüllü uyum mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmeye çalıştıkları,

⁸ Vergi denetimlerinin vergiye uyum üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik Niu (2011: 237- 251) New York'taki yeme ve içme yerlerini temel alarak yaptığı çalışmada, denetim sonrası firmaların daha yüksek miktarda beyanda bulduklarını, mevcut yılda denetlenen firmanın denetlenmeyen firmaya göre kazançlarını % 2.63 daha yüksek beyan ettiklerini saptamıştır. Bundan sonraki her yılda ise bu oran yaklaşık 1/3 oranında azalma göstermiştir.

vergi idaresinin ise vergi tahsilâtlarını maksimize etmek için denetim seçim kuralları oluşturduğu bir oyun olarak kabul edilmektedir (Alm ve diğ., 2004: 212- 213). Alm ve diğerleri (2004) yaptıkları çalışmada denetim oranlarındaki azalmanın mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırdığı bulgusuna ulaşmışlardır.

1.3. Vergi Denetim Yolları

Vergi idarelerine kayıtlı olan tüm vergi mükellefleri ve vergisel yükümlülükleri düzenli biçimde denetlenmektedir. Yapılan bu denetimler ise genellikle mükelleflerin geçmişlerindeki vergiye uyumları veya vergi kaybına yol açma riski taşıyan mükellefler arasından seçilmektedir. Oysa diğer yandan vergi idaresine hiç kayıtlı olmayan mükelleflerin faaliyetleri vergi idaresinin bilgisi ve dolayısıyla vergi denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır (OECD, 2004b: 10).

Vergi denetimi ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte çeşitli ölçütlerden hareketle temel olarak denetimin kaynağı, zamanı ve kapsamı bakımından ayrıma tabi tutulabilir. Vergi denetimi kapsamı açısından incelendiğinde başlıca üç şekilde ele alınabilir (OECD, 2006: 9):

1. *Tam inceleme*: Genellikle mükellefin belli bir veya birden fazla vergi dönemindeki vergisel yükümlülüğü ile ilişkili olan bütün bilgileri içeren geniş kapsamlı bir inceleme türüdür. Bir bütün olarak beyanın doğru olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanır. Bazı ülkelerde rastlantısal denetimlerin bir parçası olarak yerine getirilir.

2. *Kısmi inceleme*: Vergi beyannamesindeki spesifik konularla veya belli bir vergi bildirimini ile sınırlı olan incelemelerdir. Tam incelemeye nazaran daha az kaynak kullanımı ve daha kısa sürede sonuçlandırılması nedeniyle daha çok sayıda mükellefin denetlenme imkânı doğuran bir inceleme türüdür.

3. *Tek bir konuyu kapsayan inceleme (Sınırlı inceleme)*: Mükellefin beyanında yapılan incelemeler sonucu vergiye uyum göstermeme ihtimali olan mükelleflerin incelenmesidir.

Diğer bir ayırım ise vergi denetiminin kaynağına göre yapılan sınıflandırmadır. Bu ayırım şu şekilde belirtilebilir (Yıldırım, 2011: 34):

1. *Normal inceleme*: Normal inceleme bir yıl içerisinde belirlenen denetim planları doğrultusunda beyanname seçimi ilkelerine ve öneri raporlarına göre seçilenlerin yanı sıra vergi dairelerince incelemeye sevk edilenleri de içine alan bir inceleme türüdür.

2. *İhbarlı inceleme*: Vergi kaçırdığına ilişkin hakkında ihbar yapılan kişilere yönelik bir incelemedir.

3. *Karşıt inceleme*: Asıl olarak denetlenen mükellefin kayıtlarının doğruluğunun tespiti için bu işlemlerin ilişkili olduğu kişilerin de defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesidir.

Son bir ayırım ise zaman açısından yapılan sınıflandırmadır. Söz konusu ayrıma göre (Yıldırım, 2011: 35):

1. *Geriye dönük inceleme*: Geçmiş vergi dönemlerine ilişkin yapılan denetimlerdir.

2. *Cari inceleme*: Henüz vergi dönemi sona ermeden mükellefin vergi döneminin sonunda beyanını tam ve doğru yapmasını sağlamaya yönelik olarak hesap dönemi içinde yapılan incelemedir.

2. Gelişmiş Ülkelerde Vergi Denetimi Uygulamaları

Vergi denetiminin yapısı, aralığı ve süreci ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte, çeşitli ülkelerdeki denetim yapısının incelenmesi karşılaştırma imkânı vermesi açısından önem arz etmektedir.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kaynaklarını etkin olarak kullanıp kullanılmadığının belirlenmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaktır. Denetimde görevli personeller gelir ajanları ve vergi denetim elemanlarıdır. Gelir ajanları daha çok karmaşık yapıya sahip beyanların denetlenmesi, kurumların ve tüketim vergisi beyanlarının denetlenmesinden sorumludurlar. Vergi denetim elemanları ise gerçek kişilerin beyanlarını incelemektedirler (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28). IRS tarafından çok sayıda Denetim Teknikleri Kılavuzu (Audit Technique Guides- ATGs) yayımlanmaktadır. Söz konusu kılavuzlar ile piyasa ayrıştırmasına gitmekte, denetim teknikleri, sektörel sorunlar, denetim süreci ve denetim elemanlarının denetimleri sırasında gerekli olan diğer konularla ilgili bilgi verilmektedir. Özellikle bu kılavuzlar denetim etkinliğinin ve mükellefleri belli bir grubun veya sektörün bir parçası olarak göreyerek vergiye gönüllü uyumun geliştirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır (Rettig, 2011: 25).

ABD Ulusal Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) federal devlet düzeyinde vergi beyannamelerinden elde ettikleri bilgileri vergisel amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kullanmaktadır. Eyaletler IRS ile bilgi değişimine yönelik işbirliği içerisinde ve her eyalet beyannameler ile ilgili bilgileri aylık, üç aylık, yıllık gibi belirli sürelerle IRS'ye göndermektedir. Eyaletler yıllık gönderilen bilgileri, IRS Veri Değişim Programı kapsamında IRS'ye göndermektedir. Böylece bilgilerin elektronik ortamda saklanmasına ve analizine zemin hazırlanmaktadır (Birškytė, 2012: 175).

Bireysel olarak denetime tabi tutulacak mükellefler tayin edilirken belirli nitelikler göz önüne alınarak karar verilmektedir. Beyanında şüpheli durumlar veya usulsüz kazançlar tespit edilenler, eyalet tarafından inceleme listesi kapsamında gönderilenler ve IRS planları kapsamında seçilenler örnek verilebilir (Lawsy, 2007: 4). Federal ajans mükellef beyannamelerini denetlerken federal kişisel gelir vergisinde bir uygunsuzluk tespit ettiğinde mükellefe bu farklılığı düzeltilmesi için bildirimde bulunmaktadır. Mükellef beyanını düzeltmesi halinde denetime tabi tutulmamaktadır. Eyaletlerce gerçekleştirilen vergi denetimlerinin çoğunluğu, federal ajanstan elde edilen verilerden yola çıkarak yapılmaktadır (Birškytė, 2012: 182).

Bireyler belli bir sabit vergi denetim ihtimali ile karşı karşıya değildirlir. Vergi idaresi genellikle beyannamelerden yola çıkarak stratejik olarak denetime tabi tutacağı kişileri tespit etmektedir. Bu nedenle denetlenme ihtimali, mükellefin davranışlarına ve vergi idaresine bağlıdır (Alm, 1999: 745). Denetime tabi tutulacak beyannameyi seçmenin, farklı yolları bulunmaktadır. En basit ve sık uygulanan yöntemlerden biri olan herkesin sabit bir denetim riskine sahip olduğu rastlantısal denetim kuralı, öncelikli olarak bilgi edinmek için kullanılmaktadır (Alm, 1999: 748).

Vergi denetimine tabi tutulacak beyanlar belirlenirken istatistiksel yöntemlere de başvurulmaktadır. Tüm kişisel beyanlar bir bilgisayar programı aracılığıyla taranmakta ve bir beyannamenin denetime seçilmesi halinde ek bir vergi tarhi olup olmayacağı ihtimali belirlenmektedir. IRS kişisel vergi beyannamelerinin denetime tabi tutulup tutulmayacağı ve beyannamesinde muhtemelen beyan edilmeyen geliri olduğu kanısına varmak için hâlihazırda

diskriminant analizini⁹ kullanmaktadır (Torrey, 2008: 1). ABD’de bireysel incelemelerde gün geçtikçe bilgisayarlı seçim sistemlerinin payı artmaktadır.

2002 yılında Ulusal Araştırma Programı (National Research Program-NRP) uygulamaya geçmiştir. Uygulamadaki amaç mükellefler üzerinde yüke sebep olmadan IRS’nin yüksek kaliteli veri elde etmesidir. Mükellef ile iletişime geçmeden “kanıtları toplama” olarak geçen, sahip olduğu verilerden hareketle denetimlerini yapmayı hedeflemektedir. Kanıtları toplamada mükellefin mevcut ve önceki beyannameleri, nakit ve banka işlem raporları, bağımsız veri bankası ve iş yaptığı ortak ve kurumlarından bilgi temin edilmektedir. ABD’de veriler geçmiş üç yılı kapsamaktadır. Üç yıl içinde denetim yapma yetkisi bulunduğundan bu süre dolduktan sonra geçmiş üç yıla ilişkin veriler silinmektedir (Torrey, 2008: 6).

Beyan edilmeyen gelirlerin tespiti içinde 2002 yılından itibaren IRS tarafından Beyan Edilmeyen Kazanç Diskriminant Endeks Formülü (Unreported Income Discriminant Index Formula-UI DIF) kullanılmaktadır. Her kişinin beyanına beyan etmemiş olabileceği kazançlarına ilişkin bir skor verilmektedir (Torrey, 2008: 7). NRP’ye göre vergi açığının % 80’ni beyan edilmeyen gelirden, geri kalan % 20 ise hiç beyan edilmeyen ve ödenmeyen gelirden kaynaklanmaktadır (Torrey, 2008: 10). Mükellef seçimine ilişkin genel kanı geçmiş yıllara oranla daha fazla indirim mahsup eden mükellefin denetime tabi tutulma ihtimalinin yükselmesidir.

2.2. Almanya

Almanya’nın federal devlet yönetim sistemi, vergi idaresinin örgütlenme şekline de yansımıştır. En üst merci olarak Maliye Bakanlığı, orta kademede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve yerel kademede vergi daireleri yetkilidir. Almanya’da denetim işlemi; vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolünü kapsamakta olup “teftiş” Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yapılmaktadır (Yurteri, 2011).

Vergi denetimi de Yüksek Maliye Dairesi’ne bağlı vergi dairesi kadrolarında bulunan denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyalet arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur (Yurteri, 2011).

Vergi denetimi önceden belirlenmiş sınıflandırmalara göre yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan biri işletme büyüklüğüdür. İşletmeler büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletmeler olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Büyük ölçekli işletmeler ile belli bir büyüklüğe sahip orta ölçekli işletmeler özel denetim bürolarınca denetlenirken, diğer gruplar kapsamında kalanlar yerel vergi dairelerince denetlenmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28). Bir yılda yaklaşık olarak % 4 küçük ölçekli işletmeler ve % 1 mikro ölçekli işletmeler denetlenmektedir. 2008 yılında 44.114 adet küçük ölçekli işletmelere yapılan denetimler sonucu elde edilen ek gelir toplamı vergi hâsılatının % 4’ünü oluşturmuştur (Loeprick ve Engelschalk, 2011: 45- 46).

Vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığını tespit etmeye yönelik Convera’s RetrievalWare adı altında geliştirilen özel bir yazılım programı ile farklı kaynaklardan elde edilen bilgiler toplanmakta, analizi yapılmakta ve denetim elemanlarına sunulmaktadır (Yurteri, 2011). Almanya’da vergi denetiminde risk analizi uygulamalarına 2005 yılından beri rastlanmaktadır. Her mükellef öncelikle bir KDV kaydı için başvurmakta, bu şekilde oluşturulan ulusal kontrol listelerinden hareketle yüksek riskli

⁹ Diskriminant Endeks İşlevi (DIF) bilgisayar donanımlı, istatistiksel yöntemler kullanılarak mükelleflerin beyanlarının denetlendiği bir yöntemdir. IRS Ulusal Bilgisayar Merkezine gelen beyanlar analiz edilerek bir DIF skoru verilmektedir. DIF skoru yüksek olanların vergi kaçırma olasılığının yüksek olduğu varsayılmakta ve bu beyanların denetlenme ihtimali de artmaktadır (Alm, 1999: 748- 749).

mükelleflerin en kısa zamanda tanımlanması amaçlanmaktadır (European Commission, 2010: 69).

Almanya’da risk yönetiminden sorumlu olan bakanlık Maliye Bakanlığı’dır. Merkezi düzeyde Federal devlet, bölgesel düzeyde eyaletler, yerel seviyede ise vergi daireleri yetkilidir. Risk yönetiminde stratejiler Alman Federe Devleti tarafından belirlenmekte, belirlenmiş stratejiler ise koordineli olarak 16 eyalet tarafından uygulanmaktadır. Değerlendirme sonuçları ise inceleme için bir girdi olarak alınmakta ve federal düzeyde risk yönetim sistemleri geliştirilmektedir. Yerel seviyede risk yönetimi vergi dairelerince uygulanmakta olup, sorumlulukları vergi denetimlerini gerçekleştirmek ve düşük risk taşıyan durumları otomasyona işlemektir (European Commission, 2010: 100). Vergi denetimleri üç yıllık bir süreyi kapsamakta, istisnai bazı durumlarda ise bu süre dört veya beş yıllık bir periyodu içine alabilmektedir. Almanya’ da mükelleflerin her yıl yaklaşık olarak yarısı denetlenmektedir.

2.3. Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Tax Office- ATO) dünyada vergi idaresinde lider ülkelerden biridir. Avustralya’da vergiye gönüllü uyumu artırmak için uyarlanan gelişmiş bilişim teknolojilerinin, vergi idaresince kullanıldığı birinci yol denetim olmuştur. Vergiye uyum politikalarının temeli mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergiye karşı uyumsuzluğu tespit etmek ve gelecekte vergi kaçakçılığını caydıracak eylemler geliştirmek üzerine kuruludur (Langham ve diğ., 2012: 365-366).

Beyana dayalı tarhiyat yönteminin yürürlüğe konulması ile birlikte vergiye uyum göstermeyenlerin denetim ile tespiti önem kazanmıştır. Denetimin ilk zamanlarında teknik imkânlardan yararlanma kaynak yetersizliğinden dolayı mümkün olmamıştır. 1988 yılında denetim başlıca karmaşık denetim, firma denetimi ve öncelikli denetimler olarak üç kategoriye ayrılmış ve bir sistematiğe bağlanmıştır. Aynı yılda proje temelli denetimlerle vergiye uyum eğilimleri saptanmaya çalışılmıştır. 1990’lara gelindiğinde ise ATO mükellefleri piyasadaki iş dallarına göre, yapı ve boyutlarını dikkate alarak sınıflandırmıştır. Farklı mükelleflerin vergiye uyum eğilimlerine yönelik veri toplanmasını içeren kapsamlı denetimler de yine 1990’ların başında uygulamaya geçilmiştir. Sınıflara ayrılmış grupların arasından kapsamlı denetime tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde rastlantısal örnekleme teknikleri yine aynı süreçte uygulanmaya başlanmıştır (Whait, 2012: 448). Yeni denetim teknikleri olan risk yönetimi kurallarının geliştirilmesi ile denetime farklı bir çerçeve kazandırılmıştır.

Risk yönetimi Federal Maliye Bakanlığı merkezli yürütülmekte olup, temel amacı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve vergi kaçırmanın azaltılmasıdır. Risk yönetimi sadece Maliye Bakanlığı’na bağlı olan Risk, Bilgi ve Analiz Merkezi’nce gerçekleştirilmektedir (European Commission, 2010: 96). Risk yönetiminde başlıca Risk Motoru ve Risk Farklılaştırma Sistemi yöntemleri uygulanmaktadır. Risk belirleme ekibi risk yönetiminin sürdürülmesi, geliştirilmesi ve analizinden sorumlu olup her altı ayda bir Risk Bayrak Etkinlik Raporu düzenlemektedir (Australian National Audit Office, 2011: 70).

Denetimin odak noktası küçük ve orta ölçekli işletmelerdir. KOBİ Risk Motoru mükelleflerin risk kuralları karşısındaki uyumlarını ve risk skorlarını ortaya koyan bir bilgisayar programıdır. Söz konusu program çerçevesinde risk skoru yüksek çıkan mükellefler havuza dâhil edilmektedir. 2011 yılında vaka seçimlerinin tutarlılığını geliştirmeye yönelik “ön işlemler” adı altında yeni bir program yürürlüğe konulmuştur. Son olarak geliştirilen Compliance Effectiveness Methodology-CEM yöntemi beyannamelerin, vergisel yükümlülüklerle ilişkin bildirimlerin ve faiz gelirinin ifşasını içermektedir (Australian National Audit Office, 2011: 21-22).

2.4. İngiltere

İngiltere’de vergi denetiminin yapısına bakıldığında belirli ölçütler dikkate alınarak çeşitli sınıflandırmalara gidildiği anlaşılmaktadır. İşletmelerin büyüklükleri dikkate alınan ölçütlerden biridir. Büyük işletmelerdeki vergi kaçağı ile ilgili olayların denetimi özel bir birim olan Özel Uyum Dairesince gerçekleştirilmektedir. Devlet içerisinde tamamen farklı konumlandırılan Gümrük ve Tüketim Vergileri Bölümü ile Sosyal Güvenlik Bölümü dolaylı vergiler ve sosyal sigorta primlerinin denetimi ile sorumlu kılınmışlardır. Ayrı bir şekilde konumlandırılmış olmakla birlikte gelir idaresi ile aralarında bilgi değişimi gerçekleşmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 27).

Vergi incelemeleri başlıca üç şekilde gerçekleştirilmektedir. İlk şekil, vergi beyannamelerinin idareye verilmesinden sonra bunların şekle ve usule ilişkin ön incelemelerinin yapılmasıdır. İkinci olarak mükelleflerin kanunlara uygun olarak vergi kesintisi yapmadıkları incelenmesini içerir. Son ve en geniş kapsamlı şekli ise nihai tarh işleminin gerçeğe uygun olup olmadığını içeren inceleme şeklidir (Merter, 2004: 133).

Risk analizleri stratejik yönetimin en temel parçalarından biridir. Önceden tanımlanmış adımların olduğu ve bunların teker teker izlendiği bir süreçtir. Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC-İngiliz Gelir İdaresi) tarafından risk analizleri 1980’lerde dolaysız vergilerde yerel seviyede uygulanmaya başlanılmıştır. 1990’ların ortalarında ise beyana dayalı vergilerde bu analiz yöntemi uygulanır hale gelmiştir. 2005 yılından itibaren ise risk analizi uygulamaları ülke genelinde uygulanmaktadır (Hainey, 2011: 65). Dolaysız vergilerde KOBİ’ler için risk tanımlaması yapılmaktadır. Yüksek risk beyanlarına odaklanan yeni risk tanımlama teknikleri geliştirilmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin vergiye uyumu konusunda bilgi edinmek için rastlantısal denetimler de yapılmaktadır (OECD, 2004b: 30).

Bilgiler uluslararası kaynaklardan, gizli, ticari veya açık kaynaklardan ve gönüllü ve idari bilgi kaynaklarından temin edilebilir. Sağlanan bu bilgiler Risk İstihbarat Bürosu tarafından değerlendirilmekte, çeşitli göstergelerden yola çıkarak mükelleflerin mevcut ve gelecekteki riskleri ortaya konulmaktadır. Veri ambarından elde edilen bilgiler analiz platformuna (SAS Business Intelligence Suite) dâhil edilmekte oradan da ağ inceleme platformuna gönderilmektedir (ICE- Integrated Compliance Environment). Yazılım programı risk skorlarını ve bu risklerin gruplar arasında dağılımını ortaya koymaktadır (Hainey, 2011: 66-67). İngiltere’deki işletmelerin %99’unu küçük ve orta ölçekli işletmeler oluşturmaktadır.

2.5. Fransa

Denetim yapısı, coğrafi ayırım ve işletme büyüklükleri ölçütlerine dayanarak denetimin yetki alanının belirlendiği Fransız vergi denetiminin organizasyon yapısından yola çıkarak denetim süreci incelendiğinde, farklı görev ve yetki alanlarına sahip birimlerin varlığı dikkati çekmektedir. Temel hizmetlerden sorumlu yerel birimlerce, özel uzmanlık gerektirmeyen mükelleflerin denetimi yerine getirilmektedir. İşletme büyüklüğü dikkate alınarak yapılan sınıflandırmaya göre vergi denetimi ile ilgili üç kuruluş bulunmaktadır. Bunlar (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 24- 25):

- DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli işletmelerin denetimini şube müdürlüğü düzeyinde yapmaktadır.
- DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli işletmelerin denetimi ile bölgesel düzeyde ilgilenmektedir.

– DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales): Büyük ölçekli işletmelerin denetiminden ulusal düzeyde sorumludur.

Fransa’da risk tanımlama süreci merkezi değil, yerel veya uzmanlaşmış bir ekip tarafından yapılan denetim faaliyetlerine dayanmaktadır. Denetime tabi tutulacak beyanların seçimi değişik kanallardan elde edilmektedir. Bununla birlikte hangi kanaldan olursa olsun hepsi özel bir form “3909 formunu” düzenleyip, denetime uygun gördükleri mükellefleri nedenleri ile birlikte söz konusu formda açıklamaktadır. Yerel düzeyde elde edilen bilgilere ve risk yönetimine dayanan bilgiler olmak üzere iki tür yaklaşım uygulanmaktadır. Ulusal düzeyde ise kaçakçılık dosyalarına ilişkin denetimler ise DNEF adı altında oluşturulmuş bir başkanlıkça yapılmakta ve kasıtlı davranışları ortaya çıkarmaya yönelik denetimler gerçekleştirilmektedir (OECD, 2004b: 44).

Fransız vergi idaresi ile ilgili özellik arz eden diğer bir durum da yönetim ve denetim fonksiyonlarının ayrı olarak yürütülmesidir. Örneğin büyük şirketlerin denetiminden sorumlu olan birim DVNI iken bunların yönetiminden sorumlu olan birim ise DGE’dir (Direction des Grandes Enterprises). Bahsi geçen her iki birim işbirliği içerisinde denetim stratejilerini belirlemektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 25).

3. Vergi Denetiminde Etkinliği Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Mükellef Seçimi

Her vergi sisteminde farklı düzeyde de olsa denetim bir etkinlik sorunudur. Etkin bir vergi denetim stratejisi, bilgi teknolojilerinin performansı ve denetimin yasal çerçevesinin yeterliliği gibi birçok faktöre bağlıdır.

3. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu

İktisadi anlamda etkinlik, mevcut kaynakların optimal dağılımını sağlayacak şekilde dağıtımdır. Etkinlik kavramı vergilendirme açısından ele alındığında, “vergi sistemlerinin mükelleflerin kararlarını etkilemeyecek düzeyde tarafsız olmasını”, mükellefler açısından ise “idari ve uyum maliyetlerini” (Whait, 2012: 446) ifade etmektedir. Bu açıdan vergi denetiminde etkinlikten idarenin yapmış olduğu denetimlerden beklenen hedefe ulaşma derecesi anlaşılmalıdır.

Vergi denetiminde etkinlik konusu sadece denetim süreci ve uygulaması ile sınırlı olmayan, bir bütün olarak vergi sisteminde alınacak diğer tedbir ve düzenlemeleri de içinde barındıran karmaşık bir olgudur. Vergi kanunlarının yapısı, vergiye gönüllü uyum, vergi idaresinin örgütlenme biçimi gibi unsurlar da etkinlikte hassas etkenlerdir (Acar ve Merter, 2005: 7). Vergi idaresinin örgütlenme biçimi de vergi denetiminin etkinliği açısından önemlidir. Vergi idaresi ülkenin ekonomik, sosyal koşullarını dikkate almayan ve vergileme ilkelerini göz ardı eden bir yapıya sahip olması durumunda denetimden beklenen etkinlik sağlanamayacaktır. Ayrıca vergi kanunlarının karmaşıklığı denetimin etkinliği üzerinde olumsuz etkiye yol açabilir. Kanunların karmaşıklığı, vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin vergi idaresince tespit yeteneğini azaltacaktır (Langham ve diğ., 2012: 392). Oysaki vergi sisteminin sade bir yapıya sahip olması ile mükellefleri vergi kaçırma iten nedenler ortaya konabilecek ve mükelleflerin davranışlarını değiştirmeye yönelik politikalar geliştirilebilecektir.

OECD’nin Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches adlı raporunda vergi denetiminde etkinlik sağlamak için yapılması gereken hususlara yer verilmiştir. İlk hususta uygun yaptırımları da içeren kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Diğer unsurlar ise kapsamlı bir performans ölçümünü içeren iyi tanımlanmış bir organizasyon ve yönetim süreci, iyi tanımlanmış denetim teknikleri ve yeterli bir insan kaynakları yönetimi (OECD, 2006: 11) şeklinde belirtilmiştir. Vergi denetiminde etkinliği

sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Etkin bir vergi denetimi ile sistemdeki sorunları ıslah etme, caydırma ve önleme fırsatı elde edilecektir.

3.1.Vergi Denetiminde Etkinliği Ölçmede Uygulanan Araçlar

Denetimde etkinlik inceleme için seçilmiş bulguların miktarının toplam mevcut bulgular ve bulguların optimal bir seviye ile ilişkisinden yola çıkarak ölçülmektedir. Denetimde etkinliği ölçmede uluslararası alanda uygulanan çeşitli araçlar bulunmaktadır. Denetimin sayısı ve oranı, denetim sonucu tarh edilen toplam vergi miktarı ve bunun toplam vergi tarhına olan yüzdesi, denetim sonucu geri ödenen toplam miktar, vergi türlerine göre yapılan vergi denetimleri, denetlenen vergi mükellefleri başına düşen denetim elemanı sayısı gibi farklı ölçütler dikkate alınmaktadır.

Bir vergi denetiminin başarılı sayılabilmesi için denetim sonucunda vergi kaçırılan mükellefin bulunması ve kaçırılan vergi miktarının tümünün tespit edilmesi gereklidir (Gemmell ve Ratto, 2012: 35). Ancak her denetim için kaçırılan vergi miktarının tümünün saptanması mümkün olmayabilir. Bu durum da yapılan vergi denetimi etkinliğinin azalmasına yol açan bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin etkin olup olmadığı hususunda denetim sonucu denetim çıktılarına bakılmaktadır (OECD, 2006: 29).

Denetimin etkin olup olmadığını analiz etmede uygulanan araçlardan biri de denetim sonucunda tarh edilen vergide bir değişim olup olmadığıdır. Tarh edilen vergi miktarında bir değişim yoksa denetimin etkin olmadığı sonucuna varılabilir. Çünkü denetim sonucu tarh edilen vergi miktarında değişim olmaması denetlenen mükellef seçiminde doğru karar verilmediği ve vergi idaresinin kaynaklarını verimli kullanmadığı ve emek ve zaman kaybına işaret etmektedir.

3.2.Vergi Denetiminde Mükellef Seçiminde Etkinlik ve Uygulanan Yöntemler

Vergi denetiminde mükellef seçimi konusunda alınan kararların isabetli olması halinde denetimden beklenen amaçların gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Bu açıdan mükellef seçiminde etkinlik konusunun ve uygulanan yöntemlerin incelenmesi gereklidir.

3.2.1. Vergi Denetiminde Mükellef Seçimi ve Etkinlik

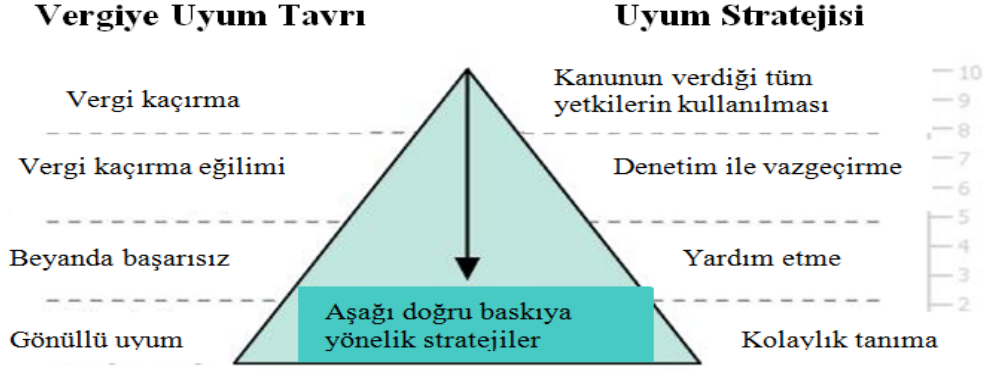
Vergilendirme sürecinde bazı mükellefler kasıtlı olarak vergi kaçırma eğilimi taşıırken, bazıları ise kasit unsuru taşımadan doğru beyanda bulunmamaktadır. OECD'nin "Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems" adlı bilgilendirme raporunda vergi denetiminde mükellef seçiminde etkinliği sağlamanın başlıca iki unsuru olduğu ifade edilmiştir. Bunlardan ilki doğru ve kapsamlı verilerin zamanına uygun olarak kullanılabilirliğidir. İkinci unsur ise mevcut verileri analiz etmede ve öncelik sırasına koymada ilişkili olan bilgi ve becerilerin kullanılabilirliği, denetim seçim parametrelerini güncellemede geri bildirim ve stratejik düzeyde uyum risk yönetimi süreci imkânı sağlamadır (OECD, 2004b: 5):

Literatürde daha önce vergi denetimi tecrübesi yaşamış mükellefler ile yaşamamış mükelleflerin vergiye uyum tavırları üzerinde birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmında denetim ile vergiye gönüllü uyum arasında ilişki bulunmuşken¹⁰, diğerlerinde böyle bir ilişkiye rastlanmamıştır¹¹. Şekil 1'de Avustralyalı akademisyen Valerie Braithwaite tarafından

¹⁰ Gemmell ve Ratto (2012: 38) yaptıkları çalışmada önceden denetime tabi tutulmuş ve vergi kaçırdıkları tespit edilmiş mükelleflerin vergiye uyumlarını artırdıklarını ortaya koymuşlardır. Bunun gerekçesi olarak da bu mükelleflerin risk tabanlı denetim havuzu içerisine dâhil olmaları gösterilmiştir.

¹¹ Guala ve Mittone (2005) ve Mittone (2006) çalışmalarında denetime tabi tutulan mükelleflerin hemen akabinde vergiye uyumlarında ani bir düşüş olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu durumu "bombanın açtığı çukur etkisi" şeklinde ifade etmişlerdir. Söz konusu ifade 1. Dünya Savaşı sırasındaki askerlerin davranışlarından türetilmiştir. Askerler bomba çukurlarını birer saklanma yeri olarak kullanmayı tercih

mükelleflerin vergiye uyum davranışlarına göre oluşturulan model gösterilmiştir. Her ne kadar mükelleflerin vergiye uyum göstermelerini etkileyen sebeplerin ne olduğunu tespit etmek mümkün olmasa da çeşitli ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörlerin etkisinden yola çıkarak aşağıdaki modelde mükelleflerin vergiye uyum tavırları ve buna yönelik geliştirilen uyum stratejilerine yer verilmiştir.



Kaynak: OECD, 2004a: 41.

Şekil 1: Vergi Denetiminde Mükellef Seçimi

3.2.2. Vergi Denetiminde Mükellef Seçiminde Uygulanan Yöntemler

Mükellef seçiminde istatistiksel veya istatistiksel olmayan yollara gidilebilir. İstatistiksel yollarda bir örneklemden yola çıkarak risk ölçülmekte ve denetlenecek mükellefler seçilmektedir. İstatistiksel olmayan yollarla mükellef seçimine ise, genellikle elektronik verilerin olmadığı veya analize elverişli olmadığı durumlarda başvurulmaktadır (Gemmell ve Ratto, 2012: 36). Denetlenecek mükellefleri seçerken uygulanan yöntemlerden bireysel ve rastlantısal seçim birlikte, bilişim teknolojilerinin ön plana çıktığı risk odaklı seçim ise ayrı değerlendirilecektir.

3.2.2.1. Manüel ve Rastlantısal Seçim

Geleneksel denetim kapsamında yer alan manüel ve rastlantısal seçim yöntemleri vergi idarelerinin uzun yıllardan beri uyguladıkları yöntemlerdir. Manüel seçim; vergi denetiminde mükellef seçiminde kullanılan en eski yöntemlerden biridir. Özellikle bilgi teknolojilerinin mevcut olmadığı ve yaygın olmadığı dönemlerde bu yöntemden faydalanılmıştır. Denetçiler mükellefin davranışları ve çevreleri hakkında sahip oldukları bilgilerden yola çıkarak denetime tabi tutulacak mükelleflere karar vermektedirler. Bu yöntemin denetçilere sıkı sıkıya bağlı yerel ve biçimsel olmayan bilgilerin kullanılması ve sınırlı bilgi işlemi gerektirme gibi önemli avantajları olmakla birlikte suistimal riskini artırma, sadece kendi vergi dairelerince elde edilen bilgileri kullanabilme kısıtı gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Vellutini, 2011a: 18).

Rastlantısal Seçim; denetime tabi tutulacak mükelleflerin rastlantısal olarak toplam mükellef nüfusu arasından seçildiği bu yöntemde tüm mükelleflerin eşit bir denetime tabi tutulma olasılığı söz konusudur. Birçok ülkede rastlantısal seçim ölçek, sektör ve ödediği verginin türü

etmişlerdir. Bunu da bomba atılan yere tekrar bomba atılmayacağını düşünerek yapmışlardır. Vergi ödemelerine genellendiğinde mükellefler denetim sonrası vergiye uyum göstermektense arka arkaya tekrar denetime tabi tutulma olasılıklarının düşük olduğu tahmininden yola çıkarak daha fazla vergi kaçırabilirler (Kastlunger, 2009: 406).

gibi sınıflara ayrılmış şekilde uygulanmaktadır. Rastlantısal seçim yönteminin birçok avantajı bulunmaktadır (Vellutini, 2011a: 19):

– Vergi idaresine mükellef ile ilgili bilgiler sağlamaktadır. Böylelikle vergi sisteminin etkinliğini artırmada ve uyum programlarının geliştirilmesinde güçlü bir veri bankası oluşturulabilir.

– Adil bir seçim stratejisi algısı uyandırmaktadır. Eşit konumda olan her mükellefin aynı oranda denetim ihtimali mevcuttur.

Her ne kadar rastlantısal seçimin yukarıda izah edilen faydaları bulunmakla birlikte yüksek fırsat maliyeti bu yöntemin en büyük dezavantajını teşkil etmektedir. Rastlantısal denetimin olumsuz yanlarından biri de denetimin denetim elemanının keyfiyetine bağlı olması, denetim elemanının istediği zaman istediği mükellefin herhangi bir yıla ilişkin tarhiyatlarını inceleyebilmesidir. Rastlantısal denetimlerin amacı vergi idaresinin risk analizi yapılmış mükellefler veya faaliyet alanları dışında da denetim yapıldığını, herkesin denetime tabi tutulacağını ortaya koymaktır.

3.2.2.2. Risk Odaklı Seçim

Risk odaklı seçim özellikle bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte pratikte uygulama alanı bulan stratejik bir seçim yöntemidir. Avrupa Birliği Komisyonu 2006 tarihli raporunda risk yönetimi bir karar verilmesi gerektiği zaman en iyi seçeneğin seçilmesi konusunda yön gösteren bir araç olarak gösterilmiştir. Bu yöntemin veri ve bilişim teknolojileri (IT) sistemi gibi maliyetleri olmakla birlikte birçok faydası da bulunmaktadır. Risk yönetimi şu faydaları da içinde barındırmaktadır (European Commission, 2006: 6):

- Mükelleflere eşit muamelede bulunulmasını sağlama
- Denetimin yükünü vergiye uyumsuz olan mükelleflere odaklama
- Mevcut işgücü, mali ve teknik kaynakların en uygun koşullarda kullanımını sağlama
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum oranını artırma
- Risk seviyelerine göre mevcut kaynakları düzenleme
- Vergiye uyum gösteren bir mükellefin ileride vergiye uyum göstermeme olasılığını ölçme

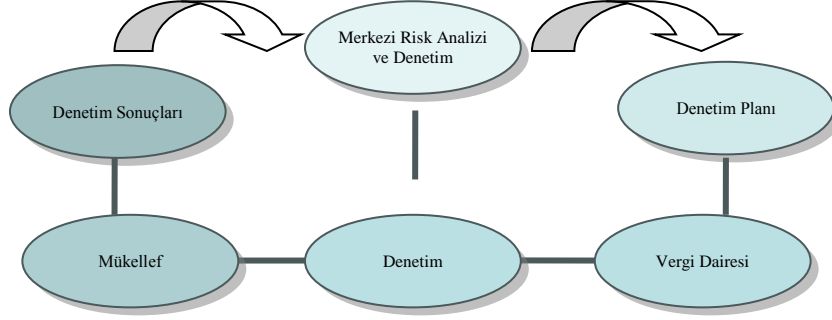
Risk Odaklı Seçim; vergi kaçırma eğilimi en yüksek olan bireylerin denetlenmesini amaçlayan bu yöntemde mükellefler risk derecelerine bağlı olarak denetlenme olasılıkları değişmektedir. Mükellefler iş hacimleri, vergi türleri, ekonomik faaliyetlerinin ilişkin olduğu sektör gibi ölçütler dikkate alınarak gruplandırılır (Fu, 2007: 12) ve mükelleflerin geçmiş vergiye uyumundan yola çıkarak bir skor verilmektedir. Mükellefin hem geçmiş denetim tecrübesinden hem de mevcut mükellefiyet özelliklerinden yola çıkarak nitelikli veriler sağlanmaktadır.

Veri setleri başlıca iki yoldan temin edilebilir. İlk yol, vergi idaresi kaynaklı mükellefe ilişkin (yerleşim yeri, sektör, yasal statüsü gibi) sabit ve istikrarlı iç verilerden sağlanmasıdır ve mükellefin finansal ve vergisel durumu dolayısıyla vergiye uyumu (beyanname verip vermeme/eksik beyanda bulunup bulunmadığı) hakkında bilgiyi içermektedir. İkinci bir yol ise vergi idaresinin kendisi dışında üçüncü kurumlardan (Merkez Bankası, Gümrük İdaresi) sağladığı dış verilerdir (Vellutini, 2011b: 58).

Vergi idaresinin kaynaklarını en iyi şekilde kullanılmasına yönelik güçlü bir araç olan risk yönetimi bununla birlikte çeşitli zayıf yanları da içermektedir. Bazı durumlarda vergi kanunlarının kendisi de bir risk kategorisini temsil edebilir. Ayrıca kimi zaman vergiye

uyumsuzluğu azaltma ve hilelerle mücadelede daha yapısal yaklaşımlar gerekebilir (European Commission, 2010: 10).

Şekil 2’de ise aşağıda görüldüğü üzere geleneksel vergi denetiminden farklı olarak incelemeye alınacak mükellefler merkezi risk analizinden elde edilen bilgiler tarafından belirlenmekte ve vergi dairesine denetim planı doğrultusunda gönderilmekte ve bu planlardan yola çıkılarak incelenecek mükellefler listesine alınmaktadır. Denetim sonuçları ise yine merkezi risk analiz merkezine gönderilmektedir.



Kaynak: Vellutini, 2011a: 16.

Şekil 2: Risk Odaklı Denetim

4. Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellef Seçimi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye vergi denetiminde etkinlik sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemelere gitmiştir. Bu kapsamda vergi idaresinin yeniden yapılanması ve bu yapılanma sonucunda önem kazanan bilişim teknolojilerinin ve risk analiz uygulamalarının mükellef seçimine etkileri incelenecektir.

4.1. Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Etkinlik

Vergi denetiminde etkinlik sorunları içinde en önemlilerinden biri vergi idaresinin örgütlenme şeklidir. Yıllardan beri süre gelen tartışma, vergi idaresinin örgütlenme biçiminin etkin olmadığı üzerineydi. 5345 sayılı kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulması ile başlayan değişim süreci vergi denetiminde etkinliği artırmaya yönelik atılmış bir adımdır. 23.07.2010 tarihli 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Değişimlerden bir diğeridir. Bu kanun daha sonra Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslar Hakkında Yönetmelik ile değişikliğe uğramıştır.

Türkiye’de vergi denetiminin çerçevesini etkileyen değişimlerden biri de 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’dır (VDK). Bu kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı lağvedilmiş, bunların tümünü bir araya toplayan ve doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı’na bağlı VDK kurulmuştur. VDK denetim stratejisinde, mükelleflerin seçiminde ve mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlanılacağına değinilmiştir.

Yeniden yapılanma öncesi en çok eleştirilen konulardan biri de denetime yetkili olan birimler konusunda açık bir düzenlemenin olmamasıydı. Denetim birimleri arasında yetkili olan birimlerin hangi konularda denetim yapacaklarına ilişkin herhangi bir kanun hükmü

bulunmamakta, buna ilişkin kararı Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu vermektedir. Uygulamaya bakıldığında üst düzey mükellefleri/işletmeleri Hesap Uzmanları Kurulu, küçük ve orta ölçekli işletmeleri/ küçük mükellefleri ise vergi denetmenleri denetime tabi tutmaktaydı (Bakır, 2012: 86). Yeniden yapılanma sonucunda, vergi müfettişliği kapsamında denetim elemanları bir araya toplanmıştır. Kararnamede oluşturulduğu üzere denetim elemanlarından Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, eski Gelirler Başkontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ile bunların yardımcıları ve stajyerleri; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı; Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı bünyesinde görevlendirileceklerdir. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesinde ise vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları görevlendirilecektir. Bu düzenlemeler vergi denetiminde denetim yetkisinin açıklığa kavuşturulması ve bu paralelde etkinlik sağlama noktasında faydalı olabilecek gelişmelerdir.

GİB vergi denetiminde etkinlik üzerinde önemle durmakta ve bunu stratejik bir hedef olarak görmektedir. Denetimde etkinlik amacını eylem planlarından da görmek mümkündür. Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Yüksek Kurulu tarafından 2008-2010 ile 2011-2013 yılları kapsayan “Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Eylem Planı” doğrultusunda denetim kapasitesini güçlendirmek amacı benimsenmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek için ise denetim kapasitesini geliştirmek, veri tabanı paylaşımı sağlamak ve cezaların caydırıcılığını sağlamak şeklinde üç hedef belirlenmiştir (GİB, 2013: 62). Vergi incelemeleri ile ilgili önemli değişikliklerden biri de denetim için sürede yapılan düzenlemedir. İncelemeye başlandığına ilişkin tutanağın imzalanmasından itibaren tam incelemeler en fazla bir yıl, sınırlı incelemeler ise en fazla altı ay içinde bitirilmelidir. Vergi denetimlerin belli süreler dâhilinde sonuçlandırılması denetimde etkinliği sağlamaya yöneliktir.

6009 sayılı Kanun ile yapılan önemli değişikliklerden biri vergi inceleme ve denetimlerinin planlara dayalı olarak gerçekleştirileceğinin tanzimidir. Farklı vergi inceleme birimlerinin, belirli plan ve program çerçevesinde birbiriyle daha uyumlu hareket etmesinin sağlanması, dolayısıyla vergi denetiminde etkinliğin temin edilmesinde mühim bir düzenlemedir (Tunçer ve Övet, 2011). İnceleme görevi inceleme elemanına Bakanlığın yıllık inceleme ve denetim planına göre yapılan dağıtım doğrultusunda verilmektedir.

4.2. Bilişim Teknolojileri ve Mükellef Seçimi

Küreselleşmeye teknolojik değişimler çerçevesinden bakıldığında bilişim sektöründeki gelişmelerle birlikte daha kolay erişimi sağlayan elektronik bağlantıların kurulduğu görülmektedir. Ülkelerin teknolojik gelişmeleri yakalama zorunluluğu e-devlet uygulamaları şeklinde bir dönüşümü doğurmuştur.

E- devlet uygulamalarının bir kolu olarak günümüzde e- vergilendirme süreci işlerlik kazanmıştır. Mükelleflerin beyannamelerini e-beyanname aracılığıyla elektronik ortamda vermesi, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin bilgisayar aracılığıyla gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla mükellefler hakkında elektronik ortamda verilerin saklanması ve denetimin bu verilerden yola çıkarak yapılması imkânı bulunmaktadır (Çetin, 2010: 81). Denetimin belge üzerinden değil de, bilişim teknolojileri kullanılarak yapılması bir yandan denetimin etkinliğinin bir yandan da hızının artmasına katkı sağlayacaktır.

E-denetime imkân sağlayan e- maliye uygulamaları önemli gelişmelerdir. GİB geliştirdiği denetim standartları paralelinde etkinliği sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler yapmış ve projeler geliştirmiştir. VEDOP projeleri, elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik

defter, elektronik haciz, denetim bilgi sistemi (VEDOS) ve veri ambarı projesi (VERIA) denetimin etkinliğine ilişkin düzenlemelerdir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 85).

Vergi dairelerinin otomasyonuna yönelik olan süreç VEDOP projeleri ile başlamıştır. 1998 yılında uygulamaya konulan VEDOP-I vergi dairelerinin tüm işlemlerinin bilgisayar üzerinden yapılması, etkinlik ve verimlilik artışı sağlanması ve bilgisayar ortamında elde edilen bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin kurulmasını amaçlayan bir projedir. Bankalarca tahsil edilen vergilerin elektronik ortamda mükellef hesabına aktarılmasını sağlayan EBTİS’de bu projenin stratejik bir izdüşümü olarak karşımıza çıkmaktadır.

VEDOP II projesi de diğer bir otomasyon projesidir. 2004 yılında yürürlüğe konulan e-beyanname uygulamasının işlerlik kazanması ile mükelleflerin elektronik ortamda beyannamelerini verme imkânları doğmuştur. Yine bu proje kapsamında vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak bir veri ambarı oluşturulması, denetimlerin veri ambarı aracılığıyla yapılması amaçlanmıştır. 2007 yılında başlayan VEDOP III projesi ile Merkezi Vergi Dairesi Otomasyonu “e-VDO”ya (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) geçilmeye başlanmış ve bu şekilde vergi dairelerinin evrak işlemlerinden muhasebe işlemlerine kadar tüm işlemlerinin bilgisayar aracılığı ile yapılması amaçlanmıştır (GİB, 2014a: 26). Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler bir yandan mükelleflerin vergi kaçırmalarını kolaylaştırıcı avantajlar sunmuşken, bir yandan vergi idaresi açısından vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden yararlanmayı bir zorunluluk haline getirmiştir. Aksi takdirde denetimde etkinlik sağlamanın mümkün olmadığı söylenebilir.

4.3. Risk Analizi Uygulamaları ve Mükellef Seçimi

Risk yönetimi kıt olan kaynakların en riskli alanlara kaydırılmasına ilişkin uygulamalardır. Birçok ülke risk analizi uygulamalarını vergi sistemlerine uyarlamaktadır. OECD 2002 yılındaki “Forum On Strategic Management” toplantısında ülkelerin vergi idarelerince risk yönetimine ilişkin çalışmalar yapılması, tecrübelerin paylaşılması ve böylece özellikle KOBİ’lere yönelik daha kapsamlı bir uyum risk yönetim uygulamalarının oluşturulmasına ilişkin karara varılmıştır (OECD, 2004a: 5). Türkiye’de buna yönelik düzenlemelere gitmiştir.

Risk analizinin etkinliği büyük ölçüde otomasyon ve bilişim teknolojilerinin seviyesine bağlıdır. Türkiye’de veri ambarı başlıca üç kaynaktan tedarik edilmektedir. Bunlar; GİB, kamu kurumları ve özel kurumlardır. GİB verilerinin başlıca dayanakları; e-beyannameler, kayıt bilgileri, bildirimler, denetim geçmişleri, vergi tarhiyat ve tahsilâtlardır (Doğan, 2011: 72).

Vergi denetimindeki önceki yapılanmada Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde İstihbarat, AR-GE ve Risk Analiz Merkezi konumlandırılmış, merkezin denetim ve gözetimi altında tutulacak bir mükellef grubu oluşturulmuştur. Her yıl gözden geçirilen gruptaki mükellefler taşıdıkları risk doğrultusunda listede tutulmaya devam edilmekte, kimileri listeden çıkarılmakta ve yeni mükellefler bu listeye dâhil olmaktadır. Merkezde risk derecesine bağlı olarak *İncelenecek Mükellefler* listesinden hareketle incelemeye alınacak mükelleflerin belirlenmesi vergi denetiminde etkinliği sağlama konusunda önemli bir adım olarak değerlendirilmiştir.

Ülkemizde risk alanlarının tespit görevi VDK’na aittir. Mükelleflerin faaliyetleri analiz edilerek risk alanları belirlenmektedir. VDK merkezinde hizmet veren Risk Analiz Şube Müdürlüğü, çeşitli kamu ve özel sektör kurumlarından¹² mükellefler ve mükellefiyetle ilgili elde ettikleri bilgileri toplamakta, bunlardan yola çıkarak *Risk Analiz Sistemleri* oluşturmaktadır. Risk

¹² Kamu kurumları; Merkez Bankası, Gümrük İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, PTT, Motorlu Taşıt Bürosu, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. Özel kurumlar ise; bankalar, sigorta, kiralama, faktöring ve portföy yönetimi şirketleri.

Analiz Sistemlerinde veri eşleştirmesine dayalı çapraz kontroller yapılmakta ve bu kontroller sonucunda riskli çıkan mükelleflerle ilgili bilgiler vergi müfettişlerine sunulmaktadır (VDK, 2014: 15). Bununla birlikte *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* ikinci maddesinde risk analizi sonucunda riskli bulunmayan mükelleflerin de denetlenebileceği ifade edilmiştir.

Vergi denetiminde risk analizlerine bağlı olarak geliştirilen mükellef seçimine ilişkin VEDOP projesi kapsamında yürütülen kredi kartı satışlarının ve KDV beyannamelerinin doğruluğunu saptamaya yönelik uygulama dikkat çekicidir. 2008 yılından beri uygulama alanı bulan düzenlemede beyanların doğruluğu çapraz kontrole tabi tutulmaktadır¹³. Kredi kartı satışlarına ilişkin veriler aylık olarak bankalardan temin edilmekte ve veri ambarında saklanmaktadır (Doğan, 2011: 73- 74).

GİB bünyesinde risk analizi uygulamalarına ilişkin çeşitli projeler¹⁴ geliştirmiştir. 2014 yılı Performans Programında uyum analizleri kapsamında olan ve ileriki yıllarda faaliyete geçilmesi planlanan Mükellef Karne Sistemi (Vergisel uyum analiz modeli ve mükellef değerlendirme sistemi) ile tüm mükelleflerin davranış eğilimlerinden hareketle mükelleflerin uyumlarını ölçmeye yönelik bir sistem hazırlanması planlanmaktadır. Uyumsuz mükelleflerin belirlenerek bunların vergi kaybına neden olmadan müdahale edilmesini, uyumlu mükelleflerin ise vergi idaresi uygulamalarında kolaylıklar sağlayarak bu eğilimlerinin kalıcı hale getirilmesi amaçlanmaktadır (GİB, 2014a: 58). Uygulamaya geçilmesi planlanan diğer bir uygulama *Sektör Bilgi Sistemi (SBS)*'dir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamındaki proje ile her bir mükellefin sektör içi veya sektörler arası ticari faaliyetlerinin izlenmesi amaçlanmaktadır (GİB, 2014a: 59). Diğer önemli henüz çalışma aşamasında olan bir proje de Veri Ambarı Projesidir (VERİA). Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespitini, iç ve dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin veri ambarına alınmasını ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamaya yönelik geliştirilen bir projedir (GİB; 2014a: 60).

2013 yılı Risk Analiz Şube Müdürlüğüne (VDK-RAMER) farklı risk unsurlarına ilişkin olarak 41 adet "Risk Analizi Raporu" düzenlenmiştir. Bu raporlar çerçevesinde 305 adet mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin veri eşleştirmesi ve diğer analiz yöntemlerinden yararlanarak yapılan risk analiz çalışmaları sonucunda riskli olduğu tespit edilen 7.536 mükellef incelemeye sevk edilmiştir (VDK, 2014: 56).

¹³ GİB'nca aylık olarak internete koyulan kredi kartı satışlarına ilişkin miktarlar ile mükelleflerin KDV beyannamelerindeki matrah birbiriyle uymaması halinde uyarı ikazı olmakta, mükellef gidip durumu vergi idaresine bildirmektedir. Uyuşmazlık devam ederse ve mükellef veri ambarındaki tutar ile KDV beyannamesindeki matrah arasındaki farklılığı açıklayamıyorsa denetime tabi tutulmak için seçilir (Doğan, 2011: 73- 74).

¹⁴ Söz konusu projeler şu şekilde sıralanabilir (GİB, 2014a: 58-59):

- Potansiyel Mükellef Projesi
- Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projeleri
- Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi
- Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)
- Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi
- Tapu Bilgilerinin Analizi Projeleri (Gönüllü Uyum Projesi)
- Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi (POS Tefecilik Projesi)
- Katma Değer Vergisi Risk Analizi (KDVİRA) Projesi
- Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK)
- Veri Görselleştirme Uygulamaları
- Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi Projesi
- Gayrimenkul Sermaye iradı (GMSİ) İzleme ve Değerlendirme Projesi
- Gönüllü Uyum POS izleme ve Değerlendirme Projesi

Türkiye’deki farklı vergi konularına ilişkin mükellef sayılarına bakıldığında incelemeye alınacak mükellef seçiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Söz konusu faal mükellef sayılarına ilişkin verilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1: Faal Mükellef Sayıları (2011-2014)

Yıl	Gelir Vergisi	Gelir Stopaj Vergisi	GMSİ	Basit Usule Tabi	Kurumlar Vergisi	KDV
2011	1.689.897	2.359.384	970.826	725.395	655.060	2.272.315
2012	1.705.686	2.388.728	1.041.527	708.978	664.761	2.297.259
2013	1.763.154	2.438.198	1.334.302	698.638	660.776	2.344.587
2014	1.766.734	2.446.596	1.545.765	727.893	663.429	2.349.517

Kaynak: GİB, 2014b.

2011 Şubat-2014 Şubat aylarına ilişkin faal mükellef sayılarının seyri incelendiğinde incelemeye tabi tutulacak mükellef seçiminde risk analizi uygulamaları anlam kazanmaktadır. Denetlenecek mükelleflerin seçiminde bilişim teknolojilerden ve risk analizi uygulamalarından daha fazla yararlanılması ile denetimin etkinliğinde başarılı sonuçlar elde edilebilir. Bununla birlikte VDK’nın kurulması sürecinde vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesine yönelik vergi denetim elemanlarının sayısının artırılacağına ilişkin ifadeler yer verilmişti. 2013 yılı sonu itibarıyla 5.000 vergi müfettiş yardımcısı alımı vergi kapasitesinin güçlendirilmesini, dolayısıyla vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilik artışı ile sonuçlanmasını sağlayabilecek gelişmelerdir. Tablo 2’de ise 2011- 2013 yıllarına ilişkin vergi inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 2: Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2013)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: VDK, 2014: 43.

Tablo incelendiğinde vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkının yüksekliği göze çarpmaktadır. Söz konusu farklar aslında Türkiye’de uygulanan vergi denetimlerinin etkinliğini yorumlamak açısından önemlidir. Vergi incelemeleri sonucu meydana gelen matrah farkı mükelleflerin vergiye uyumları konusundaki eksikliği gösterdiği ifade edilebilir. Tablo 2’deki verilerden de yola çıkarak 2013 yılında tarhı önerilen vergi tutarının 2012 yılına kıyasla iki kat artması ve 2013 yılında kesilmesi önerilen ceza tutarının 2011 yılına kıyasla üç kat artış göstermesi VDK’nın kurulması ile amaçlanan vergi denetiminde etkinliği artırmaya yönelik olumlu gelişmeler yönünde açıklanabilir. Ayrıca denetime tabi tutulan mükellef sayısı da 2011 ile 2013 yılı rakamları karşılaştırıldığında 4,5 kat artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Risk analizi uygulamalarından yola çıkarak riskli mükelleflerin belirlenmesi ile hem vergi denetiminde etkinlik hem de vergi gelirlerinin artırılması imkânı elde edilecektir.

SONUÇ

Ülkelerin kamu sektöründe önemli hedeflerden biri gelir kapasitelerini geliştirmektir. Denetim seçimi aslında bir kaynak dağılımı sorunudur. Vergi idaresinin tüm mükellefleri denetlemesi mümkün olmadığına göre elindeki kıt kaynakları doğru alanlara kaydırması gereklidir. Bu kapsamda ise vergi idaresinin karar alma mekanizmaları ön plana çıkmaktadır. Denetim stratejileri içinde vergi idaresinin hedeflerini gerçekleştirmede en etkili olacak stratejinin veya birden fazla birleşiminin seçilmesi karar almada kilit bir fonksiyona sahiptir.

Vergi cezaları, vergi inceleme oranları, bilişim teknolojilerinden yararlanma düzeyi, otomasyon sistemindeki aksaklıklar ve vergi denetim elemanlarının yetersizliği gibi faktörler vergi denetiminin etkinliğinde rol oynamaktadır. Vergi denetiminde etkinlik temin edilmesi ile devletin uygulamaya koyduğu mali politikaların başarı şansı artacaktır. Her ülkenin kendi koşulları doğrultusunda geliştireceği uygun bir vergi denetimi stratejisi ile mükellefler yükümlülükleri konusunda bilgilendirilecek, vergi kayıp ve kaçakları tespit edilip önleme imkânı doğacak ve dolayısıyla mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmesi sağlanarak vergiye gönüllü uyum oranı artırılacaktır.

Ülke uygulamalarından da görüldüğü üzere her ülke kendi ekonomik ve sosyal yapısını dikkate alarak vergi denetimini tasarlamıştır. Vergiye uyumun sağlanmasında denetim bir araç olarak kullanılmakla birlikte asıl olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu gerçekleştirmek olduğu ülke örneklerinden çıkarılmaktadır.

Beyana dayalı tarhiyatın ağırlıklı olması, mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığını ortaya çıkaracak modern vergi denetim teknikleri geliştirilmesini ön plana çıkmıştır. 2000'li yıllardan itibaren bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimlerle birlikte denetimin çerçevesine de yeni bir boyut kazandırılmıştır. Özellikle günümüzde stratejik risk analizi temelli modeller ön plana çıkmıştır. Risk analizi her ne kadar sihirli bir etkiye sahip değilse de denetime tabi tutulacak mükelleflerin risk derecelerine bağlı sınıflandırılması ile birlikte mükellef seçiminde etkinlik sağlamada potansiyel bir güce sahiptir. Ülkemizde de risk analizi sistemi üzerinden vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik sorununun temelinde vergi idarelerinin organizasyon teşkilatlanmaları gelmektedir. Yeniden yapılandırma sonucu oluşturulan VDK ile denetim tek bir çatı altında toplanmıştır. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile birlikte vergi denetimlerinde mükellef seçiminde bir yol olarak, risk unsurlarına bağlı olarak mükellefler gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler bu usulle tespit edilmektedir.

Etkin bir vergi denetimi vergi sistemindeki mevcut sorunları ortaya koymanın yanı sıra sistemin uygulamada ortaya çıkardığı diğer sorunların da tespitini sağlayacaktır. Sonuç olarak vergi denetim sistemleri; verilerin merkezi bir sistemde toplanması, bu verilerin otomasyon ve bilişim teknolojilerinden yararlanarak vergi idaresinin tüm teşkilatı içerisinde ulaşılabilir bir ağ şeklinde düzenlenmesini gerektirmektedir. Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak vergi denetiminde etkinlik konusunu mükellef seçimi özelinde ele alarak şu öneriler geliştirilebilir:

– İncelemeye alınacak mükellefler nesnel ölçütlere göre belirlenmelidir. Böylece mükellef ile idare arasında güven ilişkisinin kurulması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyum sağlanabilir.

– Risk analizi kapsamında seçilecek mükellefler için objektif ölçütler geliştirilmelidir. Farklı yapısal özellikler taşıyan mükellef gruplarının her biri için ayrı denetim ölçütleri geliştirilmesi ve risk skorlarının ayrı ayrı belirlenmesi gereklidir.

–Veri ambarındaki bilgilerin sosyal ve ekonomik gelişmeler dikkate alınarak belli dönemler dâhilinde güncellenmelidir.

–Risk analizi uygulamaları vergiye uyum maliyetlerini minimize eden yani maliyet etkin bir yapıya kavuşturulmalıdır.

–Vergi denetimlerinin belli bir plan dâhilinde olması, planların kısa vadeli değil orta vadeli bir süreci kapsamaması.

–Çok mükellefin değil, riskli mükelleflerin hızlı ve kolay bir şekilde denetimine olanak sağlayan bir sistem kurulmalıdır.

E maliye uygulamaları sadece belli mükellef gruplarını değil, tüm mükellef gruplarını içerecek şekilde düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter (2005), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı: 147, Ocak-Şubat, s. 5- 27.

Alm, James (1999), “Tax Compliance and Administration”, Handbook on Taxation, Editörler: W. Bartley Hildreth ve James A. Richardson, New York.

Alm, James, Calvin Blackwell ve Michael McKee (2004), “Audit Selection and Firm Compliance With A Broad-based Sales Tax”, National Tax Journal, Volume: 57, No: 2, s. 209-227.

Australian National Audit Office (2011), The Management of Compliance in The Small to Medium Enterprises Market, Audit Report No. 16.

Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 45, Sayı: 2, Haziran, s. 81- 102.

Birškytė, Liucija (2012), “Fostering Inter-Organisational Relationships as A Way To Increase Efficiency In Tax Administration”, Intellectual Economics, Volume: 6, No: 2 (14), s. 174- 188.

Çetin, Güneş (2010), “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 79 -85.

Doğan, Uğur (2011), “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.

Doğan, Can ve Tuncay Kapusuzoğlu (2005), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı: 283, s. 22- 31.

European Commission (2006), Risk Management Guide for Tax Administrations, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, 18.10.2013.

European Commission (2010), Compliance Risk Management Guide For Tax Administrations, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/

- documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf, 18.10.2013.
- Gemmell, Norman ve Marisa Ratto (2012), “Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries”, *National Tax Journal*, March, Volume: 65, Issue: 1, s. 33- 58.
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2013), 2012 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167, Nisan.
- GİB (2014a), 2014 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 174, Ocak.
- GİB (2014b), Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr>, 10.04.2014.
- Güredin, Ersin (2000), “Denetim”, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- Hainey, Michael (2011), “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United States”, *Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences)*, Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.
- Fu, Shulin (2007), “Auditing Strategies for Strengthening Tax Administration on Small and Medium Enterprises (SME)”, *Global Conference On Taxation of Small and Medium Enterprises*, <http://www.itdweb.org/smeconference>, 18.10.2013.
- Kastlunger, Barbara, Erich Kirchler ve Luigi Mittone (2009), “Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies”, *Journal of Economic Psychology*, Volume: 30, s. 405- 418.
- Langham, Jo’Anne, Neil Paulsen ve Charmine E. J. Härtel (2012), “Improving Tax Compliance Strategies: Can The Theory of Planned Behaviour Predict Business Compliance?”, *eJournal of Tax Research*, Volume: 10, No: 2, s. 364-402.
- Lawsy, Sarah B. (2007), “Fairly Random: On Compensating Audited Taxpayers”, *The George Washington University Law School Public Law and Legal Theory Working Paper No. 352*, *Legal Studies Research Paper No. 352*, Washington DC.
- Loeprick, Jan ve Michael Engelschalk (2011), “Simplified Risk Scoring for SMEs”, *Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences)*, Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.
- Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Niu, Yongzhi (2011); “Tax Audit Impact On Voluntary Compliance”, *Journal of Economic and Social Measurement*, Volume: 36, s. 237- 251.
- OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (2004a), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, *Forum On Tax Administration Compliance Sub-group Guidance Note*.