

Risk Odaklı Vergi Denetim Yaklaşımı*

Sema Tolkun¹Ahmet Tekin²

Received: 10/06/2021

Online Published: 16/10/2021

Accepted: 17/08/2021

Özet

İleri teknolojilerin yardımıyla gerçekleştirilen dijital dönüşüm ile vergi sisteminde risk odaklı denetim yaklaşımı giderek daha fazla kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Yeni yöntem ve uygulamaları etkin bir şekilde değerlendirerek araştırmacı, eğitici, düzeltici, çözüm önerici, iyileştirici, engelleyici, önleyici ve caydırıcı şekilde kurgulanan bir vergi denetim mekanizmasının dijital teknolojilerin sunduğu avantajları da kullanarak yeteneklerini daha da geliştirebileceği, güçleneceği ve böylece vergi sistemine önemli katkıların olabileceği düşünülmektedir. Bu çalışmada risk odaklı denetim yaklaşımı Türk vergi denetim sistemi ve seçilmiş ülke örnekleri ile değerlendirilmiştir. Denetim mekanizması alanında yapılan değişikliklerin geldiği noktalar tespit edilerek risk odaklı denetim yaklaşımında yöntem ve uygulamalara dair zorlukların, fırsatların ve avantajların değerlendirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi denetimi, risk odaklı vergi denetim, dijital dönüşüm

JEL Sınıflandırması: H20, H26

Risk-Focused Tax Audit Approach

Abstract

With the digital transformation realized with the help of advanced technologies, the risk-based audit approach has become an increasingly used method in the tax system. In this regard, a tax audit mechanism, which is designed as investigative, educational, corrective, solution suggestive, remedial, preventive, preventive and deterrent by evaluating new methods and applications in the most effective way, will be able to further develop its capabilities, strengthen it, and thus contribute to the tax system. may contribute to it. In this study, the risk-based audit approach has been evaluated with the Turkish tax audit system and selected country examples. There is a need to evaluate the difficulties, opportunities and advantages of methods and practices in the risk-based audit approach by identifying the points where the changes made in the field of audit mechanism have come.

Keywords: Tax audit, risk-based tax audit, digital transformation

JEL Classification: H20, H26

1. Vergi Denetiminin Yenilenen Yapısı Vergi Denetim Kurulu

Türkiye’de “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”³ ile yeni bir bakış açısıyla şekillenen vergi yönetiminde eski dönemde Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetimi Bakanlığa bağlı yarı özerk kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) yerine getirilmesi kararı alınmıştır. Bu düzenlemeden beş yıl sonra 6009 sayılı Kanun⁴ ile Maliye Bakanlığı uhdesinde "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu"

* Bu çalışma Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü’nde “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma” adlı tamamlanmış doktora tez çalışmasına dayanmaktadır.

¹ Dr., sematolkun@gmail.com, Orcid Number: 0000-0002-2197-1290

² Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Maliye Bölümü, atekin@ogu.edu.tr, Orcid Number: 0000-0003-0520-0434

³16.05.2005 tarihli 5345 sayılı Kanun.

⁴ 01.08. 2010- 27659 tarih ve sayılı RG.

oluşturulmuş ve bir yıl sonra çıkarılan 646 sayılı KHK⁵ ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakan'a bağlı olarak faaliyet gösteren "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur. 10/07/2011 tarihi itibari ile eski yapıdaki Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. Bu yeni düzenleme ile Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) şeklinde oluşan bir yönetim yapısı inşa edilmiştir (RG 646 sayılı KHK, 27.05.2020).

646 sayılı KHK ile hayata geçirilen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak amacıyla her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak "Risk Analiz Sistemi" üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla izlemek, analiz etmek, mukayeseler yapmak, istatistikler oluşturmak, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmekle görevlendirilmiştir (RG 646 sayılı KHK, 27.05.2020). Vergi denetiminde yeni düzenleme yapılma ihtiyacı dokuzuncu kalkınma planında belirtilmiş etkisiz bir denetim mekanizması varlığının kayıtdışı ekonomiyi besleyen faktörlerin başında yer aldığı vurgulanmıştır (DPT Vergi Özel İhtisas Komisyonu 2007: 26, 56, 60). Vergi denetiminde planlama, koordinasyon ve uzmanlaşma zorunluluğu, vergi denetimlerinin ülke çapında bir planlama dâhilinde yapılmasının gerekliliği (Hastürk, 2010: 87-89) etkin bir vergi denetimine odaklanılarak bu konu ile ilgili teknik altyapıyı güçlendiren ve gelişen yeni teknolojilerin imkânlarından yararlanabilen bir sistemin tasarlanması amaçlanmıştır.

2. Türk Vergi Denetiminde Dijital Dönüşüm ve Risk Odaklı Yaklaşım

Vergi Denetim Kurulu 646 sayılı KHK ile verilen görev ve sorumlulukların gerektirdiği bütün iş süreçlerini elektronik ortamda yürütebilmek amacıyla 2012 yılında "Bilgi İşletim Sistemi VDK-BİS" kurmuştur (VDK 2012: 58). Bu sistem ile çalışmaların tamamının başlangıç aşamasından raporlama ve gerekli birimlere iletilmesi aşamasına kadar olan tüm süreçlerinin elektronik ortamda izlenmesi, istatistiklerin oluşturulması, elde edilen bilgi ve tecrübelerin müfettişlerin paylaşımına açılmasına yönelik programların tasarlanması ve geliştirilmesini sağlamak amaçlanmıştır (VDK 2013: 57). Yeni ihtiyaç ve gelişmeler neticesinde sürekli geliştirilmekle birlikte temel olarak; evrak modülü, insan kaynakları modülü, görevlendirme ve iş hazırlık-takip çalışmaları modülü, rapor ve performans izleme-değerlendirme modülü, elektronik inceleme dosyası modülü vb. temel sistemler oluşturulmuştur. Geliştirilen sistemler belirlenen denetim hedefleri doğrultusunda cari yılda yapılması planlanan tüm iş, işlem ve süreçlerini dijital ortamda takip etme çabalarına katkı sağlamaktadır (VDK 2012: 57-58; VDK 2013: 58; VDK 2015: 65; VDK 2017: 65,67).

Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi VDK-RAMER, vergi incelemelerinin sektör, konu ve mükellef itibarıyla esas alınarak, dijitalleşme sonucu daha fazla geliştirilen bilgisayar programlarının da yardımıyla yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlemeye çalışan bir merkezdir (VDK 2013: 20; VDK 2015: 15). Analiz ve karşılaştırmalar "Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi VDK-RAS" ile yapılmaktadır (VDK 2013: 43). Risk Analiz Sistemi VDK-RAS'da her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk

⁵ 10.07.2011-27990 tarih ve sayılı RG.

alanları tespit edilmektedir. Bu süreçte mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve analize tabi tutulmaktadır (VDK 2013: 35; VDK 2017: 31). Risk analiz programları kullanılarak yapılan bu analiz ve karşılaştırmalar sonucunda riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri belirlenerek, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü dikkate alınarak seçilebilmektedir (VDK 2012: 35). Sistemde temel işlemlerin ardından denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin "Risk Durum Raporları" üretilmeye başlanmıştır. Risk Durum Raporlarında analiz edilen her bir mükellef hakkında riskli buldukları hususlar ile mükelleflere ait son beş yıldaki beyan ve inceleme bilgileri yer almaktadır (VDK 2014: 27-28; VDK 2018: 28). Risk analiz sistemi üzerinden gönderilen tüm mükellef ve incelemeler, incelemenin bitiş aşamasına kadar takip edilmekte, inceleme sonuçları dikkate alınarak gerek risk senaryoları gerekse tüm risk analiz sistemi değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Böyle bir yöntem sayesinde risk analiz sistemi vergi inceleme sonuçlarına göre düzenli olarak gözden geçirilebilmektedir (VDK 2014: 28).

2015 yılında kurul tarafından tamamlanan "Vergi Denetim Kurulu Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı VDK-MERAM" sistemi ile de daha geniş bir perspektifte her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin daha fazla karşılaştırmalar neticesinde risk alanları tespit edilmektedir (VDK 2015: 29). İhbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları mükellefler ile ilişkilendirilmeye başlanmıştır. Söz konusu tüm bu bilgiler VDK-MERAM üzerinden inceleme için seçilen mükelleflerin değerlendirilmesinde veri olarak kullanılmaktadır. Örneğin Kamuyu Aydınlatma Platformu, Rekabet Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vb. kurum ve kuruluşlarca üretilen bilgiler internet üzerinden takip edilerek vergilendirmeye ilişkin görülenler VDK-MERAM üzerinden tespit edilmeye çalışılmaktadır (VDK 2015: 30). Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde ve tam zamanında mücadele edilebilmesi için özellikle cari dönemde faaliyet gösteren sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesi amacıyla Risk Analiz Programı VDK-MERAM'a Sahte Belge Risk Analiz Modülü (SABE-RAM) eklenmiştir. 2016 yılında tam olarak faaliyete geçirilen bu modül ile birlikte, cari dönemdeki sahte belge düzenleyicileri ve kullanıcıları etkin bir şekilde kontrol edilerek sahte belge ile mücadeleye hız kazandırılmaya çalışılmıştır (VDK 2016: 30). Vergi Denetim Kurulunun 2018 yılındaki faaliyet raporunda Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 127.702 adet rapor düzenlendiği, 88.020⁶ adet raporun ise vergi inceleme raporu olduğu belirtilmektedir. Düzenlenen 88.020 adet raporun içerisinde 16.895'i vergi tekniği raporu yani sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemelerini içermektedir (VDK 2018: 47).

2015 yılında adımları atılan, entegrasyon ve yazılım çalışmaları halen devam eden VEDAS isimli bir e-denetim analiz sistemi ile e-Defter, e-Belge gibi mükelleflere ait elektronik veriler sisteme yüklenebilmekte doğrulama ve filtreleme yapılabilmektedir (VDK 2017: 38).E-Defter ve e-Fatura gibi e-Belgeleri okuyabilen bu yazılım bir işletmenin tüm mali durumunu, vergi mevzuatına uyum seviyesini, teknik açıdan e-Belge ve elektronik kayıtların geçerliliğini denetleyebilecektir. Mali yönetimde yeni ve gelişmiş dijital sistemlerin getirmiş olduğu bu avantajlar sayesinde mükelleflerin vergiye dair usulsüz işlemlere yönelimleri azaltılarak (Calayoğlu, 2019: 157-158; VDK 2018: 62) önemli bir caydırıcılık etkisi ile ödev ve

⁶İade ve kabul raporları dahil.

sorumlulukları yerine getirmede daha fazla özen ve titizlikle davranmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.

Risk odaklı denetim uygulamalarında risk unsurları belirlenirken risk analiz sisteminde kullanılan veriler çok önemlidir. Risk Analiz Modeli (RAM) mükelleflere ait veri ambarındaki verileri istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek mükelleflerin risk puanlarını hesaplanmaktadır. Model çerçevesinde mükellefler öncelikli olarak, kendi yapısal davranışları ve konumlarına uygun olarak katmanlara ayrılmaktabüyüklikleri itibariyle sınıflara ayrılarak her biri kendi mükellef grupları arasında değerlendirilerek yatay adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Büyüklük katmanları mükelleflerin bulunduğu bölge, il ve sektör konumlarına göre belirlenmekte ve böylece sektörel ya da bölgesel farklılıklardan kaynaklanan risklerin o bölgedeki ya da sektördeki tüm mükellefler için dikkate alınması ile mükelleflere farklı açılardan bakma fırsatı yakalanmaktadır (Uğur, 2016: 134). Örneğin Kilis ve İzmir gibi farklı iki bölgede aynı faaliyette bulunan ve aynı net satış rakamına sahip olan mükellefler sistemde aynı sonucu vermemektedir. Sistem tüm değişkenleri ve parametreleri dikkate alarak mükellefleri değerlendirmeye tabi tutmaktadır (Kaya vd., 2017: 22).

Risk analiz sisteminde yüksek risk içeren mükelleflerin seçebilmesi bu mükelleflere puanlama ve kontrol işlemi uygulayabilmesi için analizde kaynak olarak kullanılabilir veriler sürekli gelişip değişmekle beraber genel olarak aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde özetlemek mümkündür⁷.

Tablo 1: Risk analiz sisteminde kaynak olarak kullanılabilir veriler

SN	VERİLER	SN	VERİLER
1	E- Beyanname verileri	6	Gümrük Beyan ve Bildirimleri
2	E-Belge verileri	7	Mal Varlığı Bilgileri
3	E-Defter verileri	8	Denetim Sonuçları
4	Sicil Bilgileri	9	Tahakkuk, tahsilat ve borç bilgileri
5	Ba-Bs Bildirimleri	10	Diğer kamu/ özel kurum bilgileri

Dijital dönüşüm vergi yönetiminde bilgiye ulaşma kalıplarında değişiklikler meydana getirmiştir. Elektronik ve interaktif vergi uygulamaları mükelleflerin beyanname verme, bildirimde bulunma, tahsilat gibi fiziki ortamda gerçekleştirdikleri vergi ödev ve sorumluluklarını sona erdirmiş yerini elektronik vergi uygulamalarına bırakmıştır. Belli şartları sağlayan bilanço esasına tabi mükelleflere e-Belge, e-Defter uygulaması, işletme hesabı ve basit usule tabi mükelleflerin defter beyan sistemi ile tüm işlemlerini elektronik ortama taşıması vb. uygulamalar ile mükelleflerin tüm kayıt ve işlemlerinin yıllar itibariyle ve sektör bazlı karşılaştırılabilir olması imkânı sağlanarak denetim işlemleri açısından önemli bir veri bankası zemini elde edilmiştir (Kaya vd., 2017: 33). Söz konusu verilerin analiz edilmesiyle birlikte risk odaklı vergi denetim anlayışı giderek daha fazla kabul görmüştür. Özellikle vergi mükelleflerinin kendi beyan verilerinin esas alındığı sistemlerde hemen hemen tüm vergi beyanmeleri teknik inceleme olmaksızın dosyalanmış olarak kabul edildiğinden,

⁷E- Beyanname verileri tüm bilanço, gelir tablosu, kesin mizan, diğer ekler ve bilanço dipnotları verileri, ilişkili kişi bilgi bildirim ve beyanları, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer verilen transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermayeye formlarını; E-Belge verileri e-Fatura, e-Arşiv, e-İrsaliye, e-Smmm vb. tüm e-Belge verilerini; Sicil Bilgileri ise e-yoklama bilgileri, dilekçeleri ve diğer bildirimleri içermektedir.

sistemin risk temelli tarama tekniklerini kullanan güvenilir ve otomatik bir denetim seçim sistemi ile desteklenmesi gerekmektedir (OECD, 2006: 11).

Tablo 1: VDK-RAS risk analiz sistemi sonuçları⁸

Yıllar	İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Sayısı (1)	Risk Analizi Yapılan Mükellef Sayısı (2)	Risk Unsurları (3)
2012	599	-	-
2013	7.536	-	-
2014	13.789	1.059	11.096
2015	26.972	6.318	49.432
2016	-	-	-
2017	26.006	10.767	61.147
2018	22.664	4.494	28.323

Kaynak: 2012-2018 yılları VDK faaliyet raporları

(1) Risk Analiz Sistemi VDK-RAS sistemi üzerinden incelemeye sevk edilen mükellef sayısı, (2) Risk analizine tabi tutulan mükellef sayısı, (3) Risk analizi çalışmalarında kullanılan risk unsurları (senaryolar)

Tabloda görüldüğü üzere 2018 yılı hariç, incelemeye sevk edilen mükellef sayısı ve risk analizi yapılan mükellef sayısında artış görülmektedir.

Tablo 3: 2011- 2018 yılları itibariyle vergi inceleme sonuçları

Yıllar	Mükellef Sayısı (1)	İncelenen Mükellef Sayısı (2)	İnceleme Oranı	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi Öngörülen Vergi Tutarı	Kesilmesi Öngörülen Ceza Tutarı (3)
2011	2.367.721	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	2.422.975	46.845	1,93%	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	2.460.281	71.352	2,90%	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	2.472.658	55.284	2,24%	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	2.527.084	58.676	2,32%	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	2.541.016	49.817	1,96%	32.641.061.353	7.234.873.130	15.904.492.736
2017	2.636.370	44.182	1,68%	23.153.169.296	5.878.506.580	14.370.585.724
2018	2.727.208	44.376	1,63%	37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528

Kaynak: 2012-2018 yılları VDK faaliyet raporları

⁸2012-2018 yılları arasındaki Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarından tarafımızca derlenerek hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan tablo verileri⁹ Türkiye’de 2011- 2018 yılları arasındaki vergi inceleme sonuçlarını göstermektedir. 2014 yılında Vergi Denetim Kurulunda incelenen “mükellef sayısındaki artış oranı” hedefinin %10 artırılması amaçlanırken yılsonu %-13 olarak gerçekleştirildiği görülmüştür. Hedefteki sapmanın ana nedeni, önceki yıllara kıyasla 2014 yılında toplam işgücünün önemli bir kısmının vergi müfettiş yardımcılarında yönelik temel eğitim sürecinde kullanılmış olmasından kaynaklandığı belirtilmektedir. İncelenen mükellef sayısındaki oransal azalışa rağmen 2014 yılında incelenen mükelleflerin daha büyük işlem hacmine sahip olması sebebi ile incelenen matrahta artış gerçekleşmiştir. Bu sonuç mükellef seçimine yönelik risk analiz uygulamalarında hem sorgulara esas senaryo sayısının artırılması hem de teknolojiye daha etkin yararlanılması, diğer kurumlarla kayıt dışılıkla mücadele konusunda daha etkin bilgi paylaşımı ile bu sayede işgücünün daha verimli şekilde kullanılması olarak dile getirilmektedir (VDK 2014: 75-76).Ayrıca yukarıdaki tabloda da görülebileceği üzere 2016 ve 2017 yılları arasındaki performans düşüklüğü sebebi ise 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun”¹⁰ 5 inci maddesi ile mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir/Kurumlar (Stopaj) Vergisi ve Katma Değer Vergisine ilişkin vergi türlerine göre matrahlarını öngörülen oranlarda artırmaları ve/veya belli bir oranda vergi ödemeleri halinde, bu vergi türleri nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükmüne istinaden yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesi ve dolayısıyla cari yılda vergi incelemesi konusunda yapılan görevlendirmelerin bir kısmının sonlandırılması olarak belirtilmektedir (VDK 2016: 75-76; VDK 2017: 82).

Vergi Denetim Kurulu 2018 yılı inceleme hedefi 55.000 mükellef olmasına karşın yılsonunda gerçekleşen sayı 44.376 mükellef olmuştur (hedefin gerçekleşme oranı %80,68 olup hedefe ulaşamamıştır). Sapma nedeni, 7143 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun” 5’inci maddesi gereği yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Dolayısıyla cari yılda vergi incelemesi konusunda yapılan görevlendirmelerin bir kısmı yine sonlandırılmıştır. Söz konusu yılda Risk Analiz Sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranı %20 hedeflenmiş ve yılsonu gerçekleşme oranı %25,37 olmuştur (hedefin gerçekleşme oranı %126,85 olup hedef aşılmıştır). Hedefin de üzerindeki performansın sebebi risk analiz modeli ile yeni risk unsurları belirlenmesi ve önceden belirlenmiş risk unsurlarının geliştirilerek Risk Analiz Sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin daha da artırılarak kullanılabilmesi olarak ifade edilmektedir (VDK 2018: 74,76,79).

3. Vergi Denetiminde Risk Odaklı Yaklaşım

Bir vergi sisteminde denetim, vergi geliri toplama ve vergi kurallarına uymayı teşvik etme ile doğrudan ve açık bir etkiye sahiptir ve denetim ilk olarak bireysel uyumsuzlukların tespit edilmesi ve düzeltilmesi için kullanılmaktadır. Kurallara uymayan vergi mükelleflerinin tespit ve ceza olasılığını arttırarak etkin bir caydırıcılıkla gönüllü uyumu teşvik edebilmektedir. Denetimin böyle kritik bir etkiye sahip olması için vergi ödev ve sorumlulukları gereği gibi yerine getirme noktasında yüksek riskli görülen vergi mükelleflerine odaklanan, uygun şekilde tasarlanmış bir denetim seçim stratejisine sahip olması gerekmektedir. Her risk seviyesine göre sınıflandırılmış ve adapte edilmiş bir uyum strateji geliştirilerek kullanılmalıdır. Ayrıca denetim esnasında vergi mükellefleri tarafından kullanılan kayıp ve kaçak teknikleri hakkında bilgi toplama fırsatı vererek herhangi bir boşluk ve zaafi olmayan

⁹2012-2018 yılları arasındaki Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarından tarafımızca derlenerek hazırlanmıştır.

(1) Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sayfasından alınmış faal gelir vergisi mükellef sayıları ile faal kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır. (2) Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV Vergisi, Geçici Vergi, ÖTV, Kurum Stopaj, Damga Vergisi, BSMV, Gelir Stopaj, Harçlar, Veraset ve İntikal Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Diğer vergi türleri toplamından oluşmaktadır.(3) Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

¹⁰ 19.08.2016-29806 tarih ve sayılı RG.

sağlıklı bir vergi sistemi oluşturulması noktasında gelir yönetimine eşsiz katkılar sağlayabilmektedir (Vellutini, 2011a: 15,17). Bu cihetle denetimin etkin, caydırıcı ve en uygun maliyetli sonucu sağlayabilmesi için yüksek riskli vergi mükelleflerine odaklanan ve en uygun şekilde tasarlanmış bir denetim stratejisine sahip olması elzem görülmektedir. Denetim stratejisinde risk yönetimini geliştirmek için genellikle büyük, orta ve küçük vergi mükellefleri olarak vergi tabanının gruplara bölünmesi ve her bir grubun uyum riskleri ve hizmet ihtiyaçları ele alarak hedefli programların tasarlanması kritik ilk adım olarak görülmektedir (Khwaja, 2011: 1-2).

Denetim stratejisinin diğer kritik noktası ise denetlenecek vergi mükelleflerini seçmek için kullanılan yöntemler ve araçlardır. Vergi idareleri tarafından denetim için vergi mükelleflerini seçmek üzere kullanılan ana yöntemler bireysel (manuel tarama) seçim, rastgele seçim ve risk bazlı seçim olarak sınıflandırılır. Bireysel seçim, vergi denetiminde bilgi teknolojisinin sınırlı kullandığı tarihe kadar uzanan en eski denetim seçim yöntemlerinden biridir. Denetçiler bu teknik ile yerel ve gayri resmî bilgileri kullanmakta, veri işlemeye sınırlı ihtiyaç duyulmaktadır. Buna mukabil yolsuzluk riskini arttırabileceği, sistematığın aksine manuel olmanın bazı kayıp ve kaçığı tespit edebilmeği kaçırabileceği ve özellikle denetçilerin dâhili verileri yani kendi idareleri tarafından yayımlanan verileri kullandığı için muhtemelen harici bilgileri ihmal edebileceği sebebi ile gelir yönetiminde merkezi düzeyde hoşnutsuzluğa sebep olduğu görülmüştür (Vellutini, 2011a: 18-19).

Günümüzde rastgele denetim yöntemi (denetlenecek olan vergi mükelleflerinin rastgele seçilmesi) vergi risklerinin daha doğru bir şekilde anlaşılması, denetimlerin ve diğer vergileme sürecindeki hizmetlerin vergi mükelleflerinin davranışları üzerindeki etkisini ölçerek risk profili oluşturma sistemlerinin geliştirilmesi sebebi ile tercih edilmektedir. Bir kısım vergi idaresi rastgele denetim programını ülkedeki vergi açığı tahminlerini üretmede kullanmaktadır. Rastgele denetim programları kullanmayan vergi idarelerinin gerekçesi ise vergi mükelleflerinin özellikle denetlenmeyecek olan düşük riskli vergi mükelleflerinin üzerinde önemli bir yük oluşturmama isteğidir (OECD Tax Administration 2017, 2017: 63). Denetimde rastgele seçim çok yüksek bir fırsat maliyeti ile büyük bir dezavantajdan muzdariptir. Çünkü yüksek riskli vergi mükelleflerine odaklanan yöntemlerin rastgele seçilen vakalardan daha yüksek gelir elde etmesi muhtemeldir. Neticede rastgele denetimlerin doğrudan gelir yaratma ve tartışmalı olarak uygunsuzluğun caydırılması üzerinde düşük bir etkiye sahip olduğu düşünülmektedir. (Vellutini, 2011a: 19).

Risk odaklı yaklaşımda vergi idareleri mükelleflerin uyumsuzluk risklerine odaklanan denetim stratejileri geliştirmeye çalışmaktadır. Denetim seçim stratejisinin uyumsuz olma olasılığı en yüksek olan, yani büyük miktarda denetim düzenlemesi ve ceza verme olasılığı en yüksek olan vergi mükelleflerini tanımlaması gerekliliği dile getirilmektedir (Vellutini, 2011a: 20). Bu tanımlamalarda mükelleflerin vergi beyannamelerinden, bildirimlerinden, bankalardan, sigorta şirketlerinden ve diğer kamu kurullarından elde edilen verilerle tutarlılığı-doğruluğu kontrol edilmektedir. Vergi mükelleflerince bildirilmemiş faaliyetlerin tespiti için ise veri madenciliğinden faydalanılmaktadır. Veri madenciliği anlamlı kalıpları ve kuralları ortaya çıkarmak için büyük miktarlardaki verileri otomatik olarak keşfetmekte ve analiz edebilmektedir (Dogan, 2011: 71; Vellutini, 2011b: 25). Örneğin Türkiye’de sahte fatura düzenleme veya işletmelerin bu faturaları KDV yükümlülüklerini azaltmak veya hileli KDV iadesi talep etmek için kullandıkları katma değer vergisi (KDV) sahtekarlığını çözmeye veri madenciliğinin çok kullanışlı olduğu belirtilmektedir. Tüm işlemlerin büyük ölçekli çapraz kontrolünü ve yüksek riskli vergi mükelleflerinin profillerini puanlamak ve sıralamak için tedarikçilerin ve alt tedarikçilerin analizi yapılmaktadır. Üçüncü taraf raporlardan elde edilen bilgileri kullanarak veri eşleme gerçekleştirilmesinin, vergi kaçırma önlemek için etkili bir caydırıcılığı olduğu dile getirilmektedir (Dogan, 2011: 71-72).

Son on yıl içinde OECD Vergi İdaresi Forumu (FTA) tarafından yayınlanan belge ve raporlarda ülkelerin vergi kapasitelerini tam olarak tespit edebilmek ve daha fazla vergi geliri elde edebilmek amacıyla vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirip getiremediklerini kavrama, kayıp ve kaçağı tespit edebilmede özellikle yüksek risk içeren olayların tespitine odaklanarak veri temelli uygulamaları hayata geçirmeye çalıştıkları görülmektedir. Söz konusu belge ve raporlarda dijital dönüşüm sayesinde vücut bulan teknolojidaki değişikliklerin, üçüncü taraf verilerin ve gelişmiş analitik araçların daha kapsamlı kullanımı ile vergileme ve denetim süreci faaliyetlerinin risk modelleri temelinde yapılandırılması -kaynakların bu yolla tahsisi-, riskin etkilerini ele almak için bu yeni teknolojilerle geliştirilmiş dijital araçların kullanılması ve genel uyum ortamı üzerindeki etkileri açısından faaliyetlerin başarısının değerlendirilmesi dile getirilmektedir (OECD Tax Administration 2017, 2017: 53).

2004 yılında OECD “Vergi Uyumluluğunu Yönetme ve İyileştirme” FTA rehberlik notunda “uyum risk yönetimi” terimini ilk defa kullanmış ve ilk olarak da derinlemesine incelenmiştir. Raporda risklerin tanımlanması-belirlenmesi, risklerin değerlendirme ve önceliklendirilmesi, uygunluk davranışının analizi, çözüm stratejilerinin belirlenmesi, belirlenen stratejilerin uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ekseninde konu ele alınarak modellenmiştir¹¹ (OECD 2004: 1-73).

Benzer bir çalışma Avrupa Komisyonu tarafından da yapılmıştır. Bu raporda da OECD rehberlik notundaki risk yönetimi adımları sürekli bir döngü olarak gösterilerek modellenmektedir¹² (European Commission 2010: 8). Bu süreçten sonra modern vergi mükellef denetimi “Uyum Riski Yönetimi” adı verilen bir yaklaşıma göre tasarlanmaktadır (Pijnenburg vd., 2017: 23).

Ulusal ve uluslararası ticaretteki büyüme, işletmelerin iş yapış ve istihdam modellerindeki değişiklikler, finansal ürünlerdeki yenilikler vb. çeşitli faktörler vergi geliri riskini ve vergi yönetimi tarafından yapılan hizmet, denetim ve diğer müdahalelerin karmaşıklığını ve hacmini önemli ölçüde arttırmıştır. Uygulamalar değiştikçe farklı vergileme süreçleri, vergi yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Gelir yönetimi değişen durumlara karşı etkileşim ve çözüm stratejileri geliştirirken aynı zamanda daha yüksek bir toplum beklentisiyle gelir kaynaklarına yönelik olarak da daha artan taleplerle karşılaşmaktadır. Bu noktada vergi idaresinin toplumda sistemin doğru ve adil olarak işlediğini gösteren şekillerde yönetim ve denetleme mekanizmasına sahip olması ve tahsilatları optimize etmekle daha fazla çaba sarf etmesi gerekmektedir. Esasen bu durum bir gelir yönetiminde kaynakların en rasyonel dağılımının belirlenebildiği bir metodolojiye ihtiyacının varlığını ortaya koymaktadır (OECD 2004: 8-9).

4.Seçilmiş Ülke Örnekleri

4.1.Amerika Birleşik Devletleri (USA)

Amerika Gelir İdaresi (IRS) 1962'de denetlenecek vergi beyannamelerini seçmek için ilk kez bilgisayar kullanmıştır ve 1964 yılında denetimde vergi beyannamelerini verimli yöntemlerle seçebileceği geliştirebilmek amacıyla “Vergi Mükellefi Uyum Ölçümü Programı TCMP” başlatılmıştır. Rasgele seçilen tüm beyannameler satır satır gözden geçirilmiş ve bu program IRS'nin genel mükellef uyumunu tahmin etmesine yardımcı olmuştur. 1969 yılında geliştirilen DIF (the discriminant function) adı verilen yöntem ise mükellef verilerine göre seçim yapmayı sağlayarak kaçınma veya hata olasılığına göre mükellefleri sınıflandırmıştır.

¹¹Bknz. “Figure A The Compliance Risk Management Process” ss.9, OECD (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (guidance note).

¹² Bknz. European Commission (2010). Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations, Fiscalis Risk Management Platform, ss.8.

DIF yöntemi belirli vergi kriterlerine göre denetimlerin yapılmasını sağlayan bir uygulamadır. Kullanılan vergi kriterleri TCMP verilerine dayandırılır ve DIF ile tespit edildikten sonra IRS Ulusal Bilgisayar Merkezine gönderilerek analiz edilip DIF puanı verilir. Puan ne kadar yüksek ise mükellefin yanlış beyan olasılığı o kadar yüksek olmaktadır ve bu da yüksek puanlı mükelleflerin denetime seçilmesi anlamına gelmektedir (Torrey, 2008: 3-4). Vergi incelemeleri başlatılmadan önce gerekli sorumlulukların ve analizlerin tamamlanması, incelemenin mükelleflerle temas öncesi planlaması ve vergi mükellefleriyle bu aşamadan sonra iletişime geçilmesi gerekmektedir (IRS 4, 01.10.2020).

Günümüzde ABD vergi denetiminde rastgele seçim ve bilgisayar taraması yöntemlerini geliştirerek kullanmaktadır. IRS vergi denetim birimleri bilgi eşleştirmeleri yaparak, en yüksek puanlı risk getirilerini tarayarak denetim için mükellefleri seçmektedir. Sistem özellikle vergi iadelerinde gözden geçirilmesi en muhtemel olan mükellefleri belirlemeye çalışmaktadır. Büyük kurumsal şirketler ise yıllık olarak incelenmektedir (IRS Fact Sheet 2006: 2-4).

Amerika Gelir İdaresi (IRS) 1990'lardan buyana vergi beyannameleri için elektronik dosya (e-file) sistemi kullanmaya başlamış (IRS 1, 01.10.2020) ve 2015 yılında Yönetim ve Bütçe Ofisi (OMC) tarafından yayınlanan elektronik fatura bildirimini ile tüm federal hükümetlerin 2018 yılı sonuna kadar e-Fatura sistemine geçmeleri zorunlu tutulmuştur (Meenakshi Nilakantan, Mar 5th 2018, 25.10.2019). Böylece gelişmiş teknolojilerin sunduğu uygulamalar ile vergi yönetiminde hem verimliliğin sağlanarak maliyetlerin düşürüleceğini (Diego Caicedo 4 Nisan 2018, 01.10.2020) hem de mükellefleri takip, kontrol ve karşılaştırmalar ile doğru ve hızlı bir şekilde analiz ederek risk odaklı bir yaklaşımla denetimlerin daha etkin kılınacağı tahmin edilmektedir.

4.2.Birleşik Krallık (UK)

Vergiyi Dijital Hale Getirmek (Making Tax Digital- MTD) İngiltere'de hükümetin, bireylerin ve işletmelerin vergilerini doğru şekilde almalarını, işlerini takip ve kontrol etmelerini kolaylaştırma planlarının önemli bir parçasıdır. 2015 yılında yol haritası ortaya konulan MTD, 21 Temmuz 2020'de güncellenerek dünyanın dijital olarak en gelişmiş vergi idarelerinden biri olmak iddiasıyla İngiliz vergi sisteminin çalışma biçiminde temel değişiklikleri içerecek şekilde geliştirilmeye çalışılmaktadır. 2020 yılı Nisan ayı ve sonrasında tüm işletmeler, 6 Nisan 2023 tarihinden sonra serbest meslek sahibi ve mülk sahibi vergi mükelleflerinin tamamı MTD kurallarına göre vergisel işlemlerini gerçekleştirmek zorundadır (gov.uk Overview of Making Tax Digital, 01.10.2020).

1983'ten bu yana, İngiltere "KDV Merkezi Risk Analizi" (CRA) olarak bilinen bir sistemle hem vergi politikalarını hem de vergi uygulamalarını değerlendirebilmek için KDV işlemlerini kullanarak yıllık risk sıralaması hazırlamaktadır. Bu sistem İngiltere'de üretim kaynaklarının daha iyi dağıtılmasına yol açabilecek faktörleri araştırmakta ve oluşabilecek riskleri kullanabilmektedir. Günümüzde dijital dönüşüm ile bu metodoloji riskleri sıralamada ve herkes için şeffaflığı iyileştirebilmede daha fazla yararlanılarak kullanılmaktadır. Gelişen kredi puanlama (vergi mükelleflerine verilen risk puanları) teknikleri ile riski belirleme eskisine göre daha doğru ve daha ayırt edici bir tahmini sağlayabilmektedir. Önceki uygulamalar değişkenler arasındaki ilişkileri hesaba katmada oldukça dar-elverişsiz olmasına rağmen dijital teknolojiler sonucu geliştirilen yeni yöntemler çok daha fazla değişkenin hızlı ve görsel olarak araştırılmasına olanak tanımıştır. Pek çok veri kaynağı ve yeni fikirler risk değerlendirme analizlerince hızla test edilebilmektedir. Gelişmiş yazılımların kullanımı, verilerin daha hızlı bir şekilde bir araya getirilmesi, eşleştirilmesi ile her bir değişkenin risk ile nasıl ilişkili olduğu keşfedilmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla kredi puanlama metodolojisi İngiltere vergi yönetimi için daha önceki analizlere göre daha kolay, anlaşılır ve güvenilir olarak değerlendirilmektedir (European Commission 2006: 89-90). Sosyal medya ve web

sitelerinin harmanlanmasını ve filtrelenmesini otomatikleştiren COSAIN adlı bir program ile coğrafi bir alandaki veya belirli bir iş sektöründeki eğilimleri izlemek için kullanılabilen profilleri toplayabilmektedir (OECD, 2017: 25). HMRC vergi sisteminde otomasyon yapısını robotik ve yapay zeka gibi ileri teknolojiler ile geliştirmeye çalışmaktadır. Bu teknolojiler bir insanın istediği gibi bir görevi yerine getirebilecek yazılım parçalarıdır ve bu teknolojiyi kullanmak aynı zamanda temeldeki bilgi ve iletişim teknolojisi mimarisinde önemli değişiklikler yapmak zorunda kalmadan süreçlerin otomatikleştirilebileceği anlamına gelmektedir. Mükellef bilgileri iç sistemden kolayca alınarak analiz edilebilmektedir (Collard, 2018: 17-18 ; GOV.UK., 2016: 36,72).

İngiltere Merkezi Risk Analizinde kullanılan veriler genellikle; vergi mükelleflerinin son on sekiz aydaki verileri, son iki yıldaki KDV iadeleri, borç bilgileri, mükellefiyet öncesi bilgileri (son üç yıllık) ve uluslararası ticaret risk bilgileri şeklinde belirtilmektedir (European Commission, 2006: 89-90). HMRC’’de vergi mükelleflerinin uyumluluğundan sorumlu kuruluş olan Risk ve İstihbarat Servisi- Risk and Intelligence Service (RIS) ise ülke içinden ve dışından bilgi toplayarak yüksek kaliteli istihbarat ile verileri analiz ederek İngiltere’deki vergi yönetimi için riskleri ve tehditleri değerlendirir. Riskleri analiz ederek anlaşılmasını ve yönetilmesini sağlamaktadır. Vergileme sürecinde dikkatli olmayan mükellefler ve kasıtlı olarak kötüye kullanan mükelleflerin hedeflenmesi sağlanarak kurallara uyan mükelleflerin yükü azaltılmaktadır (European Commission, 2010: 108).

4.3.Almanya

1 Ocak 2002’de Alman vergi makamları vergi denetimlerinde elektronik verileri alma haklarını önemli ölçüde artıran yeni mevzuatları yürürlüğe koymuştur. Yeni düzenlemelere "EAudit" adı vererek Vergi Usul yasası ve Katma Değer Vergisi yasalarında eş zamanlı olarak değişime gidilmiştir. Bu yasa değişikliklerindeki amaç elektronik veri alma ve denetim için elektronik verileri kullanabilir hale getirme yükümlülüğünün yeni kaynak ve ilkelerini belirlemektir. Yeni kurallara göre vergi makamlarının elektronik verilere erişmek için üç seçeneği vardır: vergi mükellefinin işyerlerinde, tesislerinde (yerinde) doğrudan "salt okunur" erişim için vergi mükellefinin donanım ve yazılımını kullanmak; vergi denetçisinin talimatlarına göre vergi mükelleflerinden belirtilmiş verileri almak (dolaylı erişim) ve vergi mükelleflerinin tüm verilerini harici disklere kaydetmesi yolu ile temin etmek. Alman vergi usul yasası, risk odaklı elektronik denetimi gerçekleştirmede vergi makamlarına yardımcı olma yükümlülüğünü vergi mükelleflerine yüklemektedir. Denetimde vergi denetçisinin vergiyle ilgili tüm verilere erişiminin sağlanması amaçlanmaktadır. Aksi takdirde sınırlı bir inceleme tam bir incelemeye dönebilecek ve mükelleflerin tüm vergi süreçleri gözden geçirilecektir (Eugen Bogenschütz, 16 August 2002, 05.10.2020).

Federal Maliye Bakanlığı, 14 Kasım 2014 tarihinde muhasebe ve vergi verilerinin elektronik arşivlenmesini düzenleyen yeni bir yönerge hazırlamış ve elektronik olarak alınan belgelerin elektronik olarak depolanması gerektiği belirtmiştir (taxathand.com Germany 13.01.2015, 05.10.2020). Alman Federal Maliye Bakanlığı “Veri Erişiminin İlkeleri ve Dijital Belgelerin Denetlenebilirliği (GDPdU) İlkeleri” ile dijital vergi denetimde şirketler üzerinde yasal ve organizasyonel etkiler meydana getirmiştir. Şirketlerin vergi denetime uygun dokümantasyona sahip olması ve ilgili tüm verilerin arşivlenmesine ek olarak, dijital verilerin okunabilirliğini ve rastgele erişimini sağlayabilmek için uygun donanım ve yazılım satın alma ihtiyacı bulunmaktadır. Vergi denetçileri tarafından IDEA adlı bir yazılım kullanılmaktadır. Bu yazılım çok sayıda muhasebe, veri tabanı ve metin formatını destekler niteliktedir. Mükelleflerin IDEA tarafından okunabilen bir format kullanması zaruri görülmektedir (BDO Germany, 05.10.2020).

Almanya’da 2005 yılından bu yana vergi mükelleflerinin risk durumlarının bir an önce tanımlanması için ülke çapında tek tip kontrol listeleri oluşturulmakta ve vergi incelemeleri

tek tip kontrol listelerine göre yapılmaktadır. Temel amaç, yüksek riskli vakaları mümkün olan en erken aşamada tespit etmek ve KDV sahtekârlığını önlemektir. Kontrol listeleri, ilgili yasal forma göre ayarlanmış özellikte bir katalogu içerir. Seçilen özellikler, ulusal dolandırıcılıkla mücadele uzmanlarının bilgilerine dayanmaktadır. Örneğin bir şirketteki yasal temsilcilerin geçmişi, kötü niyetli olarak hareket edip etmedikleri, ticari sektörün türü, banka hesapları ile ilgili dikkat çekici noktaların varlığı, hissedarların her birinin vergiye uyumlu olup olmadığı kontrol edilmektedir. Vergi idaresi içindeki iç bilgi sistemleri (veri tabanları) daha kaliteli bir kontrole katkıda bulunmaktadır. Örneğin tüm vergi mükelleflerinin ulusal bir veri sistemi ile ad, adres, doğum tarihi, kimlik numarası, banka hesabı ve bazı genel vergi özellikleri, KDV sahtekârlığı bilgileri, yerel veri tabanlarından vergi yükümlülüklerini gösteren bilgileri değerlendirilmektedir. Almanya risk odaklı yaklaşımı sağlayabilmek için mevcut her bilgi sistemini kullanmaktadır ve riskli durumlar tespit edildiğinde vergi dairelerine ek kontrol yapmaları için talimatlar verilmektedir. Aslında bu prensipte işletmenin gerçek resmini elde etmek için önceden haber verilmeyen sınırlı bir denetim görünümündedir. Hâlihazırda vergi kaçırma şüphesi varsa derhal vergi soruşturma bürosu ile temasa geçilmektedir (European Commission 2006: 67-68; European Commission 2010: 69-70).

4.4.Singapur

Singapur Gelir İdaresi IRAS (Inland Revenue Authority of Singapore), vergi mükelleflerinin çoğunun genel olarak uyumlu olduğunu belirtse de vergi mükellefleri arasında gönüllü uyumu teşvik etmek ve her vergi mükellefinin adil vergi payını ödemesini sağlamak için düzenli olarak vergi denetimleri gerçekleştirmeye önem vermektedir. Vergi mükellefleri arasında kurallara uyma açısından risklerin temel alanlarını belirleyerek daha yüksek riskli sektörler için özel uyum programlarını gerçekleştirebilmek amacıyla kontrol ve denetimlerde risk temelli bir yaklaşım benimsemektedir. Risk odaklı vergi denetimi yaklaşımlarında mükellefler tarafından bildirilen beyanların ve muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğu ve verilen raporların (vergi iade raporları vb.) doğruluğu incelenmektedir. Denetimler geniş bir endüstri yelpazesinde gerçekleştirilmektedir. Her sektörde vergi denetimi gerçekleştirmek için risk temelli bir yaklaşım benimsenmekle beraber mükelleflerin genel uyum düzeyini kontrol etmek amacıyla işletmelerde periyodik olarak da denetimler gerçekleştirilmektedir ve vergi denetimlerinin çoğu 12 ay içinde tamamlanmaktadır (IRAS 1 Singapore, 10.10.2020).

Singapur'da büyük işletmeler, vergi mükellef nüfusunun % 2'si ile vergi gelirlerinin % 50'sinden fazlasını oluşturmaktadır. Büyük işletmeler genellikle karmaşık iş düzenlemeleri, sınır ötesi işlemlerle uğraşırlar ve hacimli ve yüksek değerli işlemlere sahiptirler. İşletmelerin çoğu giderek artan bir şekilde finans işlevlerini deniz aşırı paylaşımlı hizmet merkezlerine taşımakta veya yeniden yapılanma aşamalarından geçmektedir. Değişen sistem ve süreçleri vergi beyanlarında doğru bir şekilde yansıtmak ve gerekli raporlamaları en uygun şekilde yapabilmek açısından vergi mükelleflerinin özellikle vergi hataları konusunda oldukça savunmasız kaldığı ifade edilmektedir. Gelir İdaresi IRAS, 2015'ten beri büyük işletmelerde vergi denetimlerini hızlandırmıştır. Analizler sonucu tespit ettikleri temel hatalar genellikle fatura girişlerinde yanlış mal ve hizmet satışı sınıflaması ile vergi miktarının düşürülmesi, e-Fatura dışındaki satışları beyan etmeme, karmaşık işlemlerde vergi hukukunun yanlış uygulanması ve teknik hatalar şeklinde özetlenmektedir. Risk odaklı denetimler sonucunda Singapur Vergi İdaresinin çıkardığı ders ise bilhassa büyük işletmelerde vergi risklerini en iyi şekilde yönetmek ve beyan ve bildirimlerin doğruluğunu sağlamak açısından kritik sistem ve süreçlerdeki kontrolleri güçlendirmek olmuştur. Denetimin mükellefleri eğitici fonksiyonunu daha fazla öne çıkararak karmaşık ve yeni iş düzenlemelerindeki vergileme süreçlerinde değişen yükümlülükleri etkin olarak takip etmeleri konusunda vergi mükelleflerine destek vermeye çalışılmaktadır (IRAS 2 Singapore, 10.10.2020).

4.5. Danimarka

2007 yılında Danimarka Vergi ve Gümrük İdaresi yenilikçi uygulamalar ile mükelleflerin yüksek memnuniyetine ulaşabilmek arasında denge kurabilmek için risk yönetim modeli tasarlamıştır. Risk yönetim döngüsü birbirini takip eden altı adıma dayanmaktadır. İlk iki adım, risk tanımlama ve analiz ile ilgilidir. Sonraki iki adım çözümün planlanması ve uygulanmasıdır ve son iki adım ise ölçme-değerlendirme ve öğrenmedir. Tüm adımlar düşük vergi açığı ve yüksek mükellef memnuniyeti hedefleri etrafında kamu sektörünün adil ve etkili bir şekilde finansmanını güvence altına alma misyonu etrafında dönmektedir. Risk tanımlama süreci, risk ile neyin kastedildiğinin (mümkün olan en geniş anlamda vergi açığına katkıda bulunan davranışların) belirlenmesi, sınıflandırılması ve etkileri ile ilgili hususların tahminini içermektedir. Hangi risklere hangi çözüm yollarının uygulanacağı ve kaynakların nasıl tahsis edileceğine ilişkin yönetim kararlarının temelleri oluşturulur. Danimarka bir risk haritası oluşturarak etkin bir planlama yapmaya çalışmaktadır. Günümüzde risk tanımlama ve belirleme yönteminden çok riskleri izleme ve gerçek zamanlı tespit etme konusuna daha fazla vurgunun yapıldığı bir noktaya gelmiştir (European Commission 2010: 62-63).

Risk odaklı bir yaklaşımla denetim sürecini oluşturabilmek amacıyla “Vergi Kontrol Çerçevesi” olarak oluşturdukları sistemde her organizasyonun farklı faaliyet ve iş hacimlerine göre risk unsurlarının değerlendirildiği "genel iş kontrol çerçevesi planları" oluşturulmaktadır. Özellikle büyük şirket gruplarının uygun vergi kontrol çerçevelerini oluşturmak risk odaklı denetim hedeflerinin başında yer almaktadır. Şirketlerin kurumsal yeniden yapılanmalarında işletme varlıklarının satın alınması ve/veya satılması, şirketlerin birleşme ve devralmalarda doğru vergilendirilmelerin yapılması (muafiyetlerin kötüye kullanımının önlenmesi), temettüler, faiz ödemeleri ve telif hakları üzerindeki stopaj vergileri, şirketlerin özellikle sürekli dönem zararı beyanları, yüksek finansman maliyetleri, satışlar ile ilgili maliyetleri ve transfer fiyatlandırması yüksek risk alanları olarak değerlendirilmektedir (Bundgaard vd., 2013: 2-3,9).

4.6. İtalya

2018 yılındaki “Avrupa Birliği KDV Açığı Çalışma Raporu” (28 Member States: 2018 Final Report) 28 üye devlet içinde en fazla KDV açığına sahip olan ülkenin İtalya olduğunu belirtmektedir. 2016 yılında tahsil edilen miktar beklenen KDV gelirinden 35 milyar Euro daha düşük olarak tespit edilmiştir. Söz konusu vergi kayıp ve kaçığını azaltmak ve özellikle KDV sahtekarlığını önlemek için İtalya hükümeti zorunlu olarak elektronik vergi uygulamalarını hayata geçirmeye çalışmaktadır. Daha etkili denetimleri gerçekleştirebilmek amacıyla 2014 yılında kamu idarelerinde ve tedarikçilerde zorunlu olan e-Fatura uygulaması Ocak 2019'dan itibaren tüm işletmeler arasında da uygulanmak zorundadır (COMARCH, 15.10.2020; VİSTRA, 05 December 2018, 15.10.2020 ; sni, Italy e-Invoicing 15.10.2020).

İtalyan Gelir idaresinde risk analizi, vergi değerlendirmeleri ve mali incelemeler, Gelir İdaresi Merkezi Değerlendirme Müdürlüğü (Central Assessment Directorate of the Revenue Agency) tarafından yürütülmektedir. Merkezi Değerlendirme Müdürlüğü'nün yeni yapısı mükellefleri büyük mükellefler, küçük işletmeler, orta ölçekli işletmeler, serbest çalışanlar, gerçek kişiler olarak sınıflandırmaktadır. Esas olarak sınıflanan yapılarda vergi kaçakçılığının ve vergi sahtekarlığının tespitini amaçlayan risk analizleri yapılmaktadır. Risk analizleri kurum içindeki Analiz ve Strateji Bölümü, Büyük Vergi Mükellefi Bölümü ve Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi birimlerince gerçekleştirilmektedir. Analiz ve Strateji Bölümü temel vergilerden kaçınma risk analizini gerçekleştirebilmek için merkezi ve yerel düzeyde kullanılacak verileri/araçları sağlamaktadır. Vergi kontrollerini gerçekleştirmek için ise strateji ve metodolojiler oluşturarak spesifik risk analizlerini koordine ederek izlemektedir. Büyük Mükellefler Bölümünde ise cirosu 100 milyon Euro'yu aşan büyük vergi mükelleflerinin listesi hazırlanarak daha özel vergiden kaçınma ve kaçırma risk analizi

temelinde sürekli olarak bu şirketlerin takibi yapılmaktadır. Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi merkezi ve yerel düzeyde yürütülen vergi sahtekârlığıyla ilgili olayların risk analizini yapmak, vergi kontrollerini koordine etmek, izlemek ve gerekli soruşturmaları yürütmekle görevlendirilmiştir (European Commission, 2010: 101-103).

Bottone vd. göre İtalya'da yüksek düzeyde vergi kaçırma eylemi denetimlerde risk odaklı etkili bir politika stratejisi belirleme ihtiyacını doğurmuştur. Vergi kayıp ve kaçığı vergilemede beyan edilen gelir üzerindeki bozucu etkiyi oldukça şiddetlendirmektedir. İtalya Gelir İdaresi söz konusu vergi stratejisini gerçekleştirebilmek için kurumlar arası bilgi ve iletişim alışverişini arttırmayı, vergi denetimlerinde risk odaklı bir yaklaşımla etkinliği sağlamayı ve vergi denetim faaliyetlerinde elde edilen sonuçları değerlendirmeyi/izlemeyi amaçlamaktadır. Vergi kayıp ve kaçığı riski daha yüksek olan vergi denetim vakalarına odaklanılarak hem denetimlerin sayısının hem de kalitesinin artırılmasına çalışılmaktadır. Denetimin caydırma noktasındaki etkisini sağlayabilmek için vergi mükelleflerinin davranışlarındaki ilgili değişiklikler analiz edilmektedir (Bottone vd., 2014: 4-5). Analiz verileri mükelleflerin veri tabanlarındaki beyan ve bilgileri, denetim süreçleri ve sosyoekonomik özellikleri hakkındaki bilgilerinden oluşmaktadır. Analiz bilgileri riskli mükellefleri tespit etmekle beraber caydırıcılığı sağlamak için nasıl bir denetim programı oluşturulacağı konusunda da denetime katkı sunmaktadır (D'Agosto vd., 2017: 5,10).

4.7.Hollanda

Hollanda “Ulusal Risk Veritabanı” (National Risk Database RDB) mali süreçteki risklerin kaydedilmesi ve dikkate alınması için riskin tüm yaşam döngüsünün kaydedildiği bir sistemdir. Riskin tanımı, niteliği, sıklık derecesi, hangi sektörleri kapsadığı, riskin ağırlığı ve finansal önemi, riskin nasıl tespit edildiği, riskle ilgili mevzuat ve riski karşılamanın en iyi yolunun tespiti vb. şekilde belirlenmiş olan ayrıntılı kriterler ulusal risk veri tabanına kaydedilmektedir (European Commission 2006: 57-59; European Commission 2010: 64-65).

Risk Yönetimi, Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi'nde denetim ve yaptırım stratejisinin ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Mali risklerin toplum üzerinde önemli bir rol oynadığı inancına binaen mali yükümlülükler uymayan ve vergilerini ödemeyen mükelleflere odaklanılmaktadır. Denetim ve uygulama stratejilerinde vergi mükelleflerinin daha fazla maddi ve fiziksel kanıtlarını içeren risk odaklı yaklaşım ile uyumlu olmayan vergi mükelleflerine büyük önem vererek uyumlu ve uyumlu olmayan vergi mükellefleri arasında keskin bir ayırım gerçekleştirmeye çalışırlar. Mali riskler dört temel vergi türü olan gelir, kurumlar ve ücret vergileri ile KDV'nin elektronik ortamda gönderilen beyannamelerini esas almaktadır. Bu veriler belirlenen risk seçim kriterleri ve parametrelerine dayalı olarak değerlendirilmektedir. Özellikle yeni risk unsurlarını bulma ve keşfetme noktasında trend analizi ve veri madenciliği ile dış kaynaklardan gelen bilgileri değerlendirmek risk odaklı yaklaşımı oldukça desteklemektedir (European Commission 2006: 88-89).

Merkezi yönetim ve 13 bölgesel vergi idaresinin tamamı risk belirleme, risk seçimi ve risk geliştirme faaliyetlerinden sorumludur. Böylece yüksek kaliteli risk unsurları geliştirerek ülke çapında dinamik bir denetim ve yaptırım planı kurgulanmak istenmektedir. Merkezi yönetimin diğer vergi idareleri ile yakın işbirliği risk yönetiminin önemli bir parçası olarak görülmekte ve kurgulanan bu organizasyon tüm bilgileri toplayarak ilgili süreçlere yaymaktadır. Risk yönetimi organizasyonunda süreçlerde ne yapılması ve de nasıl yapıldığı önemlidir. Bu sebeple risk yönetimine bir öğrenme çemberi dâhil edilmiştir. Öğrenme çemberinde ilgili personel ve bölgesel vergi idarelerinin gözlemleri, düşünceleri, deneyimleri değerlendirilerek risk yönetimini kavramsallaştırmayı ve risk odaklı yaklaşımı seçim yapma ve eyleme geçme konusunda güçlendirmeyi hedeflemektedirler (European Commission 2006: 88-89; European Commission 2010: 103-104).

Hollanda Gelir idaresi risk odaklı yaklaşımını güçlendirmek için dijital teknolojilerin sunduğu avantajlardan daha da faydalanmak istemektedir. Örneğin geçtiğimiz yıllarda özellikle internette gerçekleşen vergilendirilebilir faaliyetlerin hacminin arttığını belirleyerek vergilendirilebilir faaliyetlerin tespiti için otomatik bir aracın geliştirilmesini gerekli görmüştür. Bu minvalde 2004 yılında bir web robotu olan XENON'u geliştirmiştir. XENON web robotu bilinmeyen vergi mükelleflerinin yanı sıra yasadışı ticari faaliyetler ve ticari markaların yetkisiz kullanımı vb. gibi diğer tüm olası riskli işlemleri ve uygun olmayan davranışları da saptamaya çalışmaktadır. XENON 'da hazırlanan risk profilleri ile neyin internette taranacağı belirlenir. Sonuçlar analiz edilerek dosyaları ve XENON web robotunda araştırılan tüm sonuçlar Vergi İdaresi veri tabanları ile ilişkilendirilmektedir (European Commission 2010: 67-68).

4.8. Fransa

Fransa Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (DGFİP), beyannamelerin çevrimiçi hale getirilmesi ile veri tabanları oluşturmuştur. Yazılımlar her mükellef grubunun ve her dosyanın vergi risklerine, vergi davranışlarına, şüpheli anormalliklerine ve tutarsızlıklarına dayalı bir derecelendirme sistemi kullanarak analiz edilmektedir. Bu gelişmeler bilgi toplama ve işleme konusundaki güçlü etkileri ile ziyaret ve el koyma hakkı, soruşturma hakkı, açıklama gereksinimi, belgesel ve yerinde inceleme şeklindeki Fransa denetim prosedürlerine katkı sağlamıştır. Vergi İdaresi aynı zamanda vergi mükelleflerinin bazı bilgilerini işverenler, bankalar, sosyal güvenlik fonları vb. üçüncü şahıslardan alarak beyannameler arasındaki tutarsızlıkları eşleştirmektedir (Alexandre Gardette 19.10.2020: 157, 165).

DGFİP, denetim gerektiren vakaları tespit etmenin olağan yöntemlerine ek olarak, risk odaklı bir yaklaşımla denetim planlamasının kalitesini iyileştirmek için merkezi düzeyde yeni veri madenciliği yöntemleri geliştirmektedir. Kurum içindeki veri bilimcilerinden oluşan 'Vergi Kaçakçılığı Tespit ve Önleme Görev Gücü' birimi, veri tabanındaki bilgileri kullanarak gerçek kişi ve tüzel kişi vergi mükellefleri için "vergi kaçakçılığı profilleri" çıkarmaktadır. Vergi kaçakçılığı hedeflenmesini iyileştirmek için idareler arasında iş paylaşımı geliştirilmeye çalışılmaktadır. Yeni çıkarılan "Fransa Vergi Kaçakçılığı Önleme Yasası"na göre DGFİP tarafından tespit edilen ciddi vergi kaçırma vakalarının savcılığa havale edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca vergi ziyanda 100.000 Euro'dan fazla kaçırma suçlarını işleyen vergi mükelleflerinin idarenin web sitesinde yayınlanması gerekmektedir (DGFİP 2019: 34-35).

Fransa dijital teknolojilerin sunduğu avantajları daha etkili kullanmak ve önleme mekanizmasını en iyi şekilde geliştirebilmek amacındadır. Örneğin bu konuda "erken uyarı tehlike algılama sistemi" geliştirilmiştir. Bu sistem ile artık potansiyel olarak sıkıntılı işletmelerin erken tespiti için yapay zeka kullanılmaktadır. Devir, tasfiye veya iflas davalarıyla karşı karşıya kalan bir işletmenin riskini değerlendirmek için bir tahmin algoritması geliştirmek üzere model yeteneklerini ve veri uzmanlıklarını birleştirmişlerdir. 2018 yılında oluşturdukları modeli pilot olarak test ettikten sonra 2019 yılında ülke çapında uygulamaya başlamışlardır (DGFİP 2019: 38).

4.9. Finlandiya

Finlandiya'da vergi denetimleri mükelleflerin faaliyet türü ve kapsamını, yasalara uygun olduğu şekilde tüm işlemlerin hesaplara girilme şeklini ve muhasebe kayıtlarındaki bilgilerin doğru bir şekilde Vergi Dairesine raporlanıp raporlanmadığını kapsamaktadır. Bu şekilde muhasebenin genel güvenilirliği incelemeye alınır. Vergi denetimleri yoluyla vergi mevzuatının etkisi ve işleyişi izlenir ve mevcut mevzuatta önerilen iyileştirmeler için bir temel sağlanır. Mükellefler, vergi risk analizi yoluyla denetim havuzuna seçilir. Potansiyel vergi mükelleflerini belirlemek için belirli bir alan, çalışma sahası veya iş yeri de denetlenebilmektedir. Risk temelli denetim kapsamı tam denetimlerden kısmi denetimlere ve

sınırlı kapsam denetimlerinden karşılaştırma amacıyla bilgilerin toplandığı denetimlere kadar değişebilmektedir. Denetim, önceden yapılan risk değerlendirmelerine ve denetim sırasında ortaya çıkan faktörlere göre riskin en ilgili olduğu dönemi kapsamaktadır. Mükelleflerin yıllık hesapları, genel muhasebe defterleri ve yevmiye kayıtları, fatura ve fişleri, malların sevk belgeleri, transfer fiyatlandırma belgeleri, şirket toplantı tutanakları, iş sözleşmeleri, ticari sözleşmeleri, daimi emirleri, yazışmaları vb. tüm vergi ve vergi kategorisi ile ilgili materyalleri risk analizinde değerlendirilerek denetimin kapsamı çerçevesinde ve gerekli olduğu ölçüde incelenmektedir. Finlandiya Gelir İdaresi risk odaklı ve bilgisayar destekli elektronik denetimlerin daha kolay ve daha hızlı denetimlere olanak tanıdığını vurgulamaktadır. Finlandiya'da denetimlerin pek çoğu şirketin tesislerine herhangi bir ziyaret yapılmaksızın tamamen elektronik belgeler temelinde yürütülebilmektedir (VERO SKATT, 01.10.2020).

Finlandiya Vergi İdaresi Kayıtdışı Ekonomi ve Ekonomik Suçlar Birimi (Grey economy&economic crime) kayıtdışı ekonomiyle mücadelede ve vergiyle ilgili ve diğer ekonomik suç türleriyle başa çıkmada önemli bir rol oynamaktadır. Vergi İdaresi ile diğer makamlar arasındaki işbirliği ve bilgi alışverişi ile risk analizi yaparak çeşitli kayıtdışı ekonomi fenomenlerini izleme, tanımlama ve bunlarla mücadele etme konusunda bütüncül bir yaklaşım sağlamıştır. 2019 yılında gerçekleştirilen toplam kayıtdışı ekonomi denetim sayısı 588 olup, bunun yüzde 78'i Finlandiya "Kurumlar Vergilendirme Birimi"nin kayıtdışı ekonomi uzmanları tarafından gerçekleştirilmiştir. İhtisas bölümündeki kayıtdışı ekonomi denetimleri için riske dayalı hedef seçimi başarılı olmuştur. Bu doğrultuda riske dayalı seçilen denetim vakaların %87'sinden beyan edilmemiş vergilerin alınması sağlanmıştır. Kurumlar Vergilendirme Birimi'ndeki kayıtdışı ekonomi uzmanları tarafından gerçekleştirilen bu risk odaklı denetimlerin büyüklüğü Finlandiya 2019 yılı vergi gelirlerinin yaklaşık % 44'ü kadardır. Mükellefler ile ilgili yeterli ve güncel bilgiler olmadan risk analizinde doğru kararları verebilmek oldukça zor olmaktadır. Finlandiya "Uygunluk Raporu" ile kurumlar tarafından tutulan temel kayıtları sürekli güncellemektedir. Uygunluk Raporları, Kayıtdışı Ekonomi Bilgi Birimi tarafından oluşturulmaktadır. Bu raporlar, yetkililerin risk analizi gerçekleştirmelerine, kontrol-önlem ve uygulamalarına yardımcı olmaktadır. Uygunluk Raporunda bir kuruluşun veya yasal yükümlülükleri olan bir kişinin uyum düzeyi gösterilmektedir. Rapor faaliyetler, mali durum, varlıklar, vergiler, yasal emeklilik, kaza sigortası, işsizlik sigortası primleri, gümrük işlemleri, icra sicil bilgileri, iflas ve yeniden yapılandırma işlemleri gibi pek çok konuda ilgililerin bilgilerini içermektedir (vero.fi, Grey economy&economic crime, 01.10.2020).

4.10. Kore Cumhuriyeti

Kore Cumhuriyeti Ulusal Vergi Sistemi (NTS) bilgi teknolojilerinden yararlanarak oluşturmaya çalıştığı vergileme süreçlerini “Merkezi Entegre Vergi sistemi TIS (1997) “adını verdikleri bir sistemle inşa etmişlerdir. TIS 'in içerisinde internet hizmeti, uygunluk analiz sistemi ve iç görev destek sistemi bulunmaktadır. TIS tüm üçüncü taraf verilerini ve vergi mükelleflerinin işlem bilgilerini toplayan-kullanan ve vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını, vergi denetimlerini, vergi tahsilatlarını işleyebilen temel bilgi sistemi olmaktadır ve bir veri tabanı olarak değerlendirilmektedir. Sistem ülke çapındaki tüm ölge Vergi Dairelerini birbirine bağlayarak vergileme süreçlerinde hızın ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olmaktadır (NTS KOREA 2013: 60-61; Jae Jin Kim, 01.10.2020: 23).

Kore Ulusal Vergi Kanununa göre (Framework Act on National Taxes, 81-6) vergi mükellefleri periyodik olarak ve risk analizi sonucunda uyumsuz bulunarak vergi denetimine seçilmektedir. Vergi denetiminde kullanılan “Vergi Uyumu Analizi”, vergi mükellefinin vergi beyannamelerini ne kadar güvenilir bir şekilde doldurduğunu ve vergi yükümlülüklerini

nasıl yerine getirdiğini objektif ve kapsamlı bir şekilde değerlendirmek için sayısal analitik yöntemler kullanmaktadır (NTS Tax Audit, 2015: 9).

Kore vergi dairesi NTS 2011 yılından itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerine zorunlu bir e-Vergi Fatura sistemi uygulamıştır. Kore'deki tüm kurumlar vergisi mükellefleri ve 2012 yılında yapılan bir değişiklikle ilgili koşullara uyan tüm bireysel vergi mükellefleri faturalarını elektronik olarak düzenlemek zorundadır. Bu uygulama ile hileli işlemlerin azaltılması, fatura sahtekarlığının azaltılması, vergi veri şeffaflığının artırılması ve risk odaklı yaklaşımla gerçek zamanlı vergi denetiminin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir (Shim ve Song, 2016: 4488-4490). 2012 yılında geliştirilen “erken uyarı sistemi EWS” ile vergi dolandırıcılık türlerinin tanımlanması, analiz süreçlerinin oluşturulması ve erken uyarıların yapılandırılması sağlanmıştır. Sistem elektronik faturalardan, kurumlar ve gelir vergisi beyanname ve dosyalarından, vergi temerrüt kayıtlarından ve diğer kaynaklardan gelen bilgileri kullanarak şüpheli işlemlerin profillerini oluşturmaktadır. EWS tüm vergisel işlemleri gerçek zamanlı olarak izleyerek ve vergi mükelleflerince henüz beyanname verilmeden önce riski tespit ederek idareye bu konuda bir alarm verebilmektedir. Vergi mükelleflerinin iade taleplerinde de sistem riskli durumları gözden geçirerek kullanılabilir. Risk değerlendirmelerini hızlı ve gerçek zamanlı yaparak vergi denetçilerine daha riskli mükellefleri seçebilme noktasında yardımcı olmaktadır (Lee, 2016: 25-26).

5. Sonuç

Dijital dönüşüm sonucu tüm vergileme süreçleri elektronik ortama taşınırken denetim mekanizmasının bu yeni uygulamalara uyum sağlaması kısıtlı olan kaynaklarını bu noktada daha etkili ve verimli kullanabilme stratejilerini geliştirmesi gerekmektedir. Gelişen teknolojilerle gerçek zamanlı vergi verilerinin elde edilmesi hata ve kötüye kullanımların risk odaklı bir yaklaşımla daha hızlı ve doğru tespit edilmesini- izlenebilmesini olanaklı kılarak gerekli denetim sürecini kısa sürede gerçekleştirebilme fırsatı doğurmaktadır.

Özellikle düşük riskli –uyumlu vergi mükellefleri- olarak değerlendirilen mükellefler sistemde ayrıştırılmakta potansiyel olarak vergi kaybını önlemede yüksek riskli görülen mükelleflerin seçilmesi daha yüksek bir vergi gelirini sağlayarak uyumsuz mükelleflerde caydırıcılık etkisini attırmaktadır.

Vergi yönetiminin tüm mükellefleri denetlemesi imkansızdır. Fakat risk odaklı denetim yaklaşımında risk unsurları tespit edilerek yüksek riskli mükelleflerin sistem içinde belirlenmesi denetimde bir yol haritası sunabilmektedir. Hangi konu ve vergi türünde işgücü ve kaynakların yoğun kullanılacağı daha verimli bir şekilde planlanabilmektedir. Keyfiliğin son bulduğu şeffaf, hesap verilebilir bir vergi denetim yapısının inşasına katkı sağlanabilmektedir.

Risk analiz odaklı vergi denetimi mükellefleri faaliyet kolu, sektör, büyüklük, bölge vb. kriterlerde katmanlara ayırmakta ve mükellef ile ilgili veriler objektif olarak eşleştirilmekte, mukayeseler yapılmaktadır. Böylece denetim seçim stratejisi belirlenirken haksız rekabetin önüne geçilerek herkes için daha eşit ve adil bir inceleme süreci başlatılabilmektedir. Risk içeren ilgili denetim konusunun ortaya çıkması ile incelemeler daha kısa sürede tamamlanarak mükellefler üzerindeki yıpratıcı etki azaltılabilmektedir.

Vergi verileri ve verilerin analizi risk odaklı denetim yaklaşımının temelini oluşturmaktadır. Vergi idarelerinin tüm vergileme süreçlerini dijitalleştirerek veri toplama kapasitelerini arttırmaya çalıştıkları görülmektedir. Verileri eşleştirerek karşılıklı kontrollerin yapılması, sürekli gözden geçirilmesi ve harici kaynaklardan gelen verilerle anlamlı sonuçlar üretilebilmesi için elektronik uygulamaların standart formatlara sahip olması, senkronizasyonun sağlanması gerekmektedir. Aynı zamanda İç ve dış kaynaklardan gelen ve giderek artan vergi ile ilgili büyük verileri en iyi şekilde analiz edebilmek, denetim için

anlamli hale getirebilmek, vergi denetmenlerinin veri yoğunluğu karşısında zorluklarla başa çıkabilmelerini sağlayabilmek için ihtiyaçlara cevap verecek ileri teknolojiler (robotik, akıllı teknoloji, yapay zeka vb.) değerlendirilmeli ve ilgili birimlerin bu konudaki eğitimleri sürekli güncellenmelidir.

Kaynakça

- Alexandre Gardette, "Tax Administration Powers And Taxpayer Rights" Tax Audit Department Head Public Finances Directorate General (DGFiP), Ministry for the Economy and Finance, Case Study Topic 2.1, ss.153-167.
https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2012/Ingles/Netherlands_topic2.1_Gardette_France.pdf, Erişim Tarihi:19.10.2020.
- BDO Germany, "GoBD Compliance ", <https://www.bdo.de/en-gb/services/audit-assurance-en/it-controls-assurance/it-assurance/gobd-compliance>, Erişim Tarihi: 05.10.2020.
- Bottone, M., Carotenuto, M., D'Agosto, E., D'Arcangelo, F.M., Manzo, M. & Pisani S. (2014). "Dynamic Analysis of Tax Compliance in Italy", PRELIMINARY DRAFT, ss.1-33.
https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=SIEP2014&paper_id=96, Erişim Tarihi: 15.10.2020.
- Bundgaard, J., Gianelli, K., Dyppel, K.J., Tell, M. & Schmidt, P.K. (2013). "Tax Risk Management – Country Chapter – Denmark", ACADEMIC, Tax Research for the Business Community, ss.1-23. http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2014/01/TRM_Denmark_13.01.2014.pdf.
- Calayoğlu, İ. (2019). "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiř Adımları", Muhasebe ve Finansman Dergisi- Ocak, Cilt: 81, ss.143- 162.
- Collard, A. (2018). "Embracing Digital Transformation the HMRC Way", Impact Of Digitalisation On The Transformation Of Tax Administrations, IOTA, Budapest, ss.16-18. https://www.iota-tax.org/sites/default/files/publications/public_files/impact-of-digitalisation-online-final.pdf.
- COMARCH, Published 31.01.2019, "Italy: Mandatory e-invoicing using the governmental platform (SdI)– Comarch ready ahead of time with first companies on board", <https://www.comarch.com/trade-and-services/data-management/news/italy-mandatory-e-invoicing-using-the-governmental-platform-sdi/>, Erişim Tarihi: 15.10.2020.
- D'Agosto, E., Manzo, M., Pisani, S. & D'Arcangelo, F.M. (2017). "The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy", Public Finance Review, ss.1-29.
- DGFiP (2019). "Annual Report Key Performance Indicators 2018", https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfiP/Rapport/2019/RA2018_anglais.pdf.
- Diego Caicedo 4 Nisan 2018, E-invoicing Adaption: What the U.S. Can Learn From Latin America, <https://www.nasdaq.com/articles/e-invoicing-adoption-what-us-can-learn-latin-america-2018-04-04>, Erişim Tarihi:01.10.2020.
- Dogan, U. (2011). "Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey", Chapter 7, Risk-Based Tax Audits: Approaches And Country Experiences, Editörler: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank.
- DPT Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2007). Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2007 Yayın No: DPT:2734. ÖİK:685.
- Eugen Bogenschütz, 16 August 2002, " Germany: Electronic Tax Audit in Germany", <https://www.mondaq.com/germany/corporate-tax/17570/electronic-tax-audit-in-germany>, Erişim Tarihi: 05.10.2020. taxathand.com Germany, 13.01.2015, "New guidance issued on electronic archiving and access to tax data", <https://www.taxathand.com/article/1323/Germany/2015/New-guidance-issued-on-electronic-archiving-and-access-to-tax-data> Erişim Tarihi: 05.10.2020.
- European Commission (2006). "Risk Management Guide For Tax Administrations", Fiscalis Risk Analysis Project Group, (Financial Code: FPG/11), Version 1.02, European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union Indirect Taxation and Tax Administration Administrative Cooperation And Fight Against Fiscal Fraud, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources

- /documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf , Erişim Tarihi: 02.03.2021.
- European Commission (2010). “Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations”, Fiscalis Risk Management Platform, (Financial Code: FPG32/GRP4), European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union Indirect Taxation and Tax Administration Administrative Cooperation And Fight Against Fiscal Fraud, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf, Erişim Tarihi: 03.03.2021.
- gov.uk Overview of Making Tax Digital, <https://www.gov.uk/government/publications/making-tax-digital/overview-of-making-tax-digital>, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- GOV.UK. (2016). Government Transformation Strategy, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/590199/Government_Transformation_Strategy.pdf, Erişim Tarihi: 10.10.2019.
- Hastürk, M. (2010). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- IRAS 1 Singapore, Inland Revenue Authority of Singapore, <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/Audits-by-IRAS/>, Erişim Tarihi: 10.10.2020.
- IRAS 2 Singapore, Inland Revenue Authority of Singapore, <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/Audits-by-IRAS/Results-of-Past-Audits/>, Erişim Tarihi: 10.10.2020.
- IRS 1 <https://www.irs.gov/e-file-providers/become-an-authorized-e-file-provider>, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- IRS 4, https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-002r, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- IRS Fact Sheet (2006). The Examination (Audit) Process (FS-2006-10, January 2006), Media Relations Office Washington, D.C., <https://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-06-10.pdf>, Erişim Tarihi: 09.08.2020.
- Jae Jin Kim, “e-Tax Administration in South Korea and Its Achievements”, https://taxreform.dof.gov.ph/wp-content/uploads/2019/07/Session-Jae-Jin-Kim_e-Tax-Administration-in-Korea_003.pdf, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- Kaya, M.G., İlik, H.K. & Türkmen, H. (2017). Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler, Nobel Akademik Yayıncılık, Nobel Bilimsel Eserler Sertifika No:20779, 2.Baskı, Ankara.
- Khwaja, M.S. (2011). “Overview” ,Risk-Based Tax Audits: Approaches And Country Experiences, Editörler: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank.
- Lee, H.C. (2016). “Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea’s Electronic Tax Invoicing for Value-Added Tax”, World Bank Group, Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group, March 2016, Policy Research Working Paper 7592.
- Meenakshi Nilakantan, Mar 5th 2018, “E-Invoicing Mandate – Where Does The Us Market Stand”, <https://www.zycus.com/blog/e-invoicing/e-invoicing-mandate-in-the-us-market.html>, Erişim Tarihi: 25.10.2019.
- NTS KOREA (2013). National Tax Service Of Korea Annual Report 2013, www.nts.go.kr › mdIFileDown, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- NTS Tax Audit (2015), Tax Audit Guide Book “How tax audits work”, nts.go.kr › mdl › mdIFileDown, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- OECD (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (guidance note), Prepared by Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, Erişim Tarihi: 01.01.2021.
- OECD (2006). “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches”, Information Note, Prepared by Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group, OECD.
- OECD Tax Administration 2017, (2017). Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, Fransa.

- Pijnenburg, M., Kowalczyk, W., & van der Hel-van Dijk, L. (2017). "A Roadmap for Analytics in Taxpayer Supervision" *The Electronic Journal of e-Government*, Cilt:15, Sayı:1, ss. 19-32.
- RG 646 sayılı KHK, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm>, Erişim Tarihi: 27.05.2020.
- Shim, T.S. & Song, I.K. (2016). "Critical Success Factors of the Web-based Tax Invoice System in Korea", *KSII Transactions On Internet And Information Systems*, Cilt: 10, Sayı: 9, ss. 4487-4507.
- sni, Italy e-Invoicing, <https://snitechnology.net/en/product/fatturapa>, Erişim Tarihi: 15.10.2020.
- Torrey, A. (2008). "The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits", Bryant University, Honors Thesis. USA.
- Uğur, A.A. (2016). "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)", *International Journal of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 2, ss. 122–145.
- VDK (2012). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu.
- VDK (2013). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu.
- VDK (2014). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu.
- VDK (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu.
- VDK (2016). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu.
- VDK (2017). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu.
- VDK (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu.
- Vellutini, C. (2011 b). "Risk-Based Audits: Assessing the Risks", Chapter 2, *Risk-Based Tax Audits: Approaches And Country Experiences*, Editörler: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank.
- Vellutini, C. (2011a). "Key Principles of Risk-Based Audits", Chapter 1, *Risk-Based Tax Audits: Approaches And Country Experiences*, Editörler Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank.
- VERO SKATT, "Good tax auditing practice", https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/49204/good_tax_auditing_practic/, Erişim Tarihi: 01.10.2020.
- vero.fi, Grey economy&economic crime, "The Tax Administration has many effective ways of tackling tax fraud", <https://www.vero.fi/en/grey-economy-crime/prevention/taxation/>, Erişim Tarihi:01.10.2020.
- VİSTRA, 05 December 2018, "How to Comply With Italy's Electronic Invoicing Requirement", <https://www.vistra.com/insights/how-comply-italys-electronic-invoicing-requirement>, Erişim Tarihi: 15.10.2020.