

# BÜYÜK MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ DENETİMİNDE ÜLKE ÖRNEKLERİNDE TREND NE YÖNDE?

Dr. Hasan AYKIN

## GİRİŞ

Denetim kapasitesinin etkinliği açısından, mevcut denetim kaynağının en optimal şekilde kullanılması gerekir. Bu nedenledir ki, vergi gelirlerinin önemli bir kısmının elde edildiği sınırlı sayıda büyük mükellefi denetimin odağına almak pek çok ülkede rasyonel bir tercih olarak değerlendirilmektedir.

Bu tercihe bağlı olarak, büyük mükelleflere yönelik denetim kadrosu, denetim yöntem ve şekilleri de değişmekte, evrimleşmektedir.

Aşağıda vergi denetimi açısından büyük mükellefler neden önemli konusuna değindikten sonra, vergi denetim alanında diğer ülkelerde yaşanan gelişmelere özetle yer verilecektir.

## VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN BÜYÜK MÜKELLEFLER NEDEN ÖNEMLİ?

Her şeyden önce, gerek dolaysız gerekse dolaylı vergilerin tahakkuk ve tahsilatı açısından az sayıdaki büyük mükellef<sup>1</sup> toplam vergi gelirleri içinde önemli paya sahiptir. Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genellikle 1.000 ila 50.000 arasındaki büyük mükellefin vergi gelirlerine katkısı %80-90 düzeylerine erişebilmektedir.<sup>2</sup> Örneğin ilgili ülke mevzuatına göre büyük mükellef kategorisinde yer alan mükelleflerin 2006-2007 verilerine göre kurumlar vergisi

---

<sup>1</sup> Hangi mükelleflerin büyük mükellef olarak değerlendirileceği konusundaki kriterlerin ülkeden ülkeye değişiklik arz ettiği görülmektedir. Genel olarak dikkate alınan kriterler aşağıdaki gibidir:

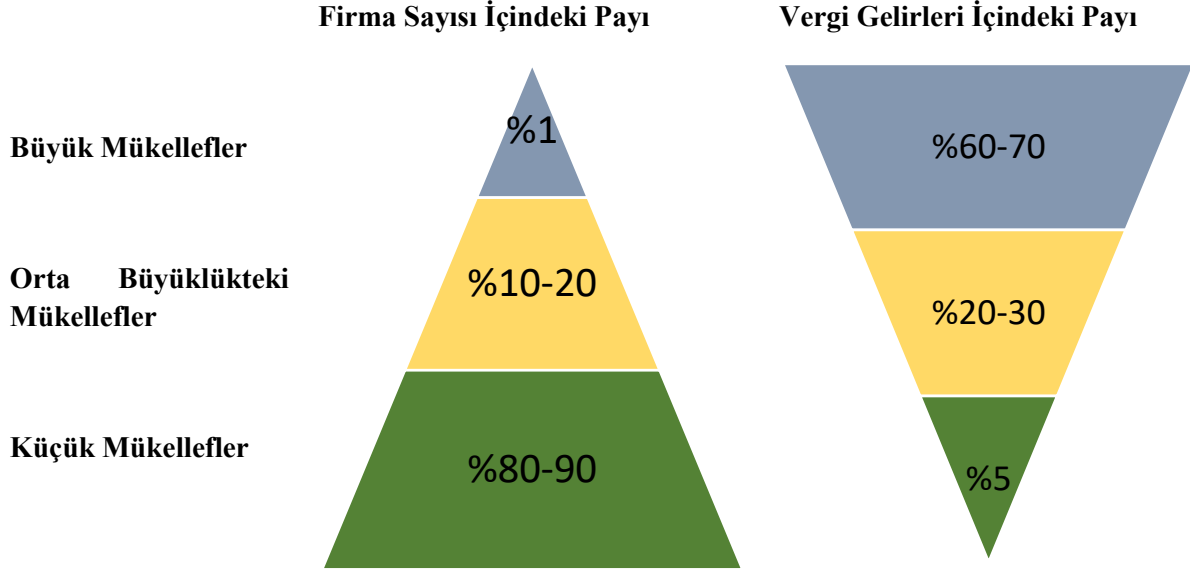
- 1- Toplam hasılat veya brüt satışlar,
- 2- Varlık büyüklüğü,
- 3- Tüm vergiler dikkate alınarak bir yılda ödenen vergi miktarının büyüklüğü,
- 4- Bankacılık, sigortacılık, enerji, akaryakıt ürünleri gibi belli alanlarda faaliyet gösterilmesi,
- 5- Önemli düzeyde yurtdışı ticari faaliyette bulunma veya yabancı kontrolündeki bir şirket olma,
- 6- Çalışan sayısı.

Kaynak: OECD. (2013) Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, s. 85 ve OECD, 2009, s.7

<sup>2</sup> Shome, Parthasarathi (2004) Tax Administration and the Small Taxpayer. Washington: International Monetary Fund, s.26

içindeki payları ABD’de %90, İngiltere’de %70, Avustralya’da %64,5, Hollanda’da %60, Kanada’da %53 düzeyindedir.<sup>3</sup>

### Şekil 1: Mükellef Sayıları ve Vergi Gelirlerinin Oransal Dağılımı



**Kaynak:** York, Simon (2011). A Risk-Based Approach to Large Businesses. S. Khwaja, R. Awasthi , & J. Loeprick içinde, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences (s. 39-44). Washington D.C.: The World Bank.

Büyük mükelleflerin önemli boyutlara ulaşan off-shore işlemleri, vergi yüklerini azaltmaya yönelik ciddi vergi planlaması uygulama kapasitesine sahip olmaları, ticari kârları ile mali kârları arasında önemli farkların bulunması nedeniyle mali kâra geçişe ilişkin muhasebe ilkeleri, hesaplama yöntem ve politikalarının matrahın tespiti açısından taşıdığı önem ve vergi kayıp riskleri gibi unsurlar büyük mükelleflerin vergisel işlemlerine özel önem verilmesini gerekli kılmaktadır.

Büyük mükelleflere pek çok ülkede özel önem verilmesinde, büyük mükelleflerin kendilerine özgü karakteristikleri ve risk unsurları dikkate alınarak bu mükelleflere yönelik farklı yaklaşım ve stratejilerin geliştirilmesi ihtiyacı etkili olmuştur.<sup>4</sup> Bu açıdan vergi gelirlerinin önemli bir kısmının toplandığı mükellef grubunun özel olarak izlenmesi, denetimi, vergi incelemesine tabi tutulması vergi gelirlerinin artırılması ve vergilemede uyum düzeyinin yükseltilmesi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Pek çok ülke örneğinde, büyük mükellefler için ayrı idare oluşturulması ve farklı gözetim ve inceleme mekanizmalarının

<sup>3</sup> OECD. (2009) Forum On Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group- Experiences and Practices of Eight OECD Countries. Paris: OECD Publishing, s. 10.

<sup>4</sup> OECD, 2009, s.13

etkin bir şekilde uygulanması sonrasında vergi gelirlerinde reel olarak %20'ler civarında artışlar sağlandığı gözlemlenmiştir.<sup>5</sup>

Büyük mükelleflerin pek çoğunun sınır aşan ortakları veya iş bağlantıları söz konusudur. Vergi hukuku ve muhasebe tekniği açısından karmaşık ve kapsamlı konular söz konusu olabilmektedir. Karmaşık finansal enstrümanlar kullanabilmekte ve agresif vergi planlamaları yapabilmektedirler. Bu ve benzeri hususlar, gelir idaresi bünyesinde büyük mükelleflerin yapısına uygun, bu mükelleflerin iş ve işlemleri ile vergisel konularını kavrayabilecek farklı bir idari örgütlenme denetim uygulamalarını gerekli kılmaktadır.

Büyük mükelleflerin önemli bir bölümü halka açık, borsada işlem gören şirketlerden oluşmaktadır. Bu şirketlerin büyük bir kısmı aynı zamanda çok uluslu şirket niteliğindedir ve yoğun sınır aşırı iş ve işlemlere sahiptirler. Büyük mükelleflerin farklılaşan statülerini kavrayacak bir örgütlenme ve denetim ihtiyacı söz konusu olmaktadır.

Pek çok büyük mükellef, özellikle vergi planlaması konusunda alanında ihtisaslaşmış vergi uzmanlarından yararlanmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının, söz konusu uzmanların tavsiyelerine göre şekillenen vergi planlamalarının vergisel sonuçlarını analiz edebilecek uzmanlığa sahip olmaları önem kazanmıştır. Ulusal mevzuatın yanında uluslararası vergi mevzuatının bilinmesi de öncelik haline gelmiştir.

## **BÜYÜK MÜKELLEFLERİN DENETİMİNDE TREND HANGİ YÖNDE GELİŞİYOR**

Büyük mükelleflerin denetimine ilişkin temel trend ve uygulamalara aşağıda ana başlıklar halinde ve özetle temas edilecektir.

### **Büyük Mükelleflere İlişkin Vergisel Hizmet ve Denetimlerin Tek Merkezden Yürütülmesi Tercih Ediliyor.**

Büyük mükelleflerin tüm vergilendirme işlemlerine yönelik tek merkezden yürütülmesi yaklaşımı ülke örneklerinin genelinde hakim olan bir özelliktir. Büyük mükelleflerin ortaya çıkarabileceği vergi risklerinin tam olarak kavranması amacına yönelik olarak, vergi hizmetleri yanında vergi denetim fonksiyonunun da aynı birim tarafından gerçekleştirilmesi yaygın bir uygulamadır<sup>6</sup>

Mükellefe yönelik vergisel hizmetlerin ve denetimin tek merkezden yürütülmesi bir yandan bu mükelleflerin mükellefiyete uyum düzeyinin izlenmesini kolaylaştırırken, diğer yandan büyük mükelleflerin karşılaştıkları vergisel sorunların tek merkezden, tek muhatap tarafından çözülmesini; kaliteli ve hızlı hizmet sunulmasını sağlamaktadır. Ortaya çıkan denetimi

---

<sup>5</sup> Silvani, Carlos ve Baer, Katherine (1997) Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines. Washington: IMF Fiscal Affairs Department, s. 14

<sup>6</sup> OECD. (2013) Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, s. 87.

gerektiren hususların aynı birimdeki denetim elemanlarına en kısa sürede iletilmesi ve sonuçlandırılmasına imkan vermektedir.

### **Büyük Mükelleflere Yönelik Hizmet ve Denetimler Sektör Bazlı Şekillendirilmekte ve Denetim Elemanları İlgili Sektörde Uzmanlık Kesbetmektedir.**

Pek çok OECD ülkesinde endüstri odaklı alt bölümlenmelere gidilmiştir. Bundaki amaç, vergi uzmanları ve inceleme elemanlarının büyük mükelleflerin faaliyet alanları ile ilgili olarak uzmanlıklarının artırılması, ilgili sektörün yakından takibinin sağlanması; böylece hem vergi hizmetlerinin daha kaliteli sunulması hem de vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesidir.<sup>7</sup>

Oluşturulan sektörler için sektör-bazlı, konusunda uzman kişilerden müteşekkil ekipler oluşturulmaktadır.

Aşağıdaki tabloda çeşitli ülke örneklerinde sektörel örgütlenmelerde hangi sektörlerin öne çıktığı görülmektedir.

**Tablo :** Büyük Mükellefler Sektörel Alt Örgütlenme Ülke Örnekleri

Ülke	Finans/ Bankacılık/ Sigorta	İletişim/ Teknoloji/ Enerji	Perakende/ İlaç/ Sağlık	Doğal Kaynaklar/ Petrol-Gaz	Ağır Sanayi/ Ulaştırma	Diğer
Avustralya	√	√		√		√ (1)
Kanada	√	√	√	√	√	√ (2)
Fransa	√	√	√	√	√	√ (3)
İrlanda	√	√	√	√	√	√ (4)
Hollanda	√	√		√		√ (5)
İngiltere	√	√	√	√	√	√ (6)
ABD	√	√	√	√	√	√ (7)

(1) Ulusal mükellef grubu temel sanayi sektörleri üzerine yoğunlaşmaktadır (Gayrimenkul, inşaat, imalat, ilaç ve medya)

(2) Bölgesel olarak öne çıkan belli endüstri kolları

(3) Lüks tüketim malları

(4) Vergi ziyayı ile mücadele birimi, bilgisayarlı denetim birimi, araştırma birimi, mükellef hizmetleri birimi

(5) Teknik konularda (transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri gibi) koordinasyon grubu

(6) İnşaat ve gemicilik

(7) 13 iş sektörüne ilişkin ihtisaslaşmış birim.

Kaynak: OECD, 2009.

Bazı ülkelerde sektörler itibariyle uzmanlaşmış birimlerin yanında, risk analizi, mali istihbarat toplama, teknik danışmanlık sağlama ve mükelleflerin performanslarını analiz etmeye yönelik özel birimler de oluşturulmuştur. Özellikle gelişmiş ülke örneklerinde, risk yönetim tekniklerinden yoğun olarak yararlandığı gözlemlenmektedir.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> OECD, 2009, s. 14

<sup>8</sup> OECD, 2009, s. 6

## **Kaliteli İnsan Kaynağı Kullanılmakta, Uzmanlaşma ve Farklı Uzmanlıklardan Personelin Bir Araya Getirilmesi Yöntemi Tercih Edilmektedir**

Nitelik açısından büyük mükelleflere hizmet sunan ve denetim işini gerçekleştiren birimlerin bünyesinde çalışanların vergileme ile ilgili genel bilgi ve yetenekleri önem taşımaktadır. Pek çok ülke uygulamasında aşağıdaki türden uzmanlıklara sahip personelin bir arada çalışması söz konusu olmaktadır (OECD, 2009, 15):

- Muhasebeciler (uluslararası muhasebe standartlarına hakim),
- Avukatlar,
- Denetçiler,
- Ekonomistler,
- Uluslararası vergi uzmanları,
- Endüstri uzmanları (ilaç, petrol, bankacılık, sigortacılık ve benzeri.)
- Bilişim uzmanları,
- Mühendisler.

ABD’de ilgili sektörde uzman kişiler ile bilgi-işlem sistem denetimi uzmanlığı bulunan kişiler de büyük mükellefler vergi dairelerinde istihdam edilmektedirler. Sektör çalışma gruplarına; vergi uzmanı, ekonomist, mühendis, finansal ürün ve hizmetler uzmanı ve uluslararası incelemeciler de entegre edilmiştir<sup>9</sup> İngiltere büyük mükellefler biriminde; vergi uzmanları, muhasebeciler, denetçiler ve diğer uzmanlıklara sahip kişileri istihdam etmektedir<sup>10</sup>.

Büyük mükellefler vergi dairesi çalışanlarının ve burada görev yapan denetim elemanlarının kalitesinin artırılmasına yönelik olarak sadece teknik ve vergisel konularda eğitim çalışmaları yapılmamaktadır. Çalışanlar iletişim, pazarlık yapabilme, yöneticilik, sorun çözme, proje yönetimi gibi yöneticilik ve liderlik eğitimlerine de tabi tutulmaktadır.<sup>11</sup>

### **Büyük Mükelleflere Yönelik Denetim Yaklaşımı Değişiyor: Vergiye Uyumun Mükellefle İşbirliği Halinde Artırılması ve Denetimde Mükellefe Özel Çözümler**

Büyük mükellef vergi dairelerinde, mükellefle işbirliği içinde vergiye uyum kapasitesinin geliştirilmesi politikalarına büyük önem verildiği görülmektedir. Bu konuda Hollanda Yatay Gözetim programı, İspanya İyi Vergileme Uygulamaları, ABD Uyumu Garanti Altına Alma Süreçleri gibi stratejileri uygulamaya koymuştur.<sup>12</sup>

Büyük mükellefler vergi dairesinin en önemli iş alanını büyük mükelleflerin iş ve işlemlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi oluşturmaktadır.<sup>13</sup> **Müşteri temsilcisi mantığı ile büyük mükelleflerin ilgili vergi idaresi ile doğrudan iletişime geçebileceği irtibat noktası niteliğinde kişiler istihdam edilmesi gibi uygulamalar söz konusudur.**<sup>14</sup>

Örneğin İngiltere’de büyük mükelleflerle şeffaf bir çalışma ilişkisi oluşturulması amacıyla doğrudan iletişim yöntemi geliştirilmektedir. Büyük mükelleflerin ödediği vergi miktarının

<sup>9</sup> OECD, 2013, s. 88

<sup>10</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/lbo/index.htm> (Erişim 25.11.2014).

<sup>11</sup> OECD, 2009, s. 15

<sup>12</sup> OECD, 2013, s. 89

<sup>13</sup> OECD, 2013, s. 89

<sup>14</sup> OECD, 2013, s. 87

yüksekliği ve işlemlerinin karmaşıklığı dikkate alınarak bu mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılmasında etkin yöntemlerin kullanılmasına çalışılmaktadır. Bu kapsamda büyük mükelleflerle bire bir ilişki ve iletişim içinde olacak şekilde memur istihdamı yapılmaktadır<sup>15</sup>.

Hollanda'da, mükelleflerin vergilemeye uyumu ve bu konuda vergi idaresi ile doğrudan iletişimi sağlayacak **uyum görevlisinin** atanması şeklinde bir uygulama hayata geçirilmiştir. Uyum görevlisi mükellefle idare arasındaki vergisel ilişkilerin merkezinde yer alacak bir figür olarak görülmektedir. Mükellefin vergisel konularında gerek içeri gerekse dışarı ile ilişkilerinde ilk ilişki kurulacak kişi uyum görevlisi olmaktadır<sup>16</sup>.

Büyük mükelleflere yönelik vergi denetim yöntemlerinde de değişim gözlemlenmektedir. Özellikle gelişmiş ülke örneklerinde mükelleflerin vergilemeye uyumu için **risk esaslı yaklaşımı (risk-based approach)** tercih ettikleri ve pek çoğunun büyük mükelleflerin içerdiği vergi kayıp ve kaçak riskini en aza indirmek için **gerçek zamanlı (real-time) denetim** yöntemlerini hayata geçirdiği görülmektedir. Eldeki mevcut insan ve diğer kaynakların vergi kayıp ve kaçığı riskinin en yüksek olduğu alana yönlendirilmesi suretiyle, denetimlerin etkinliği artırılmaktadır<sup>17</sup>.

Risk değerlendirmelerine göre mükelleflere yönelik denetim yaklaşımları da değişmektedir. Örneğin İngiltere'de düşük riskli mükelleflere ilişkin incelemelerin 1-3 yılda bir veya daha uzun periyotlarda yapılması suretiyle bu tür mükellefler için vergilemeye uyum maliyetinin en az düzeye indirilmesi söz konusudur. Buna karşılık yüksek riskli mükellefler için en azından yıllık inceleme programı yapılması, yüksek risk içeren işlemlere ayrı bir ağırlık verilmesi, daha fazla oranda gerçek zamanlı gözetim gerçekleştirilmesi, risklerin azaltılmasına yönelik ilgili mükelleflerle işbirliği halinde çalışmalar yapılması yöntemi tercih edilmektedir<sup>18</sup>.

Gelir idareleri mükellef büyüklüklerine göre vergi denetim ve inceleme program ve operasyonlarını geliştirmektedirler. Fransa'da büyük mükellefler için oluşturulan sektörel yapılanmaya uygun denetim modülleri yürütmektedir. Örneğin, ağır sanayi, kimya, inşaat, finansal hizmetler ve lüks mallar için tüm sektörü kapsayacak özel denetim programları geliştirmektedir. Norveç Büyük Mükellefler Merkez Ofisi bünyesinde üç adet özel değerlendirme ve denetim birimi oluşturulmuştur. Bu birimler, finansal hizmetler, teknoloji, gıda, inşaat, enerji ve gemicilik sektörlerinde sektöre özel, ihtisaslaşmış denetimler yürütmektedir<sup>19</sup>.

Hollanda'da büyük mükelleflere yönelik olarak **güven esasına dayalı**, ilgili mükelleflerin gönüllü uyumunu öne çıkaran programlar uygulamaya konulmuştur. 2006 yılında **Vergi Kontrol Çerçevesi** isimli bir çalışma başlatılmıştır. Buna göre mükellefler vergileme ile ilgili

---

<sup>15</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/large-businesses/intro.htm> (Erişim 25.11.2014).

<sup>16</sup> The Dutch Tax and Customs Administration (2008) Thinking Differently, Behaving Differently and Working Differently Tax Control Framework, s. 2

<sup>17</sup> OECD, 2009, 16

<sup>18</sup> HM Revenue and Customs (2007) HMRC Approach to Compliance Risk Management for Large Business. Norwich: HMRC The Stationery Office, s. 4

<sup>19</sup> OECD, 2009, ss. 13-14

iş ve işlemlerini kendi **iç denetim sistemleri çerçevesinde ayrı bir modül** olarak sürekli ve güncel şekilde izlenmekte ve değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.<sup>20</sup>

## SONUÇ

Vergi denetimi sürekli gelişen ve yenilenen bir süreçtir. Vergi denetiminde, sektör bazlı uzmanlaşma hayati önemi haizdir. Pek çok gelişmiş ülke örneğinde, denetimin sadece vergi müfettişinin üzerinden yürütüldüğü sistem terk edilmektedir. Vergi denetimi, bir ekip işi haline gelmektedir. Ekipte, ilgili sektör uzmanları, hukukçular, uluslararası hukuk ve muhasebe konusunda uzmanlar, bilişim uzmanları yer almaktadır.

Ayrıca, denetimde risk esaslı yaklaşımlar ve gerçek zamanlı denetimlerin artış gösterdiği, mükellefin iç denetim sistemi ve diğer risk unsurlarını dikkate alarak mükellefe göre farklılaşan denetim teknik ve yöntemlerinin hayata geçirildiği görülmektedir.

---

<sup>20</sup> The Dutch Tax and Customs Administration, a.g.e.