

# SINIRLAR ÖTESİ VERGİ MÜFETTİŞLERİ

## TAX INSPECTORS BEYOND BORDERS



Ahmet ÇEÇ\*

### ÖZ

Türkiye'nin de üyesi olduğu İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Örgütü OECD tarafından 2012 yılında 'Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri' adıyla yeni bir program açıklandı. Programın amacı, gelişmiş ülkelerin vergi denetiminde edindikleri bilgi ve tecrübelerin gelişmekte olan ülkelere aktarılması, bu sayede vergi gelirlerinde artış sağlanması olarak belirlenmiştir. Buna göre OECD tarafından belirlenen Vergi Müfettişleri, talepte bulunan ülkelere giderek, vergi idarelerinde birbir ve uygulamalı olarak çalışmalara katılacaktır. Böylece gelişmekte olan ülkelerin kalkınması için kaynak yaratılması hedeflenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** OECD, Vergi Denetimi, Gelişmekte Olan Ülkeler, Vergi Müfettişleri

### ABSTRACT

In 2012, a new program named "Tax Inspectors Beyond Borders" is declared by Organisation For Economic Co-operation and Development. The purpose of the program is to transfer the information and experience gained by the advanced countries to the developing ones, thus, providing increase in tax revenues. Accordingly, tax inspectors chosen by Organisation For Economic Co-operation and Development will attend to works done in the tax administrations of demanding countries. In this way, creation of resource for the development of countries is intended.

**Keywords:** OECD, Tax Inspection, Developing Countries, Tax Inspectors

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 21.05.2016 / M.K.T.: 21.06.2016

## 1- GİRİŞ

Vergi, kalkınmanın göz ardı edilemeyecek unsurlarından birisidir. Bu kapsamda, ülkelerin kendi kendilerine yetebilen, sürdürülebilir bir kalkınma modeli benimseyebilmeleri, küreselleşen dünya düzeninde gelişmekte olan ekonomilerin göz önünde bulundurmaları gereken bir konudur. Bunun bilincinde olan uluslararası toplum da gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarına destekte bulunmak amacıyla çeşitli çalışmalar yürütmektedir.<sup>1</sup>

Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri, OECD tarafından son dönemlerde hayata geçirilen tam da bu tip bir çalışmadır. Projenin temelinde, gelişmekte olan ülkeler için hayati önem taşıyan vergi gelirlerinin arttırılarak iktisadi kalkınmalarının sağlanması bulunmaktadır. Bu bağlamda katılımcı ülkelerin vergi idarelerine, etkin vergi denetimi yapabilmelerine yönelik destek-danışmanlık hizmeti verilecektir.

Projenin uygulaması, alanında uzman ve deneyimli vergi müfettişlerinin, direkt olarak ilgili ülkelerin kurumlarında, ilgili idarelerin yetkilileriyle ve mevcut işler üzerinden birebir çalışmalarıyla gerçekleştirilecektir.

## 2- PROGRAMIN ORTAYA ÇIKIŞI ve GELİŞİM SÜRECİ

Programa ilişkin ilk taslak metni 2012 yılının Mayıs ayında OECD Vergi ve Kalkınma Birimi tarafından hazırlanmış, aynı yılın Temmuz ayında ise Mali İşler Departmanlığınca fizibilite çalışması yapılmasına karar verilmiştir. 5 Temmuz 2013 tarihinde fizibilite çalışmalarına ilişkin sonuç raporu açıklanarak programın temel hatlarına yer verilmiştir.<sup>2</sup> Ancak bu süreçte pilot uygulamalar da hayata geçirilmeye başlanmıştır. 2015 yılında Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) da programa katılarak OECD ile birlikte organizasyonun katılım ortağı olmuştur.<sup>3</sup> 13 Temmuz 2015 tarihinde Etiyopya'nın Addis-Ababa kentinde düzenlenen 3. Uluslararası Kalkınma Finansmanı Konferansında ise programın başlangıcı resmen duyurulmuştur.

## 3- ORGANİZASYONUN İŞLEYİŞİ

Programın genel olarak organizasyonunu sağlamak üzere OECD ile UNDP'nin ortaklığında, merkezi Paris'te olmak üzere Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri Sekreterliği kurulmuştur. <sup>4</sup> Sekreterlik, programda çalışacak uzmanların belirlenmesini sağlayacak, destek talebinde bulunan ülkelerin bu taleplerini değerlendirecek ve katılımcılar arasında koordinasyonu sağlayacaktır. Programda yer alacak diğer tarafları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Destek talebinde bulunan gelişmekte olan ülkelerin vergi idareleri (**Ev sahibi idare**)
- Organizasyonda görev alacak, alanında tecrübeli ve yetkin, aktif olarak çalışan veya henüz emekli olmuş Vergi Müfettişleri (**Uzmanlar**)
- Organizasyonda görev alan Vergi Müfettişlerinin çalıştığı veya emekli oldukları Vergi İdareleri (**Yardımcı idare**)
- Programa fon desteğinde bulunan kuruluşlar (**Sponsor kuruluşlar**)

<sup>1</sup> Vergi & Kalkınma: Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ükelere Yaklaşımı, <http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Vergi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20-%20ABD%C4%B0D.pdf> - Erişim Tarihi: 17 Mart 2016

<sup>2</sup> [http://www.oecd.org/tax/tax-global/TIWB\\_feasibility\\_study.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-global/TIWB_feasibility_study.pdf)

<sup>3</sup> <http://www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html>

<sup>4</sup> <http://www.oecd.org/ctp/tax-inspectors-without-borders-concept-note.pdf>

Programın başlangıcı, gelişmekte olan ülkelerin vergi idareleri tarafından sekreterliğe katılım başvurusu yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Burada ilgili idare, üzerinde çalışma yapılacak olan konuları ve çalışmaları yürütecek uzmanları programın mevcut çerçevesine uygun olarak belirlemekle yükümlüdür. Bunun yanında maliyetlerin karşılanması, ziyarette bulunacak yetkililerin vize ve çalışma izinlerinin sağlanması ile konaklama ve ulaşım da dahil olmak üzere ilgili ülkede gerekli imkanların sağlanmasından sorumlu olacaktır.

Ev sahibi ülkelerin vergi idarelerince sunulan destek taleplerinin uygun görülmesi halinde, sekreterlikçe ilgili ülkede görevlendirilecek uzmanlar belirlenecektir. Seçilecek uzmanların talepte yer alan konulara ilişkin deneyimli ve yetkin olması gerekmektedir. Programda görevlendirilmesi öngörülen uzmanlara ilişkin detaylı bilgilere aşağıda yer vereceğiz.

OECD tarafından programın işleyişine yön vermek amacıyla 2014 Kasım ayında Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri Uygulama Kılavuzu yayımlanmıştır.<sup>5</sup> Sekreterlik katılımcı tarafları, kılavuzda belirlenen usul çerçevesinde yönlendirecek ve iş akışını sağlayacaktır. Burada sektörün rolü daha çok düzenleyici olacaktır. Örneğin kılavuzda programa katılıma ilişkin ön hazırlık kriterlerine yer verilmiştir. Bunun yanında uygulamaların etkin ve verimli yapılmasına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Sekreterlik katılımcıların belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığına ilişkin değerlendirme yaparken burada yer alan hususları göz önünde bulunduracaktır. Gene uygulamanın yürütülmesinde ilgili düzenlemelere uyulmasını sağlayacak ve pratik öneriler getirecektir.

Programda genel olarak uygulama sürecinin stabil değil, değişken ve koşullara uygun olarak şekilleneceğini vurgulamak gerekir. Bu doğrultuda yayınlanan kılavuzun da, süreç içinde ortaya çıkacak durumlar karşısında oluşacak ihtiyaçlara cevap verebilmek amacıyla sürekli güncelleneceği ifade edilmiştir. Nitekim yukarıda bahsettiğimiz 2014 Kasım tarihli kılavuz 2. versiyon olarak yayınlanmıştır.

Bununla birlikte Birleşmiş Milletlerin programa partner olarak katılımı, organizasyonun yürütülmesinde önemli kolaylıklar sağlayacaktır. Kuruluşun Dünya genelinde hemen her ülkede ofisleri bulunmaktadır. Bu ofislerin de programa aktif olarak destek vermesi öngörülmüştür. Örneğin ev sahibi ülkelerin gerekli prosedürleri tamamlaması, ziyarette bulunacak uzmanların ihtiyaçlarının karşılanması buna dahildir. Bunlara ilişkin detaylar kılavuzda yer almaktadır.

#### **4- DESTEK ve DANIŞMANLIK KONULARI**

Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri projesi, katılımcı ülkelerin vergi denetiminde bilgi ve becerilerini artırma amacıyla ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla programın kapsamının vergi denetimi olduğunu belirtmeliyiz. Yani vergi idarelerinin denetim dışında kalan destek talepleri program kapsamına girmeyecektir.

Vergi denetiminde ele alınacak konular da belli ölçeklere göre sınırlandırılmıştır. Bunları da iki grupta toplayabiliriz: birincisi; uluslararası vergilendirmeye ilişkin hususlar, ikincisi ise vergi denetiminde etkinliğin artırılmasıdır. Birinci gruba ilişkin başlıca konular; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergiden kaçınma karşıtı kurallar, çok uluslu şirketler, tüketim vergileri, yüksek varlıklı bireyler olarak belirlenmiştir. İkinci grupta ise, ön denetim risk analizi ve değerlendirme, denetim soruşturma teknikleri, belirli sektörlerle ilişkin analizler yer almaktadır. Ancak yasal düzenlemeler, gümrük mevzuatı veya uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin öneri ve danışmanlık desteği programın kapsamı dışındadır.

Ev sahibi idareye verilecek destek hizmetinin süresi ise, idarenin ihtiyaçlarına, belirlenen konuların türüne ve aynı zamanda görevli uzmanlarla sağlanacak parasal desteğe göre değişkenlik gös-

<sup>5</sup> <http://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-inspectors-without-borders-toolkit.pdf>

terecektir. Tek seferlik bir ziyaretle 4 haftalık bir uygulama yapılabileceği gibi, birden fazla ziyaretle toplamda 6 ay ve üzerine çıkılması da mümkündür.

#### 5- PROGRAMDA GÖREV ALACAK UZMANLAR

Sınır Ötesi Vergi Müfettişleri projesinde görev alacak uzmanların, ülkelerindeki vergi idarelerinde en az 5 yıl süreyle vergi denetimi alanında görev yapmış olması gereklidir. Bunlar, halen kurumlarında aktif olarak çalışan veya yakın dönemlerde emekliye ayrılmış olan uzmanlar olabilir. Ancak yakın dönemler ifadesiyle ilgili kılavuzda net bir ifade bulunmamaktadır.

Programda görev almak isteyen vergi müfettişleri için başvurular OECD'nin internet sitesinden yapılmaktadır.<sup>6</sup> Başvurularda ilgilinin, vergi denetiminde uzmanlaştığı konuları belirtmesi istenmektedir. Sekreterlik tarafından başvuruları uygun görülen uzmanlar, uzmanlık alanlarına da yer verilmek suretiyle veri tabanına kaydedilir. Daha sonraki değerlendirmelerde bu bilgiler esas alınır. OECD verilerine göre görev alacak uzman sayısı, 2016-2019 arasını kapsayan ve birinci dönem olarak adlandırılan zaman diliminde 200 olarak belirlenmiştir.<sup>7</sup>

#### 6- BUGÜNE DEK YAPILAN UYGULAMALARDA ELDE EDİLEN SONUÇLAR

Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri projesinin resmi olarak başlangıcı oldukça yakın bir tarihte olmasına rağmen, öncesinde pilot uygulamalara başlanmış ve bunların bir kısmında da önemli sonuçlar alınmıştır. Örneğin:

- Kolombiya'da transfer fiyatlandırmasına yönelik vergi incelemelerinden 2011'de 3.3 Milyon Dolar gelir elde edilirken, programın uygulanmasıyla birlikte 2014 yılında bu rakam tam 10 kat artarak 33.2 Milyon Dolar olarak gerçekleşmiştir.<sup>8</sup>
- Kenya'da vergi denetiminde etkinliğin artırılmasıyla birlikte vergi gelirleri 3 yıl içinde 52 milyon dolardan 107 milyon dolara yükselmiştir.<sup>9</sup>
- Gene Kenya'da sadece çok uluslu bir firmanın denetimiyle vergi gelirlerinde yaklaşık olarak 23.5 milyon dolarlık bir artış sağlanmıştır.<sup>10</sup>

Bununla birlikte Arnavutluk, Senegal ve Gana'da programın uygulaması halen devam etmektedir.

#### 7- PROGRAMA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

OECD'ye yöneltilen eleştirilerde, üye ülkelerinin arasında vergi cennetlerinin olması ya da vergi cenneti özelliği taşıyan birtakım uygulamaların bulunması nedeniyle, kendi içerisinde vergi kayıp kaçığını önleyemeyen bir kurulun bu programa tavsiye verenler arasında olmasının doğru olmayacağı dillendirilmektedir. Yani kendi üyeleri arasında, gelişmekte olan ülkelerin mükelleflerini bir deyimle çalan ülkeler bulunuyorken, nasıl olacak da gelişmekte olan ülkelerin vergi kaybını önleyebilecektir.

Bir diğer eleştiri ise, programın pilot uygulamalarında görülen çarpıklıklar üzerinedir. Birleşik Krallığın, Ruanda'nın denetim kapasitesini arttırmak, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek vergi gelir-

<sup>6</sup> <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/TIWB-retired-expert-invitation.pdf>

<sup>7</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/commitments/commitment/tax-inspectors-without-borders.html>

<sup>8</sup> <http://www.reuters.com/article/us-development-goals-taxes-idUSKCN0PN2GB20150713>

<sup>9</sup> [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/4959/Tax\\_inspectors\\_without\\_borders.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/4959/Tax_inspectors_without_borders.html)

<sup>10</sup> <http://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/Addis%20flyer%20-%20TIWB.pdf>

lerini arttırması hususunda söz konusu programı uygulaması, bu kapsamda verilen örneklerdendir. Britanya, Ruanda'da Price Waterhouse Coopers (PWC) firmasında uluslararası vergilendirme konusunda uzmanlaşmış denetim elemanlarını istihdam etmiştir. Bilindiği üzere PWC şirketlere vergi alanında danışmanlık ve dış denetim hizmeti vermekte ve şirketlerin daha az vergi ödemesi konusunda rehberlik yapmaktadır. Böyle bir firmanın denetim elemanlarının Ruanda'nın vergi gelirlerinin arttırması hususunda istihdam edilmesinin tamamen zıt bir görüntü arz ettiği vurgulanmaktadır. Bir yandan vergi giderini azaltmaya çalışan kişilerin diğer tarafta vergi gelirlerinin arttırılması için çalışması çelişki olarak görülmektedir.

Programın değerlendirilmesinde, programa yöneltilen eleştiriler ele alındığında, bunların haksız olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Nitekim, son zamanlarda sıklıkla duyulan OECD üyesi ülkelerin (Lüksemburg gibi) uygulamış olduğu vergi cenneti politikaları, gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin kaybında önemli bir rol üstlenmektedir. Ancak OECD, başta Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı başta olmak üzere söz konusu politikalarla ciddi olarak mücadele etmektedir. Bunun yanında, söz konusu uygulamaların varlığının, sınır ötesi vergi müfettişliğini tamamen değersiz hale getireceğini söylemek doğru olmayacaktır. Ortada bir bataklık varsa tabii ki kurutulmalıdır. Ancak kurutulana kadar sinek ilacını hiç kullanmamak da doğru olmayacaktır. Ruanda örneğinde verilen eleştirilerin haklılık payı çok yüksektir. Programın içeriğinde ifade edildiği üzere, bu programda görevli müfettişler, ya hali hazırda aktif olarak ülkelerinin vergi denetim kurullarında çalışmakta olanlardan ya da bu kurullardan emekli olanlar arasından seçilmelidir. Dış denetim yapan firmalarda çalışan denetçilerin bu kapsamda istihdam edilmeleri doğru olmayacaktır.<sup>11</sup>

Yapılan araştırmalarda, her yıl gelişmekte olan ülkelere, vergi kaçırma veya kaçınma nedenleriyle yaklaşık 100 milyar dolarlık bir tutarın bu ülkelere çıktığı belirtilmektedir.<sup>12</sup> Bu yönüyle baktığımızda OECD'nin bu ülkelere yönelik doğru hedeflere yöneldiğini söylemek mümkündür. Zira gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerin genel bir özelliği de kalkınmaya yönelik iç kaynaklarının yetersiz olmasıdır. Bu kaynaklar içinde vergi gelirleri kuşkusuz en önemli kalemlerden biridir. Ancak yapılan çalışmalara göre, az gelişmiş ülkelere vergi gelirleri, yaklaşık olarak gayri safi milli hasılanın %15'ini oluşturmaktadır.<sup>13</sup>

## 8- TÜRKİYE'NİN KATILIMI

OECD, özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak yaptığı son çalışmalar kapsamında hiç alışık olunmadık bir kavram olan ve gelişmekte olan ülkelerin çokuluslu firmalar nezdindeki vergi incelemelerinde yardımcı olmak amacıyla kurulacak olan "Sınır Ötesi Müfettişler" kavramını gündeme getirmiştir. Her ne kadar ülkemiz uygulamasında böyle bir talep bugüne kadar olmasa da, geçmişte Norveç, İngiltere gibi gelişmiş OECD ülkelerinden bu tür "incelemeye destek talepleri" olmuştur. Bu yeni müesseseyi gündeme getiren OECD, bir nevi bu tür talepleri daha sistematik olarak karşılayacak bir birim yaratma amacını gütmektedir.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Cihan Deligöz, "Sınır Ötesi Vergi Müfettişliği" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 273, Eylül-2015, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27726&arananKey=C%C4%B0HAN%20DEL%C4%B0G%C3%96Z>, (20.02.2015), s.2-3

<sup>12</sup> <http://www.theguardian.com/sustainable-business/2014/nov/03/developing-nations-lose-100bn-tax-revenue-g20-reforms-avoidance>

<sup>13</sup> <http://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/Addis%20flyer%20-%20TIWB.pdf>

<sup>14</sup> <http://www.vergialgi.net/makaleler/oecd-bunyesinde-yeni-bir-muessese-sinir-otesi-vergi-mufettisleri/#>

Ülkemizin programa katılımı, gerek idarenin ‘destek-danışmanlık talebi’ şeklinde, gerekse destek talep eden ülkelere gönderilmek üzere görevlendireceği Vergi Müfettişleri ile mümkündür. Fakat destek talebinde bulunan ülkelere baktığımızda, bunların gelişmekte olan ülkelere ziyade, daha çok ‘az gelişmiş-gelişmekte olan ülkeler’ kategorisinde olduğunu görüyoruz. Ayrıca bugüne dek yapılan çalışmalar, ülkemizde çok daha öncelerde hayata geçirilen uygulamalara yönelik olmuştur. Dolayısıyla proje desteğinin, daha ziyade Türkiye’nin bir alt kategorisinde yer alan ülkeleri hedef aldığını söyleyebiliriz. Gene de proje şu an başlangıç aşamasında olduğundan, kesin bir yorumda bulunmaktan kaçınmak gerektiğini düşünüyoruz.

## 9- SONUÇ

Sınırlar Ötesi Vergi Müfettişleri, yeni bir proje olmasına rağmen şimdiden katılımcı ülkelerin vergi gelirlerine önemli katkılar sağlamıştır. Bunun yanında; çalışma planına göre 1. uygulama döneminin 2016-2019 yılları olarak belirlendiğini göz önüne alırsak, önümüzdeki dönemlerde projenin, gerek katılımcı ülkeler, gerekse destek-danışmanlık konuları bakımından daha da genişleyeceğini öngörebiliriz. Programa yönelik birçok eleştiri getirilmektedir. Ancak OECD’nin son dönemlerde geliştirdiği uygulamalarla paralellik taşıdığını belirtmek gerekir. Ayrıca programın kapsamı vergi denetimiyle sınırlı tutulduğundan, etkilerinin de belli ölçüde kalacağını söyleyebiliriz. Önümüzdeki dönemlerde yapılacak uygulamalarla, programın sonuçlarına yönelik daha sağlıklı değerlendirmeler yapmak mümkün olacaktır.

## KAYNAKÇA

- DELİGÖZ, C. “Sınır Ötesi Vergi Müfettişliği” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 273, Eylül 2015, ss.2-3.
- <http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9F%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Vergi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20-%20ABD%C4%B0D.pdf>
- <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/oecd>
- <http://www.vergiagi.net/makaleler/oecd-bunyesinde-yeni-bir-muessese-sinir-otesi-vergi-mufettisleri/#>
- <http://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/Addis%20flyer%20-%20TIWB.pdf>
- <http://www.reuters.com/article/us-development-goals-taxes-idUSKCN0PN2GB20150713>
- <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/tax-inspectors-without-borders-questions-and-answers.pdf>
- [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/4959/Tax\\_inspectors\\_without\\_borders.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/4959/Tax_inspectors_without_borders.html)
- <http://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/Addis%20flyer%20-%20TIWB.pdf>
- <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/TIWB-retired-expert-invitation.pdf>
- <http://www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html>
- <http://www.oecd.org/ctp/tax-inspectors-without-borders-concept-note.pdf>
- <http://www.imf.org/external/np/ieo/2005/ta/eng/pdf/013105a.pdf>
- <http://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-inspectors-without-borders-toolkit.pdf>
- <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/commitments/commitment/tax-inspectors-without-borders.html>
- [http://www.oecd.org/tax/tax-global/TIWB\\_feasibility\\_study.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-global/TIWB_feasibility_study.pdf)
- <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/tax-inspectors-without-borders-summary.pdf>