

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN MÜKELLEFLER VE  
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

**Yüksek Lisans TEZİ**

**Musa KELEŞ**

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS**

**EYLÜL – 2019**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



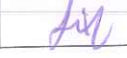
VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN MÜKELLEFLER VE  
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Musa KELEŞ

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

“Bu tez 04/09/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. N. Tolga Sarıç	Başarılı	
Doç. Dr. Furkan BESEL	Başarılı	
Dr. Öğr. Üyesi İŞİ AYAS	Başarılı	



SAKARYA  
ÜNİVERSİTESİ

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Musa KELEŞ
Öğrenci Numarası	:	1460Y06012
Enstitü Anabilim Dalı	:	Maliye
Enstitü Bilim Dalı	:	-
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN MÜKELLEFLER VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ
Benzerlik Oranı	:	%18

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

MUSA KELEŞ  
04/09/2019  
Öğrenci İmza

Sakarya Üniversitesi ..... Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafıma yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .....@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....  
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman  
Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS

Tarih: 04/09/2019

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

## ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim boyunca değerli bilgi ve deneyimlerinden yararlandığım, her konuda bilgi ve desteğini almaktan çekinmediğim, araştırmanın planlanmasından yazılmasına kadar tüm aşamalarında yardımlarını esirgemeyen, teşvik eden, aynı titizlikte beni yönlendiren değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Kıymetli önerileri ve yönlendirmeleri daha ileriye yol almamı sağlayan değerli jüri üyeleri Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ'a ve Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e teşekkürlerimi sunarım. Hem lisans hem de yüksek lisans eğitimim boyunca yardım ve desteğini esirgemeyen Araş. Gör. Tunç İNCE'ye ayrıca teşekkür ederim.

Maddi ve manevi destekleriyle bugüne geldiğim ailem Orhan-Hatice-Tuğçe KELEŞ'e şükranlarımı sunarım. Son olarak yüksek lisans eğitim süreci boyunca en iyi destekçim olan, tez hazırlama sürecimde sabır ve özveride bulunan, desteklerini esirgemeyen sevgili eşim Araş. Gör. Seda Selin KELEŞ'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Musa KELEŞ

04.09.2019

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	İ
KISALTMALAR.....	V
TABLolar LİSTESİ .....	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	İX
ÖZET.....	X
ABSTRACT .....	Xİ
GİRİŞ.....	1
<b>BÖLÜM1: GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ.....</b>	<b>4</b>
1.1. Denetim Kavramı .....	4
1.1.1. Denetimin Türleri .....	5
1.1.1.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	5
1.1.1.2. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	17
1.2. Vergi Denetimi.....	21
1.2.1. Vergi Denetiminin Amaçları.....	23
1.2.1.1. Mali Amaç .....	24
1.2.1.2. Ekonomik Amaç .....	25
1.2.1.3. Sosyal Amaç .....	25
1.2.1.4. Hukuki Amaç.....	26
1.2.2. Vergi Denetim Özellikleri.....	27
1.2.2.1. Hukukilik .....	27
1.2.2.2. Tarafsızlık .....	27
1.2.2.3. Yaptırım Gücüne Sahip Olma .....	29
1.2.2.4. Dış Denetim Olma .....	29
1.2.2.5. Hesap Denetimi Olma.....	29
1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları .....	30
1.2.3.1. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu .....	30
1.2.3.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu .....	31
1.2.3.3. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu.....	31
1.2.4. Vergi Denetim Yöntemleri.....	31
1.2.4.1. Denetimin Yapıldığı Yer Bakımından.....	32

1.2.4.2. Denetimin İçeriği Bakımından .....	32
1.2.4.3. Denetimin Sürekliliği Bakımından .....	33
1.2.4.4. Denetimin Akışı Bakımından .....	33
1.2.5. Vergi Denetiminin Etkileri .....	34
1.2.5.1. Ekonomik Açıdan Etkileri .....	34
1.2.5.2. İşletme Yönetimi Açısından Etkileri .....	34
1.2.5.3. Sosyal Adalet Açısından Etkileri .....	35
1.2.6. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması .....	36
1.3. Türkiye’de Vergi Denetimi .....	37
1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri .....	37
1.3.1.1. Yoklama .....	38
1.3.1.2. Vergi İncelemesi .....	40
1.3.1.3. Arama .....	43
1.3.1.4. Bilgi Toplama .....	43
1.3.1.5. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi .....	44
1.3.2. Türkiye’de Vergi Denetim Birimleri .....	45
1.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri ve İdari Yapısı .....	45
1.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu’nun İdari Yapısı ve Görevleri .....	49
<b>BÖLÜM2: VERGİ MÜKELEFLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>53</b>
2.1. Mükelleflerin Vergileme Karşısındaki Davranışları .....	53
2.1.1. Kolektif Karar Alma Mekanizmasını Yönlendirme .....	53
2.1.1.1. Oy Kayması .....	53
2.1.1.2. Baskı Gruplarını Yönlendirme .....	54
2.1.2. Vergiden Kaçınma .....	54
2.1.3. Vergi Kaçakçılığı .....	55
2.1.4. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi .....	56
2.1.5. Vergi Yansıması .....	57
2.1.6. Vergi Grevi .....	57
2.2. Mükelleflerin Davranışlarını Belirleyen Faktörler .....	57
2.2.1. İçsel Faktörler .....	57
2.2.1.1. Vergi Ödeme Gücü .....	58

2.2.1.2. Vergi Ahlakı .....	59
2.2.1.3. Eğitim ve Öğretim Düzeyi.....	59
2.2.1.4. Devlete Duyulan Bağlılık .....	60
2.2.1.5. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu.....	62
2.2.1.6. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakış Açısı .....	63
2.2.1.7. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı.....	63
2.2.1.8. Yükümlünün Mesleği .....	65
2.2.1.9. Demografik Faktörler .....	65
2.2.1.10. Mükellefin Vergi Hakkındaki Düşünceleri .....	67
2.2.2.Dışsal Faktörler .....	68
2.2.2.1. Vergi Yönetimi ve Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler.....	68
2.2.2.2.Ekonomik Konjonktürden Kaynaklanan Faktörler.....	74
2.2.2.3.Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler .....	75
2.3. Vergi Denetiminde Mükellef Hakları.....	76
2.3.1.OECD Ülkeleri’nde Mükellef Hakları .....	76
2.3.2.Türkiye’de Mükellef Hakları .....	77
2.4.Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar .....	81
2.4.1.Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası.....	82
2.5.Vergi Denetimine İlişkin Bazı Çalışmalar.....	84
<b>BÖLÜM 3: ARAŞTIRMA .....</b>	<b>86</b>
3.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	86
3.2.Araştırmanın Modeli .....	86
3.3.Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitlesi .....	86
3.4.Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi.....	87
3.5.Mülakat Analizi .....	88
3.6.Anket .....	110
3.6.1.Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu .....	111
3.6.2.Ankete Katılan Mükelleflerin Sosyo-Demografik Özellikleri .....	111
3.6.3. Anket Sorular .....	113
3.6.3.1. Anket Sorularına İlişkin Diğer Analizler.....	122
<b>SONUÇ .....</b>	<b>140</b>

<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>144</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>158</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>164</b>



## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>BYDK</b>	:Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
<b>GİB</b>	:Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GİBTVGHK</b>	:Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun
<b>İSMMMO</b>	:İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	:Kamu Gözetim Kurulu
<b>KHK</b>	:Kanun Hükmünde Kararname
<b>KKEG</b>	:Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
<b>KMYVKK</b>	:Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KVK</b>	:Kazanç Vergisi Kanunu
<b>MASAK</b>	:Mali Suçları Araştırma Kurulu
<b>Md</b>	:Madde
<b>OECD</b>	:Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
<b>PCAOB</b>	:Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun kuruluşu
<b>SGK</b>	:Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SM</b>	:Serbest Muhasebecilik
<b>SMMM</b>	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	:Sarbanes-Oxley
<b>SPK</b>	:Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TBMM</b>	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>T.C.</b>	:Türkiye Cumhuriyeti
<b>TÜRMOB</b>	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>VDK</b>	:Vergi Denetim Kurulu
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	:Yeminli Mali Müşavir

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Türkiye Genelinde Yapılan e-Yoklama Çalışmaları (2017) .....	39
<b>Tablo 2:</b> İnceleme Türüne Göre Dağılım.....	41
<b>Tablo 3:</b> Mükellef Başına İnceleme Sonuçları .....	42
<b>Tablo 4:</b> GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Dolu Kadro Sayıları.....	46
<b>Tablo 5:</b> Merkez Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı.....	46
<b>Tablo 6:</b> Taşra Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı.....	47
<b>Tablo 7:</b> Vergi Denetim Kurulu'nun Kadro Dağılım Şeması.....	49
<b>Tablo 8:</b> VDK'da Görev Yapan Kadrolu ve Geçici Görevli Personelin Unvanlarına Göre Dağılımı.....	49
<b>Tablo 9:</b> Vergi Mevzuatının Yeterince Açık ve Anlaşılır Olup Olmadığına İlişkin Yanıtlar .....	92
<b>Tablo 10:</b> Vergi Denetimi Esnasında Yaşanılan Sıkıntılara İlişkin Yanıtlar.....	97
<b>Tablo 11:</b> Denetim Sırası ve Sonrasında İdareler Arası Uygulama Farklılıkları Var Mıdır Sorusuna İlişkin Yanıtlar .....	101
<b>Tablo 12:</b> Denetim Sisteminin Yeterliliğine İlişkin Yanıtlar .....	103
<b>Tablo 13:</b> Mevzuat Değişikliğini Veya Mevzuatı Bilmemekten Dolayı Ceza Veya Denetim Yaşanmasına İlişkin Yanıtlar.....	106
<b>Tablo 14:</b> Vergi Denetiminin Daha Yeterli Ve Etkin Olması İçin Neler Yapılabilir Sorusuna İlişkin Yanıtlar .....	109
<b>Tablo 15:</b> Cronbach's Alfa Katsayısı Analizi.....	111
<b>Tablo 16:</b> Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyet Durumu .....	112
<b>Tablo 17:</b> Ankete Katılan Mükelleflerin Medeni Durumu .....	112
<b>Tablo 18:</b> Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu .....	112
<b>Tablo 19:</b> Ankete Katılan Mükelleflerin Gelir Tablosu .....	113
<b>Tablo 20:</b> Ankete Katılan Mükelleflerin Meslekleri .....	113
<b>Tablo 21:</b> Vergi Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı .....	114
<b>Tablo 22:</b> Denetim Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı.....	117
<b>Tablo 23:</b> Ceza Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı.....	120

<b>Tablo 24:</b> Mevzuat Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı.....	121
<b>Tablo 25:</b> Vergi Algısı, Denetim Algısı, Ceza Algısı ve Mevzuat Algısına İlişkin Skorlar .....	122
<b>Tablo 26:</b> Ölçeklerin Basıklık ve Çarpıklık Değerleri.....	122
<b>Tablo 27:</b> Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler ..	123
<b>Tablo 28:</b> Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi ..	123
<b>Tablo 29:</b> Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi.....	124
<b>Tablo 30:</b> Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi) .....	124
<b>Tablo 31:</b> Denetim Algısı İle Cinsiyet Arasındaki T Testi Tanımlayıcı İstatistikler .	125
<b>Tablo 32:</b> Cinsiyet Değişkeninin Denetim Algısı Üzerindeki Etkisi (Bağımsız Örneklem T Testi) .....	125
<b>Tablo 33:</b> Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler.....	126
<b>Tablo 34:</b> Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi Tablosu .....	126
<b>Tablo 35:</b> Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi.....	126
<b>Tablo 36:</b> Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tamhane Testi).....	127
<b>Tablo 37:</b> Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler .....	129
<b>Tablo 38:</b> Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Homojen Varyans Testi .....	129
<b>Tablo 39:</b> Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Anova Analizi .....	130
<b>Tablo 40:</b> Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi).....	130
<b>Tablo 41:</b> Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler .....	131
<b>Tablo 42:</b> Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Homojen Varyans Testi .....	131
<b>Tablo 43:</b> Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu(Tukey Testi).....	132
<b>Tablo 44:</b> Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Anova Analiz.	133
<b>Tablo 45:</b> Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler .....	133
<b>Tablo 46:</b> Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Homojen Varyans Testi .....	134

<b>Tablo 47:</b> Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Anova Analizi .....	134
<b>Tablo 48:</b> Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi) .....	134
<b>Tablo 49:</b> Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler.....	136
<b>Tablo 50:</b> Ceza Algısı ile Yaş Arasındaki Homojen Varyans Testi .....	136
<b>Tablo 51:</b> Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Anova Analizi.....	136
<b>Tablo 52:</b> Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi) .....	137
<b>Tablo 53:</b> Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler .....	137
<b>Tablo 54:</b> Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi .....	138
<b>Tablo 55:</b> Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi	138
<b>Tablo 56:</b> Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu.....	138
<b>Tablo 57:</b> Denetim Geçirme Durumuna Göre Vergi, Denetim ve Ceza Algısı Karşılaştırması .....	139

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Denetimin Türleri .....	5
<b>Şekil 2:</b> İç Denetçi Kadrosu Bulunan ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları.....	8
<b>Şekil 3:</b> Kamu Gözetim Kurulu Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler .....	13
<b>Şekil 4:</b> Bağımsız Denetim Kuruluş Sayısı.....	14
<b>Şekil 5:</b> T.C. Sayıştay Başkanlığı Personel Durumu.....	17
<b>Şekil 6:</b> Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza.....	42

## Sakarya Üniversitesi

### Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

<b>Yüksek Lisans</b>	X	<b>Doktora</b>	
<b>Tezin Başlığı:</b> Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği			
<b>Tezin Yazarı:</b> Musa KELEŞ		<b>Danışman:</b> Dr. Öğr. Üy. Işıl AYAS	
<b>Kabul Tarihi:</b> 04/09/2019		<b>Sayfa Sayısı:</b> xi + 164	
<b>Anabilim Dalı:</b> Maliye			
<p>Vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak alınması, ağırlıklı olarak vergi denetimi kavramını ön plana çıkarmaktadır. Vergi kaçakçılığı en aza indirilmesi etkili bir vergi denetiminden geçmektedir. Ayrıca, etkin vergi denetimi, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanması sağlayarak vergi denetiminin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarının yerine getirilmesini sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı vergi denetiminin etkinliğinin mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından değerlendirilerek analiz edilmesidir. Vergi denetiminin hem mükellefler hem de mükellefler ile devlet arasındaki bağı sağlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesi, denetimde yaşanan sorunların ortaya konulması ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilmesi açısından önemlidir. Çalışmada olasılığa dayalı olmayan kolayda örneklem yöntemi kullanılarak İstanbul ilindeki 459 mükellef ile anket yapılmıştır. Bununla birlikte tam biçimlendirilmiş mülakat yöntemi kullanılarak 10 SMMM ile mülakat yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre vergi algısında katılımcılar, vergi sistemini karmaşık bulmakta ve vergi yükünü yüksek bulurken vergi ödevini hem ahlaki bir görev hem de vatandaşlık görevi olarak görmektedirler. Denetim algısında katılımcılar, denetimlerin beyan edilememiş gelirleri ortaya çıkaracağını ve denetimin artması ile vergi gelirlerindeki artacağını düşünmektedirler. Denetim algısı ile eğitim durumu, cinsiyet, gelir durumu ve yaş arasında anlamlı bir ilişki vardır. Ön lisans mezunları lise mezunlarına göre lise mezunları ise eğitim almayanlara göre denetimin etkinliği hakkında daha olumlu bir tutuma sahiptir. Kadınların erkeklere göre denetimin etkinliğine karşı tutumu daha yüksektir. 8701 TL ve üstü gelire sahip olanlar 0-1700 TL arasında gelire sahip olanlara göre denetimin etkin yapılmadığını düşünmektedir. 19-25 yaş grubu 46 ve üzeri yaş grubuna göre denetimin daha etkin yapıldığını düşünmektedir. Ceza algısında ise, eğitim durumu, yaş ve gelir ile anlamlı bir ilişki vardır. Eğitim seviyesi arttıkça cezalara karşı ortalama tutumlarda artmaktadır. Lisansüstü eğitime sahip olanlar İlköğretim ve liselere göre, lisans sahibi olanların ise liselere göre vergi cezalarına karşı ortalama tutumu daha yüksektir ve cezaların etkin olduğunu düşünmektedir. 19-25 yaş arası gençler orta ve üstü yaş grubuna göre cezaların daha etkin olduğunu düşünmektedirler. Yüksek gelirliler cezaları etkin bulmamaktadır. Denetim geçirmeyenler denetim geçirenlere göre denetimin daha etkin olduğunu düşünmektedir. Yapılan mülakatlardan Türkiye’de vergi denetiminin geçmiş dönemlere göre daha etkin olduğu bununla birlikte etkinliğin artırılması için mevzuatın açık ve anlaşılabilir bir hal alması, denetim personelinin uzmanlaşması, sistemlerin entegre olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.</p>			
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Vergi Denetimi, Vergi Denetiminin Etkinliği, Mükellef Davranışları			

**Sakarya University**  
**Institute of Social Sciences Abstract of Master Thesis**

<b>Master Degree</b> <input checked="" type="checkbox"/>	<b>Ph.D.</b> <input type="checkbox"/>
<b>Title of Thesis:</b> Evaluation of the Effectiveness of Tax Inspection by Taxpayers and Independent Accountant and Financial Advisor: Example of Istanbul Province	
<b>Author of Thesis:</b> Musa KELEŞ	<b>Supervisor:</b> Asist. Prof. Işıl AYAS
<b>Accepted Date:</b> 04/09/2019.	<b>Number of Pages:</b> xi + 164
<b>Department:</b> Public Finance	
<p>The timely and exhaustive collection of tax revenues predominantly emphasizes the concept of a tax audit. Minimizing tax evasion undergoes an effective tax audit. Furthermore, effective tax audit ensures the implementation of the principles of fairness and equality in taxation and ensures the fulfillment of the fiscal and extra-financial objectives of the tax audit. The aim of this study is to measure and analyze the effectiveness of tax auditing by taxpayers and Independent Accountant and Financial Advisors. The valuation of tax audit by taxpayers and by the Independent Accountant and Financial Advisors who provide the link between the taxpayers and the state is important in terms of bringing out the problems seen in the audit and advising resolutions to these troubles. In his study, 459 taxpayers in Istanbul were surveyed using questionnaire random sampling method. In addition, 10 CPAs were interviewed using the fully formed interview method. According to the results of the survey, the participants perceived the tax system as a moral duty and a citizenship duty while recovering the tax system complex and finding the tax burden high. According to the results of the survey, the participants perceived the tax system as a moral duty and a citizenship duty while recovering the tax system complex and finding the tax burden high. In high the perception of audit, the participants think that the audits will generate undeclared revenues and that the tax revenues will increase with the increase of the audit. There is a meaningful relationship between perceptual experience of supervision and education, gender, income and age. Associate degree graduates have a more positive attitude about the potency of the audit than high school graduates compared to the non-trained graduates. They have higher attitudes towards the effectiveness of control than men. Those who have income of 8701 TL and above think that the audit is not effective compared to those who have income between 0-1700 TL. The 19-25 age group believes that the audit is more efficient than the 46 and older age group. The 19-25 age group thinks that the audit is more effective than the 46 and older age group. In the perception of punishment, there is a significant relationship with education level, age and income. As the level of education increases, average attitudes towards penalties increase. Those with postgraduate education have higher average attitudes to tax penalties than those with basal and high schools, and those with licenses think that punishments are in force. Young people between the ages of 19-25 think that penalties are more effective than middle and elder age group. Young people between the ages of 19-25 think that penalties are more effective than middle and older age group. High incomes do not find penalties effective. Those who have not passed audit think that the audit is more efficient than those who have died. Later on the interviews from Turkey's tax of past periods by more efficient that although legislation in a readable and understandable state take to increase the potency of this control, differentiation of the audit staff, have reached the conclusion it should be incorporated into the organization.</p>	
<b>Keywords:</b> Tax Audit, Effectiveness Of Tax Audit, Taxpayer Behaviors	

# GİRİŞ

## **Araştırmanın Konusu**

Devletin en büyük gelir kalemini vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin zamanında ve en doğru biçimde toplanmasını sağlayan en temel faktörlerden biri, vergi borçlusu konumundaki mükellefin, vergi alacaklısı konumundaki devlet tarafından uygulamaya konulan vergi politikalarını takip etmesi ve yükümlülüklerini yerine getirmesidir. Vergi denetimi, vergi kanunlarından doğan yükümlülükleri doğru ve tam bir şekilde yerine getirilip getirilmediği ve vergi borcunun zamanında ödenip ödenmediğinin vergi otoritesi tarafından çeşitli yöntemler kullanarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünüdür. Mükellefin vergi yükümlülüğünü yerine getirmesinin takibi vergi denetimi ile sağlanmaktadır.

Günümüzde, vergi ödemenin en yaygın yöntemi “Beyan” usulüdür. Bu usule göre, vergi matrahını kanunda belirtilen ilkelere uygun olarak vergi mükellefi yazılı olarak bildirir. Vergi mükellefleri bu sistemde elde ettikleri geliri serbestçe beyan ederler, yani bu sistemde aktif rol alırlar. Ancak, beyan sisteminin başarılı bir şekilde uygulanması, vergi mükelleflerinin dürüst olmasına bağlıdır. Vergi mükelleflerinin dürüst olup olmadıkları ve gerçek kazancını beyan edip etmedikleri beyanları izlenerek tespit edilmektedir. Bu kapsamda vergi denetimi, denetim alanında uzman personel aracılığıyla vergi mükellefleri için sorumlu oldukları olaylara ilişkin hesap ve işlemleri incelemektir. Mükelleflerin beyanının doğruluğu vergi denetimi aracılığıyla sağlanmaktadır. Ayrıca, vergi mükellefleri, gerçek kazançlarının bir kısmını kayıt dışı bırakarak vergiyi kaçırabilmektedir. Bu nedenle vergi denetiminin amacı, vergi kaçakçılığını önlemek ve devletin finansmanını sağlamak, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve uygulamaya konulan vergilerin gerektirdiği şekilde uygulanmasıdır.

Çalışmanın ana konusu Türkiye’de vergi denetimi etkinliğinin mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesidir. Bu etkinin belirlenmesi ve vergi denetimi etkinliği konusunda gereken düzenlemelerin yapılması için öneriler tespit edilecektir. Araştırmanın üçüncü bölümünü oluşturan ampirik analizde vergi denetimi etkinliğine ilişkin mükelleflerin ve SMMM’lerin bakış açıları araştırılacaktır.

## **Araştırmanın Amacı**

Türkiye’de vergi idaresi vergi alacağını verimli bir biçimde tahsil edebilmek için, vergi mükelleflerini çeşitli şekillerde kontrol etmektedir. Yükümlüleri denetleme yolları,



vergi incelemesi, yaygın ve yoğun vergi denetimi, yoklama, arama, bilgi toplama ve teftiştir (iç denetim). Bu kapsamda vergi denetiminin en önemli ve etkili aracı vergi incelemesidir. Defter tutma, fatura-irsaliye takibi gibi ödevler, yevmiye, envanter ve işletme hesabı defterlerinin tasdik ettirilmesi, vergi borcundan müteselsil sorumluluk gibi denetimsel etkiler mükellefin ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin üzerindeki denetimin etkinliği ile yakından ilişkilidir.

Bu çalışmada vergi denetimi etkinliğinin mükellefler ve SMMM'ler tarafından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır

### **Araştırmanın Önemi**

Devletler toplumların ortak ihtiyaçlarını gidermek için kurulur. Modern devletlerde toplum ihtiyaçları artmış ve devletin rolü de paralel olarak artmıştır. Bu artış ile birlikte devlet kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerinin önemli kısmını vergiler oluşturur.

Vergi ise, kamu makamlarının, kişilerden kamu harcamasını finanse etmek ya da devletin sosyal ve ekonomik yaşama karışmasını sağlamak amacıyla, karşılıksız, cebri, nihai ve kanuna dayanarak, doğrudan doğruya istenen mali yükümlülüktür.

Araştırmanın önemi vergi denetimi ile ilgili problemlerin saptanması ve mükellefler ile mükelleflerin işlemlerine aracılık eden SMMM'lerin değerlemeleri ışığında vergi politikalarının oluşturulmasında ve ileride yapılacak çalışmalara destek niteliğindedir.

### **Araştırmanın Yöntemi**

Bu çalışmada vergi denetimi etkinliği üzerine değerlendirmeler üç bölümden oluşacak şekilde yapılmıştır. Birinci bölümde denetim ve vergi denetimi kavramlarına açıklık getirilmiştir. İkinci bölümde vergi mükelleflerinin hakları üzerinde durulmuş, vergi mükelleflerinin davranışları incelenmiştir. Araştırma bölümü olan üçüncü ve son bölümde İstanbul ilindeki SMMM'ler ile 6 soruluk mülakatlar ve yine İstanbul ilinde bulunan 459 vergi mükellefi ile 54 soruyu içeren anket çalışması yapılmış, görüşleri değerlendirilmiştir.

Değerlendirilebilir niteliklere sahip anket formlarının analizinde Sosyal Statistical Package for Social Science- SPSS 25.0 for Windows kullanılmıştır. Anketler ve mülakatlar ayrıca Excel programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve yorumlanmıştır. İstanbul ilinde bulunan Dudulu, Pendik, Tuzla, Ümraniye ve Üsküdar

bölgelerinde toplam 10 SMMM'ler ile yapılan mülakatlarda 6 farklı soru hazırlanmış ve Vergi Denetiminin Etkinliği SMMM'ler tarafından değerlendirilmiştir.

# **BÖLÜM1: GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ**

## **1.1.Denetim Kavramı**

Latince kökenli bir kelime olan denetim kavramı, anlam olarak ‘onaylamak’ ve ‘işitmek’ anlamına gelmektedir. Türkiye’ de denetleme veya denetim kavramı genellikle ‘kontrol, murakabe, teftiş ve revizyon’ kavramları ile yakın anlamda kullanılır (Organ, 2008: 1).

Denetim, ticari ve mali olayların başlangıcıyla başlamıştır. Her nerede bir ticari faaliyet veya mali olay meydana geldiyse bugünkü şekliyle olmasa da muhakkak bir denetim söz konusu olmuştur (Erdoğan, 2002: 55). Denetim çalışmaları günümüzdeki şeklinden ve anlamından daha dar kapsamlı olarak 1900’lü yılların başlarında, işletmelerin belge ve kayıtları üzerindeki hile, hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılması şeklinde belge denetimi olarak başlamıştır (Kartal, 2013: 11). Genel kavram olarak ise denetim, kurum veya kuruluşların veyahut bireylerin ya da plan, program veya projenin yapısı, işleyişi veya sonuçlarının önceden saptanmış veya hedeflenmiş olan standartlara uygunluk derecesini araştırma, inceleme, gözlemleme, sorgulama gibi teknikler ile saptanması ve saptanan bulguların objektif ve belirli bir program dahilinde değerlendirerek ilgili kişi, kurum veya kurumlara aktarılması sürecidir (Köse, 2007: 5).

Denetim sözcüğü gündelik yaşam içerisinde farklı anlamlar içerebilen, hayatın çeşitli evrelerinde farklı anlamlarda kullanılan bir kavramdır (Berçin, 2011: 3). Denetim, yapılan işlemlerin önceden belirlenmiş kanun, tüzük, yönetmelik, genelge gibi kurallar dizisine uygunluğunun araştırılması ve ilgili işlemlerin asıl mahiyetini açığa çıkarmak amacıyla yapılan iş ve işlemler bütünüdür(Tekin ve Çelikkaya, 2013: 27).Denetim faaliyeti çeşitli aşamalardan geçerek gerçekleştirilir. Birbirini takip eden bu aşamaların başlangıcı ve sonucu arasındaki işlemler belirli planlar çerçevesinde yürütülür (Başpınar, 2005: 35). Bu tanımlardan yola çıkarak denetim kavramı dünyanın çeşitli yerlerinde çeşitli manalarda ortaya çıkabilmektedir. Her anlamıyla denetim geçmişte kurulmuş belli başlı kurallara göre sonradan işin mahiyetini çıkarmak ve bu kurallara uygunluğunu veyahut ne denli uygun olduğunu ortaya çıkarmak için yapılmaktadır.Söz konusu kurallar mevzuat yönünden inceleneceği gibi, mali, ekonomik, sosyal, fiziksel ve çevresel yönden de olabilir (Arslan, 2002: 6).

### 1.1.1. Denetimin Türleri

Denetim türleri literatür de farklı ölçütler altında farklı türlere ayrılmaktadır. Fakat en temel denetim sınıflandırması; denetçilerin statüsüne göre ve konusuna ve amacına göre iki başlıkla sınıflandırmadır.

**Şekil 1:  
Denetimin Türleri**



#### 1.1.1.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetimin türlere ayrılmasında baz aldığımız ilk husus, denetçi pozisyonuna bakarak yapılmaktadır. Denetçi pozisyonuna bakarak denetimi iç, dış ve yüksek denetim olarak ayrıştırmak mümkündür.

##### 1.1.1.1.1. İç Denetim

İç denetim tarihine bakıldığında eski zamanlara dayanmasıyla beraber çağdaş anlamda iç denetim etkinlikleri 1900'lü yılların başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Aslan, 2010: 66). Özellikle II. Dünya Savaşı akabinde ortaya çıkan mal ve para hareketliliği globalleşme ile birlikte risklerin artmasına da yol açmıştır. Global anlamda

faaliyet gösteren örgütlerin geleceğe yönelik oluşacak riskleri önleyebilmesi için geçmiş faaliyetlerini denetleyerek muhtemel risklerin önüne geçilebilmesi amaçlanmıştır. Dış denetim ile yapılan faaliyetler daha çok mali tablolar yönünden olmaktadır. Örgütlerin tüm faaliyetlerini ve işleyişlerini kontrol altına alabilmek için bir süreç ve plan dâhilinde çalışan iç denetim birimlerinin oluşturulmasını zorunlu kılmıştır.

İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini ve işleyişini takip etmek ve kontrol etmek amacıyla işletme içinde oluşturulmuş, iç denetçiler tarafından yani o işletmenin çalışanı veyahut memuru tarafından icra edilen, işletme kural ve yönergelerine göre hareket eden denetim türüdür.

Avrupa Birliğine uyum ve müzakere süreci kapsamında kamu mali yönetiminde değişikliklere gidilmeye başlanmış ve bu amaçla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış ve ilk kez kamuda iç denetim ile alakalı yasal düzenlemeler yapılmıştır (Aslan, 2010: 78).

5018 sayılı KMYVKK 63. Md. iç denetim kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, iç denetim, “kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmaya, iyileştirmeye ve yönlendirmeye yönelik bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti”dir. Bu faaliyetler, genel olarak kabul edilen standartlara ve risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerindeki idarelerin yönetim, kontrol ve finansal işlemlerinin etkinliğini değerlendirmek ve artırmak için sistemli, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla yürütülecektir.

İç denetim işlemleri içeriğindeki danışmanlık hizmetleri, denetim tanımları içeriğinde olmayan etkinlikler şeklinde tanımlanabilmektedir. Fakat günümüzün değişen şartlarında örgütlerin, gelecekte karşılaşılabileceği risklere hazırlıklı olması, gelecekte örgütün bulunacağı yeri belirlemesi, rakiplerin tahmini durumlarının değerlendirilmesi, örgüt politikalarının devamlı güncel tutulması gibi piyasa da işletmeye rekabet avantajı sağlayacak durumların uzmanlar tarafından değerlendirilip buna uygun gelecek planlarının belirlenmesi yönetim fonksiyonları içinde olan denetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilir(Aslan, 2010: 68).

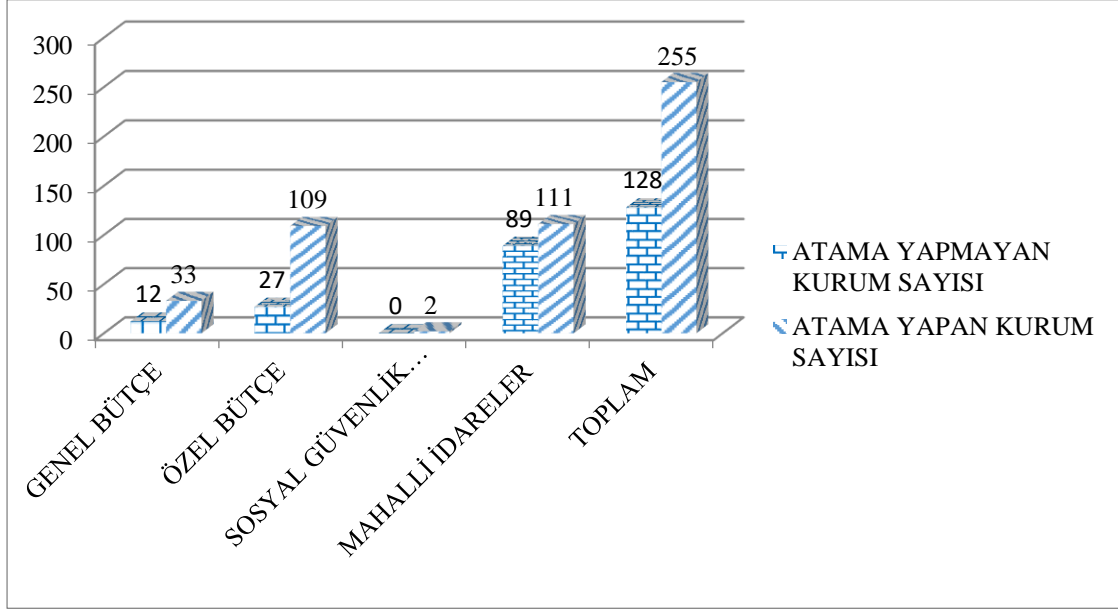
İç denetim, işletme işlemlerinin ve personellerinin yaptıkları iş ve işlemlerin optimum uygunluk, etkinlik ve verimliliğinin, işletme içinde oluşan her çeşit bilgi doğruluğunu mali mevzuata ve muhasebesel standartlara uygunluğunun, bu maksatla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, şirket üst yönetimine raporlandırılması ve görüş sunulmasıdır (Kenger,2015).

Yine 5018 sayılı takip eden maddesin de iç denetçilerin görevleri sıralanmıştır. “İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) *Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*
- b) *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*
- c) *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*
- d) *İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.*
- e) *Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.*
- f) *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.*
- g) *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”*

5018 sayılı kanuna göre iç denetçi kadrosu bulunan kurum sayısı ile iç denetçi ataması yapan kurum sayısı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

**Şekil 2:**  
**İç Denetçi Kadrosu Bulunan ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları**



Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.

2016 sonunda yukarıda bulunan şekilde ayrıntıları verilen toplam 383 kamu kurumunda 5018 sayılı kanuna göre iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Kurumlar tarafından 2075 iç denetçi kadrosuna %44 seviyesinde 906 adet iç denetçi ataması yapılmıştır (İDKK kamu iç denetim genel raporu, 2016: 29).

İç denetim faaliyetlerinin amacına en iyi şekilde ulaşabilmesinin yolu, iç denetçi adı verilen kişilerin oluşturdukları raporların organizasyon üst yönetimine, yani yönetim kuruluna veya denetim komitesi gibi yetkili birime sağlıklı bir biçimde ulaşması ve iyi bir şekilde tahlil edilerek değerlendirilmesi gerekmektedir(Sağlar ve Tuan, 2009: 346).

İç kontrol kavramı ise genellikle iç denetim kavramından farklı olmasına karşın karıştırılmaktadır. Dar anlam da iç kontrol, önceden kurulacak iş akım süreçleri gibi sistematik düzenlemeler ile usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemeye ve belirlemeye yönelik yapılmaktadır (Köse, 2007: 15).

Oluşturulan iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığı, hangi alanlarda aksadığı ve eksiklerini tespit etmek amacı ile işletmelerde kurmay düzeyde iç denetim birimi oluşturulur (Kiracı, 2003:75).

#### 1.1.1.1.2. Dış Denetim

Dış denetim örgüt ile bağı bulunmayan, bağımsız, işletme dışı kişi, kişiler veya kurumlar tarafından yapılan denetimdir. Dış denetimi iç denetimden ayıran en önemli nüans bağımsızlıktır. Dış denetime duyulan ihtiyaç da bu bağımsızlıktan kaynaklanmaktadır. İç denetimin örgüt bünyesinde olması, zaman zaman çeşitli baskılara maruz kalarak tarafsızlığı ve doğru olduğu inancının yitirmesi söz konusudur (Köse, 2007: 16). Dış denetimi ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak ayırabiliriz.

ABD’ de bağımsız denetimle alakalı 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası, organizasyonların finansal raporlar üzerinde yapılan kontrolleri düzenlemeyi, etkin yönetimi desteklemeyi ve bağımsız dış denetimi değiştirmeyi amaçlamıştır(Ertikin, 2017: 106).

SOX Yasası 11 ana başlıktan ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır (Ertikin, 2017: 107).

1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun kuruluşu (PCAOB),
2. Kötüye kullanımın kurumsal ve cezai sorumluluğu,
3. Denetçi bağımsızlığı,
4. Kurumsal suiistimal ve sorumluluk,
5. Kurumsal sorumluluk,
6. Finansal bilgilerin arttırılması,
7. Çıkar çatışmaları analizi,
8. Komisyon kaynak ve yetkilisi,
9. Kurumsal vergi iadeleri,
10. Rapor ve çalışmalar,
11. Beyaz yakalı suçlarına için ceza artırımı.

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin ortaya çıkması ve meslek haline gelerek gelişmesindeki en önemli faktör sermaye piyasalarında faaliyet gösteren bankalar ve finansal kurumların talepleridir. Bu yönde 1960’lı yıllardan itibaren mali tabloların bağımsız denetimi yaptırılmaya başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 376).



Ülkemizde SOX Yasasına paralel olarak, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 16, Md.2' ye göre bağımsız denetim "Ortakların ve Sermaye Piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK'unca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavramı, ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Bağımsız denetimin önemi güvenilir bilgi elde etmenin önemi ile birlikte gün geçtikçe hem dünyada hem de Türkiye' de artmaktadır. Bu öneme istinaden kamu denetimin yanında bağımsız denetimin de düzenlenmesi ihtiyacı duyulmuştur.

Bu amaçla çıkarılan ülkemizdeki bağımsız denetimle ilgili en önemli düzenlemelerden biri olan 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" gerekçesinde, "Bu müessese Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla getirilmiştir" denilmektedir.

3568 sayılı Kanunda 5786 Sayılı Kanunun 19. Maddesinde yapılan, 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme ile "serbest muhasebecilik" ibaresi kanundan çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile birlikte meslek mensupları ikiye ayrılmıştır. Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) müessesesi, işletmelerin muhasebe kayıt ve belgelerin gerçeğe ve kurallara uygunluğunu denetleyerek bağımsız denetim ve tasdik yapan müessesedir. Diğer bir deyiş ile yasa gereği bağımsız denetim işi sadece YMM'ler tarafından yapılabilmektedir.

Bağımsız denetçiler, müşterileri olan organizasyonlara profesyonel bağımsız denetim hizmeti sunan tek kişi veya bir denetim firması bünyesinde görev yapan kişilerdir (Sağlar ve Tuan, 2009: 357).

Denetim faaliyetleri ve denetçiler için bir takım standartlar oluşturulmuştur. Ülkemizde 2011 yılında kabul edilen 660 sayılı KHK ile muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli

Mali Müşavirler (YMM) Odalar Birliği (TÜRMOB)' den alınarak kamu bünyesinde yer alan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na geçerek bağımsız denetim alanında bütüncül bir hukuki yapı kurulmuştur (Ertikin, 2017: 111).Bu geçiş ile birlikte oluşturulan standartlar, tavsiye nitelikli olmaktan ziyade çıkarılan yönetmelik, tebliği sirküler gibi yasal düzenlemelerle sağlandığından hukuki zorunluluklara dönüşmüştür (Zencirkıran, 2015: 72).

Bağımsız denetimde, denetçi muhasebe konusunda uzman olması gerekmektedir. Denetimin konusunu muhasebe verileri oluşturur, ilgili kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması gerektiğinden, denetçi bu konularda uzman olmalıdır (Kenger, 2015).

Bağımsız denetçi mesleki tecrübesinin yanında, tarafsız, bağımsız ve gizlilik hakkına saygıyla beraber, kişisel özellikleri açısından dürüst, ilişkilerinde yetenekli ve güvenilir olması gerekmektedir (Köse, 2007: 17).

SOX Yasasına göre bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetim sözleşmesi yapılan firmalara bağımsızlığı sağlamak adına aşağıda yer alan hizmetleri sunamazlar (Ertikin, 2017: 108).

- Defter tutulması ve bununla ilgili işler,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve idaresi
- Değerleme ve ekspertiz,
- Sigorta ile ilgili hizmetler
- İç denetim hizmetleri
- Genel yönetim ve insan kaynakları yönetimi
- Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri,
- PCAOB'nin yaptığı düzenlemelerde yapılmasına izin verilmeyen diğer hizmetlerdir.

Yasa bu düzenlemelerle denetçi bağımsızlığını sağlamayı temel hedeflerinden biri olarak belirlemiştir. Seri: X, No: 22 sayılı tebliğin “ Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler” başlıklı üçüncü bölümünün 12 maddesinde “bağımsızlık kavramından ve denetçinin bağımsız olması” gerektiği

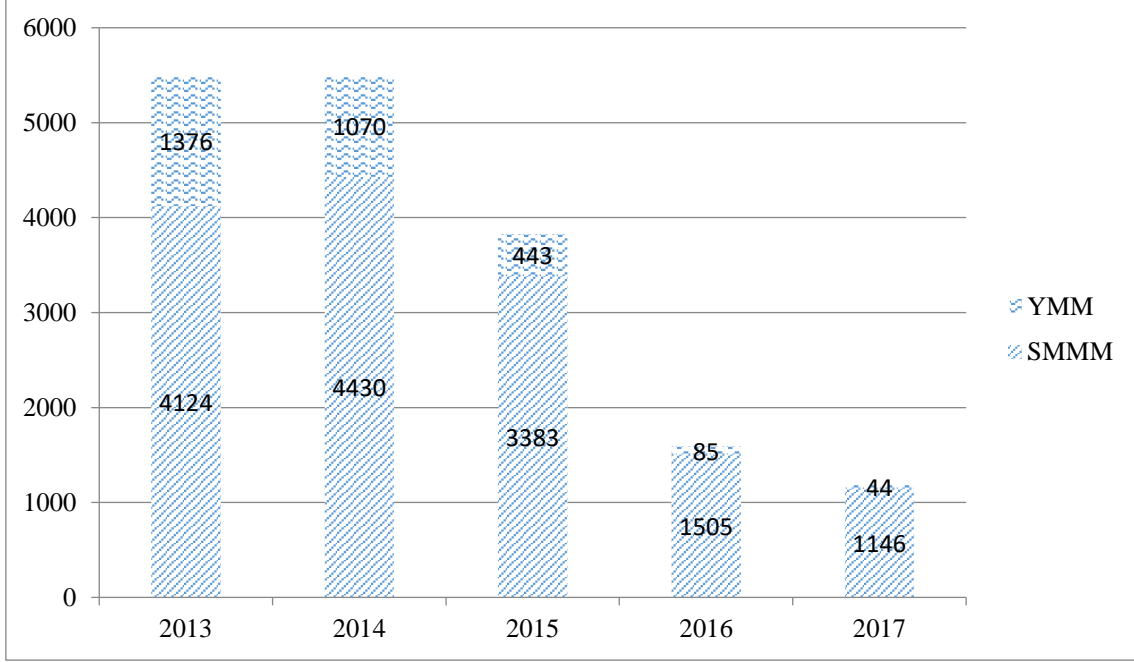
üzerinde durulmuştur. Madde 13’de ise bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar sıralanmıştır. Buna göre, “Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak,

- a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
- ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.”

Ülkemizde SOX Yasası hükümleri Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’e de yansımıştır. Bu yolla denetçilerin bağımsızlığı, firmaların şeffaflığı ve kamuya güvenilir bilginin temini amaçlanmıştır (Gökalp, 2005: 115).

Yıllar itibarıyla kamu gözetim kurulu tarafından yetkilendirilen denetçilerin sayısı şekil 3’de gösterilmiştir.

**Şekil 3:**  
**Kamu Gözetim Kurulu Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler**

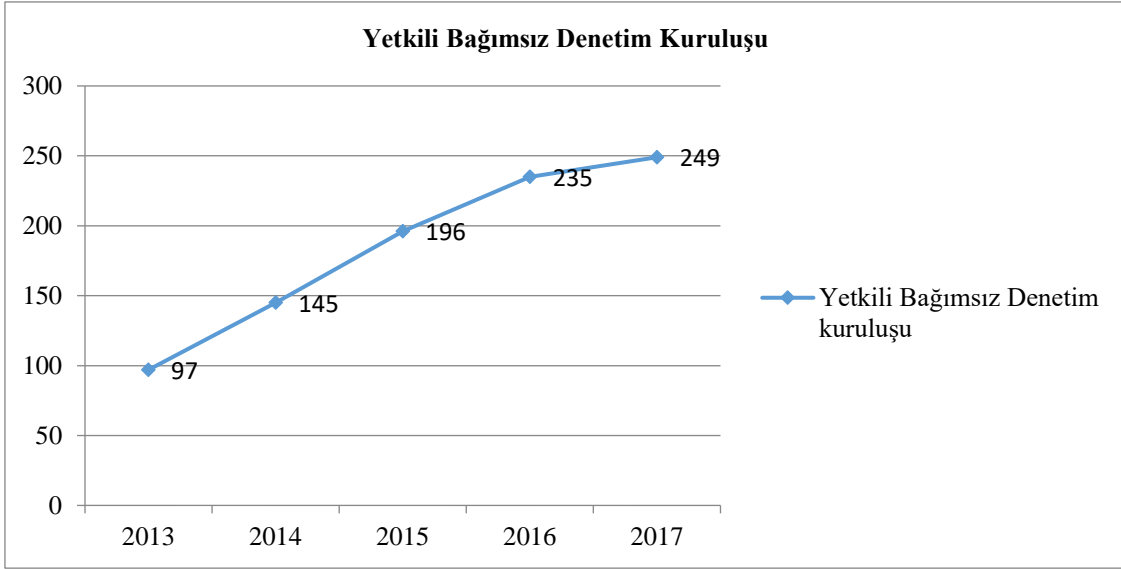


Kaynak: KGK Faaliyet Raporu, 2017: 59

KGK tarafından 2017 yılsonu itibariyle 14.588' i SMMM, 3.018'i YMM olmak üzere toplam 17.606 kişi yetkilendirilmiştir (KGK Faaliyet raporu,2017: 59).

Yıllara göre Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydedilen bağımsız denetim kuruluş sayısı Şekil 4'de gösterilmiştir.

**Şekil 4:**  
**Bağımsız Denetim Kuruluş Sayısı**



Kaynak: KGK Faaliyet Raporu, 2017: 63

Kamu denetimi, gücünü kanunlardan alan, kamu adına devlet içinde örgütlenmiş olan organizasyonlarca gerçekleştirilen denetimdir (Organ, 2008: 12).

Kamu denetimi çeşitli devlet kurumları bünyesinde örgütlenerek oluşturulmuş, örgütlerin iş ve işlemlerinin yasal mevzuata, devlet politikalarına ve kamu yararına yönelik olup olmadığını denetleyip, raporlar hazırlamaktır (Kenger, 2015).

Kamu denetçileri diğer adıyla devlet denetçileri, kadrosunda buldukları kuruluşları denetimlerini yapmanın yanı sıra vergi mükelleflerinin, vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini uyup uymadıklarını, beyanlarını tam ve doğru olup olmadığını denetlerler.

Kamu denetçileri kamu kurum ve kuruluşlarında uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi, özel sektör de faaliyet gösteren kuruluşlara ise vergi denetimi yapabilirler (Çömlekçi ve diğerleri, 2004: 9).

#### **1.1.1.1.2. Yüksek Denetim**

Yüksek denetim T.C. Başbakanlık Yüksek Denetim kurulu 2008/2012 döneminin stratejik planında, “anayasa dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvencesi olarak, belli ülkelerde yargı yetkileriyle donatılmış, özerk ve bağımsız denetim kuruluşlarının aracılığıyla kamu kurum ve kuruluşlarının tamamının üstünde parlamento adına yapılan denetim” olarak tanımlanır. Anayasal dayanağının olması ve parlamento adına yapılması nedeniyle dış denetimden ayrılmakta ve ayrı tanımlanmak durumunda kalmıştır.

Klasik manada yüksek denetim, dış denetimin bir parçası olarak görülmekte fakat yüksek denetimde var olan parlamento adına denetim yapma yetkisi, yüksek denetimi dış denetimden ayırarak modern literatürde farklı bir statüde kabul edilmektedir (Kenger, 2015).

Başta Kara Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede yüksek denetim Parlamento adına yapılmakta, fakat yapılan denetimler sonucu ulaşılan bulgular yargısal süreçler sonrasında kesin hükme bağlanmaktadır (Köse, 2007: 18).

1982 anayasamızın 160 maddesi 29.10.2005 – 5428/2 md.ile Sayıştay, “merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”. Yine aynı maddeyle “Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetler ve nihai karar Sayıştay tarafından alınır. Yüksek denetim yetkisi Sayıştay’dadır”.

Türkiye’ de kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan TBMM denetiminin, dolaylı denetim modeli olarak Sayıştay tarafından, doğrudan denetim modeli olarak ise Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılmaktadır (T.C. BYDK, 2008-2012 dönem stratejik plan, 2008: 9).

5018 sayılı KMYVKK md. 68’de Sayıştay tarafından yapılan denetimin amacı ve işleyişi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Sayıştay tarafınca yapılan harcama sonrası dış denetim maksadı, genel yönetim kapsamında kamu dairelerinin hesap verebilirliği noktasında, yönetimin mal etkinlik, kararlar ve işlemlerin, kanun, kurumsal hedef, amaç ve planlara uygunluğu açısından incelenme ve neticelerinin TBMM'ne raporlanmasıdır.

Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarını göz önünde bulundurarak yüksek denetim,

- a) Mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu ile kamu idarelerinin gelirleri, harcamaları ve mallarına ilişkin finansal işlemlerinin mali tablolara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak mali hesaplaması, kamu idarelerinin bunlarla ilgili belgelerinin tespit edilmesi,
- b) Kamu kaynaklarının aktif, mali ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, etkinlik neticelerinin ve performans açısından değerlendirmelerin yapılıp yapılmadığının belirlenmesidir.

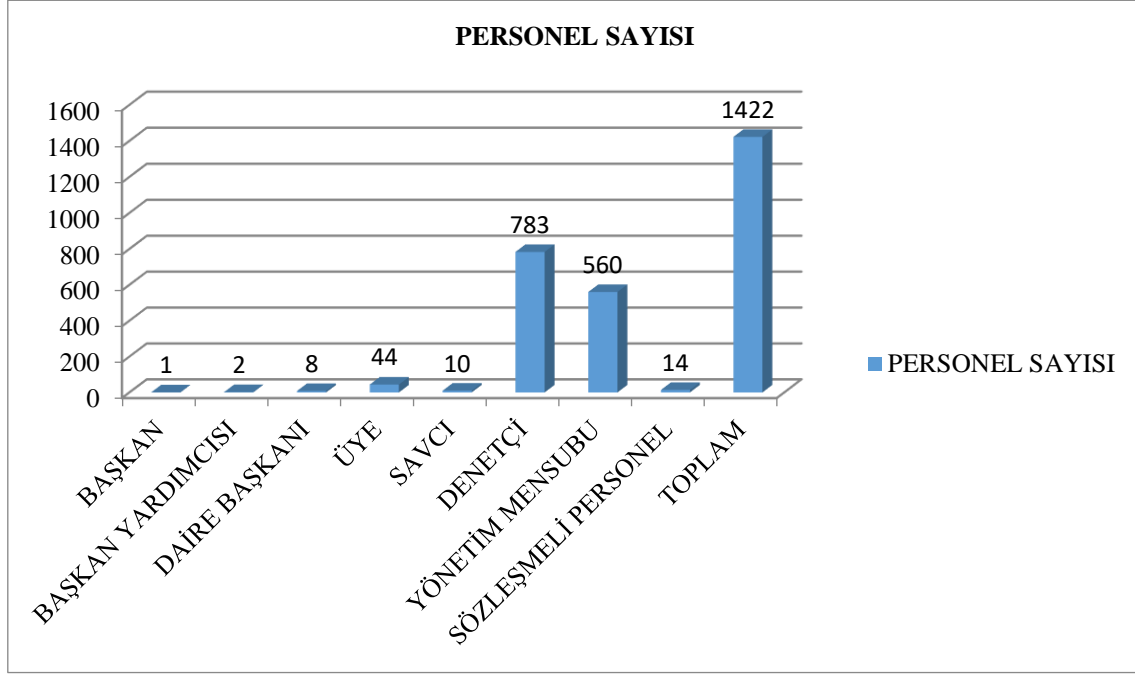
Dış denetim esnasında kamu dairelerinin i denetçileri aracılığıyla hazırlanan raporlar talep edildiği takdirde Sayıştay denetçilerine sunulur.

Denetimlerin neticesinde, a ve b bentlerinde belirtilen konularda hazırlanan raporlar idarelerce onaylanacak, ilgili kamu idarelerine bir örnek verilecek ve idare başkanı tarafından cevaplandırılacaktır. Sayıştay denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak dış denetim raporlarını TBMM'ne genel bir değerlendirme raporu sunacaktır(KMYVKK,2003: madde 64).

Sayıştay tarafınca hesapların hükme bağlanması, genel yönetim kapsamayan kamu dairelerinin geliri, gideri ve mal hesaplarıyla bu hesaplarla alakalı işlemleri hukuki düzenlemelere orantılı olup olmadığı kararının verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasıyla ilişkili başka konularla alakalı kanunlar düzenlenir(KMYVKK,2003: madde 64).

Sayıştay Başkanlığında 2017 yılı için 1 Başkan, 2 Başkan Yardımcısı, 8 Daire Başkanı, 47 Üye, 8 Savcı, 759 Denetçi, 583 Yönetim Mensubu ve 6 Sözleşmeli Personel olmak üzere toplam 1414 personel görev yapmaktadır. Şekil 5 de genel olarak bu mensupların dağılımı verilmiştir.

**Şekil 5:**  
**T.C. Sayıştay Başkanlığı Personel Durumu**



Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2017: 38

### 1.1.1.2. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin konu ve maksadına göre türlere ayrılmasında temel faktör denetlenen organizasyon da denetlenecek olan verilerin türleri ve nihai amaç baz alınarak türlere ayrılır. Konusuna ve amacına göre denetimi, finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, ekonomik denetim ve özel maksatlı denetim şeklinde türlerine ayırabiliriz.

#### 1.1.1.2.1. Finansal Denetim

Uygulamada denetçilerin sık sık tercihi ettiği ve çok fazla uygulama alanı olan denetim türü olan mali denetime, “mali tablo denetimi” veya “finansal tablolar denetimi” de denilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 28).



Bu denetim türünün temelinde denetçilerin denetledikleri, bilanço gelir tablosu, nakit akış tablosu, kar zarar tablosu gibi mali tabloların, mali durum ve finansal etkinlik neticelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ya da vergileme mevzuatına uygun olarak yapılıp yapılmadığı şeklinde bir fikir oluşturmak için yapılan denetim türüdür (Organ, 2008: 7).

Finansal denetimin amacı, işletmeye ait olan finansal tabloların işletmenin durumunu, beyan edilen bilgileri ve faaliyet sonuçları hakkındaki savları genel kabul görmüş muhasebe standartları ve yasal mevzuata göre doğru ve tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığını denetlemektir (Çömlekçi ve diğerleri, 2004: 7).

#### **1.1.1.2.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi çeşitli adlarla anılabilmektedir. Bunlar, ‘düzenlilik denetimi’, ‘kurallara uygunluk denetimi’, ‘usul denetimi’ veya ‘mali denetim’ adlarıyla da ifade edilebilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 29).

Uygunluk denetimi isminden de anlaşılacağı üzere iş ve işlemlerin, belge, kayıt ve defterlerin önceden belirlenen standartlara uygunluğunu ölçmek amacıyla yapılan denetim türüdür. Uygunluk denetimi türünde standartlar başka kaynaklar aracılığıyla oluşturulmaktadır(Kenger, 2015).

Uygunluk denetiminde denetçinin amacı, işletme yönetimi veya devlet kurumları gibi yetkili üst makamlar tarafından, işletmelerde belirlenen kurallara ve yönergelere, devlet kurumları tarafından ise kanun, tüzük, yönetmelik gibi önceden belirlenen kurallara uyulup uyulmadığını saptamaya yönelik yapılan denetimdir (Organ, 2008: 8).

Uygunluk denetimi, işletme içinde yapılan işlemlerin, işletme yönetiminin oluşturduğu politikalara uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırarak, işletme yönetimine bildirmek genellikle işletme içinde oluşturmuş denetim birimleri tarafından yerine getirilir. Bunun yanın da işletme dışında oluşmuş kurallara (kanunlar gibi) uygunluğun denetlenmesi, işletme dışındaki kamu denetçileri gibi kişilerce denetlenmesi ve Maliye

Bakanlığı gibi işletme dışı bilgi kullanıcılarına iletilmesi söz konusu olabilmektedir (Çömlekçi ve diğerleri, 2004: 7).

### **1.1.1.2.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, 'yönetim denetimi', 'başarım denetimi', 'işletme denetimi', 'etkinlik denetimi', 'program denetimi', 'verimlilik denetimi' 'paranın karşılığı denetimi', 'performans denetimi' adlarıyla da ifade edilebilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 29).

İşletmelerin gün geçtikçe büyümesi, holdingleşmenin artması, iş ve işlemlerin karmaşıklaşması ile beraber bu alanlar üzerinde yapılacak denetim ve kontrollerin zorlaşması, işletme yönetiminin ve politikalarının başarısının ölçülmesindeki zorluklar, faaliyet denetimini yapılması gereğini artırmış ve bu yönde faaliyet denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Kiracı, 2003: 68).

Faaliyet denetimi işletmelerin faaliyetlerindeki kaynak kullanımlarında etkinlik, verimlilik ve tutarlılıklarını değerlendirmek amacıyla yapılır. Faaliyet denetiminde kıstaslar belirlendikten sonra etkinlik neticeleri verimlilik standardıyla karşılaştırılmakta ve işletmelerin öncesinde belirlemiş olduğu amaçlara ulaşip ulaşılmadığı incelenmektedir. Denetim içeriği, işletmenin bütününde olabileceği gibi, bölüm, şube veya üretim, finans, planlama vb. işletmenin bir işlevinde de olabilir (Kenger, 2015).

Faaliyetlerin etkinliğinin çok farklı alanlarda değerlendirilebilmesi sebebi ile standart bir hareket tarzı oluşturmak olanaksızdır (Çömlekçi ve diğerleri, 2004: 7).

Faaliyet denetiminde, finansal ve finansal olmayan diğer bilgileri değerlendirmek maksadıyla subjektif standartlar belirlendiğinden, faaliyet denetimi yönetim danışmanlığına da yakındır (Kenger, 2015). Diğer bir tabirle bu denetim türü esasında danışmalık şirketleri vasıtasıyla yapılır, yapılan analizler yalnızca muhasebe ve finans yönetimini değil aynı zaman da pazarlama stratejileri, üretim yöntemleri gibi işletmenin tüm fonksiyonları denetime tabi olabilir (Başpınar, 2005: 38).

Faaliyet denetiminin işleyişi, işletmenin ve denetime tabi olan faaliyet alanının yapısına, işleyişine, denetim ekibinin bilgi ve yetenekleri gibi değişkenlere göre farklılıklar gösterebilir (Doğan ve Tanç, 2008: 242).

#### **1.1.1.2.4. Ekonomik Denetim**

Diğer isimleriyle “bütünleşik denetim” veya “sistemci denetim” de denen Ekonomik denetim, finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin birlikte yürütüldüğü denetim türüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 30).

Ekonomik denetim, bir yandan işletmenin finansal tablo, belge ve kayıtlarının mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartları, mali raporlama standartları uygunluğunu, diğer yandan işletme faaliyetlerinin mevcut mevzuata uygunluğunu denetimler yaparak ortaya çıkarmaktadır. Dahası işletme kaynaklarının rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutarlılık ilkelerine göre kullanılıp kullanılmadığına yönelik denetimler yapmakta ve bu esaslara göre raporlama yaparak işletme yönetimine önerilerde bulunmaktadır (Kenger, 2015). Ekonomik denetimde mali denetim, uygunluk ve etkinlik denetimi bir bütün şeklinde yapılmaktadır.

#### **1.1.1.2.5. Özel Amaçlı Denetim**

Özel amaçlı denetim, istekte bulunan belli bir kişi veya kurum için belli konularda yapılan denetimdir. Bu denetimin amacı talepte bulunan ilgili kişi veya kurum için isteme amacına uygun olacak bilgileri ve önerileri içeren rapor sunmaktır (Organ, 2008: 9).

Özel amaçlı denetimin temelini, herhangi bir konuda bilgi bekleyen taraflara istemiş oldukları konu dâhilinde denetim gerçekleştirmek ve tarafların isteğine yönelik rapor hazırlamak oluşturur.

Özel amaçlı denetim de denetlenecek şeyler ve bu şeylerin karşılaştırılacakları kıstaslar, denetimi isteyen tarafın amacına göre değişeceği için her bir özel amaçlı denetim çeşitli konularda uzmanlık gerektirir. Bu sebeple özel amaçlı denetim yapacak kişilerin denetim konusu hakkında bilgi ve deneyim sahip olmaları son derece önemlidir (Çömlekçi ve diğerleri, 2004: 8).

## 1.2.Vergi Denetimi

İnsanoğlu dünyaya geldiğinden itibaren çeşitli yaşam biçimleri sürdürmüştür. Gün geçtikçe de çeşitli topluluklar oluşturulmaya başlamış, önceleri küçük topluluklar olan bu girişim gün geçtikçe daha da büyüyerek daha karmaşık yapılar haline gelmeye başlamış, bir kamu gücü oluşturulmuş ve bu kamu gücü varlığının devamı için devlet kavramı ortaya çıkmıştır.

Devletler toplumların ortak ihtiyaçlarını gidermek için kurulur. Modern devletlerde toplum ihtiyaçları artmış ve devletin rolü de paralel olarak artmıştır. Devlet kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerinin önemli kısmını vergiler oluşturur.

Vergi kavramı İngilizce’de “Tax”, Fransızca’ da “Impot”, ve Almanca’da “Stauer” kelimeleri ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Umumi anlamıyla vergi, karşılığı olmayan değerleri ifade eder. Ancak mali anlamıyla vergi, mükellefler tarafından kamu harcamalarına iştirak payı olarak devlete aktarılan iktisadi bedellerdir (Sayar, 1966: 76). Vergi kamu harcamaları karşılamak ve milli dayanışmayı sağlamak maksadıyla devletlerin mükelleflerden egemenlik gücüne dayanarak aldığı paralardır (Tuncer, 1975: 138).

1982 anayasamızın 73. Maddesinde yer alan vergi devi başlığında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” ifadesi yer almaktadır.

Vergilemede adalet bakımından eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak incelenebilir. Aynı vergi ödeme gücüne sahip kişilerin aynı miktarda vergi ödemeleri yatay eşitlik, farklı vergi ödeme gücüne sahip olanların farklı miktarda vergi ödemeleri ise dikey eşitlik olarak nitelendirilir(Pehlivan, 2007: 158).

Vergi için genel bir tanımlama yaptığımızda, kamu makamlarının, kişilerden kamu harcamasını finanse etmek ya da devletin sosyal ve ekonomik yaşama karışmasını sağlamak amacıyla, karşılıksız, cebri, nihai ve kanuna dayanarak, doğrudan doğruya istenen mali yükümlülüktür. Vergi ile devletler bir kısım satın alma gücünü özel kesimden kamu kesimine aktarırken, kamu kesimi bu vergi ile sağlanabilecek hizmetlerden tümüyle bağımsız hareket eder (Uluatam, 1978: 171).

Başka bir tanımla vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak için devletin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak mükelleflerden elde etmeye çalıştığı ekonomik değerlerdir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014: 187).

Vergi alacağı devletin kendi giriştiği işlemlerden değil, vatandaşların veya kurum ve kuruluşların aralarındaki faaliyetlerinden kanun hükmü gereği doğar (Bulutoğlu, 1976: 16). Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyannameler oluşturulurken mükellefler bazen bilerek bazen de bilmeyerek bazı yanlışlıklar yapabilir ve vergi zıyanına sebep olabilir. Beyan usulünün temeli gelirin ne kadar olduğunun en iyi mükellef tarafından bilindiği varsayımına dayanmaktadır. Beyan usulünde matrahın belirlenmesinde vergi otoritesinin hiçbir rolü olmamasına rağmen, beyan usulünün başarılı çalışabilmesi ve etkin olabilmesi için mükellef ile vergi otoritesi sıkı bir ilişki içinde olması gerekmektedir (Üstün, 2013: 14). Beyan esasının bir gereği olarak da mutlak suretle bir denetim mekanizması geliştirilmesi gerekmektedir.

Vergi denetimi, vergi kanunlarıyla vergiye tabi kurumların ve bireylerin yaptıkları işlemlerin eksiksiz bir şekilde kavranabilmesi ve mevcut vergileme sistemi ile yükümlülerin uygun davranıp davranmadığı, var olan ilkeler ve kurallara uygunluk derecesini ölçmeye yönelik yapılan iş ve işlemlerin bütünüdür (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209). Vergi denetimi idarenin ve mükelleflerin ilgili mevzuatlar ile belirlenen kurallara uygun hareket edilip edilmediğinin belirlenmesidir (Can ve diğerleri, 2014: 441). Schumpeter'e göre vergi sisteminin içinde bulunan toplumun kurallarına uyumsuz olan hiçbir şey sonsuza dek barınamaz (Nerré, 2001). Diğer bir tanımla devletin en temel gelir kaynaklarından olan vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve doğru olmasını

sağlamak amacıyla gelir beyanlarının incelenmesidir (Dumlupınar ve Yardımcıoğlu, 2015: 2)

Vergi denetiminin iki kolu mevcuttur, vergi denetimi ile bir yandan mükelleflerin beyanlarının doğruluğu araştırılırken, diğer yandan vergi idaresinin merkez ve taşra idarelerindeki görevli personellerin işlerini kanunlara göre yapıp yapmadıklarının denetlenmektedir (Organ, 2008: 37). Bu açıdan bakıldığında vergi denetimi gelirin elde edilmesiyle başlayıp verginin tahsili sona erinceye kadar olan tüm süreçleri kapsamaktadır.

### **1.2.1. Vergi Denetiminin Amaçları**

Vergi, öncelerde fiskal amaçla tahsil edilen bir kamu geliri konumundayken, zaman içerisinde vergiye farklı amaçlarda yüklenerek ekstra-fiskal amaçla kullanılabilen mali bir araç olmuştur (Demir ve Gülten, 2013: 270).

Vergi denetiminin dar anlamdaki maksadı, bir taraftan yönetimi düzenli ve kanunlara uyumlu çalışmak için yönlendirme, öte taraftan yükümlüleri doğru bildirimde bulunmaya yönlendirerek verginin kaybını olabilecek en düşük seviyeye çekmektir (Can ve diğerleri, 2014: 442)

Vergi denetiminin amacını yapılan tanımlamalardan yola çıkarak, inceleme sürecinde bilmemek veya anlamamak sonucunda yapılan hatalar hususunda, yetkililerin bilgilendirmesi yönüyle yükümlüleri eğitmek, gönüllü olarak daha doğru beyan vermelerini sağlayarak vergi bilincini geliştirmek, bazı yükümlülerin vergi kaçırmasını engelleyen yönüyle de vergi adaletini ve vergi eşitliğini sağlamayı hedeflemektedir (Berçin, 2011: 69).

Vergi yükümlülerinin hatası neticesinde vergi ödememesi ya da bilinçli şekilde vergi kaçırma istek ve eğilimini engellemek maksadıyla, vergi denetimi yapılmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 210).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesinde belirtildiği üzere, "Vergi incelemesi yapılmasındaki maksat, ödenmesi gerekli olan verginin doğruluğunun araştırılmasını tespit etmek ve sağlamaktır" ifadesine yer verilerek vergi denetiminin amacı vurgulanmıştır.

Mükelleflerin beyanda bulunmadıkları gelir sağlayan faaliyetleri vergi denetimleri sayesinde ortaya çıkararak, kayıt dışı kalmaları önlenmektedir (Dumlupınar ve Yardımcıoğlu, 2015: 2). Diğer bir deyişle, vergi denetimi, devletin esas gelir kaynağı olan vergilerin doğruluğunun saptanması, mükellefler tarafından yapılan beyanların incelenmesi olup, bu kapsamda mükelleflerin beyan etmedikleri gelir sağlayıcı faaliyetlerinin vergi denetimi vasıtasıyla saptanarak bu tür faaliyetlerin kayıt içine alınmasıdır (Peker ve Kılıçer, 2017: 905).

Ayrıca vergi denetiminin ana hatlarıyla dört temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç ve hukuki amaçlarıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 49)

#### **1.2.1.1. Mali Amaç**

Devletler üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi için finansmana ihtiyaç duymaktadır. Sürekli artan mali ve toplumsal nitelikteki görevler nedeniyle bu finansman sorunu gittikçe büyümektedir. Ortaya çıkan bu finansman açığını hükümetler borçlanma yoluyla çözümlenebilir. Ancak borçlanmanın gelecek nesiller üzerinde yaratacağı yük ve faiz göz önünde bulundurulduğunda, gelir kaynağı olarak vergilerin tercih edilmesi, vergi tabanı genişletilmesi, vergi denetim mekanizmasıyla verginin kayıt dışılığının azaltılması, vergilendirilebilir yeni sahalar bulunması, vergi oranının yükseltilmesi gibi yöntemlerin uygulanması finansman ihtiyacının karşılanmasına daha fazla destek sağlayacaktır. Başvurulan tedbirlerin hangisinin kullanılacağı ülkenin içerisinde bulunduğu sosyo-ekonomik ve politik ortama göre şekillenir. Ancak hangi yöntem veya tedbirler kullanılırsa kullanılsın devlete sağlanan vergi gelirin elde edilmesi için etkin bir vergi denetimine ihtiyaç vardır(Savaş, 2000).

Devletin ek bir gelir sağlaması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi hedeflemesi vergi denetimine olan ihtiyacı doğurmuş olması ile birlikte bu denetimin mali amacını ortaya çıkarmaktadır. Bu amaç ile birlikte var olan vergi potansiyellerini değerlendirmek, vergileme dışı tutulan kaynakları ortaya çıkarmak ve vergilerin gerçeğe yakın biçimde alınması devletin artan finansman ihtiyacını karşılamak açısından devleti mali bakımdan rahatlatma özelliği taşımaktadır(Can ve diğerleri, 2014: 442).

### **1.2.1.2. Ekonomik Amaç**

Günümüzde devletler vergi politikaları aracılığıyla ekonomik kalkınmayı sağlamayı ve gelir dağılımını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Ekonomik kalkınma ve istikrara yönelik olan maksat, bütçe açığını kapatmak, devlet borçlarını ödemek, bütün rekabeti bozucu etkinin giderilmesi, ödeme bilançosu açığının elverişli düzeye getirilmesi, enflasyon karşıtı mücadelede ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önem kazanmaktadır (Arslan ve Biniş, 2014: 445). Vergileme sürecinin işlerliğinin kazanabilmesi ve bu etkilerin gerçekleştirilmesi iyi bir vergi denetiminden geçer.

Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri arasında en önemliorana sahip olması, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltan etkin bir vergi denetimi ile toplanan vergi gelirleri, bütçe açıklarının kapanması, devletin borçlanma zorunluluğunun azaltılması ve bu sayede faiz ödeme yükünden kurtulması sağlanabilir. Aynı zamanda faiz ödemelerinin en aza indirgenmesi gelirdeki dağılımının adaletsizliği de azaltır hale getirecektir (Aytekin, 2007: 31).

### **1.2.1.3.Sosyal Amaç**

Devletin toplumsal ve mali refahının geliştirilmesi, toplumun belli bir gelir seviyesine ulaşmasıyla ilişkilidir. Toplumun bir bütün olarak refaha ulaşması bazı ekonomik ve mali araçların etkin kullanılmasıyla olabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti, 1982 Anayasasının 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” hükmüne yer verilmiştir. Sosyal devlet olmanın en önemli özelliklerinden biri de gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Vergi hem yapısı ve hem de uygulanışı



sebebiyle gelir dağılımının dengesine ciddi etkiler yapar. Bununla birlikte Anayasasının 73. maddesinde “Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı, maliye politikalarının toplumsal amacı olduğu” hükmüne yer verilmektedir.

Vergiler, özellikle gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla istisna-muafiyet uygulaması, ayırma prensipleri, artan oranlı gelir vergisi tarifesi, asgari geçim indirimi vb. yolları kullanarak bu amaca yönelik çalışmaktadır (Demir ve Gülten, 2013: 270). Bir toplumun vergi ödeme uyumunun yüksek olması, mükelleflerden yeni vergi alınmasının ve var olan vergi oranında yapılacak olan artışın mükellefler tarafından benimsenmesini kolaylaştıran unsurdur (Kirchler,1997: 421).

Gelir elde eden bireyden elde ettiği gelir ile orantılı vergi alınmasının yolu vergi denetiminden geçmektedir. Ödeme gücü ilkesine göre vergi alınarak sosyal adaletin sağlanması vergilemenin sosyal amacıdır. Vergi kaybı ve kaçakçılığını engellemeye ilişkin vergi denetimi bu tarafla sosyal adaleti de sağlayıcı niteliktedir (Can ve diğerleri, 2014: 443).

#### **1.2.1.4.Hukuki Amaç**

Vergi denetiminin hukuki amacı vergilendirmenin kanuniliği ile ilişkilidir. Anayasada belirtilen vergiler, harçlar ve ücretler gibi mali yükümlülükler kanunla değiştirilecek ve kanunla yürürlükten kaldırılacak ve yasada öngörülen usul ve esaslar doğrultusunda toplanacaktır. Kanunlar vergi denetimlerinin nasıl yapılacağını, usul ve sonuçlara tabi tutulma biçiminin ön belirlenmesidir (Tecim, 2008: 56).

Türkiye Cumhuriyeti, 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde belirtildiği üzere bir hukuk devletidir. Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsurlarından biri kanunların vatandaşlar arasında eşit bir şekilde uygulanıyor olmasıdır. Bu bağlamda etkin vergi denetimi sayesinde mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranması sağlanacak ve böylece vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri sağlanabilecektir (Beşel, 2017: 16).

Yönetim birimlerinin aktif, düzenli, adil bir biçimde çalışması ve görevin özlük haklarına göre yerine getirebilmesi denetimle sağlanabilmektedir. Mükellefler açısından

baktığımızda ise ödeme güçlerine göre alınan vergilerin, adil ve yargısız bir şekilde toplanabilmesi yine denetimle sağlanmaktadır (Can ve diğerleri, 2014: 443).

### **1.2.2. Vergi Denetim Özellikleri**

Vergi denetim özellikleri beş bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar sırasıyla hukukilik, tarafsızlık, yaptırımcı olma, dış ve kapsamlı denetim olma şeklindedir.

#### **1.2.2.1.Hukukilik**

Hukuk devleti olmanın en ciddi işaretlerinden biri olan her türlü idari işlem ve eylemin kanuni dayanağının olması ve bu işlem ve eylemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bu yasal dayanaklara sahip unsurlardan biri ise vergi denetimidir (Tecim, 2008: 61). Devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak adına elde ettiği vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin değiştirilmesi ve kaldırılması Anayasaya ve birçok kanun maddesine dayanmaktadır. Vergi idaresinin yetkili personelinin yapmış olduğu vergi denetimleri kanunlara dayanılarak yapılmaktadır. Vergi denetiminde yapılan incelemeler sonucu alınan mali ve cezai sorumluluklar yine kanun maddesine dayanmaktadır. Bu vergi denetiminin hukukilik yönünü göstermektedir(Organ, 2008: 45).

#### **1.2.2.2.Tarafsızlık**

Denetim elemanlarının temel amaçları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini açığa çıkarmaktır. Bu durumu ortaya çıkartırken vergi denetim elemanları yaptıkları denetim sonucunda tarafsız davranmak zorundadırlar. Nitekim bu konu kanunda ve Anayasa’da çeşitli başlıklar altında düzenlenmiştir. Anayasa’nın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürllüer, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” hüküm altına alınmıştır. Benzer bir ifadeyi 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun Tarafsızlık ve Devlete Bağlılık başlığını taşıyan 7. maddesinde de görmek mümkündür (Organ, 2008: 46).

Aynı şekilde Denetim Görevlilerin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde tarafsızlık ve nesnellik şu şekildedir:

“Denetim görevlileri,

- a) Görevlerini herhangi bir baskı, etki ve yönlendirme olmadan gerçekleştirir; çevrede bu tür izlenimlere zarar verecek veya buna neden olabilecek herhangi bir faaliyette veya ilişkide bulunmaz; her türlü baskıya karşı tarafsızlığı korur; politik, idari, mali, sosyal ve kültürel etkilerden uzak durur; Yetkili makamların tarafsızlığının etkilendiği durumda bildiride bulunur.
- b) Görevleri ile alakalı bilgileri ve belgeleri toplanması, değerlendirilmesi, iletilmesi ve sonuçlandırılması önyargılı ve taraf tutulmadan ilerlemek, kariyerin gerektirdiği nesnellik ilkesine uymaktadır.
- c) Denetlenen birimin ve tarafların iddia ettiği bilgiler, belgeler ve fikirleri alır; Elde edilen başka bilgiler ve belgeler ile tarafsızca ve objektif bir biçimde değerlendirmektedir.
- ç) Raporları; Açık bir şekilde, kesin olarak, somut, güvenilir ve geçerli kanıtlara dayanarak, denetimin amacına uygun şekilde düzenlemektedir.
- d) Raporlarında yer alan gerekçeleri ve tavsiyeleri gerekçelendirerek sunar.
- e) Kişilerin, kurum ve kuruluşların mevcudiyetinde denetimlerine müdahale edilemez”(Denetim Görevlilerin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik, 2010).

Tarafsızlık özelliği bulunmayan vergi denetimi, denetimin temel işlevi olan araştırma ve önleme fonksiyonunu etkin bir şekilde çalışmasına engel olacaktır, formaliteden başka bir özelliği kalmayacaktır (Beşel, 2017: 23).

Tarafsızlığın idraki, devlet karşısındaki güveni, kişileri nehil olduğu nitelikler yanında ülkelerin arasında farklılıklarla da vergi ahlakını etkiler (Alm, Torgler, 2006: 228-229). Vergi denetiminde amaç, ödenmesi gerekli verginin doğru olduğunu araştırmak ve tespit etmektir. Bu yüzden vergilerin denetimi yapılırken vergi denetimiyle yetkilendirilen personel tarafsız olup fazla tahsil edilmiş bir vergi söz konusu ise bunun saptanıp iade edilmesi veya terkin edilmesini istemesi gerekmektedir. Yapılan işlem sonucunda vergi denetim personelinin sadece idare lehine değil mükellef lehine de tarafsız olması gerekmektedir.

### **1.2.2.3.Yaptırım Gücüne Sahip Olma**

Vergi denetiminin özelliklerinden biri de yaptırım gücüne sahip olmasıdır. Vergi denetimi neticesinde ortaya çıkarılan aykırılıklara kesilen cezaya ilişkin dava açma ve uzlaşma gibi düzenlemelere başvurulmaktadır. Aksi takdirde mükellef 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uyarınca ağır cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalacaktır(Tekin ve Çelikkaya, 2013: 53).

Uygulanan vergi zıyaı, gecikme zammı vb. maddi yaptırımlarının yanında, hapis cezasının da bulunması yaptırım gücüne sahip olma özelliğinin en belirgin göstergesidir. Bu özellik, vergi denetiminin hukuki yönünün bir yansımasıdır (Somuncu, 2014: 140).

### **1.2.2.4.Dış Denetim Olma**

Herhangi bir organizasyonun, organizasyon dışı kişilerce belge, kayıt ve defterlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veyahut organizasyon içinde veya devlet tarafından oluşturulmuş olan plan, program, kurallara veya yasa, tebliğ vb. yasal normlara uygunluğunun denetlenmesi dış denetimdir (Gelen, 2015: 10).

Bir kamu görevlisi olan, vergi denetmenleri tarafından yapılan denetimler, 3568 sayılı kanuna göre denetim yapan YMM' lerin yaptığı bağımsız denetimden farklıdır. Bununla birlikte işletme dışından kişilerce yapıldığından, denetime giren mükellef açısından dış denetimdir (Merter, 2004: 16).

### **1.2.2.5.Hesap Denetimi Olma**

İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri sonucunda, düzenledikleri veya aldıkları belgelere dayanarak oluşturdukları mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve mevcutta bulunan hukuki düzenlemelere orantılı şekilde doğru ve tam biçimde hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesi ve bunun rapora bağlanması, hesap denetimidir (Tecim, 2008: 63).

### **1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları**

Vergi denetimi tahakkuk eden vergi matrahları doğruluğunun araştırılması ve varsa eksiklerin saptanması veyahut hiç beyan edilmemiş vergilerin ortaya çıkarılması maksadıyla yapılmaktadır. Bunlarla beraber vergi denetiminin bu amacına hizmet eden en önemli fonksiyonu araştırma fonksiyonudur. Araştırma fonksiyonu genel olarak vergi denetiminin ortaya çıkarma ve doğrulama amacına hizmet etmektedir. Vergi denetiminin başka bir fonksiyonu olan önleme fonksiyonu ise, bu araştırmalar sonucu gelecekte oluşabilecek kayıp ve kaçakları önlemek, mükellefleri bu tarz tutum ve davranışlara karşı caydırıcı konuma getirmektedir. Vergi denetimin başka bir fonksiyonu olan eğitici fonksiyonu, denetimler esnasında mükellefleri bilgilendirerek vergi uyumuna olan gönüllü uyumu artırmak olarak bahsedilebilir. Aşağıda vergi denetiminin araştırma, önleme ve eğitici fonksiyonlarından ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

#### **1.2.3.1. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu**

Vergi denetiminin temel fonksiyonu araştırma işlevidir. Bu fonksiyon mükelleflerin vergi işlemlerinin incelenmesi ve araştırılmasını kapsamaktadır. Mükelleflerin yasalardan doğan devlete ödemekle yükümlü olduğu vergilerin doğruluğu tespit edilemez ise vergiler tam tahsil edilemez, cezai yaptırımlar uygulanamaz ve vergi denetiminin tüm işlevleri kullanılamaz hale gelir.

Vergi yasaları gerekli denetimler yapılmadığı takdirde yasaların zaman içerisinde düzgün işlememesine neden olabilir. Yasaların uygulanabilmesi ve etkin bir vergi uyumu sağlanabilmesi bakımından araştırma fonksiyonu önem arz etmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214).

Araştırma fonksiyonu hem açığa çıkarılan hata ve hilelerin veya kayıp ve kaçakların daha sonra tekrar vukuu bulmasını önleyerek önleme fonksiyonunu faaliyete geçirmekte hem de yapılan bilgilendirmeler ile eğitici fonksiyona katkı sağlamaktadır (Çavdar, 2011: 12).

### **1.2.3.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu**

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırarak vergi kayıp ve kaçaklarında önleyici etkiler meydana getirmektir. Vergi denetimi sonrası eğer hata bulunur ise uygulanması gereken cezai işlemler mükelleflere uygulanır bu da mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azalmasına neden olur.

Bu fonksiyonun çalışabilmesi için mükelleflerin belli dönemlerde denetlenmesi veya denetlenme şüphesi içinde bulunması gerekmektedir. Bu sayede kayıp ve kaçağa sebep olabilecek işlemlerin azaltılması söz konusu olabilecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214). Mükellef ile denetim elemanı arasındaki ilişkiye bağlı olarak, vergi gelirinin artırılması, hata ve noksanların düzeltilmesi vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlayabilecektir (Akdoğan, 1979: 11).

### **1.2.3.3. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu**

Vergi denetiminin araştırıcı ve önleyici fonksiyonun yanında, vergi denetimi esnasında vergi idaresi personellerinin mükelleflerle olan ilişkilerinde sadece hazineye yarar sağlamaya çalışan, mükellefe güvenmeyen, ceza uygulama amacı olan değil de, mükelleflerle fikir alışverişi yapan, mükelleflere bilgi veren, mevzuat ve diğer yükümlülükler de yol gösterici olmalarından dolayı eğitici fonksiyonu da bulunmaktadır.

Diğer bir ifade ile vergi idaresi elemanı, mükelleflere bilgi sağlamak, mükellefe yol gösterici konumunda olmak ve gereken durumlarda uyarıda bulunmak durumundadır (Akdoğan, 1979: 11). Vergi denetimi mükellef odaklı bir yaklaşımla, denetim elemanlarının mükelleflere doğru olanı söyleyerek onları eğitebilir (Somuncu, 2014: 139). Vergi denetiminin eğitici fonksiyonu sayesinde mükellef haklarının uygulanması ve vergiye uyumun artması konusunda da önemli adımlar atılmaktadır.

### **1.2.4. Vergi Denetim Yöntemleri**

Vergi denetiminin en temel amacı hiç beyan edilmemiş veyahut eksik beyan edilmiş matrahların ortaya çıkarılması, uygulamada yapılan yanlışlıkların saptanması maksadıyla yapılmaktadır. Vergi denetimi yöntemleri denetimin yapıldığı yer,

denetimin içeriği, denetimin sürekliliği, denetimin akışı bakımından dört bölümde incelenmektedir.

#### **1.2.4.1. Denetimin Yapıldığı Yer Bakımından**

İşyerinde denetleme, mükelleflerin defterinin, kayıtlarının ve belgelerinin işlemleri mükelleflerin iş yerinde incelenmesidir. İşyerinde inceleme yöntemi ile genellikle mükelleflerin envanter bilgileri de incelenmektedir (Akdoğan, 1979: 12)

213 sayılı VUK' un 139. Maddesinde, “inceleme yapılacak yerin mükellefin iş yeri olması gerektiği” vurgulanmaktadır. Ancak yine aynı kanunun aynı maddesinde “incelemenin iş yeri dışında da yapılabileceği” bildirilmiştir. Eğer iş yeri müsait değilse, ölüm ya da terk edilme gibi zorunlu sebepler söz konusu ise iş yerinde inceleme imkânsızdır. Yerinde yapılamadığı durumlarda vergi mükellefleri ve vergi denetleyiciler bunu istiyorlarsa denetim dairede yapılabilir. Bu durumda, incelemeye konu olan kişinin gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi istenir.

İşyeri dışında yapılan denetimler de esas itibariyle denetim elemanlarının hem zaman kazanmak hem de coğrafi koşullardan dolayı ulaşmakta zorlandıkları yerlerdeki işyerlerinin, defter ve belgelerinin inceleyerek uyumsuzlukları tespit edebilir. Bu işlem daha çok matematiksel denetimdir. İşyeri dışında yapılan denetimlerde ciddi bir şüphe oluşur ise denetim elemanı iş yerinde denetime de geçebilir.

Günümüzde denetimlerin hızlandırılması daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi için mükellefler ve denetim elemanlarının karşılık olarak kabul gördüğü takdirde, incelemeye konu olan defter ve belgeler telefon, fax veya elektronik posta yolu ile de istenebilmektedir (Akbıyık, 2005: 104).

#### **1.2.4.2. Denetimin İçeriği Bakımından**

Belirli bir hesap döneminde yapılan tüm iş ve işlemleri kapsayan tüm defter, kayıt ve belgelerin incelenmesine tam inceleme denilmektedir. Kesin ve gerçeği yansıtan net sonuçlar bulunmasına olanak vermesine rağmen, çok fazla zaman alması ve incelenecek işlemlerin fazlalığı tam inceleme yapılma imkânını azaltmaktadır (Akdoğan, 1979: 14). Tüm vergi kanunları yönünden yapılan, defter ve belgelerin şekil ve usul yönünden

incelenmesi, gözden geçirilmesi ve VUK yönünden değerlendirilip rapor oluşturma sürecini kapsar (Akbiyık, 2005: 10).

Ancak hem zaman kısıtlılığından hem de personel yetersizliğinden tam denetim yapmak mümkün olmamaktadır. Bu yüzden örneklem yoluyla denetim yapılabilmektedir. Tam incelemeye göre kapsam açısından dar olmakla birlikte verimli bir inceleme yöntemidir (Merter, 2004: 19). Örneklemin seçimi, denetlenecek defter ve belgelerin önemine, kapsamına, eleman sayısına, zamana denetim elemanlarının yetenekleri baz alınarak seçilen örneklem tam incelemeye tutulmaktadır (Akdoğan, 1979: 14). Ancak günümüzde elektronik vergilemeye geçilmeye başlanmasıyla birlikte, elektronik yöntemlerle yapılan denetimlerde örneklem yapmaya gerek kalmamış, bütün elektronik işlemleri denetim yapma imkânı ortaya çıkmıştır (Türk, 2010: 16).

#### **1.2.4.3. Denetimin Sürekliliği Bakımından**

Sürekli denetim, denetime alınan mükelleflerin defter ve belgelerinin belli bir dönemden itibaren sürekli olarak incelenmeye alınmasıdır. Verimli bir denetim yöntemi olmakla birlikte uygulama açısından pek çok güçlüğü mevcuttur. Amaç, yapılan işlemleri sürekli gözetim altında tutularak vergi kaybının önlenmesidir (Akdoğan, 1979: 15).

Devresel denetim, sürekli denetimi yapmaktaki zorluklardan dolayı idare tarafından ortaya çıkarılmıştır. Mükelleflerin belli aralıklarla denetlenmesidir. Devresel denetim daha az zaman ve harcama ile yürütülebilmektedir (Akdoğan, 1979: 15). Devresel denetimin ne sıklıkla hangi mükelleflere yapılacağı, ihbar gibi geçerli bir neden yoksa rastlantıya bağlıdır (Beygo, 1972: 144).

#### **1.2.4.4. Denetimin Akışı Bakımından**

İleriye doğru denetim, bu denetim yönteminde denetim muhasebe işleyişine göre çalışmaktadır. Fatura, makbuz vs. gibi belgelerden başlayarak muhasebe kayıtları, defterler ve bilanço, kar zarar tablosu sırasına göre yapılmaktadır. Bu denetim yönteminin temelini muhasebe kayıtları ve kayıtların gerekçesi olan belgeler oluşturmaktadır.



Geriye doğru denetim, bu yöntem ise ileriye doğru yapılan denetimin tam tersi bir işleyişe sahiptir. Bu yöntem de denetimin temelini tablolar, bilanço ve defterler oluşturmaktadır. Yani ileriye doğru yapılan denetimin tam tersine süreç içerisinde belgelere doğru giden bir süreçle yapılan denetimdir (Akdoğan, 1979: 16).

### **1.2.5. Vergi Denetiminin Etkileri**

Vergi denetiminin, devlet, kurumlar ve kişilere yönelik bir takım olumlu etkileri bulunmaktadır. Bunlar: ekonomik açıdan, işletme yönetimi açısından ve sosyal adalet açısından bir kısım etkilerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 55)

#### **1.2.5.1. Ekonomik Açıdan Etkileri**

Vergi denetiminin ekonomik açıdan etkileri vardır. Kaynakların optimal kullanımını sağlamak için vergi denetimi son derece gereklidir. Maliye politikalarının amacına ulaşabilmesi için bazı zamanlarda bazı sektörlerle teşvikler verilmektedir ve bazı sektörlerin vergi yükü daha yüksek olması istenmektedir. Bu amaca yönelik gerçek vergi yükünün sağlanmasında ve teşviklerin maliye politikalarına hizmet etmesini sağlamak için vergi denetimi son derece elzemdir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 54).

Vergiler devletlerin yapacakları yatırım ve hizmetlerin en temel kaynaklarıdır. Devletler hedeflerini gerçekleştirebilmek ve politikalarını uygulayabilmek için bu kaynaklarını zamanında ve tam olarak tahsil etmek isterler. Dolayısıyla kaynak sağlanmasında vergi denetiminin olumlu katkısı olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 55).

#### **1.2.5.2. İşletme Yönetimi Açısından Etkileri**

213 sayılı VUK madde 171' de "Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek. "

İlgili kanuna uymak zorunda olana mükellefler iyi bir muhasebe düzenine geçmek zorundadırlar. İyi bir muhasebe düzeni işletme için kendi durumlarını görmeleri açısından son derece önemlidir. Ayrıca günümüzde işletme ile ilgilenenler yalnızca işletme sahipleri değildir. İşletme sahiplerinin yanında işletme yöneticileri, sermaye piyasası aktörleri gibi kişi ve kurumlar da işletmenin faaliyetlerinden ve mali durumundan haberdar olmak istemektedirler (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 56). Vergi denetiminin var olması muhasebe sisteminin olmasını gerekli kılmaktadır buda bahsettiğimiz tüm aktörler ve işletme yönetimi açısından son derece önemlidir.

Denetimin sonucunda şirket faaliyetleri, belgeler ve diğer kayıtların üçüncü bir göz tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi olası yanlışlıkları ortaya çıkaracak ve personelin eğitilmesini kolaylaştıracaktır. Bu faaliyetler sonucunda da yönetimin hesap verebilmesi de kolaylaşmış olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 55).

### **1.2.5.3.Sosyal Adalet Açısından Etkileri**

Anayasamızın 73. Maddesinde "Herkes, mali gücüne göre, kamu harcamalarını karşılamak için vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. "Bu maddeden yola çıkarak vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik fonksiyonunu görmektedir. Vergiler sosyal adaletin sağlanmasında, zenginlerden daha çok vergi alınarak bunların alt gelir grubuna aktarılması yoluyla gelir dağılımının düzeltilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır. Ayrıca kurum vergilerinde de bu durum geçerlidir. Vergisini tam ödeyen firmalar ile vergilerini eksik beyan eden firmalar arasında adaletin sağlanması gerekmektedir. Vergi ödemeyenlerin dürüst mükelleflerin kazançlarına ortak olmaları sosyal adalete zarar vermektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 57).Vergi denetimi, sosyal adaletin sağlanması açısından da son derece önemlidir.

### 1.2.6.Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması

Türkiye'deki ekonomik faaliyetlerin büyük bir bölümünün kayıt dışı olması, kuşkusuz ortaya çıkan vergi kayıplarının boyutlarını artırmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemlerinde ve özellikle vergi inceleme yoluyla kayıt dışı ekonominin tespiti yönteminin uygulanması suretiyle, 1998 yılında % 80 civarında vergi kaybının olduğu saptanmıştır(Kulmanova, 2006: 2).

Denetimin etkin ve amacına uygun olarak yapılması için, denetim çalışmalarının belli bir plan dahilinde yürütülmesi gerekir. Denetim birimlerinde çalışan denetim elemanı sayısının artırılmasının denetimin etkinliği açısından önemli ve gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Mükellefler faaliyet gösterdikleri sektörlere, iş hacimlerine göre kategorilere ayrılmalı ve denetim, bu kategorilere göre yapılmalıdır. Vergi denetim birimleri-hangi unvanlar altında görev yaparlarsa yapsınlar-tek çatı altında toplanarak ve aralarındaki, azda olsa, tatsız rekabeti ortadan kaldırmak suretiyle denetim faaliyetlerinin amacına uygun hale getirilmesi esastır.

Vergi kaybını en aza indirebilmek için denetlenen mükelleflerin oranının % 2-3'lerden daha yukarıya çekilmesi sağlanmalı, yani denetlenen mükelleflerin sayısı artırılmalı ve bunun için de boş olan denetim kadroları nitelikli elemanlarla doldurulmalı, hatta bu hususta yeni kadrolar tahsis edilmelidir(Kulmanova, 2006: 2).

Yılmaz yapmış olduğu araştırmasının sonucunda vergi etkinliğinin artırılması için şu önerilerde bulunmuştur (Yılmaz, 2018:120)

- Denetim elemanı sayısı kontrollü olarak artırılmalıdır
- VDK bağımsız bir yapıya kavuşturulmalıdır.
- Gelirleri olmayan bir devletin güvenlik başta olmak üzere birçok asli fonksiyonunu yerine getiremeyeceği bir gerçektir. gelir kaynaklarını koruyabilmek ve artırmak adına kayıt dışı ekonomi ile denetimler aracılığıyla yoğun bir şekilde mücadele etmelidirler.
- Mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi ile birlikte vergi psikolojileri de etkilenecektir. Bu konuda hassas mükelleflerin ortaya çıkartılarak/oluşturularak toplumsal bir bilinç empoze edilmelidir.

- Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir. Aksi takdirde uygulayanın bile tereddüde düştüğü hatta anlayamadığı karışık birçok uygulamanın olduğu vergi mevzuatı gereksiz uygulamaları ve iş yükünü de beraberinde doğurmaktadır.
- Vergi bilincini olumsuz etkileyen düzenlemelere son verilmelidir. Aksi takdirde cezaların tamamının veya bir kısmının kaldırıldığı, faizlerin tamamen silindiği af kanunları vergi bilincini olumsuz etkileyecektir.
- Vergileme sisteminde köklü değişiklikler yapılmalıdır. Başta dolaylı vergilerin azaltılması/kaldırılması olmak üzere mükelleflerin gerçek gelirlerinden vergiler alınmalıdır.
- Vergi otoritesi etkinleştirilmelidir. Vergi otoritesi servet beyanına benzer bir uygulama ile genellikle mahkeme kararları ile iptal edilen işlemlerin yerine hukuka uygun işlemlerin anında tatbik edilmesi, caydırıcı cezaların düzenlemeye alınması ve cari dönem incelemelerinin artırılması ile etkin hale getirilmelidir.

Vergi denetimin uygulanması ve etkinliğinin sağlanması yönünden etkili diğer bir fonksiyonu da yükümlüyü eğitmek olacaktır. Yükümlünün vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmeleri ve denetim süresinde uyarılarak bilgi verilerek, eleştirilerek yükümlülüklerin, araştırma ve önleme fonksiyonlarının kapsamında eğitim fonksiyonu da gerçekleşir (Akdoğan, 1979: 10.).

### **1.3. Türkiye’de Vergi Denetimi**

Aşağıda Türkiye’deki vergi denetim birimlerinden ve vergi denetim birimlerinden bahsedilmiştir.

#### **1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri**

Türkiye’ de vergi denetim türleri; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve yaygın ve yoğun vergi denetiminden oluşmaktadır.

### 1.3.1.1.Yoklama

VUK 127. maddesinde yoklama, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." ile aynı kanunun 128. maddesine göre "yoklamaya yetkili memurlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır". Vergi kanunlarının uygulanması için makamların yetkilileri aşağıda sıralanmıştır(VUK.1961: Madde 127).

Yoklamaya Yetkili Olan Memurların Yetkileri:

- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yoklama, henüz yükümlülüklerini yerine getirmemiş olanların vergi gelirlerini ve kaynaklarını açığa çıkarma yönlerini arttırır. Vergi daireleri, vergi mükellefleri ile devlet arasında aracılık ettiği için, vergi mükellefleri arasında ticari rekabeti adil hale

getirmekte ve vergi mükelleflerinin vergiden muaf tutulmasını engelleyeceği için sosyal adalete hizmet etmektedir(Şamcı, 2016: 15).

Günümüzde internet ile etkileşime giren sistemlerin, web ve kablosuz teknolojilerinin, vergi mükelleflerinin ihtiyacına uygun modern yapıya kavuşturulması amacıyla yaygın bir şekilde kullanılması, denetim ve yoklama mobil teknolojiler kullanılarak e-devlet uygulamaları çerçevesinde gerçekleştirilmişti ve "Elektronik Yoklama" projesine geçilmiştir (GİB, 2017: 17).

213 sayılı VUK'nun 132 / A maddesi ile yayımlanan 453 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca “tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklar 01.09.2015'den itibaren uygulamaya başlanmıştır”.

5-16 Ekim 2015 tarihlerinde 1.200 kişi, 11-15/25-29 Nisan 2016 tarihlerinde 1.200 kişi, 3-7 Ekim 2016 tarihlerinde 400 kişi, 24-28 Nisan 2017 ve 1-5 Mayıs 2017 tarihlerinde 750 kişiyi kapsam üzere, mevzuat ve uygulama eğitimi e-yoklama sistemini kullanarak toplam 3,550 kişiye verilmiş ve bu eğitimlerin belli dönemlerle devam etmesi planlar arasındadır (GİB, 2017: 29).

Türkiye genelinde yapılan e-yoklama çalışmaları ile ilgili tabloya bakıldığında ilk defa işe başlama yoklaması 450.613 kişi ile yapılmıştır. Bu görev türünü takiben 315.023 kişinin işi bırakma yoklaması, 178,797 kişi ile serbest yoklama, 161.625 kişi ile faal mükellef kontrol yoklaması, 157.908 kişi ile adres değişikliği yoklaması ve 152.353 kişi ile Şube Açılış Yoklaması en çok yapılan yoklama türleri arasındadır.

**Tablo 1:**  
**Türkiye Genelinde Yapılan e-Yoklama Çalışmaları (2017)**

01/01/2017 - 31/12/2017 Dönemi E-Yoklama İstatistikleri	
Görev Türü	Yoklama Sayısı (Adet)
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	450.613
İşi Bırakma Yoklaması	315.023
Serbest Yoklama	178.797
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	161.625
Adres Değişikliği Yoklaması	157.908

<b>Görev Türü</b>	<b>Yoklama Sayısı (Adet)</b>
Şube Açılış Yoklaması	152.353
Resen Terk Yoklaması (İşyeri Nezdinde)	102.267
E - Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	101.780
Nakil İşe Başlama Yoklaması	97.636
Şube Kapanış Yoklaması	77.445
GMSİ Yoklaması (Mülk Sahibi Nezdinde)	71.854
Resen Terk Yoklaması (Şirket Yetkili Nezdinde/Mükellef İkametgahında)	58.993
Ek İşe Başlama Yoklaması	57.369
Nakil İş Bırakma Yoklaması	31.150
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	18.454
Nakil Vasıtaları Yoklaması	17.276
GMSİ Yoklaması (Kiracı Nezdinde)	15.451
Özel Esas Yoklaması	10.532
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	10.494
Kdv İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	7.586
Ek İş Bırakma Yoklaması	7.359
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.160
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	4.135
Kdv İade (İmalatçı) Yoklaması	3.697
MTY - 1 Yoklaması	1.403
Anlaşmalı Matbaa Yoklaması	1.308
Kdv İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	1.051
Atık Madeni Yağ Dönüşüm Tesisi Tespiti Yoklaması	50
<b>Toplam</b>	<b>2.119.769</b>

Kaynak:GİB, 2017:102

### **1.3.1.2.Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesi çoğunlukla vergi denetimiyle aynı manada kullanılmakla beraber vergi denetim çeşitlerinden sadece biridir. Bunun yanı sıra vergi incelemesi vergi gelirlerini artıran en mühim ve en kapsamlı denetim çeşididir (Beşel, 2017: 44).

Vergi incelemesine, daha geniş olarak, vergi denetimine tekabül eden, araştırma ve revizyon olarak iki şekilde incelenir. Revizyon kayıtlara bağlıdır, araştırma defter ve belgelere bağlı kalmadan her türlü delil kullanarak yapılır.

Vergi incelemesi, eylemin gerçekleşmesinden bir zaman sonra, eski eylemlere dair gerçekleştirilir. Kurumlar vergisi incelemesi, vergi hukuku yönünden önemli bir revizyon türüdür. Vergi incelemesi, defter incelenmesini ve çeşitli araştırmaları da içerdiğinden, revizyonukapsamaktadır. Revizyon defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken vergi incelemesi defter ve belgelerle sınırlı değildir. Vergi incelemesi, vergi ile ilgili işlemler üstünden belirli süre geçmesinin ardından önceden yapılmış işlemler hususunda tekrar denetim yapılmasıdır(Beşel, 2017: 44).

Vergi incelemesinde, vergi mükelleflerinin kayıtlarının, belgelerinin ve beyanlarının doğruluğunun, tespit edilen vergi miktarları ile vergi makamlarının gözetiminde incelenmesi ile gerçekleşir. Vergi incelemesi, önceden bildirim şartı olmaksızın, zaman aşımı (5 yıl) süresince yapılabilir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 285).

VUK'nun 134. Maddesine göre, “ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak ve belirlemek için vergi incelemesi yapılmaktadır” (VUK,1961: madde 134). Öte yandan vergi incelemesi, inceleme yetkisi olan makamlar tarafından gerekli görüldüğünde, inceleme ve operasyonlar dahil olmak üzere ekonomik varlıkların fiili envanterini ve beyanlarda gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de gerçekleştirir.

Daha önce de belirtildiği gibi, vergi incelemesi sadece aynı gerçeklere dayanarak aynı yasaya göre hareket etmeyi değil, aynı zamanda kayıtlara geçemeyen bazı olayların gerçeklerini araştırmayı da amaçlamaktadır (Oral ve diğerleri, 2015: 128).

VDK tarafından 2013-2017 yıllarında yapılan vergi inceleme türlerine ve sonuçlarına ilişkin veriler tablo 2’ de yer almaktadır(VDK,2017: 41).

**Tablo 2:**  
**İnceleme Türüne Göre Dağılım**

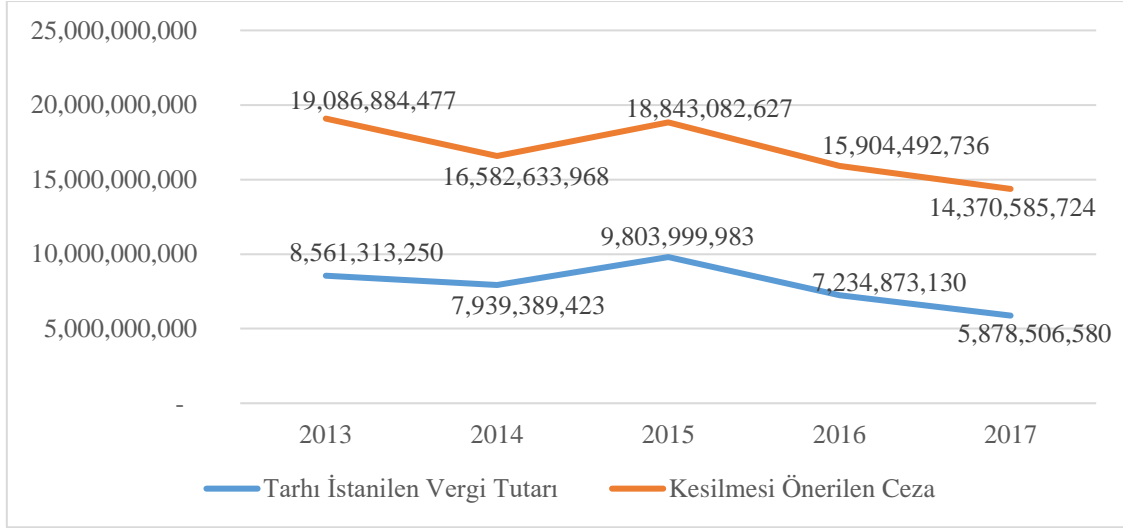
Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Tam İnceleme Oranı	Toplam İnceleme Sayısı
2013	130.546	32.821	20%	163.367
2014	111.692	37.355	25%	149.047
2015	129.209	30.291	19%	159.500
2016	144.820	40.642	22%	185.462
2017	92.034	26.992	23%	119.026

Kaynak: VDK,2017: 41



2017 faaliyet raporlarına göre 2017 yılında 44.182 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhı istenilen toplam vergi tutarı 5.878.506.580 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 14.370.585.724 TL olmuştur.

**Şekil 6:**  
**Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza**



Kaynak: VDK,2017: 41

Şekil 6' ya göre kesilmesi gereken ceza ile tarhı istenen verginin yıldan yıla azaldığı görülmektedir.

**Tablo 3:**  
**Mükellef Başına İnceleme Sonuçları**

Yıllar	Mükellef Başına Tarhı İstenen Vergi Tutarı(TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza(TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi Ve Ceza(TL)
2013	119.987	267.503	387.490
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225
2016	145.229	319.258	464.487
2017	133.052	325.259	458.311

Kaynak: VDK,2017: 41

Vergi denetim teknikleri, karşıt inceleme, analitik inceleme ve mali tablo analizi olarak sınıflandırılabilir.

Karşıt İnceleme, vergi inceleme tekniklerinden biri olan karşıt-inceleme, vergi mükellefleri ile vergi incelemesi hakkında bilgi toplamak amacıyla diğer vergi mükellefi tarafından başlatılan incelemedir. Bu inceleme, bahsedilen bu iki taraf; aynı ilde faaliyet gösteriyorsa yerinde, gösterilmiyorsa ilgili birim tarafından resmi yazışmalarla gerçekleştirilir.

Analitik İnceleme: Analitik inceleme tekniği ise, kurumun amaçlarına ulaşip ulaşmadığını belgelerin içinde yer alan bilgilerin her türlü finansal ve finansal olmayan bilgilerle ilişkilendirerek incelenebileceği şeklinde yorumlanabilir (Bozkurt, 2015: 151). Analitik inceleme tekniğinde incelemeye tabi tutulan faaliyetler, kayıtların karşılaştırılmasından ziyade incelemeyi yapan makamın kullandığı metotlarla tutarsız olup olmayacaklarını araştırmaktır. İzleme periyodundaki veriler önceki dönemle karşılaştırılmıştır. Denetimi denetçi, mali raporlar, bütçe ve veriler üzerinden yürütür. Bu denetimler sonucunda bir anormallik bulunursa, bir sonuç belirlenebilir ve uygulanabilecek diğer kontrol yöntemleri hakkında bir fikir verir (Çalış, 2011: 32).

Mali Tablo Analizi, Mali tablo analizi ise, kurumların temel mali tablolarına çeşitli analiz teknikleri uygulayarak anlamlı sonuçlar çıkarma işlemidir.

### **1.3.1.3.Arama**

VUK Md. 142'ye göre aramaların yapılabileceği durumlar şu şekildedir."Vergi mükellefinin bir bildiri veya yapılan bir inceleme nedeniyle vergi kaçırdığını gösteren deliller varsa, vergi mükellefinin veya kaçakçılıkla ilgilenen diğer kişilerin varlığında aranabilir. Ancak, bir arama yapabilmek için aşağıdaki iki durum gereklidir;

1. Vergi incelemesine yetkili olanların bunu yapmaları ve bunu hakemden talep etmeleri,
2. Sulh yargıcın istenen yerlerde arama yapmasına karar vermesi."

Arama en geç 3 ay içinde tamamlanır ve defter ve belgeler vergi mükellefine iade edilir. Kanuna aykırı olan konular tutanak ile belirlenir (VUK, 1961: madde.142).

### **1.3.1.4.Bilgi Toplama**

Vergi denetimlerinin yürütülmesi sırasında vergi yöneticilerinin sıklıkla kullandıkları yöntemlerden biri de bilgi toplanmasıdır. Vergi incelemelerini ve vergi denetimlerini yürütme yetkisi olanlar, kamu idareleri ve kurumları, vergi mükellefleri veya

mükellefler ile ilgili gerçek veya tüzel kişilerden ihtiyaç duydukları her türlü vergi kaybını ve kaçakları önlemek için gerekli bilgilere ihtiyaç duyarlar(Şamcı, 2016: 17).

Ülkemizde vergilendirme beyannameye dayanmaktadır. Bu nedenle, gerekli bilgileri sadece ilgili vergi mükellefleri veya ilgili kurumlardan sürekli olarak temin ederek beyanların doğruluğunu kontrol etmek mümkündür. Bu nedenle, vergi denetiminin sonucu olarak ödenecek verginin doğruluğunu sağlamak için vergi kayıplarını ve kaçakları önlemek için bilgilerin toplanması önemlidir (Şamcı, 2016: 17). Bu durumu bilen mükellefler beyanlarında daha hassas davranacaklardır. Zira, mükellefler bilirler ki idare devamlı olarak bilgi toplamakta veya gerektiğinde toplayacak ve bu bilgileri değerlendirecektir (Binbirkaya, 2006:35) .

Vergi dairesinde görevlendirilen vergi memurlarının vergi incelemesine dahil olan tüm kişi ve kuruluşlar tarafından bilgilendirileceğini bilen vergi mükellefleri, faaliyetleri hakkında daha hassas olma ihtiyacı hissedeceklerdir. Bilgi toplama 213 sayılı VUK ve "Bilgi Gönderme" ile 148. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddede, "Kamu idareleri ve kurumları, vergi mükellefleri veya vergi mükelleflerinden sorumlu olan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesine yetkili kişiler bilgi vermekle yükümlüdür" ve ilerleyen maddelerde yine bilgi vermekle ilgilidir. Kanunda bulunan bu düzenlemeler, verginin doğruluğunu tespit etmek ve belirlemek için büyük bir önem taşır.

### **1.3.1.5.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergilerin kaybına ve kaçakçılığa yol açacak eylemlerin hemen belirlendiği ve cezanın kesildiği gerçeğine dayanan bir mali kontrol biçimidir. VUK'un 127 ve 128'inci maddelerinin değerlendirilmesi çerçevesinde yaygın ve yoğun vergi denetimleri düzenlemeye tabi tutulmuştur. Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin bir kısmı sokakta, caddede şehrin giriş ve çıkışları, otobüs terminalleri, ulaşım ambarları veya kargo şirketleri, sürücüler, yolcular, ağırlıklı olarak belge düzenine ilişkin denetimler şeklinde yapılmaktadır (Seviğ, 2007: 4). Bunlara ek olarak, işletme sahiplerinin ilgili vergileri kaydettirmek zorunda olup olmadıkları, işverenlerin

günlük gelirlerini belirlemek için kapsamlı ve yoğun vergi denetimleri gerçekleştirilmektedir. Bu sayede vergi mükellefinin satışlarının belgelenip belgelenmediği denetlenir. Aşağıdakiler, yetkili otoriteler tarafından yaygın vergi denetimi ile ilgili olarak uygulanabilecek prosedürlerden bazılarıdır (Yurteri, 2012: 264):

- Günlük hâsılatı tespit etmek,
- Yol denetimleri,
- Kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak,
- Kayıtlar ve belgeler düzeni ile levha kullanma ödevine ilişkin denetimler,
- Ödeme kaydedici cihazların (yazar kasa) kullanılmasına yönelik denetimler.

### **1.3.2.Türkiye’de Vergi Denetim Birimleri**

Türkiye’ de vergi denetim birimleri Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan ve Vergi Denetim Kurulu’ndan oluşmaktadır.

#### **1.3.2.1.Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri ve İdari Yapısı**

1936 yılında Varidat Kontrolörlüğü adıyla kurulan kurum 1945 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü adını almış 2005 yılında 5345 sayılı kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı’na (GİB) dönüştürülmüştür (GİB, 2017: 20)

Merkez ve taşra teşkilatından meydana gelen Gelir İdaresi Başkanlığı’nda:

- Merkezi Organizasyon ana hizmet birimleri, danışmanlık birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 8. maddesine göre, “ana hizmet birimlerine verilen görevler gerektiğinde birden fazla birim tarafından yerine getirilebilir”.
- Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı 5345 sayılı kanununun 23 üncü maddesinde belirtildiği üzere doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlığıyla vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı bölgelerde 24 ve 25’inci maddelerinin görev ve yetkilerine sahip olan vergi dairesi müdürlükleridir (GİBTVGHK,2005: madde 23, 24, 25).

GİB'inkadro durumu tablo 4,5 ve 6' da gösterilmiştir. (GİB, 2017: 29).

**Tablo 4:**  
**GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Dolu Kadro Sayıları**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Merkez</b>	748	765	721	577	496
<b>Taşra</b>	40.060	39.967	41.405	40.659	37.972
<b>Toplam</b>	40.808	40.732	42.126	41.236	38.468

Kaynak:GİB, 2017: 29

**Tablo 5:**  
**Merkez Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı**

<b>Merkez</b>	
<b>Unvan</b>	<b>Personel Sayısı</b>
Gelir İdaresi Başkanı	1
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6
Gelir İdaresi Daire Başkanı	9
Gelir İdaresi Grup Başkanı	31
Basın ve Halkala İlişkiler Müşaviri	1
1. Hukuk Müşaviri	1
<b>Unvan</b>	<b>Personel Sayısı</b>
Başkanlık Müşaviri	2
Hukuk Müşaviri	3
Müdür	9
Devler Gelir Uzmanı	94
Mali Hizmetler Uzmanı	12
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	9
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	6
Şef	8
Memur Ve Diğer Personel	304
<b>Toplam</b>	<b>496</b>

Kaynak:GİB, 2017:29

**Tablo 6:**  
**Taşra Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibari ile Dağılımı**

<b>Taşra</b>	
<b>Unvan</b>	<b>Personel Sayısı</b>
Vergi Dairesi Başkanı	17
Gelir İdaresi Grup Müdürü	60
Vergi Dairesi Müdürü	521
Müdür	33
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	853
Avukat	200
Müdür Yardımcısı	41
Vergi İstihbarat	4
Gelir Uzmanı	16.923
Araştırmacı	19
Gelir Uzman Yardımcısı	6.578
Şef	404
Memur Ve Diğer Personel	12.319
<b>Toplam</b>	<b>37.972</b>

Kaynak:GİB, 2017: 29

2017 yılsonu itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı 496'sı (%1,2) merkez teşkilatı, 37.972'si (%98,8) taşra teşkilatı olmak üzere 38.468 personelden oluşmaktadır (GİB, 2017: 29).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri, 5345 sayılı Kanununun 4. maddesinde belirtilmiştir:

“Gelir yönetimi ile ilgili olarak:

- Devlet gelir politikasına ilişkin yasa ve karnamelere katılmak,
- Vergi teknikleri ve uygulamaları açısından her türlü kanun tasarısını ve gelirleri etkileyen teklifleri inceleyerek görüş bildirmek,
- Bakanlıkça belirlenen hükümet gelir politikasını uygulamak,
- Yerel yönetim gelir politikasının ve Devlet gelir politikasının uygulamasını uyumlu hale getirmek için önlemler almak.”

“Mükellef hizmetleri ile ilgili olarak:

- Vergi mükellefinin haklarını korumak ve vergi mükellefi ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güvene dayalı olmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak,
- Vergi mükelleflerini vergi mevzuatının hakları ve görevleri hakkında bilgilendirmek,

“Uygulama ve veri yönetimi ile ilgili olarak:

- Vergilendirme ile ilgili toplama ve bilgi işlem etkinliklerini yürütmek,
- Gelir mevzuatı uygulanması ile ilgili diğer kurumlar ve kuruluşlarla işbirliği yapmak ve bu hedefle veri alışverişi yapmak.”

“Kamu alacaklarının tahsilatı ile ilgili olarak:

- Devlet alacak tahsilini sağlama ve bu hususta gereken önlemleri almak,
- Gerekli vergilerin vergilendirilmesi ve hazinenin vadesi geldiğinde Hazine alacaklarının terkine ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamak.”

“Yasa ve ihtilafli işlerle ilgili olarak:

- Faaliyetleri ve eylemleri nedeniyle idari yargı alanlarında ortaya çıkan ihtilafların mevcudiyetinde iddia ve savunma yapılması,
- Gerekirse temyiz, itiraz ve düzeltme karar yoluna gitmek,
- Temyize gidilip gidilmeyeceğine, başvurularda şikayette bulunulmasına ilişkin olarak il teşkilatına izin vermek,
- Uygulamada ortaya çıkan anlaşmazlıkları en aza indirmek ve uygulamanın uyumunu sağlamak için önlemler almak.”

“Denetim ve uyum yönetimi ile ilgili olarak:

- Vergi kaybını ve kaçırmaı önlemek için gerekli önlemleri almak,
- Mükelleflerin uyumluluğunu kolaylaştırma ve hizmetleri yerine getirmek.”

“Avrupa Birliği ve uluslararası ilişkiler ile ilgili olarak:

- Uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle birlikte görev alanı ile ilgili hususlarda işbirliği yapmak.”

“Strateji geliştirme ile ilgili olarak:

- Herhangi bir istisna, vergi kanunlarında ve diğer mali kanunlarda muafiyet ve indirim maliyetlerini ölçmek, mali ve toplumsal etkileri tespit etmek,
- Etkinlik neticelerini kamuoyuna düzenli aralıklarla duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yılı kamuya aktarmak,

“İnsan kaynakları ile ilgili olarak:

- Nitelikli insan kaynağı kazanmak, yetkinlikleri geliştirmek, kariyer planları yapmak ve performans ölçümü yapmak,
- Kamu görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde çalışanlara ve vergi mükelleflerine kurumsal etik kurallarını bildirmek.”

### 1.3.2.2.Vergi Denetim Kurulu'nun İdari Yapısı ve Görevleri

06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş olan Bakanlar Kurulu tarafından 07.07.2011 tarihinde Vergi Denetleme Kurulu'nun (VDK) kurulması kararlaştırılmıştır.

VDK'nın kurulması ile doğrudan Maliye Bakanına bağlı olan Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Kontrolörleri'nden (Vergi Denetçisi, Vergi Denetçisi ve Vergi Denetmeni Yardımcısı) VDK oluşur.

Vergi Müfettişlerinin ülke çapında çalışma prensipleri, kalıcı ve geçici görev yerlerine uyarlanmıştır. Vergi Müfettişleri, ya sürekli olarak ya da geçici denetim sahalarında ya da kendi başlarına bir ekip olarak çalışırlar.

**Tablo 7:**  
**Vergi Denetim Kurulu'nun Kadro Dağılım Şeması**

Unvan	Toplam	Dolu kadro	Boş kadro
<b>Başkan</b>	1	1	-
<b>Başkan Yardımcısı</b>	6	-	6
<b>Vergi Başmüfettişi</b>	1.889	219	1.670
<b>Vergi Müfettişi</b>	6.494	2.868	3.626
<b>Vergi Müfettişi Yardımcısı</b>	5.885	5.156	699
<b>Toplam</b>	<b>14.245</b>	<b>8.244</b>	<b>6.001</b>

Kaynak: VDK, 2017: 12

**Tablo 8:**  
**VDK'da Görev Yapan Kadrolu ve Geçici Görevli Personelin Unvanlarına Göre Dağılımı**

Unvan	Geçici	Kadrolu	Toplam
<b>Müdür</b>	-	2	2
<b>Müdür yardımcısı</b>	2	-	2
<b>Saymanlık Müdürü</b>	1	-	1
<b>Saymanlık Müdür Yardımcısı</b>	3	-	3
<b>Devlet Gelir Uzmanı</b>	1	-	1
<b>Gelir Uzmanı</b>	1.023	-	1.023
<b>Gelir uzman yardımcısı</b>	86	-	86
<b>Defterdarlık Uzmanı</b>	15	-	15

Kaynak: VDK, 2017: 11



Maliye Bakanlığı'nın 178 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile ilgili 646 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile ‘‘Vergi Denetleme Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:

- a) VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.’’

Vergi Denetim Kurulu Tarafından Sunulan Hizmetler ele alındığında Vergi İncelemeleri, Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele, Teftiş, Araştırma ve İnceleme ile Soruşturma Çalışmaları, Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve

Terörün Finansmanının Önlenmesi Hakkında Çalışmalar, Eğitim gibi başlıklarla karşılaşılmaktadır.

Vergi incelemesi: Vergi Denetim Kurulu mükellefler aracılığıyla ödenmesi gerekli verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi incelemeleri yapmaktadır.

Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele: Kurul, 2015 senesinde, mali etkinliklerin kayıt altına alınıp vergilerin kaybı ve kaçagını engellemek ve organize vergi kaçakçılığıyla mücadeleye ilişkin çalışmalar yürütmektedir.

Teftiş: Teftiş maksadı, denetime tabi tutulan ünitenin, hem temel hem de mali işlemlerle, organizasyon yapısı, insan ve maddi kaynakları sağlamaktır; Risk analizi çerçevesinde uygunluk, uyum ve performansın yeterliliğini değerlendirmek ve problemlerin çözümünde ve iyi yönetimin sağlanmasında idarenin desteklenmesine idareye yardımcı olur.

Araştırma ve İnceleme ile Soruşturma Çalışmaları: 2015 yılında, memur suçlarının takibini sağlamak, Maliye Bakanlığı'nın güven ve saygınlığını artırmaya katkıda bulunmak, soruşturma çalışmalarını etkin bir şekilde yürütmek ve suç eylemlerinin yayılmasını engellemek için çaba gösterilmesine önem verilmiştir.

Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesi Hakkında Çalışmalar: Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki görevlerini Vergi Müfettişleri de dahil olmak üzere denetim kadrosu aracılığıyla yerine getirmektedir.

Eğitim: Eğitim faaliyetleri, Vergi Müfettişliği ve Vergi Denetmeni Yardımcılarının, Yönetim Kurulu'nun geniş yetkisi doğrultusunda mesleki bilgi, etik ilkeler ve temel mesleki yeterlilikler açısından en iyi biçimde eğitilmesini içermelidir. Kamu maliyesi alanında meydana gelen değişiklik ve gelişmelerin zamanında takip edilip en üst düzeye

getirilmesi ve vergi incelemesinin, denetim ve diğevlerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, Vergi Mufettişleri Başkanlık tarafından denetlenmektedir.

## **BÖLÜM2: VERGİ MÜKELEFLERİNİN VERGİLEME KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Bu bölümde mükelleflerin vergilere karşı davranışını belirleyen faktörler genel olarak ele alınmıştır. Mükelleflerin vergilere karşı davranışını belirleyen faktörler, vergi denetimine karşı tutumunu da etkilemektedir.

### **2.1.Mükelleflerin Vergileme Karşısındaki Davranışları**

Teorik olarak, verginin mükellefler üzerindeki etkisi, gelir ve ikame etkileri olarak iki şekilde ele alınmaktadır. Gelir etkisi, mükellefin daha fazla çalışarak verginin geliri üzerinde meydana getirdiği etkiyi azaltmaya çalışmasıdır. İkame etkisi, mükellefin vergi nedeniyle gelirinde meydana gelen azalmayı gidermeden, tüketimini kısarak dinlenmeyi veya eğlenmeyi tercih etmesidir (Şen ve Sağbaşı, 2017: 169).

Mükellefler vergilemenin bu gelir ve ikame etkileri nedeniyle, vergilerin zora dayanması ve karşılıksız olarak tahsil edildiği gerekçesi ile, subjektif vergi yüklerini bu vergilere karşı sürekli olarak azaltmak için gizli ve açık bir şekilde meşgul olurlar. Bu davranışlar; kolektif karar alma mekanizmasını yönlendirme, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi borcunun geç ödenmesi, vergi yansımaları ve vergi grevi şeklinde ortaya çıkabilir. Şimdi bu davranış kalıplarını sırayla inceleyeceğiz.

#### **2.1.1. Kolektif Karar Alma Mekanizmasını Yönlendirme**

Vergilere karşı kolektif karar alma mekanizmasını yönlendirme iki biçimde gerçekleştirilebilir. Bunlar oy kayması ve baskı gruplarını harekete geçirme şeklindedir.

##### **2.1.1.1. Oy Kayması**

Oy kayması, seçmenlerin önemli bir kesiminin ani bir davranış değişikliği, seçime katılma oranındaki bir artışa ve siyasi parti tercihlerinde daha çok değişiklik yapmaya itmesidir. Bu gibi durumlarda, seçimlere katılan tarafların önceki seçimlere kıyasla oy verme dağılımında büyük bir değişiklik vardır. 2002'de yapılan erken genel seçimlerdeki oy dağılımı bir önceki seçimin oy dağılımına göre farkı oy kaymasının bir örneği olarak gösterilebilir (Çiçek, 2006: 77).

Bu bağlamda mükellefler, vergi yasalarını izleyerek yüklerini hafifletmek amaçlı farklı siyasi tercihlere gidebilirler.

### **2.1.1.2. Baskı Gruplarını Yönlendirme**

Vergi mükellefleri, oylarıyla verdikleri tepkilere ek olarak, baskı grupları aracılığıyla iktidarı etkileyerek vergilerden kurtulma yolları arar. En geniş anlamda düşünüldüğünde, her zaman ve her yerde yasayı az yada çok başarıyla etkilemeye çalışan gruplar olduğu söylenebilmektedir. Bu grupların vergi yasalarını etkileme çabaları kuvvetli hissedilebilir (Şenyüz, 1995: 89).

Bir toplumda baskı grupları çok çeşitlidir ve bugünün sosyal hayatında işveren örgütleri, işçi örgütleri, sendikalar, dernekler, esnaf odaları, çiftçi dernekleri vb. olarak örgütlenirler. Buna ek olarak dinler ve mezhepler, askeri veya bürokratik kurumlar, etnik gruplar, kültürel, siyasi veya ekonomik seçkinler ve aşiret ya da göreceli topluluklar baskı grupları olarak da görülebilir (Çiçek, 2006: 78).

Mükellefler ağır vergilendirme altında olsalar bile, seslerini duyuramayan ya da güçlü baskı gruplarının varlığı nedeniyle dikkat çekmeyen diğer baskı gruplarının toplumsal patlamalara neden olabilecek davranışlara girmesi kaçınılmazdır. Bu yüzden, bir karar yayınlanmadan evvel, baskı gruplarının eğilimleri önemsenmelidir. Mükellefler baskı gruplarıyla iletişim kurma taleplerinde her zaman haksız değildir. Vergi mükellefleri, objektif adaletin sınırları içinde kalmaları koşuluyla vergileri ağır bulabilir. Böyle bir koşulda, karar mercileri, vergi kanunlarının mükelleflerin rahatsız olduğu durumdan psikolojik olarak telafi edebildiği noktaya giderler.

### **2.1.2.Vergiden Kaçınma**

Vergiden kaçınma ceza gerektiren bir suç değildir. Çünkü bu tür bir tepkide kanunlara aykırı davranma eylemi yoktur. Vergi mevzuatında cezalandırmayı gerektiren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır(Aktan, 2008: 7).

Vergiden kaçınma yasal yollardan vergi yükünü hafifletmek için ortaya çıkan çeşitli tepkiler olarak tanımlanabilir. Örneğin, tüketiciler vergilendirilmiş malların tüketimini

azaltarak veya tüketimlerini tamamen bırakarak vergilerden kurtulabilir. Öte yandan, ikame mallar için eğer ikamesi daha uygunsa, vergiye tabi malların tüketimini azaltmak daha kolay olabilir. Bu, devletin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olacaktır (Uluatam, 1999: 308).

Vergiden kaçınma birçok açıdan ortaya çıkabilir. Ancak bunlar genellikle iki gruba ayrılır. Vergiye tabi olay yerine getirilmediğinde, bir vergi ortaya çıkmaz. Dolayısıyla vergi ödenmez. İkinci gruptaki vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak hafifletilen vergi yüküdür. Vergi konusuyla mükellef arasında bir ilişki vardır, ancak yasal boşlukları kullanarak vergi gizlenmiştir. Vergi hukuku kanunlarında yeterli bilgiye sahip olmak, boşlukları lehine kullanmaya yardımcı olur. Yasal karışıklıklar ve ağır yaptırımlar mükelleflerin vergilendirmeden kaçınmanın yollarını aramasını ve vergiler karşısında hareket etme zorunluluğunu haklı çıkarmaktadır. (Çataloluk, 2008: 224).

### **2.1.3. Vergi Kaçakçılığı**

Vergi kaçakçılığı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri kapsayan bütün toplumsal ve ekonomik sistemleri içine alan evrensel bir olgudur (Chau vd, 2009: 34). Vergilemede gösterilen tepkilerin en yaygın olanı vergi kaçakçılığıdır ve vergi kanunları açısından bir suç teşkil eder. Vergi kaçakçılığı, vergilerin ve yükümlülüklerin vergi kanunlarının aksine kısmen veya tamamen ihlal edildiği yönündeki en yaygın görüş olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, yasalara itaatsizlik anlamına gelen birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır (Aktan, 2008: 6).

Vergi kaçakçılığı yasadışı bir eylemdir ve vergi kanunları tarafından yasaklanmış bir faaliyettir. Örneğin mükellefler, bazı gelirleri saklamak, tutulması gereken defterleri tutmamak, gerçekte olmayan işlemleri varmış gibi kayıtlara almak, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltabilirler veya hiç vergi ödemeyebilirler (Heper, 2003: 211). Teorik olarak vergi ahlakıyla ilgili bir olay olarak görülen vergi kaçırma, ülkenin koşullarından etkilenmektedir. Vergi etiği, kültürel seviyenin ve ülkelerin kalkınma düzeylerine paralel bir işlev olarak görülmektedir (Karabulut, 1996: 82). Vergi kaçakçılığının, ülkelerin kalkınma düzeylerine paralel olmasına rağmen,

vergi kaçakçılığını sadece vergi etiğini anlayarak açıklamak mümkün değildir. Ülkede geçerli olan vergi sistemi de vergi kaçakçılığının önemli bir belirleyicisidir. Ekonomik olarak, vergi idaresinin verimsizliğinin yansıması vergi kaçakçılığı olarak ortaya çıkabilmektedir. Vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin vergilendirme uygulayıcılarının düşünceleri, vergi kaçakçılığının belirleyicisi haline gelir.

Vergi kaçakçılığını tespit etmede ve kaçakçılık ile mücadele etmede kullanılan en yaygın yöntem vergi denetimidir. Vergi denetimi sayesinde kayıt dışı tutulan işlemler ortaya çıkarılacak ve kaçakçılık suçu ile mücadele edilecektir. Vergi denetim sistemi ne kadar etkin çalışırsa vergi kaçakçılığı da o denli azalacaktır. Vergi denetim oranlarının az olması veya sistemin etkin çalışmaması durumunda kaçakçılık ile ilgili mücadelede yetersiz kalınacaktır.

#### **2.1.4.Vergi Borcunun Geç Ödenmesi**

Vergi mükelleflerinin vergilere dönük davranış kalıplarından biri de vergi mükelleflerinin tahakkuk eden vergi borçlarını geç ödemesidir. Vergi kaçakçılığı gibi yasalara aykırı olmadığı için mükelleflerin vergi borçlarını geç ödemeleri diğer davranış türlerinden farklı özelliklere sahiptir.

Vergi mükellefinin vergi borcunu geç ödemesi, kredi faiz oranı ile vadesi geçmiş alacaklara uygulanacak faiz oranı arasındaki tutarsızlıktan kaynaklanmaktadır. Gecikme, gecikme oranı ile kredi faiz oranı arasındaki farka bağlı olarak bir artış gösterir. Yani, mükellef alacağı kredinin faiz tutarını, vergiyi geç ödemekle karşı karşıya kalacağı gecikme zammı tutarından fazla bulursa, tahakkuk ettirdiği vergiyi ödememe yoluna gidebilir. Dolayısıyla, vergi mükellefi, vergiyi geç ödeyerek ödenmemiş vergiyi ucuz bir kredi olarak değerlendirebilir (Demir, 1999: 40).

Ekonominin enflasyon koşullarına ve kredi arz ve talebine bağlı olarak faiz oranları değişebilir. Böylece, yükselen faiz oranları, vergilerin ödenmemesi yoluyla finansman ihtiyacını karşılamayı daha avantajlı hale getirebilir.

### **2.1.5.Vergi Yansıması**

Ulusal ekonomiyi önemli ölçüde etkileyen, birey ve işletmeler üzerinde yük olarak görülen vergiler, kamu harcamaları şeklinde ekonomiye geri döner. Bununla birlikte, ekonomi açısından önemli aktör olan bireyler ve şirketler gibi vergi mükellefleri, ödemiş oldukları vergileri veya verdikleri vergileri kısmen ya da tamamen başkalarına devretmeye çalışmaktadırlar. Şartlar uygunsa, vergi yükünden kurtulabilirler (Aksoy, 2011: 274).

Vergi yansıması, ödenen vergilerin kısmi olarak veya tamamının fiyat mekanizması vasıtasıyla, bir veya birkaç kademedeki başkalarına devredilmesi şeklinde tanımlanabilir (Şenyüz, 1995, 111). Vergi yansıması Mutlak yansıma – Diferansiyel yansıma, İleriye doğru yansıma – Geriye doğru yansıma, Kanuni yansıma – Fiili yansıma, Sınırlı yansıma – Sınırsız yansıma, Çapraz yansıma olarak türlere ayrılır.

### **2.1.6.Vergi Grevi**

Vergi grevi toplumsal tepki ve kolektif bir özelliğe sahip olan bir davranış biçimi olup, bireylerin vergi karşısındaki ortak davranışlarını ifade etmektedir. (Şenyüz, 1995: 110) Vergiye karşı toplumsal bir tepkiden bahsedebilmek için, kanunlara uygun olarak çıkarılmış bir verginin olması gerekmektedir. Devlet otoritesinin güçlü olmadığı dönemlerde ortaya çıkan vergi grevi verginin yürürlükten kaldırılması sonucunu verebilir. Aksi halde sorumluların cezai işlem ile karşılaşması söz konusu olabilir (Nadaroğlu, 1976: 280).

## **2.2. Mükelleflerin Davranışlarını Belirleyen Faktörler**

Mükelleflerin davranışlarını belirleyen faktörler, içsel faktörler ve dışsal faktörler olarak aşağıda iki şekilde ele alınmıştır.

### **2.2.1. İçsel Faktörler**

Yükümlünün kendi bünyesinden kaynaklanan sebeplerden oluşmaktadır. Bunlar, vergi ödeme gücü, vergi ahlakı, eğitim ve öğretim düzeyi, devlete duyulan bağlılık, siyasal iktidarın benimsenmesi, yükümlülerin diğer yükümlülere bakış açısı, kamu



hizmetlerinin yükümlü tercihleriyle örtüşmesi ve kamu gelirlerinin aktif kullanımınıdır. Aşağıda bu bahsedilen kavramlar açıklanacaktır (Çataloluk, 2008: 216).

### **2.2.1.1. Vergi Ödeme Gücü**

Vergi ödeme gücü; mükelleflerin gelir, zenginlik ve harcamaların esas alındığı göstergelerle ölçülür. Bu göstergeler, arzulanan politikalarını yerine getirmesinde araç niteliğindedir. Bu araçlarla sosyal maliyetler yaygın olarak dağıtılabilmektedir (Şenyüz, 1995: 27).

Mükellefler, gelirlerinde belli bir azalmaya sebep olan vergilere ya tasarruflarını ya da tüketimlerini azaltarak veya gelirlerini artırmak suretiyle yanıt verirler. Bu işlemi yaparken bir refah kaybının olmaması için öncelikle az faydalı tüketim ya da tasarruflarından vazgeçmektedirler. Gelir grupları, yüksek gelirli ailelerde lüks tüketim ve tasarruflar, düşük gelirli ailelerde zorunlu tüketim açısından değerlendirilir. Burada görüldüğü gibi, düşük gelirli kesimin vergi yükü daha ağırdır ve öznel(sübjektif)vergi yükü, yüksek gelirli kesimden daha yüksektir. Zorunlu tüketimi karşılamak zorunda kalan zayıf bir kesim varsa, bu reaksiyon daha zora dönüşebilir. Bu nedenle, vergi yükü açısından, aynı vergi türlerine farklı gelir grupları farklı tepkiler vermektedir. Gelir grupları arasındaki farklılıkları azaltabilmek veya dengeye yaklaştırmak gerekmektedir. Bunun için birçok yöntem vardır ve bu yöntemler iyileştirilebilir. Örneğin, asgari geçim indirimi, artan oranlılık ya da ayırma ilkeleri bu yöntemlerdendir. Asgari geçim indirimi, kişinin evli, bekar, çocuklu, çocuksuz veya kaç çocuğu olduğuna bakarak yapılan ödemelerdir. Artan oranlılık, matrah arttıkça matraha uygulanacak olan vergi oranı miktarı da artıyor ise bu artan oranlı bir tarifedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 134). Ayırma ilkesi, mükelleflerin gelir unsurlarına göre farklı vergilendirilmesini öngörmektedir. Vergilerin ücrete göre sermayeden veya servetten daha çok alınması gerekliliğine işaret eder.

Vergi ödeme gücü, mükelleflerin gelirini beyan etmesinde doğrudan etkilidir. Mükellef gelirini yükseltmek için vergiden kaçınabilir veya vergi kaçırma yoluna başvurabilir. Bu doğrultuda ödeme gücü vergi denetim ile de ilişkilidir. Vergi denetimleri ne kadar etkin olursa mükelleflerin vergi kaçırması o kadar zor olacaktır veya yakalanma ihtimali artacaktır.

### **2.2.1.2. Vergi Ahlakı**

Bir diğeri vergi mükelleflerinin vergilere yönelik psikolojik tutum ve davranışlarını belirleyen vergi zihniyeti ve ahlakıdır. Vergi ahlakını vergi ödemek için içsel motivasyon olarak tanımlayabiliriz (Torgler ve Schineider, 2007: 12). Diğeri bir tanımla vergi ahlakını, vergi mükelleflerinin vergilere ilişkin genel düşünce tutum ve davranışları olarak tanımlanabilir. Vergi ahlakında yer alan vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergi kurallarına uyma görev ve sorumluluk yükümlülüğü şeklinde tanımlanabilir (Muter ve diğeri, 2008: 188).

Wenzel'in 2004'te 1306 Avusturya vatandaşları ile yapmış olduğu anket araştırmasında toplumsal ve ahlaki kuralların vergi ödemeyi ve vergiye uyumunu pozitif etkilediğini görmüştür.

Vergi ahlakı içinde yer aldığı sosyal ve kültürel özellikleri taşımasına ve içinde yer aldığı toplumun özelliklerini barındırmasına rağmen genel ahlaktan farklılıklar içerebilir. Vergiye karşı oluşan davranışların şekillenmesinde önemli yeri olan vergi ahlakı kavramı genel ahlaktan farklı değerlendirilen ve anlam yüklenen bir kavramdır (Çataloluk, 2008: 218).

Günümüzde vergilendirmenin ahlaki değerleri çok daha geriye dönüktür ve vergi kaçakçılığı gibi vergi kanunlarına aykırı davranışlar bir tür sosyal yetenek olarak düşünülür. Bunun sebepleri; hiç kimsenin vergi kaçakçılığında zarar görmeyeceği, kamu harcamalarının verimliliğine ve vergi adaletine ilişkin şüpheler, hakkındaki kararlar ve hükümlerdir (Muter ve diğeri, 2008: 188).

Bir toplumun vergi ahlakı ne kadar yüksek ise vergi kaçırma oranları o kadar az olacaktır. Vergi kültürü yüksek ise vergi denetimine daha az ihtiyaç duyulacak ve vergileme sistemi o denli etkin çalışacaktır.

### **2.2.1.3. Eğitim ve Öğretim Düzeyi**

Eğitim, vergi uyumunda önemli bir belirleyicidir. Richardson, eğitimin kaçakçılıkla mücadelenin en önemli etkenlerinden biri olduğunu vurgulamış ve genel eğitim seviyesinin yükselmesinin kaçakçılık seviyelerinin daha düşük olmasına neden

olacağını belirtmiştir (Saraçoğlu, 2008: 19). Eğitimli kişiler, sendikalı olma ve sigortalı olma, kısaca tescillenmiş olma avantajlarını daha iyi değerlendirir.

Yüksek düzeyde eğitim görmüş vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını daha kolay anlayabildikleri ve yapılan değişikliğe daha kolay adapte oldukları söylenebilir. Bu, iki boyutlu kabul edilebilir. Eğitimli mükellefler, vergi kanunlarını ve elde edecekleri uzun vadeli faydalarını daha kolay öngörebildikleri için gönüllü uyumluluğu artırabilir. Diğer yandan, yasal boşlukları bilen mükellefler vergiden kaçınma metotlarını kolaylıkla uygulayabilirler. Fakat kişinin eğitim düzeyi arttıkça vergiye olan gönüllü uyumu da artıracığı beklenmektedir (Demir, 1999: 12).

Vogel'in araştırma bulguları, eğitimi daha düşük olan vergi mükellefleri vergilendirmeye uyumu daha düşüktür, vergi düzenlemeleri hakkında daha az bilgi sahibi olanlar daha fazla yardıma ihtiyaç duymaktadırlar (Ömürbek ve ark. 2007: 153).

Mükellefin eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasındaki bağ kuvvetlidir. Vergi uyumu arttıkça vergileme sistemi etkin biçimde çalışacak ve vergi denetiminin ihtiyacı azalacaktır. Vergi denetimi ihtiyacının azalmasıyla birlikte kalan denetimlerin etkinliği artacak, kalan kısım üzerine daha fazla yoğunlaşılacaktır.

#### **2.2.1.4. Devlete Duyulan Bağlılık**

Devlete duyulan bağlılık duygusu vergi sistemine karşı mükellef davranışlarını belirleyen faktörlerden biridir. Devletin kötü bir şekilde yönetildiği veya ödenen vergilerin israf edildiği düşünülürse yükümlü vergi vermekten kaçınacak veya vergi kaçıracaktır. Devletin vergilendirme konusunda adil davranma yükümlülüğü bulunmaktadır, mükellef haksız yere vergilendirildiğini düşünürse, bu durumda vergi mükellefinin reddedeceği vergileme ve reddediş gerekçeleri bir ölçüde devlet muhalefeti veya düşmanlığına yol açacaktır. Literatürde, devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme (psychological contract) olarak adlandırılmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 760). Devletin etkin biçimde bulunduğu her durumda, vergi mükellefleri devlete bağlı olarak vergiyi daha çok sadakitle ödemeye istek duyar.

Vergi mükelleflerinin devletin politikalarına karşı olumlu ve olumsuz düşünceleri vergi ödeme davranışlarını belirler. Genel olarak, vatandaşlar devleti soyut bir kavram olarak görür ve değerlendirmelerini somut olaylara göre yapar. Mükelleflerin kamu hizmetlerinden yeterince yararlanmadığı düşüncesi ve çok fazla vergi ödemeleri devlete olan bağlılıklarını azaltmak için elverişli bir ortam yaratmaktadır. Mükelleflerin vergilendirilmeyi reddetme durumu olmasa bile, vergilere karşı direnç artmakta ve bu nedenle devlete karşı direniş ve devlete düşmanlık da artmaktadır (Demir, 1999: 25).

Devletin kötü yönetildiği ve gelirin verimli şekilde harcanmadığı düşüncesi, mükellefleri vergi yükümlülüğünden kaçınmaya sevk edecektir. Devletin vergilendirme konusunda adil davranma yükümlülüğünü yerine getirmediği veya haksız yere vergilendirdiği kabul edilirse, bu durum vergilere ve vergilendirmenin reddine yol açacak anti-devlet veya karşıtlık derecesine götürecektir (Çataloluk, 2008: 219).

Devletin politik, demokratik, mali ve hukuki yapısına duydukları güven derecesi mükelleflerin vergiye uyumunu artırır. Devletin demokratik yapısına olan güven duygusunun kaybedilmesi durumunda mükellefler vergiden kaçınmanın yollarını arayacaktır. Bu durum, mali durumun zayıflığına neden olarak devletin itibarının azalmasına hükümetin zor durumda kalmasına sebep olacaktır. Vatandaşların devletin meşru varlığını kabul etmeleri, devlet hizmetlerinden yeterince yararlandıkları görüşüne bağlıdır. Bu nedenle, devletin, vatandaşların kendilerine ve eğitim programlarına olan güvenlerini artırmak için tedbirler geliştirmelidirler (Çataloluk, 2008: 219). Örneğin, Birleşik Devletlerde yapılan bir araştırmada, devlete olan güven ve olan bağlılığın gönüllü uyum üzerinde olumlu bir etkisi olduğu gösterilmiştir. Bu nedenle, devlet güvenilir olduğu ve şeffaflığını koruduğu sürece, mükellefin vergiye uyumu sağlanacaktır. Öte yandan böyle bir güven ortamı sağlanmazsa, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaları veya vergiden kaçınmaları söz konusu olabilir ve bu da gönüllü uyuma son vermeye neden olacaktır. Literatürde, devlet ile vergi mükellefleri arasındaki ilişki psikolojik bir sözleşme olarak adlandırmakta ve her iki tarafın yükümlülüklerini yerine getirmesi beklenmektedir. Ters durumda sözleşme bozulacak ve sistem gerektiği gibi yürümeyecektir. Bu psikolojik sözleşmede en hayati faktör, tarafların dürüstlüğüne olan inançtır. Sözleşmenin başında taraflardan birinin diğerinin dürüstlüğünden

şüphelenmesi durumunda sözleşme en başından çarpıtılmış olur (Tuay-Güvenç, 2007: 26).

Kısacası, vatandaşların devletin meşru varlığını kabul etmeleri, devletin sağladığı hizmetleri tam olarak kullandıkları gerçeğine ve devlet ile kendileri aralarında orantılı bir ilişki olduğuna inanmalarına bağlıdır. Devlete bağlı mükelleflerin vergilere katlanabilmeleri daha kolay olmaktadır. Bu amaçla, devlet, vergi bilinci üzerine eğitici faaliyetlerde bulunmak ve devlet bilincini geliştirmek için fonlar kullanılmalıdır (Demir, 1999: 25).

Devlete olan bağlılık ve güven duygusunun gelişmesi vergi bilinci ve ahlakının olumlu anlamda etkileyeceği için vergi denetimini de dolaylı olarak etkilemektedir.

#### **2.2.1.5. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu**

Güç, devlet yapısı içinde siyasi otorite biçiminde oluşan yasal bir yapıdadır. Bunun için, siyasi partiler seçim dönemlerinde uygulayacaklarını düşündükleri projeleri halka açar ve destek talep ederler. Genel olarak, bu programların ve hükümet harcamalarının nasıl karşılanacağı veya vergilendirmenin nasıl uygulanacağı gibi önemli unsurları vardır. Siyasi partiler seçmenden destek alırsa, oluşturduğu programları uygulamaya çalışırlar. Eğer bu programlar kendisini iktidar ile özdeşleştiriyorsa, vergi ve benzeri kararları destekleyerek olumlu bir tutum takınacaktır. Seçmenler, bu programlara bakarak, tercihlerini yansıtan partilere oy verirler; en azından böyle kabul edilir. Çünkü birçok araştırmada seçmenlerin parti imajlarına göre daha fazla tercihte bulunduğu ortaya çıkmaktadır. Yani burada partinin programı, seçmenlerin belirleyici faktörüdür (Şenyüz, 1995: 39).

Siyasi otoriteler tarafından alınan kararların bir kısmı vergilerle ilgili olması nedeniyle tüm toplum üzerinde az veya çok etkisi bulunmaktadır. Burada en önemli belirleyici şüphesiz vergi yüküdür. Vergi yükünü, yeni vergileri koyarak, var olan bir vergiyi kaldırarak, vergi oranlarını arttırarak veya azaltarak, istisna ve muafiyetlerin miktar ve kapsamını değiştirerek, sıkı kontroller seçerek ve vergiden kaçınma tedbirleri etkileyebilir. Vergi düzenlemeleri yapılırken, bazı yükümlüler bu düzenlemeleri olumlu

ve olumsuz olarak karşılama eğilimindedir. Bu eğilimi belirleyen en önemli unsurlardan biri de, yükümlülüğün bu düzenlemeleri yapan siyasi gücü destekleyip desteklememesi olduğudur (Çiçek, 2006: 61). Bu nedenle, siyasi gücü destekleyen yükümlüler, hükümetin vergi ile ilgili düzenlemelerini ve bunun getirdiklerini savunma eğilimindedir. Buna göre, vergi mükellefleri, destekledikleri siyasi güçlerin vergi ile ilgili düzenlemelerini savunma, desteklemeyenler ise eleştirme eğilimindedirler (Tuay-Güvenç, 2007: 25).

Eğer mükellef siyasal iktidarı benimsiyor ise vergi uyumu artacaktır. Vergi uyumunun artması ile birlikte vergi denetiminin etkinliği artacak ve durum mükellefin denetime karşı olumlu tutumu arttıracaktır.

#### **2.2.1.6. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakış Açısı**

Vergilendirmeye yönelik tutumlar arasında yükümlülerin diğer yükümlülere bakış açısı da önemlidir (Boadway vd, 2006: 4). Eğer mükellef kendisi ile eşit gelire sahip başka bir mükellef ile kendisini karşılaştırdığında farklı miktarda vergi ödediğini düşünürse bu durumda haksızlığa uğradığı ve ağır bir vergi yükü altında olduğu düşüncesine kapılacaktır. Bu durumda, vergi mükellefi en azından diğer vergi mükellefleri tarafından ödenen vergi miktarını ödemek için çözüm arayacaktır ve vergilendirmeden kaçacaktır (Aktan, 1999: 52). Zamanında vergisini ödeyen mükellefler, olası bir vergi affı sonrasında kendisini aldatılmış hissedecektir. Bu aldatılma hissi ise mükelleflerin tepkilerinin çoğalmasına sebebiyet verecektir (Demircan, 2003: 104).

Vergi denetiminde de çevre etkisi önemlidir. Mükellefin etrafı vergi denetiminin etkin yapıldığının düşünmesi vergiye uyumunu artırır.

#### **2.2.1.7. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı**

Sınırsız insan ihtiyaçları temel olarak özel ve kamusal ihtiyaçlara ayrılmıştır. Fiyat mekanizmasına uygun olarak pazarda özel ihtiyaçlar üretilirken, kamu ihtiyacı bütçe mekanizması vasıtasıyla siyasal yapı içerisinde üretilir. Bu kamu ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulan devlet bütçelerinin büyük bir kısmı, yükümlülerden

toplanan vergilerden ibaret olmakla birlikte, harcamaların dağılımı bu harcamaların miktarını göstermektedir. Seçim dönemlerinde bütçeyle uygulanan harcama planlarının onaylanması, vergilendirmeye tepkiler açısından büyük önem taşır. Bütçe görüşmelerinde gelirin nerelere dağıtılacağı ve ne miktarda dağıtılacağı hususu onaylanacak ya da onaylanmayacaktır (Çiçek, 2006: 64).

Genel olarak, kamu hizmetlerinin uygun olduğu kanaati yaygın ise gereken hizmetlerin yeterli miktarda üretildiği anlamına gelir. Örneğin, gelir düzeyi düşük olan bir kişi, verginin gerektirdiği sağlık, eğitim, konut, altyapı ve finansman ihtiyaçlarının, vergisi ile finanse edildiğine inanıyorsa, vergilere karşı daha olumlu bir tutum takınması beklenebilir. Aynı zamanda, devlet yükümlünün beklemediği veya desteklemediği hizmetleri üretirse, ödenen vergi yükümlüler tarafından boşa harcanan fonlar olarak değerlendirileceği için davranışların olumsuzlukları artacaktır (Aktaş, 1993: 64). Kamu ne tür bir hizmet üretileceğine karar vermek ve bunu yaparken mümkün olduğunca etkili olmak için gayret göstermelidir. Günümüzde piyasadan daha ucuz bir fiyata edinebileceği hizmetlerden tamamen kaldırılması gerektiği görüşü yaygın olarak kabul görmektedir (Çataloluk, 2008: 220).

Vatandaşlar, ödemiş oldukları vergilerin etkili bir şekilde kamu hizmetlerine dönüştürülmesini isterler. Kamu gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılması sadece ekonomik nedenlerle değil, aynı zamanda idari gerekçelerle de gereklidir. Çünkü halkta meydana gelen suiistimaller düşüncesi, vatandaşların fonların etkinliği ile ilgili güvenini önemli ölçüde etkiler (Çiçek, 2006: 64). Mükellefler, ödedikleri verginin etkin bir şekilde harcanmadığına inanırlarsa, vergi nedeni ile duydukları subjektif yük daha da artar. Bu çok önemli olan bir psikolojik faktördür. Bu sebeple düşünülmeden ve mükelleflerin tepkileri hesaba katılmadan yapılacak kamu harcamalarından kaçınılmalıdır (Demir, 1999: 15).

Vergi idaresine karşı memnuniyetsizlik seviyesi, mükelleflerin gönüllü uyumunu da etkiler. Vergi ödeyen vergi mükellefi bazı kamu hizmetlerinden yararlanırsa, gönüllü uyum oranları ve dolayısıyla beyan edilen gelirler daha da artacaktır. Ülkede

vergilemeye, vergi idaresi ve yargısına güven duyulmuyorsa, vergi kaçakçılığının önlenmesi zordur (Tuay-Güvenç, 2007: 27).

#### **2.2.1.8. Yükümlünün Mesleği**

Vergi mükelleflerinin vergilere karşı geliştirdikleri tutumları etkileyen faktörlerden biri de yükümlülerin meslekleridir. Belli meslek grupları, vergiyi başkalarına yansıtarak bir dereceye kadar kurtulabilir ya da daha katı çalışarak buna reaksiyon gösterirlerken, başka bir meslek grubu zor kazanılan gelirden vazgeçerek çalışmamayı tercih edebilir. Bazı meslek gruplarının 1954'de Fransa'da ortaya çıkan Poujade hareketi gibi daha ağır vergi yükü altında bırakılmaları, Perakendeci esnaf ve zanaatkârları topluca vergi reddine götürebileceği gibi bir gelişmeye sürükleyebilir (Muter ve diğerleri, 2008: 25). Bu durum devletin alabileceği vergilerin azalmasına sebep olur.

Mükellefin mesleği vergi denetiminde etkilidir. Denetmenler riskli buldukları veya vergi kaçırma ihtimali daha yüksek olan sektörleri daha çok incelemeye alabilmektedir. Aynı şekilde dönem dönem belli sektörler denetime alınabilmektedir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında denetim yapılacak mükellefin mesleği önem arz etmektedir.

#### **2.2.1.9. Demografik Faktörler**

Vergi mükellefleri demografik özellikleri vergiye karşı tutumu etkilemektedir. Mükelleflerin yaş, din, eğitimi ve kültürel seviyesi gibi kişisel faktörler de vergilerin verilmesinde önemli faktörlerdir. Genç kuşak kişiler bilhassa gelirlerinin büyük çoğunluğu tüketime harcama eğilimi göstermekte, 25-30 yaş grubunda hala yüksek gelire sahip olmamaları, hala aile kurmak ve yüksek bir yaşam standardı kavuşma arzusu ile vergilere isteksiz davranacaklardır. Yaşları ilerledikçe, belli bir yaşam düzeyine ulaştıklarından, bu durumu sürdürmeye isteklidirler. Genellikle, daha yüksek bir yaşam standardı beklentisi yoktur, çünkü dileklerinden uzun süre memnun kalmışlardır. Bu gruptaki vergi yükümlüleri diğer yaş gruplarına göre vergilendirmeye karşı katı değildir. Yükümlülerin sahip olduğu dini inanç da finansal konularda belirleyici olabilir. Dini inançlarıyla bağlantılı olarak vergi ödemeyi bir zorunluluk olarak gördüklerinden istekli olacaklardır. Mükelleflerin dini inançları ile uymayan bir



zorunluluk bunu kabul etmek istemeyeceklerdir. Vergiye karşı direniş başlayacaktır. Vergilere yönelik olumsuz tutum, vergi ödemenin kutsal bir eylem olduğu fikrinin yayılmasıyla önlenabilir ve dini konuda vatandaşları aydınlatan vergi idaresi ile dini organizasyon arasında işbirliği sağlayarak dini anlamda olumsuz etkiler silinebilir (Şenyüz, 1995: 48).

Bazı demografik faktörler vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkiye sahipken diğerleri olumsuz ya da tarafsız bir etkiye sahiptir. Örneğin, Torgler (2007), yaşlıların (65 yaşın üzerinde), genç insanlara göre daha fazla vergi ayarlaması ihtimali bulunduğunu tespit etmiştir. Bununla birlikte, birtakım çalışmalarda, yaşın ve vergi uyumunun arasında olumsuz bir bağıntı olduğu neticesine varılmıştır (Spicer ve Becker, 1980: 171). Torgler, çalışmasında, yaş değişkenliğinin önemine dair daha fazla ampirik kanıt bulunması gerektiğini zaten belirtmektedir. Bir başka çalışma Spicer ve Lundstedt (1976) tarafından yürütülmüştür. Spicer ve Lundstedt çalışmasına göre, yetişkin vergi mükellefi sayısı genç mükellef sayısına göre daha az olduğundan, yetişkinlerin vergiye uyumları gençlerin uyumuna göre daha yüksektir.

Cinsiyetlerine göre vergi uyumunun ve vergi kültürünün seviyesi farklı olduğu sonucuna varılan çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte, çalışmaların çoğunda kadınların erkeklere göre vergi ile daha çok uyumlu oldukları bulunmuştur. Vergi uyumu literatüründeki bulgular bu durumu desteklemektedir (Grasmick, Bursik ve Cochran, 1991:251).

Gelir düzeyi ele alınırsa, düşük gelir düzeyine sahip mükellef incelendiğinde vergi kaçırma riski çok düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun nedeni, düşük gelirli vergi mükelleflerinin gelirinin ve kaçakçılığın marjinal yararının az olması sonucu çıkarılabilir. Literatür taramasında, çeşitli araştırmaların gelir düzeyi ve vergi ile uyumu üstünde nasıl etki oluşturduğu üstüne çalışılmıştır. Birtakım araştırmalar, orta gelire sahip grupların alt ve üst gelire sahip gruplara oranla daha çok vergi uyumu sağladıklarını (Witt ve Woodbury, 1985: 14), diğer çalışmalar vergi uyumunu ve gelir düzeyini anlamsal ilişki olmadığını ortaya koymuştur.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde vergi denetiminin etkinliğinde demografik faktörlerin etkisi analiz edilmiştir. Demografik faktörlerin, vergi denetiminin yanında ceza, mevzuat ve vergi algısı üzerindeki etkisi de incelenmiştir.

#### **2.2.1.10. Mükellefin Vergi Hakkındaki Düşünceleri**

Vergi tanımında iki etkin kuramdan biri "gönüllü değişim" teorisidir. Bu teoriye göre, marjinal yarar ile başlayarak, vergi hükümet hizmeti için ödenmiş fiyat şeklinde görülmektedir. Vergi mükellefi ile devletin arasında oluşan bağın, varyasyon ilkesine dayanan maliyet temelli bir ilişki olduğu iddia edilmektedir. "Organik devlet" teorisinde, vergi, egemenlik hakkı üzerinde devletin zorla ve karşılıksız olarak toplumu oluşturan bireylere dayattığı mali zorunluluk şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi yasaları, vergi düzenlemeleri ve vergi cezaları, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına karşı davranışlarını belirleyen faktörlerdir. Vergi ahlakı, vergi mükellefinin sosyal ve kültür seviyesiyle yakın olarak ilgilidir. Toplum ahlakı ve dini yapısının, toplumsal düzeyde etkin olan iki mühim etmendir. Kültür seviyesi gelirin bir işlevidir. Gelişen ekonomilerde vergi kaçakçılığı kültürel seviyesi az gelişmiş ekonomilere göre daha az yaygındır ve kültürel düzeyiyle vergi etikleri arasında doğru oranda bir bağ kurarak açıklanmaya çalışılmıştır (Herekman, 1991: 156).

Vergiler toplumsal sınıf ve devlet hakkında düşüncelerin ve bu yönde geliştirilmiş vergi kuramları, politik ve etik hususların ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bu sebeple, devlet adil bir vergi rejimi oluşturamaz ve yükümlüleri aşırı vergilendirme altına alırsa, vergilemeye direnme veya vergi isyanı muhtemel hale gelir. Dahası, bu direniş sınıf isyana dönüşebilir.

Vergilemeye karşı tipik bir sosyal direniş örneği, 1954'te vergi reddi olarak Fransa'da ortaya çıkan Poujade hareketidir. Poujade adlı küçük bir kasaba tüccarının liderliğindeki verginin toplu reddi, Poujade'ın Parlamento'ya seçilmesinin neticesini vermiştir.

Ödenen vergiler ve kamu hizmetleri vergi mükellefleri olmadıkları için vergiden kaçınma psikolojik unsurlarından birini oluşturur (Kalyoncu, 1984: 13). Dolayısıyla, iki

temel olgu, vergi ahlakının oluşmasına katkıda bulunmuştur. İlki vergi ile finanse edilen devlet harcamasının verimli olmadığıdır. Diğer, bazı vergi ve belli devlet harcamaları arasında doğrudan bir ilişki olmalıdır.

### **2.2.2.Dışsal Faktörler**

Vergi kaçakçılığı davranışlarının gelişiminde içsel faktörler kadar dışsal faktörlerin etkisi de vardır. Bunlar, vergi idaresi ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörler, ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler ve siyasi yapıdan kaynaklanan faktörler olarak üç ayrı başlıkta incelenebilir.

#### **2.2.2.1. Vergi Yönetimi ve Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler**

Vergi mükellefi, zaman zaman vergi idaresiyle yüz yüze geldiği için, vergi makamlarının kendisine karşı olan tutum ve davranışlara önem verebilmektedir. Vergi mükellefleri ödedikleri vergi miktarı kadar vergi idaresine önem verir. Aynı zamanda, verginin uygulamasında vergi memurları tarafından saygısız muameleye maruz kalan vergi yükümlüsü, vergilere ve vergi idaresine karşı negatif bir tutum içinde olacaklardır (Muter ve diğerleri, 2008: 28). Vergi makamları bu konuda yükümlülüklerinin farkında olmalıdırlar. Mükellef nezdinde vergi idaresi ve tekniği ayrılmayan bir bütündür. Zira iyi bir vergilendirme tekniğinin olmasına rağmen, uygulayabilecek bir vergi idaresinin olmaması arzulanan sonucun ortaya çıkmasına engel olur. Vergi idaresi personelinin iyi bir eğitim alması, vergi idaresinin iyi hazırlanmış mevzuat ve vergi tekniğinin uygulamasında başarı sağlamasına yardımcı olur.

Vergiye uyumun yüksek olması için mükellef odaklı bir vergi idaresinin tesis edilmesi gereklidir. Bunun için, vergi makamları, uygulama güvenliği, işlemlerin hızlı bir şekilde sonuçlanması gibi faaliyetlerini geliştirmelidir. Bu bağlamda, personelin tarafsız ve etkili çalışmaları konusunda borçluların görüşleri dikkate alınacak ve vergi idaresinin taleplerine daha dikkatli ve olumlu bir bakış getirecektir (Şenyüz, 1995: 49).

Vergi mevzuatını uygulayacak idari personelin gelirlerinin ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi etkili vergi idaresi için gereklidir. Çalışmakta olduğu ortam ya da kurumda yeterli memnuniyeti yakalayamayan kişilerin vergi mükelleflerine karşı iyi

davranacağı beklenmemektedir. Tahsilâtı için arabuluculuk yapan vergi memurlarının çabaları boşa harcadığı ve devletin bazı kesimlere kaynakları aktararak bu kesimi koruduğu hissine kapılan bir vergi memurunun verimli çalışması beklenemez. Onun bu kanaati vergi yükümlülerine karşı olumsuz tutum sergilemesine yol açabilir.

#### **2.2.2.1.1 Vergi Adaleti**

Vergi adaleti, vergilemede eşitlik ilkesine dayalıdır. Hedef, toplumun çeşitli kesimleri arasında var olan ekonomik eşitsizliklerin artma yönünde değil, azalma yönünde olmasıdır. Toplum yararına uygun olarak kamu kaynaklarının dağıtılması ve yaygınlaştırılması, vergi adaleti sağlamada mühim bir faktördür. Verginin adaletli olabilmesi için eşit ödeme gücüne eşit uygulanmalı ve eşit olmayan ödeme güçlerine göre farklılaştırılmalıdır (Çataloluk, 2008: 223).

Adil bir vergi sistemi algısı ve vergi yükünün eşit dağılımı, vergi mükelleflerine vergi uyumu konusunda yardımcı olabilecek faktörlerdendir. Muafiyeti ve istisnalar ile bazı birey ve gruplara veya bazı konulara ayrıcalıklar sunmak, diğer yükümlülükler üzerinde ağır vergi yükünün yüklenmesi, sosyal olarak istenmeyen koşulların ortaya çıkmasına yol açabilir. Dahası, vergi mükelleflerine adil davranılmadığı düşüncesi, vergi kaçırma, vergiyi reddetme gibi olumsuz davranışlara yol açacaktır. Bireyin vergi ödeme gücüne kıyasla vergilendirilmesi vergi adaleti ve vergi bilincinin oluşması açısından olumlu bir faktördür (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 125).

Mükelleflerin vergi yükünün adil olmadığı kanaatinde olması, mükellefin belirli ölçülerde vergi kaçırmasına sebep olabilmektedir. Bu gibi durumlarla karşı karşıya kalan vergi mükellefi, vergi yasalarının haksız yere uygulandığına veya vergi kaçakçılığı yoluyla vergi yasalarının ihlal edilebileceğine inanmaktadır. Özellikle ABD ve İngiltere olmak üzere dünya çapında vergi sisteminin haksız (özellikle vergi sistemine karşı bir direnç olarak) olarak algılanması artmıştır (Uçak, 1997: 37).

Vergi denetimi ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarında azalma söz konusu olacaktır. Denetimlerin yapılmasıyla kayıt dışı kalan mükellefler kayıt altına alınacak ve bu durum vergi adaletinin artmasına katkı sağlayacaktır.

### 2.2.2.1.2. Vergi Afları

Vergi aflarının gönüllü uyuma uzun vadedeki etkisine yönelik iki ayrı görüş vardır. Birinci fikre göre, bir kerelik vergi affının kaçakçılığı engellemek ve daha yüksek harcama açısından daha etkin cezalarla beraber uygulanması, gelecekte gönüllü uyumun artmasını sağlayabilir. Aynı zamanda kayıt dışında azalma, halihazırda kayıt dışı sektörde bulunan pek çok mükellefin vergi sisteminde yer alması gibi pozitif bir açıyı bulunur (Çelikkaya, 2002: 5). Diğer görüş ise, affın vergi kanunlarını ihlal edenlere uygulanan idari ve yasal yaptırımların kaldırılması olarak tanımlanabileceği görüşüdür. Vergi affı uygulanmasından önce ve sonra, gerekli önlemler alınmazsa ya da başarılı olmazlarsa ve vergi mükelleflerine devamlı vergi affı uygulanabileceği izlenimi verildiyse, vergi mükelleflerinin adalete karşı olan inançlarında bir dizi olumsuzluk ortaya çıkartır.

Vergi affı, vergi yasalarını ihlal eden kişilere uygulanan idari ve yasal yaptırımların kaldırılmasıdır.

Vergi aflarının niteliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Vergi afları kanunla düzenlenir.
- Vergi afları neticesinde devlet alacağından vazgeçmiştir.
- Vergi affı geçmişe dönük ve etkilenen geçmiş olayları temel alır.
- Devlet, vergi cezasını affetmekle cezalandırma yetkisini bırakır.

Vergi affının dürüst vergi mükellefleri üzerinde yarattığı adaletsizlik duygusu ve bağışlamanın vergi uygulamalarında zayıflık olduğu anlayışı gibi, toplumun vergilendirilmesi ve vergi ahlakı gibi konularda toplumun olumsuz etkilenmesine neden olabilir. Buna ek olarak, af yasasıyla mükelleflerin, vergi kaçırmayı düşünen veya vergi kaçıran ve sonra pişman olan mükellefler üzerinde önemli bir etki yaratan suçluluk duygusundan kurtulma fırsatı olabilir (Savaşan, 2006: 45).

Vergi afları, vergi mükelleflerinin uyumluluğunu iki yönden etkilemektedir. Vergi uyumluluğunu artıracak vergi mükelleflerinin kısa vadeli affın, özellikle kayıt dışı sektörlerle kayıt yaptırmaya ve vergi toplama faaliyetlerine yardımcı olan, ağır cezalarla kaçakçılığı önlemek için yalnızca bir kez uygulanmaktadır. İkincisi, vergi affının sürekli olacağı ve vergi mükelleflerinin gönüllü olarak uyumuna olumsuz etkileri olacağı

beklentisine getiren uzun vadeli bir etkidir. Bu nedenle, affin normal bir uygulama olmadığı ve tekrar mesajları verilmemesi, istikrarın bu yönde oluşturulması ve uygulanması gereklidir. Dürüst vergi mükellefleri, vergi kaçırıcılar için özel uygulamalara karşıdır. Bu, kendilerine yapılanı bir haksızlık olarak düşünmelerine neden olur ve mükellefin gönüllü uyumluluk oranını düşürür. Ayrıca, gelecekte vergi aflarının devam edeceği düşüncesi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltır.

Vergi aflarının en önemli sebeplerinden biri, ülke ekonomisinin kriz döneminde mükelleflerin mali sıkıntı içinde olmasıdır. Vergi afları, artan kamu malları ve hizmet giderlerinin finansmanının mümkün olmasını, en azından tahsil edilemeyen vergi alacaklarından bir kısmının toplanmasını ve vergi mükellefinin tikanıklığın ortadan kaldırılmasını sağlamak için gereklidir. Ülkemizde uzun süredir devam eden enflasyonun bir sonucu olarak vergi mükelleflerine uygulanan gecikme zammı ve faiz uygulamaları nedeniyle büyük bir borç yükü birikmiştir. Vergi borçlarının artması nedeniyle ekonomik çevreden çekilmek isteyen mükelleflerin sürekliliğini sağlamak için maddi destek gerekmektedir. Vergi tahsilatı, kaçakların önlenmesi, kayıt dışı ekonominin tescili ve vergi denetiminin artırılması devlet maliyesinin ihtiyaçlarını karşılayabilirken, bunlar uygulanmazken sıklıkla vergi affına başvurulmuştur (Edizdoğan, 2013: 103).

### **2.2.2.1.3. Vergi Yasalarının Değiştirilme Sıklığı**

Vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler mükelleflerin psikolojisini olumsuz etkilemekte ve gözlemcilerin yeni vergilere veya duruma karşı olumsuz bir tutum takınmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve yeni vergilemenin sıkça kullanılması, vergi mükelleflerini sürekli yeni kurallar öğrenmeye ve yeni yönetmeliklere uymasını zorlayabilir. Bu durum vergi ödevini yerine getirirken karışıklıklara sebep olarak vergiye duyulan güveni zedeleyecektir. Sık sık değişen bu vergi mevzuatı da aynı zamanda mükelleflerde, vergilerin daha da ağır olacağı düşüncesine neden olarak mükellefleri daha fazla direnç göstermeye teşvik edebilir. Yapılan değişiklikleri takip etme, anlama ve yerine getirme becerisine sahip olmayan mükellefler daha da kötüleşecektir. Dahası, bu düzenlemeler muhasebe mesleğini icra edenler tarafından takip edilmesi zorlaşacak veya anlaşılamayacaktır. Kanunların sık sık

değişmesi nedeniyle, vergi idareleri mükelleflerin sorunlarını çözmekte güçlük çekerler. Bunun nedeni, mevzuatın birçok öngörülemez ve uygulama ile zamanla ortaya çıkan sonuçlarının olmasıdır (Çiçek ve diğerleri, 2008: 65).

Vergi mevzuatı açık ve anlaşılır olduğunda, mükelleflerin iş yapmaları daha kolay olacak ve mükelleflerin gönüllü olarak uyumu daha kolay olacaktır. Mükellefler, özellikle de karmaşık ve sık sık değişen mevzuatla vergi kaçırmanın yollarını daha çok arayacaklardır.

#### **2.2.2.1.1. Vergi Sistemi ve Tekniği**

Vergi sistemi geniş ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamıyla vergi sistemini, bir ülkedeki devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan transferler şeklindeki ödemeler olarak ifade edilebilir. Vergi sistemi dar manası denildiğinde ise, yaygın olarak uygulanan verginin sistemi anlamına gelmektedir (Akdoğan ve diğerleri, 1987: 14). Örnek verilecek olursa, Katma Değer Vergisi Sistemi, Kurumlar Vergisi Sistemi, Gelir Vergisi Sistemi vb.

Vergi sistemi kapsamında, vergi hukuku, vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi muhakemesi bulunmaktadır. Vergi sistemini oluşturan vergiler, önceden belirlenmiş finansal ve sosyal ekonomik amaçlara ulaşmak için entegrasyonlu bir tutarlılık oluşturmalıdır. Böylelikle, vergilendirmeyle yönlendirilen amaçların vergi sisteminin esas karakterini belirlediği söylenebilmektedir (Muter ve diğerleri, 1993: 31).

Vergilendirme tekniği, öngörülen amaçların gerçekleştirilmesinde vergi matrahı, denetim ve eğitim formlarının belirlenmesine yönelik tedbirleri içermektedir. Vergi tekniğinde, ülkedeki kültür düzeyiyle doğrudan orantılı olan bir prosedürün uygulanması ihtiyacı da vardır. Uygulanacak vergi tekniği, iş hacmine ve mükelleflerin profesyonel yapısına uygun olmalıdır.

Vergi sistemleri, tarih, toplum ve mali sebeplerle ilişkili olarak ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu nedenle, her ülkede vergi sistemi, o ülkenin mali, toplumsal ve politik yapısal özelliklerini yansıtmaktadır.

Etkili vergi sistemi, kaynak tahsisinde verimlilik, gelir dağılımında verimlilik, adalet, ekonomik istikrar ve büyüme gibi önemli ekonomik hedeflere ulaşmaya yardımcı olmak için adil gelir ve servet dağılımı oluşturulmalıdır. Bu açıdan, iyi bir vergi sistemi, devletin zorunlu harcamalarına yeterli kaynak sağlamanın yanı sıra ekonomik gelişmeyi de engellememelidir; kalkınma için yeterli fon sağlamak; üretim etmenlerinin verimliliğini arttırmak; Toplumun kurucu bireyleri arasında vergi yüklerinin adil bir şekilde dağıtılması ve gelir ve refahın yeniden dağılımı sağlanarak yeniden örgütlenmelidir (Muter ve diğerleri, 1993: 30).

Etkili bir vergi sistemi, normatif ilkelerin doğrultusunda uygulanması gereken bazı vergi ilkelerine dayanmalıdır. Ayrıca, vergi mevzuatının sadeliği ve vergi mükellefleri tarafından kolay anlaşılması, vergi sisteminin başarısında en önemli etkenlerdir. Vergi mükelleflerinin zor ve belirsiz vergi yasaları ve karşılaşılabilecekleri ek vergi yükleri karşısında karşılaştıkları zor durum, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma şeklinde girişimlere yol açabilir (Akdoğan, 1980: 13).

Etkili bir vergi sisteminin oluşturulmasında diğer bir faktör de iyi organize edilmiş ve eğitilmiş bir vergi idaresidir. Vergi idarelerinin toplanması ve denetlenmesinde başarılı olabilmek için vergi idaresi ve denetleyici personelin ileri düzeyde teknik bilgi ve yeterli motivasyona sahip olması gerekir.

Vergilendirme tekniği öngörülen finansal ve ekonomik hedeflerin gereklerine uygun olarak düzenlenirken, baskın davranış biçimleri ve toplumun değer yargılarına özen gösterilmelidir.

#### **2.2.2.1.2. Vergi İdaresi ve Mükellefe Yaklaşımı**

Vergi sistemi ve tekniğindeki gelişmelere ek olarak vergi hizmetleri sahasında da önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve vergi yönetim yapısının bunlara ayak uydurması zorunlu hale gelmiştir. Vergi idaresinin yapılandırılmasının temel amacı, devletin vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde uygulamanın temel işlevini gerçekleştirecek bir faaliyet haline getirmektir.



Vergi otoritelerinin, vergi mükelleflerinden her şeyden önce vergi almada karşılaştıkları zorlukları en aza indirmek için, yukarıda bahsedilen vergilendirme hizmetlerinin işlevsel olarak etkili olan işleyişinin, hizmet alanında vergilendirme hizmetleri yapmak ve bunların sonuçlandırılması için yansımaları, vergi ahlakının çözümü için gerekli şartları ve ortamı hazırlamak, vatandaşlar ve vergi idaresi arasındaki ilişkilerde karşılıklı anlayışı ve iyi niyetleri teşvik etmekle olabilir (Doğan, 1980: 117).

Vergi idaresi vergi hizmetlerinde en önemli etkinlik sahalarından biri vergi denetimidir. Vergi denetim mekanizmalarının geliştirilmesi, vergi idarelerinin fonksiyonel faaliyetinin artırılmasında ve vergi güvenliğinin sağlanmasında çok önemlidir. Bu nedenle, vergi denetiminin yaygınlaşması ve sıklaştırılması, uygulamada başarı için en önemli koşuldur.

Vergi felsefesine aykırı olan ve vergi ahlakını negatif yönde etkileyen bir vergi uygulamasının karşısında, vergi idaresi personeli tarafından incitici bir davranışla karşılanan dürüst bir vergi mükellefinin bundan sonra vergilendirmeye karşı pozitif bir tutum göstermesi beklenmemelidir.

#### **2.2.2.2. Ekonomik Konjunktürden Kaynaklanan Faktörler**

Başka bir ismi de mali konjunktür dalgalanması ile fiyatlar genel seviyesindeki hareketleri kastedilmektedir. Dalgalanmalar vergi mükelleflerinin tutumlarını etkilemektedir. Beyanname bazında bazı vergilerde, gelirin elde edildiği döneme ve ödenmesi gereken zaman arasında uzun bir süre geçer. Vergilerin ödenmesi açısından enflasyonist bir dönem yaşanır, ekonomideki değişiklikler verginin az ödenmesine neden olur. Yükümlü, ödediği verginin gerçek değerinin düştüğünü gördüğünde, vergi yükünü daha az hisseder. Olumsuz bir durumla karşı karşıya olan borçlu, vergi ödemelerinin ertelenmesi ve paranın ödenmemesi nedeniyle şahsi vergi yükünü daha çok hisseder. Bu durum Tanzi Etkisi diğer adıyla Olivera-Tanzi Etkisi ile açıklanabilir. Tanzi etkisi enflasyon dönemlerinde reel vergi gelirlerinin azalarak bütçe gelirlerinin azalmasını, enflasyon ile vergi gelirleri arasındaki doğrusal ilişkiyi açıklamaktadır (Biçen ve diğerleri, 2015: 172).

Enflasyon, devlet bütçesine sağlamış olduğu gelirin tesiri sebebiyle "enflasyona dayalı vergi" şeklinde isimlendirilmektedir. Enflasyon vergisi, nakit para alan için hususi bir vergi ile aynı etkiye sahip olmaktadır. Bireylerin elinde tuttuğu varlıkların ya da nakite bağlı alacakları şeklinde olan varlıkların değeri, enflasyonla ilişkili şekilde azalacağı için, enflasyonun verdiği tutar paranın miktarına ve süresine orantılı olarak değişeceğinden buna göre düzenlemiştir. Enflasyon vergisi dolaylı vergiye benzer. Enflasyon vergisi dolaylı verginin bütün psikolojik özelliklerini de taşımaktadır.

Bu verginin yükümlülüğünü doğrudan ödeme gücü hedeflemediğinden, bu durum hissedilmemektedir ve net bir tutum oluşturmamaktadır. Enflasyon, reel satın alma gücünü artırmadığından nominal geliri arttırır. Bu durum mali sürüklenmeye neden olur. Mali sürüklenme, muafiyet sınırını aşmayan mükelleflerin, enflasyon nedeniyle muafiyet sınırını aşacağı veyahut bir üst dilime geçeceğinden daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaklardır(Şenyüz, 1995: 78-80). Enflasyon vergi yükünün dağılımının bozulmasına, dolayısıyla önemli adaletsizliklerin ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Çataloluk, 2008: 226).

### **2.2.2.3.Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler**

Vergiye karşı davranışları belirleyen dışsal faktörlerden üçüncüsü siyasal yapıdır. Demokratik ve otoriter yönetimlerde mükelleflerin alınan kararlara tepkileri farklı olabilmektedir. Otoriter yönetimlerde halkın vergilendirme yetkisine tepkileri, yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlanmasıyla sonuçlanmış ve devamında da demokratik yönetimlere zemin hazırlamıştır.

Normal koşullarda alınan vergilerin arttırılması mükellefler tarafından bir yük olarak görüleceğinden tepkilere neden olurken, siyasal ve sosyal nitelikteki bazı durumlarda beklenen tepkiler olmamaktadır. Çünkü bu gibi olağanüstü durumlarda psikolojik vergi sınırı eşiği yükselmektedir. Peacock-Wiseman modeli (Sıçrama Tezi) olarak adlandırılan bu modele göre, olağanüstü şartlardan dolayı devlet bir yandan yeni görevler üstlenir ve yeni harcamalar yaparken, diğer taraftan mükellefler de normal şartlardaki tepkilerini azaltırlar. Ancak olağanüstü koşullar sona erince birden bire

sıçrama yapan harcamalar aynı hızda düşmez ve konulmuş olan vergilerin büyük bir kısmı alınmaya devam eder(Çiçek, 2006: 75).

### **2.3. Vergi Denetiminde Mükellef Hakları**

Vergi denetiminde mükellef hakları konusunda özellikle son yıllarda önemli çalışmalar yapılmaktadır.

#### **2.3.1.OECD Ülkeleri'nde Mükellef Hakları**

Mükellef hakları hususunda OECD üye ülkeler için referans niteliğinde araştırmalarda bulunmuştur. 1990 yılında OECD Mali İlişkiler Komitesi'nin 8 Numaralı Çalışma Grubu, mükellef hakları ve sorumlulukları hususunda üye ülkelerin mevcut durumunu analiz etmiş ve konu ile ilgili rapor yayımlamıştır. Raporda birçok üye ülkede o döneme ait açık bir mükellef hakları belgesi bulunmadığı, ancak mevzuatın çeşitli bölümlerinde bazı haklara yer verildiğini saptanmıştır. Raporda yayımlanan mükellef hakları aşağıda yer almaktadır(OECD, 1990: 3).

- Dinlenme, yardım alma ve bilgilendirilme hakkı,
- İtiraz hakkı,
- Ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı
- Kesinlik (ödenecek verginin önceden mükellef tarafından bilinmesi) hakkı
- Özel hayatın gizliliğine saygı hakkı,
- Vergi mahremiyeti ve gizliliği hakkı

Bunun yanında mükelleflerin yükümlülükleri de aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Vergi idaresine karşı dürüst olmak,
- Vergi idaresiyle işbirliği yapmak,
- İstenilen bilgi ve belgeleri doğru ve zamanında teslim etmek,
- Kayıt tutmak.

Mükellef hakları bildirisini ilk yayımlayan ülkelerin başında gelen İngiltere'de aşağıdaki haklar tanımlanmıştır(Öner, T. Yavuz: 2):

- Saygılı hizmet almak
- İdareden yardım ve destek almak,
- Açık ve dürüst muamele görmek,
- Adil ve tarafsız hizmet almak,
- Kuralları çiğneyenlerle mücadele etmek,
- Özel hayatın gizliliğini korumak,
- Temsilci kullanma hakkı.

### 2.3.2.Türkiye’de Mükellef Hakları

Ülkemizdeki vergi mükelleflerinin hakları diğer ülke mükelleflerine tanınan haklarla kıyaslandığında, mükellef haklarının önemli bir kısmının da Türk vergi mevzuatına dahil olduğu görülmektedir. Sadece Türk vergi kanunlarındaki mükellef hakları, ayrı ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiştir ve yasada düzenlenen kurumların hükümlerine dahil edilmiştir. Bu nedenle ülkemizdeki vergi mükelleflerinin haklarının belirlenmesi ve öğrenilmesi bu konudaki özel araştırmalardan kaynaklanabilir. Türk vergi hukukunda vergi denetimi sırasında vergi mükelleflerine bazı haklar tanınmıştır (Doğan, 2010: 30). 5333 sayılı Vergi İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri üzerine Kanununun 1. maddesinde, “mükelleflerin vergilendirmeye gönüllü uyumu, vergi mükelleflerinin hakları, şeffaflık, hesap verebilirlik, katılım, verimlilik ve vergi mükellefi odaklı ilkeler, yüksek kaliteli hizmet sunarak, yükümlülüklerini kolayca yerine getirmek için gerekli önlemleri almak” ifadesi yer almaktadır.

Gerçek’ e göre Türkiye’deki mükellef hakları iki temel gruba ayrılabilir. Bunlar, Genel haklar ve özel haklardır (Gerçek, 2006 ).

#### **Genel Haklar:**

**Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı:** Bu hakkın anlamı, vergi idaresinin mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları içerisinde davranması, yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliğini ifade etmektedir. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikayetlerini dile

getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmektedir.

**Bilgi Alma Hakkı:** Mükelleflerin bilgi alma hakkı, iki şekilde yerine getirilebilir. Birincisi, vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi. İkincisi ise, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesidir.

Genel bilgi edinme hakkının yanı sıra, özellikle vergi mükelleflerinin, kendi vergi durumlarıyla ilgili ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı VUK'un 413. maddesinde düzenlenmiştir (VUK, madde: 413/3).

**Başvuru Hakkı:** Mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için veyahut vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Anayasanın "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı 74. maddesi Türk vatandaşlarının kendileriyle ve kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına sahip olduklarını hüküm altına almıştır.

**Vergilemede Belirlilik Hakkı:** Türk vergi hukukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan oluşmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak "kanunla" getirilmesini zorunlu kılarken verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır (Güneş, 1998: 119). 1982 Anayasamıza göre, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

**Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı:** Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenleme VUK'un 5. maddesinde ve AATUHK'nın 107. maddesinde yapılmıştır. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla

gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.” (VUK, 1961: madde 5).

**Temsilci Kullanma Hakkı:** Mükellef veya vergi sorumlusunun haklarını kullanma ehliyeti olmaması veya tüzel kişilik ve tüzel kişiliği olmayan hukuki varlıklardan oluşması durumunda, vergilendirmeden doğan tüm ödevlerin kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirileceği VUK’un 10. maddesinde hüküm altına alınmıştır (VUK, 1961: madde 10).

**Özel Hayatın Gizliliği Hakkı:** Özel hayatın gizliliği hakkı, ülkemizde anayasal güvence altına alınmış temel haklardan biridir. Anayasanın 21. maddesi “konut dokunulmazlığını” güvence altına aldığından, bir mükellefin üzerinde, evinde ya da işyerinde arama yapılabilmesi için; bir ihbar olması veya vergi kaçırıldığına ilişkin emareler bulunmasının yanında sulh yargıcından arama kararının alınmış olması da gerekir (VUK, 1961: madde 142).

### **Özel Haklar**

**Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar:** Çağdaş vergi sistemlerinde esas olan mükelleflerin beyanına göre vergilerin tarh edilmesidir. Mükelleflerin kendi beyanları ile çelişkiye düşemeyeceklerinden, beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılmayacağı VUK’un 378/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak ihtirazi kayıtla beyanname verilirse dava açma hakkına sahiptirler.

Vergi mükelleflerinin yersiz ve fazla vergi ödemeleri durumunda, bunları diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakları vardır (AATUHK,1953: madde 23). Mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi nedeniyle ekonomik kayba uğramamaları için, VUK’un 112/4. maddesinde iade edilecek vergilerin gecikmesi halinde devletin mükellefin alacağı için faiz ödemesi benimsenmiştir.

**Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar:** Türk vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların idari ve yargı aşamasında çözümü sırasında da mükellefler bazı haklara sahiptirler. Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari çözüm süreçlerinde mükellefler vergi idaresinden her türlü bilgi isteyebilir, bu süreçleri takip etmesi ve kendisine yardımcı olması için mali müşavirini yetkilendirebilir. VUK'un 376. maddesine göre cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellef, teminat göstermek suretiyle ödeme süresini üç ay uzatabilir.

**Vergi Denetimi Sırasında Haklar:** VUK'un 129. ve 136. Maddelerinde “inceleme, yoklama ve incelemeye yetkili olanların, çalışmaya başlamadan evvel kendisini tanıtmaları ve kimliklerini göstermesi” gerektiği belirtilmiştir. Böyle yapmalarının nedeni, denetime tabi olan mükelleflerin denetim elemanlarına güvenmesi, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermesini sağlamaktır. Bu nedenle, vergi mükellefleri, vergi denetçilerinin yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini talep etme ve gösterilmedikleri takdirde defter ve belgeleri göstermekten kaçınmak hakkına sahiptir.

VUK'un 140/1. maddesinde ise “denetim elemanlarının vergilendirme incelemesi başlamadan evvel inceleme konusunu net açıklamaları gerektiği” belirtilmektedir. Bunun amacı incelemenin daha sağlıklı yürütülmesini sağlamaktır.

VUK' un 139. Maddesinde “vergi incelemesi çalışma yerinde yapılması” gerekmektedir. VUK' un 140/2. maddesindeyse “vergi incelemesi çalışma saatleri içerisinde yapılmalıdır”. Böylelikle, inceleme görevlilerinin işletme etkinliklerinin yürütülmesini aksatmamak, taraf tutmadan, saygılı ve dürüst davranmak ve vergi mükelleflerinin yasalara uyumu üstüne bilgi vermeleri konusunda dikkatli olmaları amaçlanmaktadır. Vergi incelemesinde işyerinde yapılamama veya mümkün olmadığı durumda ya da vergi mükelleflerinin işyerinde çalışmasına izin verilmemesi durumunda, denetim daire içinde yapılabilir. Bu durumda vergi mükellefine defterleri ve belgelerin teslim edilmesi için 15 günden az olmamak üzere vergi mükellefine yeterli süre verilmektedir.

#### 2.4.Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar

Vergi ödevinin yerine getirilmemesi, ekonomik düzeyi her ne kadar ileri düzeyde olsa dahi bütün ülkeler için her zaman sorun oluşturmuştur. Çünkü bazı insanlarda paraya hükmetme ve daha fazla para kazanma arzusu bulunduğundan vergi ödememe yönünde de bu arzu kendini göstermektedir.

Vergi ödeme görevini yerine getirmemekle mükellefler sadece hazineye değil aynı zamanda vergisini zamanında ve doğru bir şekilde ödeyenlere karşı hem zarar vermekte hem de rekabet koşulları gereği bir haksız rekabet oluşturmaktadır. Aynı zamanda gayrisafi yurtiçi hâsılada da dengesizlikler oluşacağından dolayı gelir dağılımında da bir adaletsizliğine sebebiyet vermektedir. Devlet kaynaklarında zarara sebebiyet verilmesi sonucunda gelir gider dengesinin sağlanması adına hükümetler vergi oranları ve zamlarla bunu kapatmaya çalışmakta bu ise enflasyonun yükselmesine ve düzenli ve dürüst bir şekilde vergisini ödeyen mükelleflerin bu yük altında ezilmesine sebebiyet vermektedir (Gündüz ve Gültaş: 2011: 253).

Mükelleflerin bir şekilde yasal boşluklardan yararlanarak vergi ödememeleri söz konusu olmakla beraber, yasalara aykırı hareket ederek kanunların yasak olarak hükmettiği kurallara uygunsuz hareket etmeleri sonucunda da ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun belirlemiş olduğu bu sınırlara aykırı hareket eden mükellefler suç işlemiş olurlar. Ancak mükelleflerin bu davranışlarının cezalandırılabilmesi için kanun koyucu tarafından kanun maddesi olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Mükellefin devleti maddi olarak zarara uğratmış olması ise herhangi bir şey ifade etmemektedir(Türkal ve diğerleri, 2010: 50). Vergi suçları mali kamu düzenini en üst düzeyde sekteye uğratan fiillerdir.

Vergi ziyanının ortaya çıkması fiili ile vergi suçu fiilleri aynı davranışlardan oluşmaktadır. Vergi ziyaı kabahatinde bulunan bir kişi için aynı zamanda vergi suçu cezası kesilebilmektedir. Ancak vergi suçu işleyen bir mükellefe verilen cezalarda herhangi bir vergi ziyana sebebiyet vermediği görüldüğü takdirde vergi idaresi tarafından ceza kesilememektedir(Çomaklı ve Ak, 2013: 48).



Vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı suçlar veya adli vergi suçları gibi isimlerle de ifade edilmektedir. Vergi suçlarının kabahatlerden ayrılması ve hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi tamamen idare tarafından verilen parasal vergi cezalarının bazı durumlarda yeteri seviyede otorite düzenini sağlayacak nitelikte olamaması düşünüldüğündendir. Kamu düzeninin sağlanması adına uygulanacak maddi nitelikli cezaların yetersiz olduğu ve bunların yanında adli nitelikli makamlarca ceza verilmesi uygun görülmüştür(Yüksel, 2005: 19).

Vergi suçlarına verilecek olan cezalar adli nitelikli olduğundan dolayı cezalar mahkemeler tarafından verilmektedir. Mahkemelerin yüklerinin bu şekilde artırılmasından dolayı verilecek olan kararların süresi gecikmekte, mahkemelerin yükleri aşırı derecede artmakta bu durum ise cezaların caydırıcılık seviyesini düşürmektedir. Davalarda vergi mahkemelerinin yanında adli faaliyetlerin işleyişinin de devam etmesi nedeniyle vergi suçlarının devlete maliyeti iyice arttıracaktır (Mahmutoğlu, 1995: 13). Tahsil edilecek olan verginin yüksek maliyetlerle yapılması ise vergilerin iktisadilik ilkesine aykırı olduğu görülmektedir.

VUK'da vergi suçları ile ilgili uygulanacak cezalar ve hangi fiillerin işlenmesi durumunda cezaların uygulanacağı maddeler halinde belirtilmiştir.

#### **2.4.1.Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası**

Vergi ile ilgili uyulması gereken kanunların genel itibariyle VUK' da yer aldığı bilinmektedir. Genel itibariyle ekonomik suçlarla ilgili verilen cezaların yine ekonomik cezalarla cezalandırılması düşüncesi hâkimdir. Ancak kaçakçılık suçlarına verilen cezalar hürriyeti bağlayıcı suçlar olarak görülmekte ve hapis cezası ile sonuçlanmaktadır. Bu nedenden dolayı verilen cezaların ağırlığı işlenen kaçakçılık suçlarının da kamu düzenini ağır bir şekilde bozucu etkisinin olduğunu bizlere bu yolla göstermektedir. Bütün bunların yanı sıra işlenen bu suçların işlenme nedenlerine maliye, vergi idaresi ve vergi hukuku tarafından ele alınmaktadır. Ancak bu durumun suç bilimi, insan psikolojisi, sosyoloji ve hukuk felsefesi gibi diğer bilim dalları tarafından da bu suçlara meyiletme nedenlerinin araştırılması bulunacak çözümler açısından önemli etki oluşturabilir (Hatipoğlu, 2007: 23).

Kaçakçılık suçları ve cezaları ile ilgili hükümler VUK md. 359'da;

“ a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

İşlenen suçlara karşı verilecek cezalar ve fiiller de bu yönde belirtilmiştir. Kanunda belirtilen bu hükümler iki grup halinde açıklanmıştır. Birinci grup vergi kaçakçılık türleri, hesap ve muhasebe hileleri, çift defter tutmak, defter ve belgeleri yıpratmak, defterleri gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak olarak ifade edilebilir. İkinci grup vergi kaçakçılık türleri ise, defter ve kayıtları yok etmek, defter yapraklarını imha etmek ve yetkisi olmayanların fatura ve belge basım ve kullanımı olarak ortaya çıkmaktadır (İlhan, 2015: 58).

## 2.5.Vergi Denetimine İlişkin Bazı Çalışmalar

Doğan (2010) ,Türkiye’de vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkisini araştırdığı çalışmasında vergi denetiminin teorik temelleri ele alınmış, vergi denetiminin Türkiye’deki tarihsel gelişiminden bahsedilmiş ve ülkemizde vergi denetiminin istenen düzeyde ve etkinlikte yapılmadığının nedenleri ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması için alınması gereken tedbirler üzerinde durulmuştur. Vergi mükelleflerinin denetime bakışını ortaya koymak üzere Manisa Merkez İlçe’de 272 vergi mükellefini kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda, Manisa’daki vergi mükelleflerinin denetime bakışı altı faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler şu şekilde sıralanmıştır; vergi ahlakı, mükelleflerin denetime bakışı, denetimin sonuçları, bilgi düzeyi, denetim elemanlarına bakış, denetim sistemine olan güvensizliktir, sonucuna ulaşmıştır.

Gez (2011)Türkiye’de kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik yaptığı anket çalışmasındaki verilere göre; ankete katılan mükelleflerin %8’i vergi kaçakçılığını cezai yaptırımını olması gereken suç olarak görmektedir. Bununla birlikte katılımcıların %68’i de vergi kaçıranlara uygulanan yaptırımları caydırıcı olmadığını düşünmektedirler. Mükelleflerin %59’u vergi cezalarının artırılmasıyla vergi kaçakçılığının azalacağını belirtmektedirler. Ankete katılan mükelleflerin %68’i vergi denetimi sonucunda uygulanacak cezanın mükellefleri bir daha kayıt dışı ekonomiye yöneltmeyecek oranda gerektiğini düşünmektedir; fakat verilere göre mükelleflerin %47’si var olan cezaların ciddi bir caydırıcılık seviyesinde olmadığını belirtmişlerdir. Yapılan analizlere göre; mükellefler vergi kaçakçılığına uygulanan cezai işlemlerin caydırıcı olmadığını, cezaların yükseltilmesinin olumlu sonuçlar doğuracağını, vergi kaçakçılığı sonucunda ceza alan bir mükellefin bir daha vergi kaçırmaya cesaret edemeyecek bir ceza almasının gerektiğini belirtmişlerdir, sonucuna ulaşmıştır.

Ayotuz (2016), Türkiye’de YMM’lerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi konulu tez çalışmasında YMM’lik mesleği ve Kamu Vergi Denetçilerinin vergi kayıp ve kaçığını önlemedeki rolü karşılaştırmalı olarak incelenerek sistemin işlerliği ve etkinliği için çözüm önerileri

sunulmuştur.YMM'lerin firmalara sunmuş oldukları danışmanlık hizmeti ile gerek mükelleflerin muhasebe sistemlerine sağladıkları katkılar gerekse vergi bilinci oluşturmaları göz önüne alındığında, YMM'lik vergi denetim sisteminin etkinliğine katkıda bulunması ve vergi kaybını önlenmesinde önemli bir yere sahip olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Günay, (2017) Vergi Denetiminde Risk Analizi Ve Mükellef Haklarına Yansımaları incelediği çalışmasında, risk analizinin mükellef haklarına yansımaları ve mükellef hakları üzerinde durulmuştur. Vergi incelemelerinde mükellef haklarına gereken hassasiyetin gösterilmesi ile risk analizine dayalı vergi incelemelerinden daha etkin ve verimli neticeler almak mümkün olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Mazlum (2018)vergi denetiminde mükellef hakları ve vergi incelemesinden kaynaklanan hakların danıştay kararları ışığında değerlendirdiği çalışmasında, inceleme sürecinde ve sonrasında tesis edilen işlemlerde, mükelleflerin yargısal başvuru hakkını kullanarak, ihlal edilen haklarını araması, yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının kullanımına etki etmektedir. Özellikle, idari uygulamalara mükellef lehine olacak şekilde yön verildiği görölmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin vergi incelemesinde sahip oldukları usule ilişkin haklarının ihlal edildiğine dair az miktarda ihtilafa rastlanmıştır. Bu noktada Danıştay'ın görüşü, vergilendirme işlemine etkisi bakımından sadece asli şekil noksanlıklarının işlemin iptalini gerektireceği yönündedir. Bir hakkın tanınması kadar korunması da oldukça önemlidir. Bu bağlamda mükellef ve Müfettiş haklarının tanınması ve korunması için çalışmalar yapılması ve hak ihlallerinin yaptırımlara bağlanması gerekmektedir, sonucuna ulaşılmıştır.

## **BÖLÜM 3: ARAŞTIRMA**

### **3.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Etkin, verimli ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması ve eksiksiz uygulanması için, yükümlülerin vergi ve vergi denetimi karşındaki tutum ve davranışlarının bilinmesi ve değerlendirilmesi oldukça önem taşımaktadır. Bu bağlamda yükümlülerle birebir görüşülerek, zaman zaman onların vergi hakkındaki düşüncelerinin alınması, adeta bir barometre niteliği taşıyacak, etkin ve verimli bir vergi sisteminin oluşturulmasında yol gösterici olabilecektir. Vergi denetiminin etkin ve verimli olabilmesi için vergi mükellefleri ile SMMM'lerin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve davranışlarının bilinmesi gerekmektedir. Çünkü etkin bir vergi sisteminin kurulabilmesi için gerçekleştirilecek reformlar yine etkin bir vergi denetimi uygulamasından geçtikten sonra sağlıklı bir sonuç vermektedir. Ayrıca vergi denetim birimleri mükelleflere karşı yaklaşımını gözden geçirmesi ve daha sağlıklı ilişkiler kurması için, mükelleflerin denetim ve denetim elemanı hakkındaki düşüncelerini bilmesiyle mümkün olmaktadır. Mükelleflerin denetim ile ilgili olası tepki ve davranışlarının önceden kestirilmesi, vergi denetimi uygulamalarının daha başarılı olması bakımından yol göstericidir. Bu araştırmanın amacı vergi denetiminin etkinliğinin mükellefler ve SMMM'ler tarafından değerlendirilmesidir. Bununla beraber denetim esnasında SMMM'lerin karşılaştıkları sorunlar ortaya konulmak istenilmiştir.

### **3.2.Araştırmanın Modeli**

Mükelleflerin ve vergi denetim birimlerinin, vergi denetimi hakkındaki düşüncelerini öğrenmek için çalışma yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda İstanbul ilinde mükelleflere anket ve SMMM'lere mülakatlar hazırlanmıştır. Soruların anlaşılabilir olmasına önem verilmiş ve cevap şıklarının herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesine önem verilmiştir.

### **3.3.Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitlesi**

Çalışmada karma yöntem kullanılmıştır. Karma yöntemin deseni ise birleşik desen veya eş zamanlı desen olarak da adlandırılan çeşitleme desendir. Çeşitleme deseninin seçilmesinin amacı nicel ve nitel verileri birlikte kullanarak, elde edilen verileri

çeşitlendirerek bir yöntemin zayıf yanlarını diğer yöntemin güçlü yanlarıyla tamamlamak ve bu sayede araştırmanın güvenilirliğinin ve doğruluğunun artırılarak bu sayede farklı ama araştırmanın sorularıyla ilgili veriler elde etmektir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 326). Çalışmada örneklem olarak İstanbul ili örneği seçilmiştir. İstanbul ilinin seçilme nedeni ise GİB' den alınan verilere göre 2017 yılında Türkiye geneli 2017 Kurumlar Vergisi matrah toplamı 333.980.582.019 TL iken İstanbul' da Kurumlar Vergisi matrahı toplam 172.915.852.788,04 TL olmuştur. İstanbul ilinde beyan edilen matrah Türkiye geneli beyan edilen matrahın yaklaşık %52' sine tekabül etmektedir. 2017 yılında Türkiye geneli Kurumlar Vergisi toplam mükellef sayısı 741.315 adettir, İstanbul' da ise 275.454 adettir. Kurumlar Vergisi mükelleflerini baz aldığımızda ise tüm Türkiye' deki mükelleflerin %37 isi İstanbul' da bulunmaktadır.

Çalışmada ankete katılmak isteyen tüm mükellefler kabul edilmiştir, yani belirli bir grup herhangi bir nedenle tercih edilmemiştir, çünkü örneklem seçiminde olasılığa dayalı olmayan kolayda örneklem yöntemi seçilmiştir. Mülakatlar gönüllü katılım esasına dayanarak ve katılanların kimlikleri ve değerlendirmeleri kesinlikle gizli tutulmak şartı ile SMMM'lere yapılmıştır. Mülakatlarda tam biçimlendirilmiş mülakat yöntemi seçilmiştir. Mülakatların analizlerinde betimsel analiz yöntemi kullanılmıştır. Anketlerin çalışmasının alanı, İstanbul ilinde faaliyet gösteren tüm vergi yükümlüleridir. İlde anketler elden ve online olarak gerçekleştirilmiş, elden rastgele seçilen 320 kişiye dağıtılan anketlerden 289 kişi geri dönüş yapmıştır. Online olarak ise 170 kişi anketi cevaplamıştır. Toplam anket cevaplama kişi sayısı 459 olmuştur. Mülakatlar ise Pendik, Tuzla, Ümraniye ve Üsküdar bölgelerinde toplam 10 SMMM ile yapılmıştır. Ankette dört ölçek bulunmaktadır. Vergi algısı, denetim algısı, ceza algısı ve mevzuat algısı olarak sınıflandırılmıştır.

### **3.4. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi**

Değerlendirilebilir niteliklere sahip anket formlarının analizinde Sosyal Statistical Packagefor Social Science- SPSS 25.0for Windows kullanılmıştır. Anketler ve mülakatlar ayrıca Excel programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve yorumlanmıştır.

### 3.5.Mülakat Analizi

İstanbul ilinde bulunan Pendik, Tuzla, Ümraniye ve Üsküdar bölgelerinde toplam 10 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile yapılan mülakatlarda 6 farklı soru hazırlanmış ve Vergi Denetiminin Etkinliğinin SMMM'ler açısından değerlendirilmiştir. Kişi isimleri belirtilmemekle birlikte gizliliğin korunması adına verilen cevaplar bölge isimlerine göre kodlanmıştır.

**1.“Vergi mevzuatını yeterince açık ve anlaşılır buluyor musunuz? Mevzuatı nasıl takip ediyorsunuz?” sorusuna:**

1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Evet, dilini kavradıktan sonra mevzuatın çok da karmaşık olmadığı kanaatindeyim. Bizim ilgilendiğimiz mevzuatların sıklıkla değişmesi nedeniyle bol bol araştırıyorum, eğitime gitmeye gayret ediyorum ve sosyal ağlarım çok kuvvetli. Bu yöntemlerle de değişikliklerden haberdar oluyorum.”*

2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Açık ve anlaşılır değil. Türkiye de bir kere tek vergi kanunu için değil tüm kanunları yazacak yetkili bir merci yok, milletvekilleri bir şeyler yazıyor ben bunu dedim sen okuyunca başka bir şey anlıyorsun. Bütün kanunlarda anlaşılır olmadığı için bir yorum yapıyor ben bunu istiyordum sen okuyunca farklı anlıyorsun –a pardon düzeltelim onun içinde bir sürü değişiklik yapılıyor kanunlarda vergi yasasında bundan nasibini almış durumda o yüzden çoğu anlaşılır değil anca peşine tebliğler genelgeler yayınlanacak ki bunlarla beraber açık ve anlaşılır bir hal alsın. Zaten hiç bir kanun çıktıktan sonra uygulaması olmuyor. Bir genelgeye bakalım bir tebliğe bakalım gibilerinden uygulama oluyor. İşimiz sabahları resmi gazeteyi takip etmek. Köşe yazarlarımız var mevzuatla ilgili bu yasa budur bu böyle uygulanır diyen hocalarımız var onların makalelerini takip ediyoruz. Ayriyeten bölge derneğimizin üstatlardan oluşan komisyonu var onlar alıyor yorumluyor ve üyelerimize çeşitli kanallardan iletiyoruz. İSMMM ve TÜRMOB da bunlarla ilgili inceleme yapıp uygulama şekilleri ile ilgili sirküler yayınlıyorlar. Bunlarda bizlere yol gösterici oluyor.”*

3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Mevzuat yeterince geniş ama çok fazla herkesin mevzuatlara ulaşım oralarından bir şeyler öğrenmesi zaman alıyor detaylı ve değişken, bir gün kabul ettiğin mevzuatı bir sonraki gün değişiyor ve bu durum çelişkilere neden açıyor.

Bu değişiklikleri SMMM odası sitesinden yayınlarından bakanlık sitelerinden ve her türlü online erişimden tedarik sağlamaya çalışıyoruz ama kaçırdıklarımız oluyor. Muhasebe mesleği tamamen yük taşıyan hizmet ve bu işin gereği olarak her gün öğrenmek ve güncellemeleri takip edecek kadar online olarak takip etmek durumundayız ve bu değişikliklerden dolayı tüm mevzuata vakıf olmamız çok zor durumda. Mevzuata tam hakim olma durumumuzu ortadan kaldırıyor.

Mevzuat devamlı değişiyor ve takip zorlaşıyor bunun yerine tek sefer de köklü bir değişiklik çok daha sağlıklı bilgiler almamıza yardımcı olacaktır. Şuan ki durumda takip etmek konusunda çok zorlanıyoruz. Tek sefer de köklü bir değişiklik ve çok iyi eğitimlerle oturmuş bir sistem çok faydalı olacaktır. Ve şuan ki işleyiş büyük zaman kayıplarına yol açıyor. Bizim mesleğimizde zaman çok önemli ve en kıymetli olan vaktimizi mevzuat değişiklikleri elimizden alıyor. En kötüsü de mevzuatlara tam hakim olamıyoruz.”

4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“SMMM mesleğinin gereği olarak tüm işlerimiz mevzuatla ve bu sadece vergi mevzuatıyla da kısıtlı değil bununla beraber çeşitli kanunları da bilmemiz gerekiyor. Bu kadar kanunu takip ederken bir de bu kanunların karmaşasıyla uğraşmak durumunda kalıyoruz. Mevzuatımız çok karışık üstüne üstlük sürekli değişiklikler oluyor bir de bunları takip etmek zorundayız. Mevzuatı takip etmek için kullandığımız öncelikli olarak resmi gazete GİB internet sayfası, çeşitli dergiler, İSMMMO yayınları gibi çeşitli bültenlerden takip ediyoruz.”

5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Vergi denetimindeki amaç kayıt dışı işlemlerin önüne geçmek olduğuna göre vergi mevzuatı sade olmalıdır. Hâlbuki bizde vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır. Yalın ve anlaşılabilir bir vergi mevzuatına ihtiyacımız var. Öyle ki kanun var, sonra genelge, sirküler derken oldukça karmaşık hale geliyor. Yeni değişiklikleri takip edebilmek için



son sirkülerden geriye doğru bakmak, kanunun ne olduğunu bulmak gerekiyor çoğu zaman. Dolayısıyla bu durum bizlere zaman kaybı yaşıyor. Özetle sade vergi mevzuatına ihtiyacımız var. Mevzuat değişikliklerini medya ve internet aracılığıyla takip edebiliyorum.”

6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi mevzuatı yeterince açık ve anlaşılırdır. Mevzuata ilişkin yapılan değişiklikleri, internet ortamından ve meslek odasının yapmış oldukları seminerler aracılığıyla takip etmekteyim. TÜRMOB’un yapmış olduğu seminerler bu konuda bilgilenmemiz için en büyük desteği sağlamaktadır.

Takibini de genel olarak internet ortamından ve odaların mevzuatla ilgili yapmış olduğu seminerlerden yapıyorum. TÜRMOB’un seminerlerinden önemli ölçüde yararlanıyoruz.”

7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Vergi mevzuatı genel anlamda evet açık ancak, anlaşılabilir olması konusunda; mevzuatın gerek açıklamaları gerekse kelime seçimlerinde günlük hayatımızda hiç duymadığımız ve çoğunlukla kullanmadığımız kelimelerin kullanılması işi biraz zorlaştırıyor. Mevzuat takibini İnternet Vergi Dairesi, Resmi gazete gibi İnternet ortamından takibini rahat bir şekilde yapabiliyorum.”

8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Hayır. Vergi mevzuatını, kanunların farklı farklı sonuçlar çıkarmaya elverişli olduğu için açık ve anlaşılır bulmuyorum. Vergi mevzuatı çok kapsamlı ve sürekli bir madde diğer maddeye atıf yapıyor, bu da anlaşılmasını daha da zorlaştırıyor. Sürekli değişen mevzuatı ise kanun kitaplarında, GİB internet sayfasından, SMMM şirketlerinin sirkülerinde ve çeşitli mevzuat sitelerinden takip ediyorum.”

9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Öncelikli olarak Vergi Mevzuatlarının, hazırlanış bakımından özen arz etmediği kanaatindeyim. Bunun en canlı örneğini geçmiş yılda, Asgari Ücret hesaplamasının Vergi dilimini aşmasında gösterdikleri özensizlikten anlayabiliriz. Vergi mevzuatının

*açık ve net olmadığı konusu ise aşikârdır. Tüm kanun mevzuatları Yoruma açık bir şekilde hazırlanmakta bu da ortaya yorum farklılıklarından kaynaklanan sorunları beraberinde getirmektedir. Mevzuat takibini ise çoğunlukla internet veri bankalarından almaktayım.”*

*10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*“Biz muhasebeciler olarak pek çok vergi kanunlarını takip etmek zorundayız. Gelir vergisi, Kurumlar vergisi gibi Ar-Ge, SGK kanunları ve genelgeleri takip ediyoruz. Pek çok kanun olduğu için her birinin takibi zor oluyor. Sirküler ve genelgeler gibi. Bunların takibi konusunda açıkçası problem yaşıyoruz Avukatlık mesleğini icra edenler bizim vergi kanunlarını takip ettiğimiz kadar ceza kanunlarını takip etmiyordur sık sık değişiklikler olmadığı için, bizde sürekli güncellemeler oluyor. Sürekli KDV kanunları değişiyor, SGK teşvikleri ile ilgili son zamanlara kadar yoktu. Son zamanlarda ülkenin ekonomik durumunun kötüye gitmesiyle veya bu mevzuattaki karışıklıkların düzeltilmesi sebebiyle karışıklık oldu. Değişiklikleri resmi gazete ve birtakım üye yayınlardan takip ediyoruz daha sonra tebliğ sirküleri ve özelge ve Danıştay kararlarına bakıyoruz. Meslek odaları yazılarını, abone olunan yayınları takip ediyoruz. Bunun sebebi vergi kanunlarının anlaşılmaz ve karışık olmasından dolayı. Siyasi irade KDV iade vereceğini vaat edip şartlara bağladığı oluyor bunlara açıklık getirebilmek adına takip etmek durumunda kalıyoruz. Cezaların veya denetimlerin mükelleflere ya da meslek mensuplarına anlatılması gerekmektedir. Hatta mecbur tutulmalıdır. Meslek mensupları çoğu kendi elemanları vasıtasıyla bu sureci döndürmeye çalışıyor. Bu durum toplanan vergi hâsılatının azalmasına sebebiyet veriyor.”*

**Tablo 9:**  
**Vergi Mevzuatının Yeterince Açık ve Anlaşılır Olup Olmadığına İlişkin Yanıtlar**

1.Soru	Vergi mevzuatını yeterince açık ve anlaşılır buluyor musunuz?	Mevzuatı nasıl takip ediyorsunuz?
1. Katılımcı	Evet	Eğitimlerden ve sosyal ağlardan.
2. Katılımcı	Hayır	Resmi gazete, köşe yazısı, makale, meslek kuruluşlarının sirkülerinden.
3. Katılımcı	Hayır	SMMM odası yayınlarından, bakanlık sitelerinden ve her türlü online erişimden.
4. Katılımcı	Hayır	Resmi gazete, GİB internet sayfası, çeşitli dergiler ve İSMMMO yayınları.
5. Katılımcı	Hayır	Medya ve internet aracılığıyla
6. Katılımcı	Evet	İnternet ortamından ve meslek odasının yapmış oldukları seminerler
7. Katılımcı	Evet	İnternet Vergi Dairesi, Resmi gazete gibi İnternet ortamından
8. Katılımcı	Hayır	Kanun kitaplarında, GİB internet sayfasından, SMMM şirketlerinin sirkülerinde ve çeşitli mevzuat sitelerinden
9. Katılımcı	Hayır	İnternet kaynaklarından
10. Katılımcı	Hayır	Resmi gazete, birtakım üye yayınlar, tebliğler, sirküler, özelgeler, Danıştay kararları meslek odaları yazıları ve abone olunan yayınlar

**Yorum:**1. Soruya verilen cevaplar değerlendirildiğinde SMMM’ler çok fazla değiştiği için karmaşasından şikâyetlerini dile getirmişlerdir. Mevzuatın açıklığı ve anlaşılabilirliği konusunda ise farklı görüşler mevcuttur. SMMM’ler mevzuat takibini çok çeşitli yollardan yaptıklarını bildirmiştir. Bunlardan bazılarından bahsetmek gerekirse, değişiklik takiplerini, internet mevzuat sitelerinden, Resmi gazeteden, GİB internet sayfasından, mesleki kuruluşların sitelerinde, sirkülerinden, eğitimlerinden, yayınladıkları dergilerden bunlarla birlikte tebliğlerden, genelgelerden, özelgelerden ve Danıştay kararlarından yaptıklarından bahsetmişlerdir.

**2.”Vergi denetimi esnasında ne gibi sıkıntılarla karşılaşıyorsunuz? Sizce bulunan eksiklikler nelerdir? Vergi denetiminin sizler üzerindeki yükleri nelerdir?” sorusuna:**

1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Bir sıkıntı ile karşılaşmadım, hep yazılı ve süreli çalıştığım için herkes sorumluluğunu bilir. Bence bu meslekte en büyük sıkıntı çalışma planı eksikliği, firmalara sorumluluklarını fark etmelerini sağlanmaması (Yanlış yanlı demesek sadece mesleki olarak yıpranırız, sağlıklı ve verimli bir çalışma elde edemeyiz. Zaman akıyor.)”*

2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Sıkıntıyı denetim elemanlarından yaşıyoruz. Yeni mezun olmuş gençleri alıyorlar vergi denetmeni yapıyorlar ve çok fazla vergi denetmeni aldılar İstanbul Anadolu yakasında bir denetim bürosu varken şuanda 6 -7 tane bina var ve içlerinde ciddi sayıda memur var. Mevzuata tam hakim değiller ve çağırdıkları her mükellefe sen potansiyel suçlusun damgası vurduklarından seni dinlemiyorlar. Sen yasa budur diyorsun seni dinlemiyorlar. Yanlış bir hükmünde bulunuyor ondan sonra hükmü düzeltmek için uğraşıp duruyorsun. Gerçekten işi doğru yapan mükellef ile vergi kaçırın mükellefi ayırt etmiyorlar. Adam her şeyini dört dörtlük yerine getiriyor. Yanlış kararlardan ve kararı değiştirme süreçlerinden adam bezip dükkânını kapıyor. Mükellef beziyor adam hem istihdam yaratıyor hem yatırım yapıyor ondan sonra maliyedeki 2 tane genç memurun lafına bakıp ceza ile karışılacağım dedi yeter deyip dükkânını kapattı. Aslında yürüyen çarkı niye kapatsın ama kendini bilmeyen memurlar yüzünden bezip dükkân kapattılar. Elbet hatalar olabilir ama mükellef odaklı yaklaşım mükellef odaklı denetimlerin yapılması gerekmektedir. Adam fatura almış, alım yaptığı adam batmış sonra adama nayloncu muamelesi yapılıyor sonra malı alan mükellefte mağdur duruma düşüyor ve derdimizi vergi denetmenlerine anlatmakta sıkıntıyla karşılaşıyoruz. En büyük eksiklik işini tam bilmeyen vergi denetmenleri ve vergi dairesi memurları hani derler ya “Yarım Doktor Candan, Yarım Hoca Dinden Eder Derler Ya Böyle Yarım Bilen Memurlarda Mükellefi Bezdiriyor.” konuyu bilmeleri gerekiyor. Denetimin bizlere yükleri çok fazla mükellefin faturaları işlemişin defterini yazmışın mükellef senelerce öncesinden bir konuyla ilgili denetime giriyor. Mükellef ben tek gidemem*

*sende gel diyor biz SMMM'lere sonra VDK'ları dolaşıp duruyoruz. Hâlbuki tüm işlemleri yapan mükellef biz bunların sadece kayıtlarına bakıyoruz. Ama müşteri ilişkimiz olmasından dolayı mecburen gitmek durumunda kalıyoruz. İlle her bir mükellefin yanında gitmemiz gerekiyor. Ve bu da bizim açımızdan büyük zaman kaybına neden oluyor. Üstüne denetmene tüm yazılarımızı yazıp vermişiz. Denetmen bunun üzerine kendi işini kolaylaştırmak için sen bide bunları excell de hazırla da gönder diyor üstüne bir de geri dönüp excell de bir daha hazırlıklar yapıyoruz üstüne bir zaman kaybı daha yaşıyoruz. Ve tüm bu işlemler için müşteriden para da alamıyoruz. Al sana büyük bir angarya.”*

### 3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Denetim olması gereken bir olgu ve denetimi her zaman desteklerim, muhasebe mesleğinde özellikle denetim olmazsa olmaz bir şey, denetim sıkıntı gibi algılanabilir ama denetim geleceğe yön vermede yapılan işlemleri şekle ve belli bir düzene sokulmasında olmazsa olmaz bir olgudur.*

*Tabi denetim için süre gelen işlerin yanında bir de ona zaman ayırmamız gerekiyor ve vakit kaybına sebep oluyor ama bu mesleğin ruhunda var ve bundan sonraki işlerin daha düzgün yürümesi lazım o yüzden ayırdığım zamanı ve bizi yorabilmelerini kayıp olarak görmüyorum.*

*Denetim güzelleştirilebilir, muhasebe ayağında güzelleştirmeler yapılabilir, daha hoş bir görünüşe sokulabilir daha güler yüz daha yardımseverlik denetimi daha içten kılar. Bilgi ağları birbirine entegre olarak daha şeffaf hale getirilebilir. Entegre bilgi sistemleri oluşturularak denetimde asıl yükü oluşturan evrak alışverişini, kaşe imza gibi prosedürleri geride bırakıp ve her iki taraf için daha şeffaf hale getirilip denetimin entegre sistemler aracılığıyla yapılması gerektiğine inanıyorum. Nasıl YMM'ler her şeyi her yerden görebiliyorlar aynı şekilde SMMM'ler ile de bir ağ kurulabilir. Entegre bir sistem ile bilgi alışverişinin ve kırtasiyeciliği azaltacak yollara başvurulması gerekmektedir.”*

### 4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Denetim esnasında yaşadığımız en büyük sıkıntı evrak getir götür işinin çok olması ve mükellef ile idare arasında kalmamız. Bu durum bizi çok yoruyor. Tabi bunlarla*

*beraber bazen denetimi öyle bir zamana getiriyorlar ki en yoğun zamanımızda bir de denetimle ilgilenmek durumunda kalıyoruz. Bu zamanlama bütün işlerimizin sarkmasına neden oluyor. En azından denetim tarihlerinde bu hususa dikkat edilmesi gerekiyor.’’*

5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Vergi denetimi sıkıntılarımı şöyle açıklayayım, çoğu zaman karşı firmanın yani mükellefin alım yaptığı firmanın sıkıntıları ile boğuşuyoruz. Firma beyan vermemiş, yanlış evrak düzenlemiş ya da sahte evrak düzenlemiş oluyor çoğu zaman. Biz fatura ve ödeme evraklarımızı sunuyoruz. Biz sorumluluğumuzu yerine getirdiğimiz halde karşı firma yüzünden mükellef kod’a giriyor. Dolayısıyla itibar kaybı yaşıyor. Bu sorunların giderilmesi adına mali müşavirlere firmalarını daha sıkı takip edebilecekleri bir sistem kurulmalı, mükellef vergi denetmeninden çekindiği kadar mali müşavirinden çekinmeli ve hatalı işlem yapamamalı diye düşünüyorum. Denetimin bizim üzerindeki yükü ise, boşa zaman kaybı, kayıtlarda bulunan ve çoğu zaman arşive kaldırdığımız evraklara ulaşma çabası, ödemeleri belgelemek için bankalara müracaat etmek olarak sıralayabiliriz. Sonuç olarak asli failer yerine beyanını tam yapan, evrakını titizlikle muhafaza eden gönüllü mükellefler sorgulanmaktadır.’’*

6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Sıkıntılarla elbette karşılaşılıyor. Mükellef ayağında düzensiz evrak akışından kaynaklı sıkıntılarla karşılaşılıyor denetmen ayağında ise yine denetmenlerin fazla evrak istemesi veya evraklarla ilgili akışta sıkıntılar yaşıyoruz. Buna bağlı olarak evrak akışı sağlıklı olmadığından dolayı yaşıyoruz en büyük sıkıntıları yaşıyoruz. Sistemlerin entegre olmaması ve devamlı evrak getir götür yapmamız bizim üzerimizdeki en büyük yükü oluşturuyor. Düzensiz bilgi akışı olması sebebiyle evrak işlenmesinde ve kayıtlara alınmasında vergi denetmenleri de sanki muhasebeci suçluymuş gibi hareket ediyorlar.’’*

7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Denetim yapıldığında özellikle zamansız dönemlere rast gelmesi (Geçici Vergi veya beyan verilmesine 1 hafta kala gibi) birçok meslektaşımızı çok zor durumda bırakıyor.*

*Zaman kısmını ayarladıkları zaman sanırım bir nebze olsun sıkıntısı azalacaktır. Artık elektronik ortamda excell vb. gibi uzantıları olan dosyaları talep ettiklerinde uyumsuzluk olabiliyor farklı bir uzantı isteniyor veya boyutunun farklı olmasından kaynaklı sıkıştırılıp atıldığında aynı şekilde dosyanın açılmasında bazen sorunlar olabiliyor. Şahsi düşüncem, Vergi Denetiminin kendi web ortamında Dosya depolayıp senkronizasyon yapılabilirliği olan web sitesi oluşturup işleri daha da profesyonelleştirmeleri yönünde. Yük olarak değil neticede denetim yapılıyorsa bunun için gerekli olan neler varsa yapılmalıdır ancak bazen denetimi yapan kişinin dahi kullanmayacağı ayrıntıyı veya fazladan çaba gerektiren bir işlemi yaptırılmasını çok da anlamlı bulmuyorum ve zaman kaybı oluyor.”*

8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Vergi denetiminde mükellefin sorun teşkil edecek bazı kanunlar hakkındaki belge ve sorunları bize ilememesi gibi sıkıntılar ile karşılaşılıyor. Denetim esnasında ki en büyük yükümüz evrak ve mükellefle idare arasında kalmamızdan kaynaklanmaktadır.”*

9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Vergi denetimi esnasında karşılaşılan en büyük sorun, vergi denetimine konu kayıtları işleyen firma bünyesinde çalışan muhasebe elemanlarının yeterli bilgi ve donanıma sahip olamamalarıdır. Firma yetkilileri en az ücretle eleman çalıştırma yoluna gittiklerinden tüm yük dışarıdan hizmet veren SMMM'lere yüklenmekte ve bu da iş yoğunluğu sebebi ile denetim riskini artırmaktadır. Ayrıca kurumsallıktan uzak şirket yetkililerinin muhasebe sistemi dışında keyfi tutum ve davranışları ayrı bir sorun teşkil etmektedir.”*

10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Mükellefler denetime tabi olunca defterler incelemeye alındıktan sonraki süreç bizim haricimizde geliyor. Mükelleflere yazılar geliyor, inceleme talebinde bulunuyor denetmenler defter belgeleri kağıt ortamında isteyip bunun üzerinden yevmiye kayıtlarını denetmen incelemeye başlıyor. Ancak vergi denetmenleri bazı konularda bunun neden olduğunu sorduğunda açıklamada bulunuyorsun Vergi matrahını veya*

vergi kaçağını bulup inceleniyor. Eğer hata varsa itiraz etme hakkımız veya uzlaşma hakkımızı kullanıyoruz. Fakat incelemeler sorası mükellefle olan bağımız zayıflıyor. Mükellef cezayı üstlenmek yerine suçu meslek mensuplarına iletiyor. Ashında benim önerim vergi ziyayı veya vergi cezası oluştuğunda mükellefe bu konuda hemen cezalandırmak yerine uyarılarda bulunulmasıdır. KDV iadede sık sık rastlıyoruz.

Mali müşavirlere de bu hataların düzeltilmesi konusunda destek olunmalı. Bunlardan sebep mükellef cezaları bize ödetmeye çalışıyor ancak mükellef kendi hatasını kabul etmiyor. Sorumluluk boyutu inceleme sorası takip edilmeli. Mahkeme süreçlerinin çok uzun olması ise ayrı bir yorucu süreci oluşturuyor. Mahkeme süreçlerinde itibarımız içinde erken uyarı mekanizması oluşmalı. Denetim SMMM'ye yük oluşturmuyor. Vergi müfettişleri evrak getir götür iş yükünüzü alıyor ancak görev sorumlulukları olduğu için yük görülüyor, hem de artık internet üzerinden işlerin yürümesi kolaylık sağlıyor. ”

**Tablo 10:  
Vergi Denetimi Esnasında Yaşanılan Sıkıntılara İlişkin Yanıtlar**

2.Soru	Vergi denetimi esnasında ne gibi sıkıntılarla karşılaşıyorsunuz?	Sizce bulunan eksiklikler nelerdir?	Vergi denetiminin sizler üzerindeki yükleri nelerdir?
1. Katılımcı	Yok.	SMMM'lerin çalışma planının eksikliği.	-
2. Katılımcı	Donanımlı olmayan denetim elemanları.	Mükellef odaklı olmaması	Zaman kaybı
3. Katılımcı	Yok	Mükellef odaklı olmaması ve entegre sistemlerin olmaması	
4. Katılımcı	Evrak getir götür ve mükellef ile idare arasında kalınması.	-	Zaman kaybı
5. Katılımcı	Biz sorumluluğumuzu yerine getirdiğimiz halde karşı firma yüzünden mükellef 'kod'a giriyor olması.	Mükellefin SMMM'lerden çekinmesi gereken bir sistem oluşturulmalı.	Zaman kaybı
6. Katılımcı	Mükellef ayağında düzensiz evrak akışından kaynaklı sıkıntılarla karşılaşıyoruz denetmen ayağında ise denetmenlerin fazla evrak istemesi veya evraklarla ilgili akışta sıkıntılar yaşıyoruz.	Entegrasyon olmaması	Zaman Kaybı
7. Katılımcı	Zamanlama sıkıntısı	Entegrasyon olmaması	Kullanılmayacak fazla evrakların dahil istenmesi ve bunun oluşturduğu zaman kaybı
8. Katılımcı	Mükelleften evrak akışı	-	Evrak hazırlığı
9. Katılımcı	Bilinçsiz mükellef	-	-
10. Katılımcı	Yok	-	-



**Yorum:** 2. Soruya verilen yanıtlar incelendiğinde; SMMM'ler tecrübesiz denetim elemanlarından, her mükellefe potansiyel suçluymuş gibi bakılmasından, kendi firmaları değil de işlem yapılan firma nedeni ile kod' a girilerek denetimle karşı karşıya kalıp itibar kaybından, mükellef ayağında kendilerine düzensiz ve eksik evrak akışından ve denetim ayağında ise gereğinden fazla evrak istenmesinden kaynaklı sıkıntı yaşadıklarını bildirmişlerdir.

SMMM'ler Asıl suç işleyen yerine, işini düzgün yapan mükelleflerin denetlenmesi, idarenin mükellef odaklı olmamasının, kaşeli imzalı evrak gibi prosedürleri ile birlikte diğer evrak yüklerinin de azaltılacağı entegre bir sistem olmamasını eksiklik olarak görmektedirler.

SMMM'ler vergi denetiminde zaman kaybını ve özellikle beyanname zamanı gibi özellikli dönemlere denk gelen denetimlerde işlerin aksamasından, evrak hazırlama, getir götür süreçlerinden ve devamındaki zaman kaybettiren süreçleri kendilerine yük olarak görmektedirler. Bunlarla birlikte denetimden çıkan sonuca göre işleyen itiraz süreçlerinin uzun olmasından kaynaklıda sıkıntı çektiklerini bildirmişlerdir.

**3.“Denetim sırası ve sonrasında idareler arası uygulama farklılıkları ile karşılaşılıyor musunuz? Eğer karşılaşıyorsanız bunlar nelerdir?” sorusuna:**

1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Vergi dairelerinde olabiliyor, memura göre işleyiş değişebiliyor. Bu durum iş yaparken hem şüpheye düşmemize hem de doğru bilgi konusunda tereddüt yaşamamıza sebep oluyor.”*

2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Olmaz mı tabi ki de yaşıyoruz. Acemi memur bir işe yanlış derken tecrübeli memur evet buda olabilir diyor. Vergi denetmeninin yazdığı denetim raporunu daha sonra üst birim incelerken ilave rapora eklenecek şeyler veya çıkarılması gereken şeyler olduğunu söyleyebiliyor. Yani denetim sisteminin kendi içlerinde bile farklılık yaşanıyor. Bu sadece müfettişler için geçerli değil aynı şekilde vergi dairelerinde bir*

*daire bir dilekçeyle işlem yapabiliyorken diğer daire daha farklı evraklar isteyebiliyor. Aynı dairenin içinde servislerin farklı uygulama yaptıklarına bile şahit oluyoruz. Bundan beş on sene önce İSMMMO ile ortak çalışma yapılarak uygulama birliği adında kitap basıldı dağıtıldı tüm dairelere ama basıldığıyla kaldı ama hala tüm memurlar bildiklerini yapıyor. Bizdeki sıkıntı kurumdan çok kişisel sıkıntılar. Hal böyle olunca müfettişin yazdığı bir raporu düzeltmek için mahkemelere başvuru yapıyoruz. Bu da bizim için çok büyük bir yük tekrar mahkemelere de evraklar hazırlıyoruz. ’’*

3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Bizim yakın çevremiz olarak Pendik, Yakacık, Tuzla vergi daireleri ama her vergi dairesinin iş yapışı farklı ve her idarenin uygulayışı veya biz bir daireye gittiğimizde bir idarenin işi o şekilde kabul etmesi o işlemin o şekilde doğru olduğu düşüncesi sevk ediyor. Bizi ama farklı bir daireye gittiğimizde o işi daha farklı şekilde istiyor. Bu sefer onu doğru olarak kabul ediyoruz. Her idarenin aynı doğruyu içermesi gerekir ve şeffaf olması gerekiyor. Genellikle yöneticilerden kaynaklı olabiliyor. Bir vergi dairesi evrakın aslıyla fotokopisini istiyor, biri sadece fotokopisini istiyor öbürü sadece aslını istiyor. Bu sefer geçen de işlemi fotokopiyle yaptığımız için fotokopiyle gidiyoruz v bir başka vergi dairesinde işlemi yapamıyoruz. Doğru olanın ne olduğu konusunda biz de çelişkiye düşüyoruz. Buda hem bilgi çelişkisine hem de zaman kaybına neden oluyor. ’’*

4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Hem vergi denetim kurullarında hem de vergi dairelerinde farklılıklarla çok karşılaşıyoruz. Genelde bu farklılıkta uygulamayı yapan memurdan kaynaklanıyor. Dairelerdeki uygulamalarda birliğin sağlanması gerekmektedir. Bu birlik sağlandığı takdirde dairelerin itibarı da kuvvetlenecektir. ’’*

5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*‘‘Vergi denetimleri sırasında kurumlar arası farklılıklar var tabii ki. Vergi idaresi gerekli evrakların temini ve incelemesi yoluna giderken, denetim yargısı çoğu zaman*

*evrakların yanı sıra bilirkişi veya üçüncü bir kişi bilgisi talep edebiliyor. Bu da denetimin çok uzun zaman almasına yol açabiliyor.’’*

*6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*‘‘Vergi müfettişlerinde olmuyor ama vergi dairelerinde bu olayla karşılaşılıyor. Vergi memurları kanunları yeterince anlamadıklarından dolayı farklı görüşler önümüze sürebiliyorlar.’’*

*7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*‘‘Şuana kadar karşılaşmadım.’’*

*8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*‘‘Evet, denetim de özellikle de vergi dairelerinde idareler arası uygulama farklılıkları ile sıklıkla karşılaşılıyor. Hatta çoğu zaman memurlar arası uygulama farklılıkları ile daha çok karşılaşılıyor.’’*

*9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*‘‘Denetimler esnasında veya sonrasında tespit edilen olumsuzlukların giderilmesi noktasında, Vergi daireleri arasındaki yorum farklılıkları (1. Sorudaki açıklık anlaşılabilirlik sorunu sebebi ile) dolayısı ile A vergi dairesinin kabul etmiş olduğu bir durumda B Vergi dairesi tam tersi bir tutum sergileyebilmektedir. Örneğim bir vergi dairesi ödenmeyen ve daha önce Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak beyan edilen Sigorta Primlerinin, ödendiği tarihte beyanname üzerinde indirimini kabul ederken, diğer bir Vergi dairesi bunu kabul etmemekte ve ayrıca kabul etmemesine dayanak olarak sunduğu sebebe çözüm olacak bir cevap verememektedir.’’*

*10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:*

*‘‘Vergi müfettişleri arasında sürekli bir farklılık durumu söz konusu. Sürekli ikna etme konusunda sorun yaşıyoruz. Vergi cezaları siliniyor uzlaşmadan sonra verginin aslının bile indirdiklerini duyuyoruz maalesef. Dairelere olan itibarimizi yitirmiş oluyoruz. Bunların mükellefler arasında konuşuluyor olması bizimde itibarimizi yerle bir ediyor.*

*Onun mali müşaviri indirim yaptırmış sen neden yapamıyorsun. Daire farklılığı yok ama müfettiş farkı var. Bu adaletsizlik giderilmeli, kurumdan ziyade olayı çözen müfettişler ile alakalı sorun var. Herkese farklı oran uygulayan bile ortaya çıkıyor.’’*

**Tablo 11:  
Denetim Sırası ve Sonrasında İdareler Arası Uygulama Farklılıkları Var Mıdır  
Sorusuna İlişkin Yanıtlar**

3.Soru	Denetim sırası ve sonrasında idareler arası uygulama farklılıkları ile karşılaşıyor musunuz?	Eğer karşılaşıyorsanız bunlar nelerdir?
1. Katılımcı	Evet	-
2. Katılımcı	Evet	Memurlar arası ve birimler arası uygulama farklılığı
3. Katılımcı	Evet	Bir idare evrakın fotokopisi ile işlem yaparken bir diğeri aslı olmadan yapmıyor.
4. Katılımcı	Evet	Memurdan kaynaklı
5. Katılımcı	Evet	Memurdan kaynaklı
6. Katılımcı	Evet	Memurdan kaynaklı
7. Katılımcı	Hayır	-
8. Katılımcı	Evet	Memurlar arası ve birimler arası uygulama farklılığı
9. Katılımcı	Evet	Yorum farklılıkları yaşıyoruz
10. Katılımcı	Evet	Denetim sonrasında uzlaşma aşamasında mükelleflere farklı oranlar uygulanıyor.

**Yorum:**3. Soruya verilen cevaplar değerlendirildiğinde SMMM’ler vergi denetiminde idareler arasında uygulama farklılıkları yaşadıkları konusunda hemfikirdir. Özellikle dairelerdeki memurlardan yakınan SMMM’ler memura göre işleyişin değiştiğini, denetmenlerin mevzuatı bilmediğini veya farklı yorumladıklarını, rapor bir üst birim tarafından incelenirken eklemelerin veya çıkarılan şeylerin olduğunu savunmaktadırlar. Farklılık olarak ise, kanunların farklı yorumlandığı, uzlaşmada herkese farklı oranda indirim uygulandığı ve kimi dairelerde fotokopi ile iş yaparken farklı dairelerde fotokopi kabul etmemeleri gibi uygulama farklılıkları yaşadıklarını bildirmişlerdir.

#### 4. “Denetim sistemi sizce yeterli ve etkin bir şekilde çalışıyor mu? Sorusuna:

##### 1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Hayır. Denetçilerin yetkinliği, bilgi ve becerileri için eğitim şart. Mükellef odaklı olması gereken denetim sisteminde personelinde bu yönde bilinçlendirilmesi ve denetlediği şeyi her yönüyle bilmesi gerekiyor. Denetim sisteminin daha etkin olması için bence bu gerekli.”

##### 2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Çalışıyor büyük bir sıkıntı yok. Eleman sayısı da çoğalmaya başladı. Bundan sonraki süreçte personel uzmanlaşmasına gidilecek”

##### 3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Denetim sisteminin zamanla kendini şekillendirip doğruyu bulacağına inanıyorum. Bu sistemler Türkiye’de yeni oturuyor. Şuan hala yetersiz ama iyiye gidiyor ve iyiye gideceğine inanıyorum. Ama şuna için tam olduğu söylenemez. Etkinlik açısından bakacak olursak tam etkin olduğu söylenemez.”

##### 4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Eskiye göre denetimde de iyileştirmeler yapıldı. Bunun ne denli yeterli olduğu tartışılır, fiziki şartlar iyileştirilirdi sayı çoğaltıldı fakat uygulamayı yapan memurlar denetim yaptıkları sektörlere hâkim olmadıklarından sıkıntı yaşadığımız oluyor. Personellerin uzmanlaşmaya gitmesi gerekmektedir.”

##### 5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Denetim sisteminin etkin bir şekilde çalıştığını söyleyemem. Vergi denetimlerinin temel amacı vergi tabanını genişleterek, vergi kayıp ve kaçacağını asgari düzeye çekmek veya mümkünse yok etmektir. Vergi tahakkuku ve tahsilatı sağlanamaz, vergi adaleti getirilemezse vergi denetimimin kanımca hiçbir anlamı yoktur. Bunun yanında denetimi sağlayacak unsurlarında daha aktif hale getirilmesi gerekir. “

6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Vergi denetimi yeterli değil. Denetim şuan beyana dayalı. Vergi denetiminde beyanlarımızı inceliyorlar beyan edilmeyen veya tamamen kayıt dışı olan mükelleflerle ilgilenmiyorlar.”

7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Eskiye nazaran evet etkinliğinin arttırıldığı görülüyor ancak yeterlilik konusunda şöyle bir sıkıntı var yeni bir sistem ya da yasa çıkarıldığında denetimden kaçan ya da kaçakçılık yapan kişi de ona göre kılıfını hazırlıyor ama son zamanlarda eskisi kadar kaçakçılık yaşanabileceğini sanmıyorum çünkü etkinliği gayet güzel.”

8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Hayır, denetim sisteminin yeterli kadar etkin ve yeterli olduğu kanaatinde değilim.”

9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Önceki yıllarda Vergi Mekanizması ve Dairelerdeki işleyiş, ağır bürokratik ve çözüm odaklı olmayan bir sistem iken, yeni dönemde bu sistem değişmiş ve mükellef bazında çözüm odaklı çalışma mekanizması kurulmuştur.”

10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Denetim mekanizması çok geriden gidiyor. Geriden gelmiş firmalar mali durumu yerinde olmayabilir, belgeleri rahat temin edemeyebilir. En fazla 1 yıl geriden yapılması gerekiyor. Denetmen sayısı mı arttırılmalı mı yoksa hangi kıstaslara göre denetlenmeli bunlara dikkat etmeliyiz.”

**Tablo 12:  
Denetim Sisteminin Yeterliliğine İlişkin Yanıtlar**

4.Soru	Denetim sistemi sizce yeterli mi?	Etkin bir şekilde çalışıyor mu?
1. Katılımcı	Hayır	Hayır
2. Katılımcı	Evet	Evet
3. Katılımcı	Hayır	Hayır
4. Katılımcı	Hayır	Hayır

4.Soru	Denetim sistemi sizce yeterli mi?	Etkin bir şekilde çalışıyor mu?
5. Katılımcı	Hayır	Hayır
6. Katılımcı	Hayır	Hayır
7. Katılımcı	Evet	Evet
8. Katılımcı	Hayır	Hayır
9. Katılımcı	-	Evet
10. Katılımcı	Hayır	Hayır

**Yorum:**4. Soruya verilen cevaplara bakıldığında SMMM’lerin çoğunluğu denetim sisteminin etkin çalışmadığını düşünmektedir. Ancak iyileştirmeler yapıldığı yönünde görüş birliğinde olduğu söylenebilir. Büyük bir sıkıntı olmadığını söyleyen SMMM’ler eleman sayısının da çoğalmaya başladığını bildirmişlerdir. Bununla beraber denetim elemanlarının eğitimlerinin artırılması gerektiğini ve uzmanlaşmaya gidilmesi gerektiğini bildirmişlerdir. Dikkat çeken bir diğer konuda denetimlerin beyanlar üzerinden yapıldığını hiç beyan etmeyenlerin denetim dışı kaldığının bildirilmesi olmuştur.

**5. “Mevzuat değişikliğinden veya mevzuatı bilmediğinizden dolayı ceza veya denetim ile karşılaştınız mı?” sorusuna:**

1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Hayır. Bizim işimizin belki de en büyük parçası da değişiklikleri takip etmek her ne kadar vaktimizden olsa da bunu yapmakla yükümlüüz.”*

2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“İşimiz mevzuatı takip etmek olduğundan şimdiye kadar karşılaşmadım.”*

3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

*“Genelde her şeyi takip etmek mecburiyetinizdeyiz ve sistem gereği bunu yapmak durumunda kalıyoruz, yapmadığımız takdirde karşılaşacağımız ceza-i müeyyideleri de biliyoruz. Bizler neler yapmalıyız onları da biliyoruz. Mesleğimiz gereği çok sıkı takip etmek durumundayız. Mükellefe ceza aldurmamak, işlerini doğru yapmak görevimiz olduğundan şimdiye kadar bu sebepten dolayı ceza ile karşılaşmadım.”*

4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“İşimiz mevzuatı takip etmek olduğundan, henüz değişiklik kaçırmadık fakat bu değişiklikleri mükelleflerimize izah etmekte sıkıntılar yaşıyoruz. Yani alışkanlıklarımızı değiştirmekte sıkıntılar yaşadığımız oluyor.”

5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Mevzuat değişikliğinden dolayı bir ceza yediğimi hatırlamıyorum. Zannediyorum öyle bir ceza yemedik.”

6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Tabi olabiliyor. Sık değişiklik olduğundan dolayı bizimde iş yoğunluğumuz olmasından ötürü bazen değişiklikleri kaçırabiliyoruz. Değişiklikleri kaçırma durumu maalesef bize ceza olarak geri dönüyor.”

7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Hayır karşılaşmadım.”

8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Maalesef çok sık değişiklik oluyor, bizim mesleğimizin de cilvesi bu artık alışkanlığımız bu her sabah önce bir değişiklik var mı diye kontroller yaparız. Bu denli sıkı takibimden dolayı henüz bu sebepten bir denetim veya ceza ile karşılaşmadım.”

9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Hayır Karşılaşmadım. Çünkü muhasebe işi sürekli güncel mevzuatı takip gerektiren bir iştir. Bununla birlikte muhasebe işi bir ekip işi olduğu için ekip elemanlarının da birbirleri ile uyumlu bir şekilde bilgi alışverişinde bulunuyor olması, mevzuatın güncel takibini kolaylaştırmakta ve bu hususta yaşanabilecek aksaklıkları bertaraf etmekte önemli bir etken olmaktadır.”



10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Alışkanlıklarımızı değiştiremediğimiz için çok sorun yaşıyoruz aslında KDV’de indirimli orandan alındığında bir eksiklik ortaya çıktığında cevap verme süresi 6 ayla sınırlı tutuluyor biz bunu geciktirebiliyoruz ama mahsup geçersiz sayılıyor. Vergi mevzuatlarıyla ilgili önemli bir sorun yaşamadık pratik ve uygulamada hatalar yapılabiliyor. Ters kayıta usulsüzlük kesiliyor. Mevzuatı bildiğimiz halde birtakım sıkıntılar yaşayabiliyoruz. ‘

**Tablo 13:**  
**Mevzuat Değişikliğini Veya Mevzuatı Bilmemekten Dolayı Ceza Veya Denetim Yaşanmasına İlişkin Yanıtlar**

5.Soru	Mevzuat değişikliğinden veya mevzuatı bilmediğinizden dolayı ceza veya denetim ile karşılaştınız mı?
1. Katılımcı	Hayır
2. Katılımcı	Hayır
3. Katılımcı	Hayır
4. Katılımcı	Hayır
5. Katılımcı	Hayır
6. Katılımcı	Evet
7. Katılımcı	Hayır
8. Katılımcı	Hayır
9. Katılımcı	Hayır
10. Katılımcı	Evet

**Yorum:**5.Soruya sık sık değişiklik olduğunu ancak güncel mevzuatı takip gerektiren bir işleri olduğundan sürekli takipte oldukları cevabını veren SMMM’ler genel olarak ceza ile karşılaşmadıkları yanıtını vermiştir. Katılımcıların bir kısmı takip ettikleri halde hem kendileri için hem de mükellefleri için uyguladıkları alışkanlıkları değiştirmekte sıkıntı yaşadıklarını bildirmişlerdir.

**6. “Vergi denetiminin daha yeterli ve etkin olması için neler yapılmalıdır?”**

**Sorusuna:**

1.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Vergi denetimi ve bağımsız denetim çalışmalarında daha yetkin ve bağımsızlık ilkesi ile hareket edebilmek için müşteri bel bağlayıcı sistemden çıkılması gerekir. Noterlik sistemi gibi veya devletin atayacağı ( yetkilendireceği ) denetim şirketleri ile çalışma zorunluluğu getirilirse denetim daha sağlıklı olur. Özel sektöre bağımlı olmaması için ve tahsilat endişesi olmaması için böyle bir çalışma bence şart.”

2.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Elektronik sisteme geçilmesiyle denetim etkinleşmeye başladı zaten. Şuan yapılması gereken en önemli husus vergi müfettişlerinin denetim alanın da uzmanlaşması. Denetmen dericilik de uzman olacak veya inşaatta uzman olacak ki kaçırmayın hiçbir boşluğu.

Önceleri benim bir akücü firmam denetime girdi, stokları saydılar defterleri incelediler ve sonuç olarak bizde 20 tane akü eksik olduğunu söylediler. Biz de olamayacağını söyleyerek itiraz da bulunduk. Ama denetçi aküyü tam bilmediğinden dolayı sadece büyük aküleri saymış küçük olanları es geçmiş bilmediğinden dolayı.

Bu anlattığımdan dolayı müfettişin o konunun uzmanı olarak o konu ile ilgili her şeye hakim olması gerekmektedir. İşin özü vergi müfettişleri uzmanlaşmaya gitmelidir.”

3.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Önceden de söylediğim gibi sistem entegre olmalı. Yeni nesil müfettişler genelde donanım ve insani boyuttaki ilgileriyle şuanda hoşuma gidiyor. Yanırları bilgilendirme vs konusunda gayet iyiler. Bilgi ve beceri olarak da gelişime açık olduklarını görüyoruz. Ama çok daha fazla çalışıp birlikte çalışarak daha ileri bir seviyeye getirilebilir.”

4.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Öncelikle elektronik sisteme geçilmesi gerekiyor. Gereksiz kırtasiyeciliğin ortadan kaldırılması gerekiyor. Elektronik sistemlerin entegre edilmesiyle denetim de daha etkin hale gelir.”

5.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısı, mükelleflerdeki vergi bilinci ve vergi idaresine bağlıdır. Mükelleflerin beyanlarına dayanılarak alınan vergilerin, gerçeğe uygunluğunun denetimi vergi idaresi tarafından etkili bir şekilde ve süratle gerçekleştirilememesi ve cezalandırılmaması halinde vergiler, keyfiliğe dönüşür. Bu da kayıt dışılığı artırır. Özetle olayların gerçekleşmesinden önce mükellefe kanunla vergi bilinci açıkça anlatılmalı ve bilgisizlikten kaynaklı vergi kaybı ve cezaların önüne geçilmelidir. Tabii ki vergiyi tabana yaymak ve vergi oranlarını aşağılara çekmek en önemli unsurlar olacaktır.”

6.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Mükelleflerin tam olarak bilinçlendirilmesi gerekiyor. Mükelleflerin hassasiyetin artırılması gerekiyor. Mevzuatın düzenli bir hale getirilmesi ve sık değişiklik geçirilmesinden dolayı cezalarla muhatap olunmasının engellenmesi gerekiyor. Mevzuatta köklü değişikliklere gidilip bu değişikliklerinde mükelleflere, biz SMMM'lere ve vergi dairesi personellerine açıkça anlatılarak düzenli bir sistemin oturtulması gerekmektedir bu şekilde yapılarak hem denetim mekanizması iyi işleyecektir. Hem de mükelleflerin yersiz cezalar ile karşılaşmasının önüne geçilecektir.”

7.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Öncelikle eğitilmiş ve duyarlı bir toplum yetiştirilmeli ve bu ciddi bir şekilde gerçekleşirse belki denetime bu kadar bir yük yüklenmemiş olur. Okullarda vergi ödevinin yerine getirilmesinin önemi çok iyi bir şekilde anlatılıp gelecek neslin bilinçlendirilmesi gerekir. Fakat az da olsa kaçakçılık olacaktır. Cezalar daha caydırıcı olmalı, vergi muhbirliği ödülü yaygınlaştırılmalı, herkesin bu konuda bilgisinin olması, denetim için personel sayısı arttırılmalı vb. gerekir.”

8.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Öncelikli olarak mevzuatta her konu netleştirilmeli, yoruma açık yerler asgari seviyeye indirilmeli, yayınlanan özelge sayısı arttırılmalı. Gerekirse tüm özelgelere erişim sağlanmalı. Bunlarla beraber mevzuatta meydana gelen bu sürekli değişimler azaltılmalı ve denetim ekiplerinin yeterli eğitimleri almalı. Liyakat esas alınarak yeterli düzeyde personel alımı gerçekleştirilmeli. Rüşvet gibi durumların önüne geçilmeli.”

9.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Verginin temelini belge kontrolü oluşturduğu göz önüne alınırsa, piyasada gayri resmi işlemlerin yani belgeye dayandırılmadan açıktan yapılan işlemlerin azaltılması denetimin daha verimli ve etkin bir şekilde yapılabilmesine olanak tanyacaktır. Diğer türlü açıktan yapılan, mevzuata ve muhasebe sistemine uymayan işlemler minareyi çal buna kılıf uydur noktasına gelmektedir.”

10.katılımcının verdiği yanıt şu şekildedir:

“Bağımsız denetimlerin şuan cirosu 80 milyon, çalışan sayısı 200 üzeri hadleri 2 yıl üst üste sağlarsa bağımsız denetime tabi oluyor. Firmaların uluslararası standartlara uygun mali tablolar hazırlamasına yardımcı oluyor. Belli muhasebesel hatalar olabilir bağımsız denetim hadleri düşerse raporları devlet kademesinde vergi incelemesine geçerse firmanın problemlerini görmek daha kolay olur. Tam tasdik raporları bu yönden bakmıyor, vergi ziyayı açısından problem olup olmadığına, bir vergi mantığıyla bakıyor ama bağımsız denetim, vergi ziyayından ziyada uluslararası standarda uygun mu, doğru beyan edilmiş mi, realiteyi yansıtıyor mu gibi sorulara odaklandığı için bilançolar daha gerçekçi hal alıyor. SMMM’lerin ve Bağımsız Denetçilerin özlük hakları güçlendirilmeli, devlet vergi denetim elemanı almaktansa bunları kuvvetlendirerek vergi hasılatını genişletebilir ve vergi kaçırmayı önleyebilir.”

**Tablo 14:**  
**Vergi Denetiminin Daha Yeterli Ve Etkin Olması İçin Neler Yapılabilir Sorusuna İlişkin Yanıtlar**

6.Soru	Vergi denetiminin daha yeterli ve etkin olması için neler yapılmalıdır?
1. Katılımcı	Bağımsız denetçilerin yetkileri arttırılmalıdır.
2. Katılımcı	Denetim personeli uzmanlaşmaya gitmelidir.
3. Katılımcı	Entegre bir sistem kurulması gerekli.
4. Katılımcı	Mükelleflere vergi bilincinin aşılması gerekmektedir.
5. Katılımcı	Mükellefin bilinçlendirilmesi, denetimlerin hızlandırılması ve vergi oranlarının aşağıya çekilmesi gerekmektedir.

6.Soru	Vergi denetiminin daha yeterli ve etkin olması için neler yapılmalıdır?
6. Katılımcı	Mükellefin bilinçlendirilmesi, mevzuatın düzgün bir hal alması gerekmektedir.
7. Katılımcı	Okullarda vergi bilinci aşılması, vergi muhbirliği ödülünün artırılması ve cezaların daha caydırıcı olması gerekmektedir.
8. Katılımcı	Mevzuat sadeleştirilmeli, denetim ekiplerinin eğitiminin artırılması ve rüşvetin önüne geçilmesi gerekmektedir.
9. Katılımcı	Piyasadaki belgesiz işlem sayısının azaltılması gerekmektedir.
10. Katılımcı	SMMM'ler ve Bağımsız Denetçiler kuvvetlendirilmeli.

**Yorum:** SMMM'ler 6. Soruya verdikleri yanıtlar derlendiğinde vergi denetiminin daha etkin ve yeterliliğinin artırılması için yapılması gerekenler, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Vergi müfettişlerinin uzmanlaşmalı,
- Sistem entegre olmalı,
- Kağıt evrak getir götürü minimuma indirilmeli,
- Elektronik sisteme geçilmeli,
- Gereksiz kırtasiyeciliğin ortadan kaldırılması,
- Mükellefe kanunlar açıkça anlatılmalı ve bilgisizlikten kaynaklı vergi kaybı ve cezaların önüne geçilmeli,
- Cezalar daha caydırıcı olmalı,
- Okullarda vergi ödevinin yerine getirilmesinin önemi çok iyi bir şekilde anlatılıp gelecek neslin bilinçlendirilmeli,
- Vergi bilinci artırılmalı,
- Vergi muhbirliği ödülü yaygınlaştırılmalı,
- Mevzuatta her konu netleştirilmeli,
- Mevzuatta tek seferlik köklü bir reform yapılmalı.

### 3.6.Anket

Anket çalışmasının güvenilirlik analizi Cronbach Alfa Katsayısı ile analiz edildiğinde katsayının her bir ölçek için 0,73 ile 0,79 arasında olduğu saptanmıştır. Bu katsayının 0,70' den yüksek olması durumunda anketin güvenilir olduğu ifade edilmektedir.

Cronbach Alfa Katsayısı 1' e yaklaştışça anketin güvenirliliği artmaktadır. Aşağıdaki katsayılar çalışmanın güvenilir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 15:**  
**Cronbach's Alfa Katsayısı Analizi**

<b>lt</b>	<b>Cronbach's Alpha</b>	<b>Değişken Sayısı</b>
Vergi Algısı	0,79	20
Denetim Algısı	0,74	15
Ceza Algısı	0,73	5
Mevzuat Algısı	0,75	4

### **3.6.1.Anket Bulgularının Analiz ve Yorumu**

Bu bölümümüzde örneklem grubumuzda yer alan mükelleflere yöneltilen likert ölçekli sorulara hangi seviyede katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Sorulara verilecek cevaplar 5'li likert leğine göre hazırlanmıştır. Sorulara verilen katılım ve sayısal değerler ilk 44 soru için şöyledir: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum,(4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum. 45 ve 50 arasındaki sorular demografik özellikleri başlığı ile aşağıda incelenmiş olup 50 ve sonrasındaki sorular 3'l likert ölçekle : (1)Evet, (2)Hayır (3)Haberim yok/ Denetim Geirmedim ve çoklu yanıt sistemi uygulanmıştır.

### **3.6.2.Ankete Katılan Mükelleflerin Sosyo-Demografik zellikleri**

Ankete katılan mükelleflerin yaş ortalamasına bakıldığında ortalama çoğunluğun 30'lu yaşlarda olduğu görülmekte ve mükelleflerin en küçüğünün 18, en büyüğünün ise 76 yaşında olduğu tespit edilmiştir. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyet durumuna bakıldığında anketteki erkek mükelleflerin yüzdesi 66,9 olarak görülmekte, kadın mükellefler ise anketin %33,1 ini oluşturmaktadır Aşağıda ki tabloda sayı ve oranları verilmiştir.

**Tablo 16:**  
**Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyet Durumu**

Seçenekler	Sayı	Yüzde
ERKEK	307	66,9
KADIN	152	33,1

Ankete Katılan Mükelleflerin Medeni duruma bakıldığında evli olanların yüzdesi 44,7 olarak görülmekte, bekar mükellefler ise anketin % 55,3 'ünü oluşturmaktadır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda sayı ve oran olarak verilmiştir.

**Tablo 17:**  
**Ankete Katılan Mükelleflerin Medeni Durumu**

Seçenekler	Sayı	Yüzde
EVLİ	205	44,7
BEKAR	254	55,3

Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim durumu değerlendirildiğinde eğitim almayanlar %1,1 ilköğretim mezunu olanlar %13,9, lise %10,9, önlisans %3,3, lisans 56,4 ve lisans üstü eğitim alanların % 14,4 'lük oranda olduğu görülmektedir.

**Tablo 18:**  
**Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu**

Seçenekler	Sayı	Yüzde
• Eğitim almadı	5	1,10
• İlköğretim	64	13,90
• Lise	50	10,90
• Ön lisans	15	3,30
• Lisans	259	56,40
• Lisansüstü	66	14,40

Ankete katılan mükelleflerin aylık gelir tablosu 1700 ile 8701 TL arası sınıflandırılmış ve sonuçlar aşağıdaki gibi listelenmiştir.

**Tablo 19:**  
**Ankete Katılan Mükelleflerin Gelir Tablosu**

Seçenekler	Sayı	Yüzde
0-1700	126	27,5
1701-2700 arası	102	22,2
2701-3700 arası	68	14,8
3701-4700 arası	69	15
4701-5700 arası	40	8,7
5701-6700 arası	15	3,3
6701-7700 arası	0	0
7701-8700 arası	8	1,7
8701 ve üzeri	25	5,4

Ankete katılan mükelleflerin meslekleri gruplandırılmış ve sonuçlar aşağıdaki gibi listelenmiştir.

**Tablo 20:**  
**Ankete Katılan Mükelleflerin Meslekleri**

Seçenekler	Sayı	Yüzde
a) Esnaf	153	33,3
b) Sanayici	6	1,3
c) Serbest Meslek Erbabı	108	23,5
d) Memur	57	12,4
e) İşçi	37	8,1
Diğer	98	21,4

### 3.6.3. Anket Sorular

Çalışma analiz edilirken sorular 4 temel algı üzerinden gruplara ayrılmıştır, bunlar;

- Vergi Algısı
- Denetim Algısı
- Ceza Algısı
- Mevzuat Algısı

Bu algılar sırasıyla incelenecektir.



**Tablo 21:**  
**Vergi Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı**

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>Vergi Algısı</b>	%	%	%	%	%
Türk vergi sistemi çok karmaşıktır.	8	20	12	40	20
Türk vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	36	29	14	8	13
Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	17	8	5	30	40
Türkiye’de toplanan vergi gelirleri verimli kullanılmaktadır.	44	22	17	9	8
Vergi bir vatandaşlık görevidir	4	4	8	33	51
Vergi veriyor olmak bana vatandaş olarak devletten hesap sorma hakkını verir	9	8	7	33	43
Vergi ödemek her vatandaşın ahlaki bir görevidir	4	5	5	33	53
Ödediğim vergilerin nerelere harcandığını bilmem, vergi ödememi olumlu yönde etkiler.	2	6	4	22	66
Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kaçırmaı azaltır.	9	10	10	29	42
Vergi kaçırın biri çevremde ayıplanır	17	24	21	21	17
Yanlış vergi politikaları yüzünden insanlar vergiyi ödemek istemiyor	11	6	7	33	43
Kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.	2	2	12	37	47
Bulduğum bölgede herkes vergisini tam olarak ödemektedir	28	26	20	15	11
Vergilerimi tam olarak ödediğimi düşünüyorum	7	5	9	35	44
Yakında vergi affı çıkacağı düşüncesi vergi borcunu ertelememe sebep olmaktadır.	19	22	12	22	25
Denetim sonrası vergi kaçırduğım tespit edilirse, bundan utanç duyarım. <sup>29</sup>	8	11	11	25	45
Yakalanma ihtimali düşük olanlar daha fazla vergi kaçıırır.	15	5	8	34	38
Vergi kaçırın birini gördüğümde bu bana örnek teşkil eder.	33	24	19	16	8
Türkiye’de vergi kaçırduğında yakalanma ihtimali düşüktür.	7	18	18	33	24
Sattığım ürünlerde bazen fatura kesmeyi unuttuğum oluyor.	27	24	21	19	9

Tablo da görüldüğü gibi katılımcıların %60'ı Türk vergi sistemini karmaşık bulduğunu beyan etmiştir. Türk vergi sisteminin adil olmadığı kanaatinde olan katılımcılar % 65'lik bir oran ile çoğunluktadır bu sonuca istinaden sistemin adil olmadığı sonucuna varılmıştır. Katılımcıların büyük çoğunluğu yukarıdaki ki tabloda görüldüğü gibi “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” seçeneğini işaretleyerek vergi yükünün yüksek olduğunu bildirmişlerdir. Toplamın %70'ini kapsayan yanıtlar mükelleflerin psikolojik olarak da bu yükü hissettiklerini sonucunu da ortaya koymaktadır. Vergi gelirlerinin verimli kullanılması sorusuna katılımcıların %66 katılmadıklarını bildirmişlerdir. Verginin bir vatandaşlık görevi olduğu konusunda % 84'e yakın büyük çoğunluk bu konuda farkındalığa sahipken %8 kadar bir yüzde bu konuda karşı fikirlidir. Kararsız olanların sayısı ise 459 kişi içinde 35 kişi ile yaklaşık % 8'dir. Katılımcıların yaklaşık %76'lık kısmı devletten hesap sorma hakkını kendinde görmektedir. Bu yüzde çok ciddi bir oranı teşkil etmektedir. Vergi ödevine ahlaki bir görev düşüncesiyle bakıldığında mükelleflerin yarısından fazlası çok net olarak ahlaki bir görev konusunda hem fikirken %33 “Katılıyorum” yanıtı ile birlikte bu konuda ki hassasiyet ortaya koyulmuş ve oran %86'in üstüne çıkmıştır. Ödemiş olduğu vergilerin nereye harcandığını bilmek, katılımcıların %88'i için vergi ödemelerini pozitif etkilemektedir. Tablo analiz edildiğinde vergi oranının düşürülmesinin vergi kaçırılmayı engelleyeceği görüşünde olanlar toplam %71'lik bir oranı temsil etmektedir. “Vergi kaçırılan biri çevremde ayıplanır.” Sorusuna karşılık, katılımcılar farklı görüşler bildirmiş ve bu oranlar tablo da gözüktüğü gibi birbirine yakın oranlar olmuştur. Bu durum bu konuda ki tutumun net olmadığı ve bu kaçakçılık türüne suç olarak bakılmadığı sonucuna da varabileceğimizi göstermektedir. Yanlış vergi politikalarının vergi ödemekte insan tutumlarını etkilediği sonucu %76'lık bir katılım oranı ile çoğunluk sağlamıştır.

Tablodan yola çıkarak mükelleflerin kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması hususunda yaptırımın olumlu sonuçlanacağını düşünenler %84 ile çoğunluğu sağlarken %12'lik kısım bu konu da kararsız olduğunu belirtmiştir. Çok fazla vergi kaçakçılığı olduğu sonucunu çıkarabileceğimiz “Bulduğum bölgede herkes vergisini tam olarak ödemektedir.” sorusuna yanıtları “Kesinlikle Katılmıyorum” ile %28 ve “Katılmıyorum” ile %26 oranında olmuştur. Konu hakkında kararsız olanların oranı ise

%20 oranında olurken konu hakkında bölgesinde herkesin vergisini tam olarak ödediğini savunanlar azınlıkta kalmıştır. “Yakında vergi affı çıkacağı düşüncesi vergi borcunu ertelememe sebep olmaktadır.” Sorusuna verilen yanıtlar da fikir birliği bulunmamakta ve seçenekler arasındaki yanıtlar birbirine yakın olduğu tablo da görülmektedir. Bu durum bazı kesimlerin vergisini zamanında ödemeye yatkın olduğu başka bir kesimin ise vergi affını beklemeye meyilli olduğu sonucuna varılabilir. Ankete katılan katılımcılar tablodan da görüldüğü gibi %38 “Kesinlikle Katılıyorum” ve %34 “Katılıyorum” ile toplamda %72’lik oranla yakalanma ihtimali düşük olanların daha fazla vergi kaçıracağını düşünmektedir. Vergi kaçırانların vergi kaçakçılığına teşvik ile ilgili sorulan soruya ilişkin, katılımcıların vergilerini ödemekte kıstas olarak görmediği ve örnek almadığı sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda “Kesinlikle Katılmıyorum” cevapları %34 ve “Katılmıyorum” cevapları ise %24 olmuştur. Vergi kaçırانların ülkemizde yakalanma durumunun düşük olduğunu savunan yüzde toplamda %57’lik bir oran olarak karşımıza çıkmış, karşıt görüşte olan “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum “ cevapları ise toplamda %26’lik bir dilimi oluşturmuştur. Fatura kesme konusunda titiz olduğunu savunan kesim toplamda katılımcıların yarısına tekabül ederken %21 oranla bu konuda kararsız olanların yüzdesi de azımsanamaz.

Vergi algısına genel olarak bakacak olursak, katılımcıların önemli bir kısmı fatura kesmeyi unutmama, bulunduğu çevredeki mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemesi ve vergi kaçırان birinin ayıplanması konusunda kararsız olduklarını bildirmişlerdir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi sistemini karmaşık ve vergi yükünü yüksek bulmaktadır. Bununla birlikte katılımcılar vergi ödevini hem ahlaki bir görev hem de vatandaşlık görevi olarak görmektedir ve vergi ödedikleri için kendilerinde devletten hesap sorma hakları olduğunu düşünmektedir. Bu bağlamda vergilerin nerelere harcandığını görmek ve kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması katılımcıları olumlu yönde motive etmektedir. İnsanların vergi ödemek istememelerini ise yanlış vergi politikalarına bağlamaktadırlar.

Katılımcılar vergi kaçırdıkları takdirde yakalanma ihtimallerini düşük görmekte ve yakalanma ihtimali düşük olanların daha çok vergi kaçıracağını düşünmektedirler. Vergi oranlarının düşürülmesinin, vergi kaçakçılığını da azaltacağını düşünmektedirler.

Katılımcıların büyük çoğunluğu vergi sistemini adil bulmamakta ve vergi gelirlerinin verimli kullanılmadığını düşünmektedir. Buna rağmen büyük çoğunluk vergilerini tam olarak ödediğini beyan etmiştir. Bunun sebebi olarak katılımcıların büyük çoğunluğu eğer denetim sonrası vergi kaçırdıkları tespit edilirse bu durumdan utanç duyacaklarını beyan etmişlerdir.

**Tablo 22:**  
**Denetim Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı**

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Denetim Algısı	%	%	%	%	%
Türkiye’de vergi denetimleri yeterlidir.	36	30	14	11	9
Denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyararak cezayla karşılaşmamız konusunda bize destek oluyor.	22	23	28	17	10
Vergimi tam ve doğru beyan edip etmediğim denetlenmektedir	18	12	19	35	16
Denetim sırasında, denetim elemanları işimin aksamasına neden oluyor.	16	20	27	26	11
Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.	10	8	12	42	28
Hiç denetim olmasa bile vergimi tam ve eksiksiz beyan ederim.	9	3	11	38	39
Vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerini artacağını düşünüyorum	5	12	15	28	40
Sahte belge kullanılması, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	9	8	11	39	33
Tanıdığımın vergi denetimine tabi tutulması bende de denetlenme şüphesi oluşturacağından mali ödevlerimi daha titiz yaparım.	6	4	14	45	31
Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum.	16	15	15	32	22
Vergiyi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesi caydırıcı niteliktedir.	10	6	11	39	34

Denetim Algısı	%	%	%	%	%
Vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır.	19	17	34	14	16
Vergi denetim elemanlarının bilgi düzeyleri yeterlidir.	14	14	37	22	13
Vergi beyanlarımızı tam ve doğru vermemizde denetimin etkisi oldukça yüksektir.	13	11	17	43	16
Vergi denetim yöntemleri ve şekli hakkında yeterli bilgiye sahibim.	8	17	32	34	9
Bir kere cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	6	6	9	39	40

Vergi denetiminin yeterliliği konusunda verilen yanıtlar incelendiğinde katılımcılar %66 oranında denetimleri yeterli bulmadıklarını bildirmektedirler. Katılımcıların %45'i denetim elemanlarının destek olmadığını düşünmektedir. Bununla birlikte kararsızım yanıtını veren %28'lik kısım yine yüksek rakamlarda olurken destek olduğunu düşünenler azınlıkta kalmaktadır. "Vergimi tam ve doğru beyan edip etmediğim denetlenmektedir." ifadesine katılımcıların %51'lik kısım katılmaktadır. Tablodan görüldüğü üzere "Denetim sırasında, denetim elemanları işimin aksamasına neden oluyor." sorusuna cevaben kararsız olanlar %27 ile çoğunlukta olduğu soruda katılanlar ve katılmayanların oranı yaklaşık olarak aynı olduğu görülmektedir. "Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır." Sorusuna katılımcıların %69'u katıldıklarını beyan etmektedirler. "Hiç denetim olmasa bile vergimi tam ve eksiksiz beyan ederim." sorusuna ilişkin tablodan yapılan analizle bu konuda ki tutum katılımcıların %77'si denetim olmasa dahi beyanlarını düzenli ve eksiksiz verecekleri yönündedir. Katılımcılar %68 oranında vergi denetim oranını artmasıyla vergi gelirlerini artacağını düşünmektedir. Kararsız olanlar %15'lik bir oran oluşturuyorken, karşıt görüşlü katılımcılar toplamda %17 ile azınlığı oluşturmuştur. Vergi denetiminin yetersizliği sonucunda sahte belge kullanılma oranının oluştuğunu savunanlar toplamda %72'lik bir bölüm oluşturmaktadır. Çevrede gerçekleşen denetimin mükellefi etkilediği "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" cevaplarına bakıldığında toplamda %76 oranında olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre vergi denetiminin yapıldığına şahit olan mükellefler daha titiz davranmaktadır. "Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum" Sorusuna karşılık net bir çoğunluk sağlanamamakla beraber %54 oranında katılımcılar bu yargıya katıldıklarını beyan etmişlerdir. "Vergiyi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesi

caydırıcı niteliktedir.” Yargısına katılımcılar %73 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir. Vergi denetim elemanları tarafsız davranıp davranmadığı konusunda Kararsız olanlar % 34 ile büyük çoğunluğu oluşturmakta mükellefler “Katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevapları ile ancak Kararsız olanlar kadar çoğunluk oluşturabilmiştir. “Vergi denetim elemanlarının bilgi düzeyleri yeterlidir.” Yargısına ilişkin bir önceki yargıda da olduğu gibi büyük çoğunluğu %37 ile kararsızlar oluşturmaktadır. “Vergi beyanlarımızı tam ve doğru vermemizde denetimin etkisi oldukça yüksektir.” Yargısına katılımcıların %59’ u katıldıklarını bildirmişlerdir. Buna göre katılımcılar denetimin beyanlar üstünde olumlu etkisi olduğunu düşünmektedir. “Vergi denetim yöntemleri ve şekli hakkında yeterli bilgiye sahibim.” Yargısına ilişkin bilgilerine güvenen mükellefler toplam %43 ‘lük dilimi oluştururken tabloya bakıldığında yine “Kararsızım” cevapları %32 ile dikkatleri çekmektedir. Cezalandırılan mükelleflerin denetlenmesi hususunun olumlu sonuçlar doğuracağını düşünenler %79 oranında olup çoğunluğu oluşturmaktadır. Kararsız olan ve karşıt görüşte olanlar azınlıkta kalmıştır.

Genel olarak bakıldığında katılımcılar büyük ölçüde denetimleri yeterli görmemektedirler. Katılımcılar büyük ölçüde denetim elemanlarının, katılımcıları uyararak ceza ile karşılaşmalarının önüne geçmek, denetim elemanlarının işin aksamasına neden olduğu, denetim elemanlarının bilgi düzeylerinin yeterliliği ve tarafsızlıklarıyla ilgili kararsız olduklarını bildirmişlerdir.

Katılımcıların önemli bir kısmı denetimin beyan edilmemiş gelirleri ortaya çıkaracağını bildirmişlerdir ve vergi denetiminin artmasının vergi gelirlerini de arttıracığını düşünmemektedir. Bunlarla birlikte sahte belge kullanımının azalması da denetime bağlı olduğunu bildirmişlerdir. Katılımcılar üzerinde tanıdığı birinin vergi denetimine tabi olmasının etkisinin çok yüksek olduğu da bulunan sonuçlar arasında yer almaktadır.

**Tablo 23:**  
**Ceza Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı**

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>Ceza Algısı</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Türkiye’de vergi cezaları yetersizdir.	16	28	12	20	24
Vergi kaçıranlara uygulanan cezalar caydırıcıdır.	41	27	12	13	7
Vergi cezaları yetersiz olduğu için vergi kaçırma artmaktadır	7	18	11	29	35
Vergi kaçırdığım takdirde uygulanacak cezaları biliyorum	5	11	29	38	17

Türkiye’de vergi cezaları yetersizdir, sorusuna verilen yanıtlar tablo da görüldüğü üzere birbirlerine yakın sonuçlar alınmıştır. Tabloya göre cezalar hususunda %43 katılmıyorum ve %44 katılıyorum cevapları alınmıştır. Mükellefler uygulanan cezaların caydırıcılığı ile ilgili husus da katılımcılar %68 oranında katılmadıklarını bildirmişlerdir bunun sonucunda büyük çoğunluk sağlanmış ve uygulanan cezaların caydırıcı bulunmadığı saptanmıştır. Vergi cezalarının yetersiz olduğu için vergi kaçırma artmaktadır konusunda da uzlaşan katılımcılar bu soruya %65 oranında katıldıklarını bildiren yanıt ile çoğunluk sağlamışlardır. Vergi cezaları ile ilgili bilgiye sahip olduğunu savunanlar %56 iken, “Kararsızım” cevapları ise yine azımsanmayan bir oranla %29’dur.

Katılımcıların yaklaşık %70.8’ i Lisans ve Lisansüstü eğitime sahip olduklarından dolayı katılımcıların çoğu uygulanacak vergi cezaları hakkında bilgi sahibidir. Bununla birlikte vergi cezalarını yeterliliği konusunda fikir birliği bulunmamakta ve katılımcılar uygulanan cezaları caydırıcı bulmamaktadırlar.

**Tablo 24:**  
**Mevzuat Algısına İlişkin Verilen Yanıtların Dağılımı**

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>Mevzuat Algısı</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Vergi mevzuatı ile ilgili yeterli bilgiye sahibim.	10	14	28	38	10
Vergi mevzuatını tam bilmediğimden dolayı vergi cezası ile karşılaştım.	30	34	17	9	10
Değişen vergi mevzuatını takip edebiliyorum.	11	21	24	31	13
Vergi mevzuatı ile ilgili değişikliklere kolayca ulaşabiliyorum.	10	14	22	37	17

Ankete katılan mükelleflerin %48'i yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünürken azımsanmayacak bir yüzde olan %28 bu konuda kararsızlığını bildirmiştir. Mükellefler vergi mevzuatından habersiz olduklarından dolayı vergi cezasına maruz kaldıklarını toplamda %19'luk bir oranla savunmaktadır. Bu düşünceye katılmayanların %64 olduğu ankette mükelleflerin bu konuda bilinçli olduğu sonucu çıkarılabilmektedir. Değişen vergi mevzuatını takip ettiğini söyleyenlerin sayısı "Katılıyorum" cevabı ile 30 iken "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını verenlerle oran toplam %44'e ulaşmıştır. Kararsızım yanıtını verenler %24'luk büyük bir oranı temsil ederken katılmayanların oranı %32 ile azımsanmayacak orandadır. Vergi mevzuatı ile ilgili değişikliklere kolay şekilde ulaşanlar toplamda %54 çoğunluk sağlamakta ancak %21 gibi bir oranla kararsız olanlar da azımsanmayacak rakamlarda cevaplar sunmuştur.

Katılımcılar verdikleri cevaplara göre mevzuat konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını savunmaktadırlar. Bununla birlikte mevzuatı bilmemekten ötürü ceza ile karşılaşanların oranı karşılaşmayanlara oranla daha düşük seviyededir. Katılımcılar büyük oranda değişen mevzuatı takip edebildiklerini ve kolayca ulaşabildiklerini bildirmişlerdir.



### 3.6.3.1. Anket Sorularına İlişkin Diğer Analizler

Mükelleflerin vergi algısı, denetim algısı, ceza algısına ve mevzuat algısına ilişkin skorlar hesaplanmıştır. Skor hesaplaması yapılırken ters sorular yeniden kodlanmıştır. Her bir ölçek için anketteki ters kodlanmış sorular tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 25:**  
**Vergi Algısı, Denetim Algısı, Ceza Algısı ve Mevzuat Algısına İlişkin Skorlar**

Vergi Algısı Skoru	3,36
Denetim Algısı Skoru	3,27
Ceza Algısı Skoru	3,01
Mevzuat Algısı Skoru	3,34

Skorları etkileyen değişkenleri belirlemek adına parametrik testlerin uygulanmasından önce her bir ölçek için normallik testleri yapılmıştır. Merkez-limit teoremine göre parametrik testlerin uygulanabilmesi için asgari örnek boyutunun 30 olması gerekir. Teoreme göre örnek boyutu 30'un üzerine çıktığında örnek kitlenin dağılımının normal dağılıma yaklaştığı varsayılır (Malhotra,1996). Yine Tabachnik ve Fidell'e (2013) göre basıklık ve çarpıklık değeri (-1,5 ile +1,5) arasında ise verilerin normal dağıldığı kabul edilir. Verilerin basıklık ve çarpıklık değerleri Tablo 27'de gösterilmektedir. Bu değerlerin arasında olduğu için verilerin normal dağıldığı görülmektedir.

**Tablo 26:**  
**Ölçeklerin Basıklık ve Çarpıklık Değerleri**

	<b>Basıklık Değeri</b>	<b>Çarpıklık Değeri</b>
Vergi Algısı skoru	1,416	-0,219
Denetim Algısı skoru	1,368	-0,829
Ceza Algısı skoru	-0,134	0,111
Mevzuat Algısı skoru	-0,552	-0,087

Ölçekleri etkileyen demografik değişkenleri tespit etmek üzere eğitim, cinsiyet, gelir ve yaş değişkenleri ile parametrik testler (bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü anova)

yapılmıştır. Yapılan test sonuçlarına göre denetim algısını eğitim durumu, cinsiyet, gelir ve ceza algısını eğitim, gelir ve yaş, mevzuat algısını ise eğitim, cinsiyet, gelir ve yaş değişkeni etkilemektedir.

### 3.6.3.1.1. Denetim Algısını Etkileyen Demografik Değişkenler

Denetim algısına ve eğitim durumu arasındaki ilişkiyi ölçmek üzere yapılan analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 27:**  
**Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata
Eğitim almadı	5	3,8125	,00000	,00000
İlköğretim	64	3,2539	,75698	,09462
Lise	50	3,0675	,43811	,06196
Ön Lisans	15	3,5167	,31023	,08010
Lisans	259	3,2693	,47467	,02949
Lisansüstü	66	3,3580	,48070	,05917
<b>Toplam</b>	<b>459</b>	<b>3,2719</b>	<b>,52235</b>	<b>,02438</b>

**Tablo 28:**  
**Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi**

Homojen Varyans Testi			
Denetim Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
8,359	5	453	,000

**Tablo 29:**  
**Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Denetim Algısı					
	Kareler Toplamı	df	Ort. Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	4,960	5	,992	3,745	,002
Grup İçi	120,003	453	,265		
Toplam	124,963	458			

**Tablo 30:**  
**Eğitim Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi)**

(I) eğitim durumunuz	(J) eğitim durumunuz	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
Eğitim Almadı	İlköğretim	,55859	,23900	,181
	Lise	,74500*	,24141	,026
	Ön Lisans	,29583	,26579	,876
	Lisans	,54319	,23239	,181
	Lisansüstü	,45455	,23874	,401
İlköğretim	Eğitim Almadı	-,55859	,23900	,181
	Lise	,18641	,09715	,392
	Ön Lisans	-,26276	,14765	,480
	Lisans	-,01540	,07185	1,000
	Lisansüstü	-,10405	,09029	,859
Lise	Eğitim Almadı	-,74500*	,24141	,026
	İlköğretim	-,18641	,09715	,392
	Ön Lisans	-,44917*	,15152	,037
	Lisans	-,20181	,07950	,115
	Lisansüstü	-,29045*	,09650	,033
Ön lisans	Eğitim Almadı	-,29583	,26579	,876
	İlköğretim	,26276	,14765	,480
	Lise	,44917*	,15152	,037
	Lisans	,24736	,13669	,460
	Lisansüstü	,15871	,14722	,890

(I) eğitim durumunuz	(J) eğitim durumunuz	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
Lisans	Eğitim Almadı	-,54319	,23239	,181
	İlköğretim	,01540	,07185	1,000
	Lise	,20181	,07950	,115
	Ön Lisans	-,24736	,13669	,460
	Lisansüstü	-,08865	,07097	,812
Lisansüstü	Eğitim Almadı	-,45455	,23874	,401
	İlköğretim	,10405	,09029	,859
	Lise	,29045*	,09650	,033
	Ön Lisans	-,15871	,14722	,890
	Lisans	,08865	,07097	,812

Buna göre mükelleflerin eğitim durumu ile denetim algısı arasında anlamlı bir fark vardır. Önlisans mezunları lise mezunlarına göre lise mezunları ise eğitim almayanlara göre denetimin etkinliği hakkında daha olumlu bir tutuma sahiptir.

Denetim algısı ile cinsiyet arasındaki ilişkiye bağımsız örneklem t testi yapılarak bakılmıştır.

**Tablo 31:**  
**Denetim Algısı İle Cinsiyet Arasındaki T Testi Tanımlayıcı İstatistikler**

Bağımsız Örneklem T Testi Grup İstatistikleri					
	Cinsiyetiniz	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
Denetim Algısı	Erkek	307	3,2026	,54660	,03120
	Kadın	152	3,4120	,43885	,03560

**Tablo 32:**  
**Cinsiyet Değişkenin Denetim Algısı Üzerindeki Etkisi (Bağımsız Örneklem T Testi)**

Denetim Algısı	Levene Varyans Eşitliği Testi					
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)	Ort. Farkı
Varyans Eşit İse	4,543	0,034	-4,112	457	0	-0,2094
Varyans Eşit Değil ise			-4,425	365,607	0	-0,2094

Bağımsız örneklem t testi sonuçlarına göre denetim algısı ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark vardır. Kadınların denetimin etkinliğine karşı tutumu erkeklere göre daha yüksektir.

Gelir durumu ile denetim algısı ilişkisi arasında tek yönlü anova analizi yapılmıştır.

**Tablo 33:**  
**Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
0-1700	126	3,3552	,48674	,04336
1701-2700	102	3,1783	,68196	,06752
2701-3700	68	3,3189	,36221	,04392
3701-4700	69	3,3850	,44059	,05304
4701-5700	40	3,1828	,48005	,07590
5701-6700	15	3,3250	,52674	,13600
7701-8700	8	3,3672	,31060	,10981
8701 ve üzeri	25	2,8900	,46044	,09209

**Tablo 34:**  
**Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi Tablosu**

Homojen Varyans Testi			
Denetim Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
3,822	8	450	0,000

**Tablo 35:**  
**Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Denetim Algısı					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	6,902	8	0,863	3,289	0,001
Grup İçi	118,061	450	0,262		
Toplam	124,963	458			

**Tablo 36:**  
**Gelir Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu**  
**(Tamhane Testi)**

(I) Aylık Geliriniz	(J) Aylık Geliriniz	Ort. Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.
0-1700	1701-2700	0,17685	0,06822	0,193
	2701-3700	0,03622	0,07707	1
	3701-4700	-0,0298	0,07671	1
	4701-5700	0,17235	0,09296	0,646
	5701-6700	0,03016	0,1399	1
	7701-8700	-0,012	0,18675	1
	8701 ve üzeri	,46516*	0,11214	0,001
1701-2700	0-1700	-0,1769	0,06822	0,193
	2701-3700	-0,1406	0,08019	0,713
	3701-4700	-0,2067	0,07984	0,194
	4701-5700	-0,0045	0,09556	1
	5701-6700	-0,1467	0,14164	0,982
	7701-8700	-0,1889	0,18806	0,985
	8701 ve üzeri	0,28831	0,11431	0,224
2701-3700	0-1700	-0,0362	0,07707	1
	1701-2700	0,14063	0,08019	0,713
	3701-4700	-0,066	0,08752	0,998
	4701-5700	0,13612	0,10206	0,921
	5701-6700	-0,0061	0,14611	1
	7701-8700	-0,0483	0,19145	1
	8701 ve üzeri	,42893*	0,1198	0,011
3701-4700	0-1700	0,02981	0,07671	1
	1701-2700	0,20665	0,07984	0,194
	2701-3700	0,06603	0,08752	0,998
	4701-5700	0,20215	0,10179	0,554
	5701-6700	0,05996	0,14592	1
	7701-8700	0,01778	0,1913	1
	8701 ve üzeri	,49496*	0,11957	0,001

(I) Aylık Geliriniz	(J) Aylık Geliriniz	Ort. Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.
4701-5700	0-1700	-0,1724	0,09296	0,646
	1701-2700	0,0045	0,09556	1
	2701-3700	-0,1361	0,10206	0,921
	3701-4700	-0,2022	0,10179	0,554
	5701-6700	-0,1422	0,15508	0,992
	7701-8700	-0,1844	0,19838	0,991
	8701 ve üzeri	0,29281	0,13059	0,38
5701-6700	0-1700	-0,0302	0,1399	1
	1701-2700	0,14669	0,14164	0,982
	2701-3700	0,00607	0,14611	1
	3701-4700	-0,06	0,14592	1
	4701-5700	0,14219	0,15508	0,992
	7701-8700	-0,0422	0,22424	1
	8701 ve üzeri	0,435	0,16729	0,189
7701-8700	0-1700	0,01203	0,18675	1
	1701-2700	0,18888	0,18806	0,985
	2701-3700	0,04825	0,19145	1
	3701-4700	-0,0178	0,1913	1
	4701-5700	0,18438	0,19838	0,991
	5701-6700	0,04219	0,22424	1
	8701 ve üzeri	0,47719	0,20806	0,348
8701 Ve Üzeri	0-1700	-,46516*	0,11214	0,001
	1701-2700	-0,2883	0,11431	0,224
	2701-3700	-,42893*	0,1198	0,011
	3701-4700	-,49496*	0,11957	0,001
	4701-5700	-0,2928	0,13059	0,38
	5701-6700	-0,435	0,16729	0,189
	7701-8700	-0,4772	0,20806	0,348

Anova analiz sonucuna göre denetim algısı ile gelir durumu arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu farkın nereden kaynaklandığına ilişkin post hoc test sonuçlarına bakıldığında yüksek gelirliler ile düşük gelirli arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Yani geliri 0-1700 arasında olanlar ile 8701 ve üzeri arasında olanların denetim algısı birbirinden farklıdır. 8701 ve üzeri gelire sahip olanlar 0-1700 arasında gelire sahip olanlara göre denetimin etkin yapılmadığını düşünmemektedir.

Denetim algısı ve yaş arasında ilişkiyi tespit etmek üzere tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

**Tablo 37:**  
**Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
<b>19-25</b>	132	3,2865	0,4824	0,04199
<b>26-35</b>	165	3,3477	0,4271	0,03325
<b>36-45</b>	70	3,2973	0,60684	0,07253
<b>46 ve üzeri</b>	92	3,0958	0,62262	0,06491
<b>Toplam</b>	<b>459</b>	<b>3,2719</b>	<b>0,52235</b>	<b>0,02438</b>

**Tablo 38:**  
**Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Homojen Varyans Testi**

<b>Homojen Varyans Testi</b>			
Denetim Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,694	3	455	0,046



**Tablo 39:**  
**Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Denetim Algısı					
	Kareler Top.	df	Ort. Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	3,875	3	1,292	4,854	0,002
Grup İçi	121,088	455	0,266		
Toplam	124,963	458			

**Tablo 40:**  
**Denetim Algısı ile Yaş Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi)**

(I) yeniyaş1	(J) yeniyaş1	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
19-25	26-35	-0,06127	0,06024	0,74
	36-45	-0,01086	0,07628	0,999
	46 ve üzeri	,19067*	0,07006	0,034
26-35	19-25	0,06127	0,06024	0,74
	36-45	0,05041	0,07358	0,903
	46 ve üzeri	,25194*	0,06712	0,001
36-45	19-25	0,01086	0,07628	0,999
	26-35	-0,05041	0,07358	0,903
	46 ve üzeri	0,20153	0,08182	0,067
46 ve üzeri	19-25	-,19067*	0,07006	0,034
	26-35	-,25194*	0,06712	0,001
	36-45	-0,20153	0,08182	0,067

Denetim algısı ile yaş arasında anlamlı bir fark vardır. 19-25 yaş grubu ile 46 ve üzeri yaş grubu denetim algısı birbirlerinden farklıdır. 19-25 yaş grubu 46 ve üzeri yaş grubuna göre denetimin daha etkin yapıldığını düşünmektedir.

### **3.6.3.1.2. Ceza Algısını Etkileyen Demografik Değişkenler**

Mükelleflerin ceza algısı ve eğitim durumu arasındaki ilişki incelenmiştir.

**Tablo 41:**  
**Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
Eğitim Almadı	5	3	0	0,000
İlköğretim	64	2,9125	0,51378	0,06422
Lise	50	2,696	0,52254	0,0739
Ön Lisans	15	3,0933	0,34531	0,08916
Lisans	259	3,0494	0,50119	0,03114
Lisansüstü	66	3,2364	0,54226	0,06675
Toplam	459	3,0196	0,52239	0,02438

**Tablo 42:**  
**Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Homojen Varyans Testi**

<b>Homojen Varyans Testi</b>			
Ceza Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
2,957	5	453	0,012

**Tablo 43:**  
**Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Çoklu Karşılaştırma**  
**Tablosu(Tukey Testi)**

(I)Eğitim Durumunuz	(J) Eğitim Durumunuz	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
Eğitim almadı	İlköğretim	0,0875	0,23457	0,999
	Lise	0,304	0,23694	0,794
	Ön Lisans	-0,09333	0,26086	0,999
	Lisans	-0,04942	0,22808	1
	Lisansüstü	-0,23636	0,23431	0,915
İlköğretim	Eğitim Almadı	-0,0875	0,23457	0,999
	Lise	0,2165	0,09535	0,208
	Ön Lisans	-0,18083	0,14491	0,813
	Lisans	-0,13692	0,07052	0,378
	Lisansüstü	-,32386*	0,08862	0,004
Lise	Eğitim Almadı	-0,304	0,23694	0,794
	İlköğretim	-0,2165	0,09535	0,208
	Ön Lisans	-0,39733	0,14871	0,083
	Lisans	-,35342*	0,07803	0,000
	Lisansüstü	-,54036*	0,09471	0,000
Ön Lisans	Eğitim Almadı	0,09333	0,26086	0,999
	İlköğretim	0,18083	0,14491	0,813
	Lise	0,39733	0,14871	0,083
	Lisans	0,04391	0,13416	1
	Lisansüstü	-0,14303	0,14449	0,921
Lisans	Eğitim Almadı	0,04942	0,22808	1
	İlköğretim	0,13692	0,07052	0,378
	Lise	,35342*	0,07803	0,000
	ÖnLisans	-0,04391	0,13416	1
	Lisansüstü	-0,18694	0,06965	0,08
Lisansüstü	Eğitim Almadı	0,23636	0,23431	0,915
	İlköğretim	,32386*	0,08862	0,004
	Lise	,54036*	0,09471	0,000
	ÖnLisans	0,14303	0,14449	0,921
	Lisans	0,18694	0,06965	0,08

**Tablo 44:**  
**Mükelleflerin Ceza Algısı İle Eğitim Durumu Arasındaki Anova Analiz**

ANOVA ANALİZİ					
Ceza Algısı					
	Kareler Toplamı	df	Ort. Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	9,385	5	1,877	7,355	0,000
Grup İçi	115,599	453	0,255		
Toplam	124,984	458			

Yapılan analize göre eğitim durumu ile ceza algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır. Lisansüstü eğitime sahip olanlar İlköğretim ve liselere göre, lisans sahibi olanların ise liselere göre vergi cezalarına karşı ortalama tutumu daha yüksektir ve cezaların etkin olduğunu düşünmektedir.

Ceza algısı ile gelir durumu arasındaki ilişki test edilmiştir.

**Tablo 45:**  
**Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata
0-1700	126	3,1825	0,51164	0,04558
1701-2700	102	2,8902	0,54836	0,0543
2701-3700	68	2,9	0,47818	0,05799
3701-4700	69	3,113	0,52072	0,06269
4701-5700	40	2,85	0,52575	0,08313
5701-6700	15	3,32	0,19712	0,0509
7701-8700	8	2,625	0,5994	0,21192
8701 ve üzeri	25	2,888	0,27737	0,05547

**Tablo 46:**  
**Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Homojen Varyans Testi**

Homojen Varyans Testi			
Ceza Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
4,841	8	450	0,000

**Tablo 47:**  
**Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Ceza Algısı					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	12,395	8	1,549	6,192	0,000
Grup İçi	112,589	450	0,25		
Toplam	124,984	458			

**Tablo 48:**  
**Ceza Algısı İle Gelir Durumu Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi)**

(I) aylık geliriniz	(J) aylık geliriniz	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
0-1700	1701-2700	,29234*	0,06662	0,000
	2701-3700	,28254*	0,07527	0,006
	3701-4700	0,0695	0,07491	0,991
	4701-5700	,33254*	0,09078	0,008
	5701-6700	-0,13746	0,13662	0,985
	7701-8700	0,55754	0,18237	0,059
	8701 ve üzeri	0,29454	0,10952	0,154
1701-2700	0-1700	-,29234*	0,06662	0,000
	2701-3700	-0,0098	0,07831	1
	3701-4700	-0,22285	0,07797	0,102
	4701-5700	0,0402	0,09332	1
	5701-6700	-0,4298	0,13832	0,051
	7701-8700	0,2652	0,18365	0,88
	8701 ve üzeri	0,0022	0,11163	1

(I) aylık geliriniz	(J) aylık geliriniz	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
2701-3700	0-1700	-,28254*	0,07527	0,006
	1701-2700	0,0098	0,07831	1
	3701-4700	-0,21304	0,08547	0,238
	4701-5700	0,05	0,09967	1
	5701-6700	-0,42	0,14269	0,081
	7701-8700	0,275	0,18696	0,869
	8701 ve üzeri	0,012	0,11699	1
3701-4700	0-1700	-0,0695	0,07491	0,991
	1701-2700	0,22285	0,07797	0,102
	2701-3700	0,21304	0,08547	0,238
	4701-5700	0,26304	0,0994	0,171
	5701-6700	-0,20696	0,1425	0,877
	7701-8700	0,48804	0,18682	0,184
	8701 ve üzeri	0,22504	0,11676	0,595
4701-5700	0-1700	-,33254*	0,09078	0,008
	1701-2700	-0,0402	0,09332	1
	2701-3700	-0,05	0,09967	1
	3701-4700	-0,26304	0,0994	0,171
	5701-6700	-0,47	0,15144	0,052
	7701-8700	0,225	0,19373	0,964
	8701 ve üzeri	-0,038	0,12753	1
5701-6700	0-1700	0,13746	0,13662	0,985
	1701-2700	0,4298	0,13832	0,051
	2701-3700	0,42	0,14269	0,081
	3701-4700	0,20696	0,1425	0,877
	4701-5700	0,47	0,15144	0,052
	7701-8700	,69500*	0,21899	0,042
	8701 ve üzeri	0,432	0,16336	0,171
7701-8700	0-1700	-0,55754	0,18237	0,059
	1701-2700	-0,2652	0,18365	0,88
	2701-3700	-0,275	0,18696	0,869
	3701-4700	-0,48804	0,18682	0,184
	4701-5700	-0,225	0,19373	0,964
	5701-6700	-,69500*	0,21899	0,042
	8701 ve üzeri	-0,263	0,20318	0,933
8701 ve üzeri	0-1700	-0,29454	0,10952	0,154
	1701-2700	-0,0022	0,11163	1
	2701-3700	-0,012	0,11699	1
	3701-4700	-0,22504	0,11676	0,595
	4701-5700	0,038	0,12753	1
	5701-6700	-0,432	0,16336	0,171
	7701-8700	0,263	0,20318	0,933

Vergi denetimi sonrası verilen cezaların etkinliği hususunda gelirler açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Ceza algısı ile yaş arasında ilişki incelenmiştir.

**Tablo 49:**  
**Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
19-25	132	3,1455	0,57057	0,04966
26-35	165	3,1115	0,48052	0,03741
36-45	70	2,8371	0,38266	0,04574
46 ve üzeri	92	2,813	0,52019	0,05423
Toplam	459	3,0196	0,52239	0,02438

**Tablo 50:**  
**Ceza Algısı ile Yaş Arasındaki Homojen Varyans Testi**

Homojen Varyans Testi			
Ceza Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
6,175	3	455	0,000

**Tablo 51:**  
**Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Ceza Algısı					
	Kareler Top.	df	Ort. Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	9,74	3	3,247	12,819	0,000
Grup İçi	115,243	455	0,253		
Toplam	124,984	458			

**Tablo 52:**  
**Ceza Algısı İle Yaş Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu (Tukey Testi)**

(I) yeniyaş1	(J) yeniyaş1	Ort. Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
19-25	26-35	0,03394	0,05877	0,939
	36-45	,30831*	0,07441	0
	46 ve üzeri	,33241*	0,06835	0
26-35	19-25	-0,03394	0,05877	0,939
	36-45	,27437*	0,07179	0,001
	46 ve üzeri	,29847*	0,06548	0
36-45	19-25	-,30831*	0,07441	0
	26-35	-,27437*	0,07179	0,001
	46 ve üzeri	0,0241	0,07982	0,99
46 ve üzeri	19-25	-,33241*	0,06835	0
	26-35	-,29847*	0,06548	0
	36-45	-0,0241	0,07982	0,99

Ceza algısı ile yaş arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır. 19-25 yaş arası gençler orta ve üstü yaş grubuna göre cezaların daha etkin olduğunu düşünmektedirler.

### 3.6.3.1.3. Denetime Tabi Olma Durumunun Denetim Algısı Üzerindeki Etkisi

Denetim geçirme durumunun denetim algısı üzerine etkisi incelenmiştir.

**Tablo 53:**  
**Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Tanımlayıcı İstatistikler**

	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedim	323	3,2723	0,54019	0,03006
Sadece bir defa	76	3,3775	0,41123	0,04717
1-5 arası	45	3,2097	0,49539	0,07385
5 den fazla	15	2,9167	0,57363	0,14811
Toplam	459	3,2719	0,52235	0,02438



**Tablo 54:**  
**Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Homojen Varyans Testi**

Homojen Varyans Testi			
Denetim Algısı			
Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
1,659	3	455	0,175

**Tablo 55:**  
**Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Anova Analizi**

ANOVA ANALİZİ					
Denetim Algısı					
	Kareler Top.	df	Ort. Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	2,914	3	0,971	3,621	0,013
Grup İçi	122,049	455	0,268		
Toplam	124,963	458			

**Tablo 56:**  
**Denetim Geçirme Durumu İle Denetim Algısı Arasındaki Çoklu Karşılaştırma Tablosu**

(I) Şimdiye kadar kaç defa denetime tabi tutulduunuz?	(J) Şimdiye kadar kaç defa denetime tabi tutulduunuz?	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.
Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	Sadece bir defa	-0,1052	0,06603	0,383
	1-5 arası	0,06253	0,08241	0,873
	5 den fazla	,35559*	0,1368	0,047
Sadece bir defa	Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	0,10521	0,06603	0,383
	1-5 arası	0,16774	0,09742	0,313
	5 den fazla	,46080*	0,14633	0,009
1-5 arası	Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	-0,0625	0,08241	0,873
	Sadece bir defa	-0,1677	0,09742	0,313
	5 den fazla	0,29306	0,15441	0,23
5 den fazla	Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	-,35559*	0,1368	0,047
	Sadece bir defa	-,46080*	0,14633	0,009
	1-5 arası	-0,2931	0,15441	0,23

Denetim algısı ile denetim geçirme durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Şimdiye kadar hiç denetim geçirmeyenler ya da sadece bir defa denetim geçirenlerin denetim algısı, 5'ten fazla denetim geçirenlere göre daha yüksektir. Denetim geçirmeyenler denetim geçirenlere göre denetimin daha etkin olduğunu düşünmektedir.

Denetime tabi tutulan ve tutulmayanların vergi, denetim ve ceza algısı karşılaştırması

**Tablo 57:**  
**Denetim Geçirme Durumuna Göre Vergi, Denetim ve Ceza Algısı Karşılaştırması**

	Vergi Algısı Ort.	Denetim Algısı Ort.	Ceza Algısı Ort.
En Az Bir Kere Denetime Tabi Tutulanlar	3,27	3,27	2,95
Denetim Geçirmeyenler	3,38	3,27	3,04

Mükelleflerden denetime geçirmeyenlerin vergi algısı daha yüksektir. Vergilere karşı daha olumlu bir tutum sergilemektedirler. Denetim algılarında bir değişiklik yok iken, denetim geçirmeyenlerin ceza algısı daha yüksektir. Denetim geçirmeyenler en az bir kere denetim geçirenlere göre cezaların daha etkin olduğunu düşünmektedir.

## SONUÇ

Devletin kendi sınırları içerisinde yaşayan mükelleflere sunmak zorunda olduğu hizmetleri yerine getirmesi için gerekli olan sürekli ve güvenilir gelir kaynaklarının en önemlisi vergilerdir. Değişen dünya düzeni ve yeniden düzenlenen devlet ve vatandaşlık ilişkileri içerisinde devletlerin en önemli gelir kaynağı konumundaki vergilerin, verginin alacaklısı olan devlet ile verginin borçlusunu konumundaki mükellefin faydalarını en yüksek düzeye taşıyacak biçimde düzenlenmesi gerekir.

Beyana dayalı vergi sisteminin olmazsa olmazı denetim sistemidir. Vergiler ilk zamanlarda fiskal amaçla tahsil edilirken zaman içerisinde ekstra fiskal amaçlarla da tahsil edilmeye başlanmıştır. Bu mali amaçlar, ekonomik amaçlar, sosyal amaçlar ve hukuki amaçların yerine getirilmesini yolu etkin bir vergi denetiminden geçmektedir.

Ülkemizde mükelleflerin ödevlerini tam ve doğru bir biçimde yerine getirip getirmediğilerinin tespiti, vergi kayıp ve kaçaklarının minimum seviye indirilmesinin yolu etkin bir vergi denetiminden geçmektedir. Bu amaçla ülkemizde yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi uygulanan vergi denetim türleridir.

Mükelleflerin vergilere karşı olan tutum ve davranışlarını içsel ve dışsal faktörler etkilemektedir. Eğer bu içsel ve dışsal faktörler vergi ödeme konusunda mükellefi olumlu bir şekilde motive ediyorsa vergi denetimine olan ihtiyaç azalacak ve vergileme sistemi o denli etkin çalışacaktır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ve vergileme sisteminin etkin bir şekilde çalışması için mükellef tutum ve davranışlarını etkileyen faktörlerin olumlu yönde artması için çalışmaların yapılması fayda sağlayabilir.

Türkiye’de vergileme sistemi içinde ve vergi denetimi esnasında ve denetim sonrasında adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, başvuru hakkı gibi çalışmalarımızın ikinci bölümünde değindiğimiz çeşitli hakları bulunmaktadır. Sistemin etkin şekilde çalışması için mükelleflerin yükümlülükleri ve hakları konusunda bilgilendirilmesi ve bu konuda düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

İstanbul ilinde 459 mükellef ile yapılan anket çalışması sonucunda mükelleflerin birçok konuda bilinçli olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ankete katılanlar vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünen yüzde de bu sonucu doğrular niteliktedir. Ankete katılan mükellefler genel olarak internet ortamı, muhasebecisi ve medyadan bilgi elde etmektedir. Çalışmamıza katılan SMMM'ler ise değişiklikleri çok daha çeşitli mecralardan takip ettiklerini belirtmişlerdir.

Vergi kaçırانların ülkemizde yakalanma durumunun düşük olduğunu savunan ve bu konuda yasalarda açık olduğu sonucunu çıkarabileceğimiz yüzde anket yapılan mükelleflerin çoğunluğunu bu konuda fikir birliğine götürmüş ve bu sonuca rağmen vergilerini düzenli ödedikleri yönünde cevaplar alınmıştır. Ayrıca vergi gelirleri verimli kullanılmadığı yine mükelleflerin olumsuz cevapları arasındadır. Verginin bir vatandaşlık ve ahlaki bir görev olduğu konusunda hemfikir olan mükellefler, vergi kaçırانlara uygulanan cezalar caydırıcı bulmamakta ve cezaların yetersiz olduğunu savunmaktadır. Cezaların caydırıcı olması hususunda SMMM'ler de mükellefler gibi yetersiz olduğunu düşünmektedir.

Mülakatlar ve anketler sonucunda SMMM'ler gibi vergi mükellefleri de Türk vergi sistemini karmaşık bulmakta ve vergi yükünün her iki tarafta kendilerine göre yüksek bulmaktadır.

Yapılan çalışmada katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi sistemini karmaşık ve vergi yükünü yüksek bulmaktadır. Bununla birlikte katılımcılar vergi ödevini hem ahlaki bir görev hem de vatandaşlık görevi olarak görmektedir ve vergi ödedikleri için kendilerinde devletten hesap sorma hakları olduğunu düşünmektedir. Bu bağlamda vergilerin nerelere harcandığını görmek ve kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması katılımcıları olumlu yönde motive edebilir. İnsanların vergi ödemek istememelerini ise yanlış vergi politikalarına bağlamaktadırlar.

Yapılan çalışmada denetim algısı ile ilgili genel olarak bakıldığında katılımcılar büyük ölçüde denetimleri yeterli görmemektedirler. Katılımcılar büyük ölçüde denetim elemanlarının, katılımcıları uyarak ceza ile karşılaşmalarının önüne geçmek, denetim

elemanlarının işin aksamasına neden olduğu, denetim elemanlarının bilgi düzeylerinin yeterliliği ve tarafsızlıklarıyla ilgili kararsız olduklarını bildirmişlerdir. Katılımcıların önemli bir kısmı denetimin beyan edilmemiş gelirleri ortaya çıkaracağını bildirmişlerdir ve vergi denetiminin artmasının vergi gelirlerini de arttıracığını düşünmemektedir. Bunlarla birlikte sahte belge kullanımının azalması da denetime bağlı olduğunu bildirmişlerdir. Katılımcılar üzerinde tanıdığı birinin vergi denetimine tabi olmasının etkisinin çok yüksek olduğu da bulunan sonuçlar arasında yer almaktadır.

Yapılan çalışmaya göre mükelleflerin eğitim durumu ile denetim algısı arasında anlamlı bir fark vardır. Önlisans mezunları lise mezunlarına göre lise mezunları ise eğitim almayanlara göre denetimin etkinliği hakkında daha olumlu bir tutuma sahiptir. Aynı şekilde denetim algısı ile cinsiyet arasında da anlamlı bir fark vardır. Kadınların denetimin etkinliğine karşı tutumu erkeklere göre daha yüksektir. Denetim algısı ile gelir durumu arasında da anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Post hoc test sonuçlarına bakıldığında yüksek gelirliler ile düşük gelirli arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Yani geliri 0-1700 arasında olanlar ile 8701 ve üzeri arasında olanların denetim algısı birbirinden farklıdır. 8701 ve üzeri gelire sahip olanlar 0-1700 arasında gelire sahip olanlara göre denetimin etkin yapılmadığını düşünmemektedir. Denetim algısı ile yaş arasında anlamlı bir fark vardır. 19-25 yaş grubu ile 46 ve üzeri yaş grubu denetim algısı birbirlerinden farklıdır. 19-25 yaş grubu 46 ve üzeri yaş grubuna göre denetimin daha etkin yapıldığını düşünmektedir.

Yapılan analize göre eğitim durumu ile ceza algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır. Lisansüstü eğitime sahip olanlar İlköğretim ve liselere göre, lisans sahibi olanların ise liselere göre vergi cezalarına karşı ortalama tutumu daha yüksektir ve cezaların etkin olduğunu düşünmektedir. Vergi denetimi sonrası verilen cezaların etkinliği hususunda gelirler açısından farklılıklar bulunmaktadır. Yaş açısından bakıldığında ise ceza algısı ile yaş arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanmıştır. 19-25 yaş arası gençler orta ve üstü yaş grubuna göre cezaların daha etkin olduğunu düşünmektedirler.

Denetim algısı ile denetim geçirme durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Şimdiye kadar hiç denetim geçirmeyenler ya da sadece bir defa denetim geçirenlerin denetim algısı, 5'ten fazla denetim geçirenlere göre daha yüksektir. Denetim geçirmeyenler denetim geçirenlere göre denetimin daha etkin olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerden denetime geçirmeyenlerin vergi algısı daha yüksektir. Vergilere karşı daha olumlu bir tutum sergilemektedirler. Denetim algılarında bir değişiklik yok iken, denetim geçirmeyenlerin ceza algısı daha yüksektir. Denetim geçirmeyenler en az bir kere denetim geçirenlere göre cezaların daha etkin olduğunu düşünmektedir.

Yapılan mülakat çalışmalarına göre; vergi denetçilerinin ihtisaslaşması, sistemlerin entegre olması, mükelleflere vergi mevzuatı açık bir şekilde açıklanması ve bu yolla ihmalden veya bilmemezlikten kaynaklanan vergi kayıplarının önlenmesi, vergi cezalarının daha caydırıcı hale getirilmesi, okullarda verginin önemi anlatılarak gelecek nesile vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergi kaçırma ihbarlarına verilen ödülün yaygınlaştırılması ve mevzuattaki her konuya açıklık getirilmesi SMMM'lere göre vergi denetimi etkinliği açısından önem arz etmektedir.

Türkiye'de gerçekleştirilen vergi incelemelerinin belirli bir süreyle sınırlı olmasına ve bu sürelerin belirtilmiş olmasına rağmen ek süreler ile mükellefe gerekli bilgilendirmelerin yapılmadan inceleme sürelerinin uzaması mükellef haklarının ihlal edildiğini göstermektedir. Vergi inceleme elemanlarının bu anlamda vergi incelemesine başlarken mükellefe ödevleri ve hakları ile ilgili bilgileri vermesi hem vergi mükellefinin vergi bilincini artıracak hem de mükellefin idareye karşı tepkisini en aza indirecektir. Ülkemizdeki vergi mevzuatı epey karmaşık ve anlaşılması güçtür, bu nedenle denetim elemanları denetimleri sırasında mükelleflere gerekli açıklamaları yaparak mükellefleri bilgilendirmelidirler. Mevzuatın karmaşası ülkemizde bu konunun uzmanlarını bile zor durumda bırakmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akbıyık, S. (2005)Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim Ve Raporlama, Ekin Basım Yayın, ss. 101-104
- Akdoğan, A. (1979) Vergi İncelemesi, Ankara, ss.11-16
- Akdoğan, A. (1980) Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, İ.T.İ.A,Yayın No:137,Ankara, ss.13
- Akdoğan, A.-Kızılot, Ş.–Eyüpgiller, S. (1987) Türk Vergi Sistemi, A.Ü Basımevi, Ankara, ss.14.
- Aktan, C. C. Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler, (Çevrimiçi) [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamumaliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamumalियesi/vergi-psiko/tepkiler.htm), Erişim tarihi: 20.03.2018
- Aktan, C. C. (1999),1 Ağır Vergi Yüğü ve Yeraltı Ekonomisi, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat-1999, Sayı 125, ss.52
- Aktaş, Y. (1993) Yükümlüyü Vergi Kaçırmaya Sevk Eden Faktörler, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, s.64
- Alm, J, Torgler, B, (2006) Culturel DifferencesandTax Morale in United Statesand in Europe, Journal of Economic Psychology, ss. 228-229
- Arslan, A. (2002) Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik Ve Denetim, Maliye Dergisi, (Çevrimiçi) [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamalari%20A.%20ARSLAN\\_.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamalari%20A.%20ARSLAN_.pdf) Erişim Tarihi: 13/11/2017
- Arslan, M. Biniş, (2014) Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16, 20 Mayıs, Antalya, ss.442-445
- Aslan, B. (2010) Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi, Sayı 77

- Ayotuz, A.(2016) Yeminli Mali Müşavirlerin Ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, ss.127
- Aytekin, S. (2007) “Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara, ss. 31
- Başpınar, A.( 2005) Türkiye’ De Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi (Çevrimiçi) [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedavedunyada.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedavedunyada.pdf) Erişim Tarihi: 13/11/2017
- Berçin, A.( 2011) Muhasebe Ve Vergi Denetimi, İstanbul, Kriter Yayınevi, ss. 3-67- 69
- Beşel, F.(2017) Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, ss. 16, 23, 44, 58, 63
- Beyazıtlı, E. (1991) “Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması” Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi Ankara, ss. 64
- Beygo, N. (1972) Revizyon Ve Vergi İncelemesi (Teksir), Gelirler Kontrolörleri Kursu Ders Notları, (Dr. Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, Ankara, 1979), ss.144
- Bezirci, M, Karasioğlu, F . (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11 (21), 571-592. <http://dergipark.gov.tr/susead/issue/28414/302397> Erişim Tarihi: 23.01.2018
- Biçen, Ö.F. Görüş, M.Ş. Türköz, K. (2015), Olivera-Tanzi ve Patinkin Etkilerinin Türkiye’de Geçerliliğinin İncelenmesi, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2015, Sayı 168, ss 172



- Binbirkaya, İ. (2006) Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Kayıt dışı Ekonomi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, ss. 22-35
- Boadway, R., Marceau, N., Steeve, Mongrain Redistributive Taxation Under Ethical Behaviour, CIRPÉE Centre Interuniversitaire Sur Le Risque, Les Politiques Économiques Et L’emploiahier De Recherche/Working Paper 06-04, Février/February 2006 (Çevrimiçi) <http://www.sfu.ca/~mongrain/CIRPEE06-04.pdf>  
Erişim Tarihi: 23.01.2018
- Bodur, Ş. (2012) Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler Tokat Örneği, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Tokat, ss.185
- Bozkurt, N. (2015) Muhasebe Denetimi. 7.b. Alfa Yayıncılık, Ankara, ss.151
- Bulutoğlu, K.( 1976) Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Fakülteler Matbaası, ss.16
- Buyrukoğlu, S. Erasa, İ (2012)Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım, ss.125
- Büyükşalvarcı, A., Bezirci, M., Uz, M., Güven,M., (2008) Records Of Kadı” Fundamental Of Accrual Accounting: A Research About Konya During The Year “1848” (Hegira 1264), 12 th World Congress of Accounting Historians, İstanbul
- Can, İ, Şengöz, Y. Aydın, F. (2014) Tarihi, Kurumları Ve Kavramları İle Vergi,Vergilendirme Ve Vergi Denetimi, Ankara, Mu-Den Yayıncılık A.Ş., Türmob Yayınları, ss.187-441,142-143
- Chau, G. Leung, P., (2009)“A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis”, Journal of Accounting and Taxation Vol.1 (2), July, pp.34
- Çalış, Y. E. (2011). “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri”. Denetim Dergisi, S.8, ss.31-40.

- Çataloluk, C. (2008)Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları, Dokuz Eylül Üniversitesi Yabancı Diller Yüksek Okulu, (Çevrimiçi) [Http://Dergisosyalbil.Selcuk.Edu.Tr/Susbed/Article/Viewfile/364/346](http://Dergisosyalbil.Selcuk.Edu.Tr/Susbed/Article/Viewfile/364/346) Erişim Tarihi: 15/08/2018
- Çavdar, F.(2011). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar Ve Vergi Denetimine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, ss.12
- Çelikkaya, A. ( 2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. Vergi Dünyası Dergisi, ss.5
- Çiçek, H, Karakaş, M, Yıldız, A (2008) Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Tutum ve Analizi: Bir Alan Araştırması, Ankara, ss. 65
- Çiçek, H. (2006) Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İli Anket Çalışması)", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İSMMMO Yayını, No:64, İstanbul, ss.61-64-75-77-78
- Çomaklı,Ş.E.,Ak,A. (2013) Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Erzurum, ss. 48
- Çömlekçi, F. ve Diğerleri (2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, AÖF Yayınları No:839, Eskişehir, ss. 7-8-9
- Demir, İ. C. Gülten, Y. (2013), "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması", CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı: 1, Nisan, ss. 269- 286.
- Demir, İ.C (1999) Mükelleflerin Vergileme Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, ss. 12-15-25-40
- Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik, (Çevrimiçi)

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.14273&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> Erişim Tarihi: 07/05/2018

Devlet Memurları Kanunu, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.657.pdf>

Doğan, M. (2010) Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması) Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, ss. 30-242

Doğan, M. (2010)Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi ( Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması ), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, ss.211

Dumlupınar, S. Yardımcıoğlu, F. (2015) Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerin Etkisi: Trabzon İli Örneği, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:1 (Çevrimiçi) <http://maliearastirmalari.org/index.php/MAD/article/view/18/19> , ss.2, Erişim Tarihi: 12.05.2018

Edizdoğan, N.(2008) Kamu Maliyesi, Ekin kitapevi, ss.103

Erdoğan, M. (2002) muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği, Doğuş Üniversitesi Dergisi, 5), ss. 55

Ergen, Z, Kılınçkaya, L. (2014) "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi". Sosyo-ekonomi Dergisi, C.21. S.21 (Ocak-Haziran, ss.281-304

Ertikin, K. (2017) Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası Enron Olayı Ve Sabanes – Oxley Yasası, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs – Haziran, ss.101 – 119

Frey, B. Soru & L. P. Feld (2002). Deterrenceand Morale in Taxation: An Empirical Analysis. CESifoWorking Paper, 760.

- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017) Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu,(Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim Tarihi: 18/05/2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı,(Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-kanunu>, Erişim Tarihi: 08/02/2018
- Gerçek, A. (2006) Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S: 209, Yıl: şubat, ss.136-137.
- Gez, H. (2011) Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü Ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, ss.150
- Gökalp, F. (2005) Genel Hatları İle Sarbanes Oxley Kanunu Ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi, Muhasebe – Finansman Araştırma Ve Uygulamaya Dergisi, Cilt: 5 Yıl: 14 Sayı: 14Ekim, ss. 115
- Grasmick, H.G.,Bursik, R.J. andCochran, J.K. (1991). Render Unto CaesarWhat is Caesar's: Religiosityand Taxpayers' Inclinationsto Cheat. Sociological Quarterly, 32, ss. 251–266.
- Günay, S. (2017) Vergi Denetiminde Risk Analizi Ve Mükellef Haklarına Yansımaları, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, ss. 104
- Gündüz, R. Gültaş, V. (2011) 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelere ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Bilge Yayınevi, Ankara, ss. 253
- Güneş G. (1998), Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, ss. 119-127.
- Hatipoğlu, M. (2007) Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma Uşak İli Uygulama Sonuçları, Afyonkarahisar Kocatepe

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, ss.23

Heper, F.(2003) Kamu Maliyesi, Açıköğretim Yayınları, ss. 176-210-211

Herekman, A. (1991)Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, ss.156.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu,<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2016KamuicDenetimGenelRaporu.pdf> Erişim Tarihi: 07/05/2018

İlhan, M. (2015) Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç Ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.57-58

Kalyoncu, R. (1984) Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçınma Konuları Üzerine Düşünceler, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 35, ss.13.

Kamu Gözetimi Kurulu, (2017) Kamu Gözetimi Kurulu 2017 Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi) <https://www.ifiar.org/latest-news/ifiar-2017-annual-report/>

Karabulut, M.(1996) Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, ss.82

Kartal, F. (2013) Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Dergipark, Maliye Finans Yazıları, Sayı 99, ss.11 <http://dergipark.gov.tr/mfy/issue/16281/170764> , Erişim Tarihi: 13/11/2018

Kenger, E. (2015) Bütünleşik Denetim, Yüksek Denetleme Kurulu Modeli, 07.09.2015. Muhasebe tr Makalesi, <http://www.Muhasebetr.Com/Yazarlarimiz/Erdal/005/> Erişim Tarihi: 27.01.2018

Kiracı, M. (2003), Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Aralık, ss. 67-78.

- Kirchler, E. (1997). The Burden of New Taxes: Acceptance of Taxes as a Function of Affectedness and Egoistic Versus Altruistic Orientation. *Journal of Socio-Economics*, 26(4), pp. 421-437.
- Köse, Ö. (2007) Dünyada ve Türkiye' de Yüksek Denetim, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, ss. 5-15-16-17-18
- Kulmanova, L. (2006) Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, ss.2
- Kutuukız, D. ve Öncü, M. Akif. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss.133
- Mahmutoğlu, F.S., (1995) Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda İdari Ceza Hukukunda Yaptırım Rejimi, *Kazancı Ticaret A.Ş.*, İstanbul, ss. 13
- Malhotra, N.K., (1996), *Marketing Research-An Applied Orientation*, Prentice Hall, Hinton, P.R. *Statistic Explained* Routledge
- Mazlum, M.S. (2018) Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Ve Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Hakların Danıştay Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Türkiye Cumhuriyeti Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, ss.iv
- Merter, M. E. (2004) Türkiye de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, Doktora Tezi, ss. 16-19
- Muter, N.İ., Çelebi, M., Kemal, A. Sakınç, S (2008) *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, ss. 30-31

- Mutlu, A.,(2009) Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, ss.25
- Nadaroğlu, H. (1976) Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, ss. 280
- Nerré, B., (2001). The Concept of Tax Culture, Paper Prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA
- Oğuztürk, S. Ünal, E.K.(2015) Türkiye’de vergi Denetiminde Yeni Dönem, Akademik araştırmalar ve çalışmalar dergisi, cilt:7, Sayı13, ss.209-210-213-214
- Oral, G. B, Fazlılar, T. Koç, Ö. E. "Kayıt dışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C.20 S.2 (2015). ss.119-149.
- Organ, İ. (2008), Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Ankara, ss. 1-7-8-9-12-34
- OECD (1990),Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note,<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>Erişim Tarihi: 05/03/2018
- Ömürbek, N, Çiçek, H. Güçlü-Çiçek, S. (2007) “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, ss.153
- Öner, M. Yavuz Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü, <https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Yavuz%20Oner.pdf> Erişim Tarihi: 12/3/2018
- Ötev, A. (2010) Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen Ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, ss. 11-12
- Pehlivan, O. (2007), Vergi Hukuku Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon, ss. 158

- Peker, İ. Kılıçer, E.( 2017) Vergi Planlaması Ve İşletmeleri Vergi Planlaması Yapmaya Yöneltebilecek Uygulamalar, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:61, [https://www.researchgate.net/publication/320566634\\_Vergi\\_Planlamasi\\_ve\\_Isletmeleri\\_Vergi\\_Planlamasi\\_Yapmaya\\_Yoneltebilecek\\_Uygulamalar](https://www.researchgate.net/publication/320566634_Vergi_Planlamasi_ve_Isletmeleri_Vergi_Planlamasi_Yapmaya_Yoneltebilecek_Uygulamalar) Erişim Tarihi: 22/01/2018
- Sağlar, J. Tuan, K. (2009) İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı1, ss.343-358
- Saraçoğlu, F. (2008) “Yaş- Cinsiyet- Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Kamu İİBF Dergisi, Yıl:10, Sayı:15, Aralık, ss.19.
- Savaş, H. H. (2000) Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetiminde Etkinlik Kavramı Aralık yıl 3 sayı 36
- Savaşan, F. (2006) Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1. Sayı, ss.45, <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/8-1/3.pdf> Erişim Tarihi: 03/05/2018
- Sayar, N. (1966) Amme Maliyesi, İstanbul, ss. 76
- Sayıştay Başkanlığı, (2017) Sayıştay Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> Erişim Tarihi: 07/05/2018
- Sermaye Piyasa Kurulu Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri:X No:16, <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/985> Erişim Tarihi: 07/05/2018
- Sermaye Piyasa Kurulu Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri:X No:22,<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> Erişim Tarihi: 07/05/2018
- Seviğ, V. (2007), Paket Fiş Denetimi, Referans Gazetesi, ss. 4.



- Somuncu, A. (2014) Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43,Ocak-Haziran Ss. 133-173
- Spicer, M.W. and Becker, L.A. (1980). Fiscal Inequityand Tax Evasion: An Experimental Approach. National Tax Journal, (33), ss. 171–175
- Şamcı, E.B. (2016) Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Kayıp kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı, ss. 15- 17
- Şen, H. Sağbaş, İ. (2017) Vergi Teorisi ve Politikası, Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D,(1995), Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, ss. 27-28-38-39
- T.C. 1982 Anayasası,<http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm> Erişim Tarihi: 06/06/2018
- T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (2008), 2008/2012 Dönemi Stratejik Planı,  
<http://www.sp.gov.tr/upload/xSPStratejikPlan/files/g77Me+BasbakanlikYukseDenetlemeKuruluSP0812.pdf>Erişim Tarihi: 03/05/2018
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu,  
[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/SAYI%C5%9ETAY%202017%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/SAYI%C5%9ETAY%202017%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU(1).pdf) Erişim Tarihi: 07/05/2018
- Tabachnik B.G. ve L.S. Fidell (2013), Using Multivariate Statistic, Sixth Edition, Pearson
- Tecim, B. (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı. Ss. 56-61-63
- Tekin. F. Çelikkaya, A.(2013) Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, ss.27-28-29-30-55

- Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited
- Torgler, B. Schneider, F. (2007). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy, Iza, Bonn Germany
- Tuay, E., Güvenç, İ. (2007) “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Kasım, Yayın No: 51, ss. 25-26-27
- Tuncer, S.( 1975) Kamu Maliyesi, İstanbul, Yalkın Ofset Matbaası, ss. 138
- Türk, A. (2010), Kütahya, Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü Ve Bir Araştırma, Dumlupınar Üni. Sbe, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, ss. 16
- Türkal, H. Ekici, S. İnan, M. (2010) Vergi Suç Ve Kabahatı Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 1, ss. 50
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, www.tmud.org.tr, Erişim Tarihi: 17.07.2017
- Uçak, C. (1997). Vergilendirme Psikolojisi. Vergi Dünyası Dergisi, 189, ss. 13-37.
- Uluatam, Ö. (1978) Kamu Maliyesi, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, ss. 171, 308
- Üstün, Ü.S.(2013) Nasıl Bir Vergi Denetimi Ve Vergi Yargısı? Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, ss. 14
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu (2017), <https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2F2017FaaliyetRaporu.pdf> Erişim Tarihi: 13/02/2018
- Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 13/02/2018

- Wenzel, M. (2004). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity, Journal of Applied Psychology, 87, ss. 629-645
- Witte, A. D. And Woodbury, D. F., (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance. National Tax Journal, 38, ss.1-14.
- Yıldırım, Ali ve Hasan ŞİMŞEK, 2016, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri: Seçkin yayıncılık, ss. 326
- Yılmaz, H. (2018) Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, ss.
- Yurteri İ. (2012) "Türk vergi sisteminde yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi" TBB Dergisi, ss.264
- Yüksel, A. (2005) Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, ss. 19
- Zencirkıran, S. (2015, Temmuz-Eylül). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği, Sayıştay Dergisi (98), ss. 61-74.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142> Erişim Tarihi: 15/02/2017
- 4709 Sayılı T.C Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4709.html> Erişim Tarihi: 07/05/2018
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> Erişim Tarihi: 07/01/2018

- 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5549.pdf>Erişim Tarihi:  
07/01/2018
- 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli  
Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm> Erişim Tarihi:  
07/03/2018
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>Erişim Tarihi:  
07/01/2018
- 9367 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5345.pdf> Erişim Tarihi:  
07/01/2018

## EKLER

### Ek 1: Anket Soruları

#### Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği

Değerli Katılımcı, “Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği” başlıklı bir akademik araştırma için hazırlanan bu anket, vergi denetimi alanında yapılacak çalışma ve uygulamalara katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Ankete katılanların kimlikleri ve değerlendirmeleri kesinlikle gizli tutulacak ve elde edilen veriler bilimsel amaçlar dışında kullanılmayacaktır. Soruların doğru veya yanlış cevabı bulunmadığından size göre en uygun cevabı işaretlemeniz önemlidir.

Yaklaşık 10 dakikanızı alabilecek olan bu ankete katılımınızdan dolayı teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Musa KELEŞ

Sakarya Üniversitesi SBE Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi  
musa.keles@windowslive.com

Dr. Öğretim Üyesi Işıl AYAS

Sakarya Üniversitesi SBF Maliye Bölümü

	Size uygun olan bölüme (x) işareti koyunuz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1	Türk vergi sistemi çok karmaşıktır.	1	2	3	4	5
2	Türk vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
3	Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	1	2	3	4	5
4	Türkiye’de vergi denetimleri yeterlidir.	1	2	3	4	5
5	Türkiye’de vergi cezaları yetersizdir.	1	2	3	4	5
6	Türkiye’de toplanan vergi gelirleri verimli kullanılmaktadır.	1	2	3	4	5
7	Vergi mevzuatı ile ilgili yeterli bilgiye sahibim.	1	2	3	4	5
8	Vergi kaçıranlara uygulanan cezalar caydırıcıdır.	1	2	3	4	5
9	Vergi bir vatandaşlık görevidir	1	2	3	4	5
10	Vergi veriyor olmak bana vatandaş olarak devletten hesap sorma hakkını verir	1	2	3	4	5
11	Vergi ödemek her vatandaşın ahlaki bir görevidir	1	2	3	4	5
12	Ödediğim vergilerin nerelere harcandığını bilmem, vergi ödememi olumlu yönde etkiler.	1	2	3	4	5

	Size uygun olan bölüme (x) işareti koyunuz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
13	Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kaçırmayı azaltır.	1	2	3	4	5
14	Vergi kaçırana biri çevremde ayıplanır	1	2	3	4	5
15	Yanlış vergi politikaları yüzünden insanlar vergiyi ödemek istemiyor	1	2	3	4	5
16	Vergi cezaları yetersiz olduğu için vergi kaçırma artmaktadır	1	2	3	4	5
17	Kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.	1	2	3	4	5
18	Bulduğum bölgede herkes vergisini tam olarak ödemektedir	1	2	3	4	5
19	Vergilerimi tam olarak ödediğimi düşünüyorum	1	2	3	4	5
20	Yakında vergi affı çıkacağı düşüncesi vergi borcunu ertelememe sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5
21	Vergi mevzuatını tam bilmediğimden dolayı vergi cezası ile karşılaştım.	1	2	3	4	5
22	Sattığım ürünlerde bazen fatura kesmeyi unuttuğum oluyor.	1	2	3	4	5
23	Denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyararak cezayla karşılaşmamız konusunda bize destek oluyor.	1	2	3	4	5
24	Vergimi tam ve doğru beyan edip etmediğim denetlenmektedir	1	2	3	4	5
25	Bir kere cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	1	2	3	4	5
26	Denetim sırasında, denetim elemanları işimin aksamasına neden oluyor.	1	2	3	4	5
27	Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.	1	2	3	4	5
28	Değişen vergi mevzuatını takip edebiliyorum.	1	2	3	4	5
29	Denetim sonrası vergi kaçırdığım tespit edilirse, bundan utanç duyarım.	1	2	3	4	5
30	Hiç denetim olmasa bile vergimi tam ve eksiksiz beyan ederim.	1	2	3	4	5
31	Yakalanma ihtimali düşük olanlar daha fazla vergi kaçıtır.	1	2	3	4	5
32	Vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerini artacağını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
33	Sahte belge kullanılması, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	1	2	3	4	5
34	Tanıdığımın vergi denetimine tabi tutulması bende de denetlenme şüphesi oluşturacağından mali ödevlerimi daha titiz yaparım.	1	2	3	4	5
35	Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna	1	2	3	4	5

	inaniyorum.					
36	Vergiyi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesi caydırıcı niteliktedir.	1	2	3	4	5
37	Vergi kaçırana birini gördüğümde bu bana örnek teşkil eder.	1	2	3	4	5
38	Vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır.	1	2	3	4	5
39	Vergi denetim elemanlarının bilgi düzeyleri yeterlidir.	1	2	3	4	5
40	Vergi beyanlarımızı tam ve doğru vermemizde denetimin etkisi oldukça yüksektir.	1	2	3	4	5
41	Vergi mevzuatı ile ilgili değişikliklere kolayca ulaşabiliyorum.	1	2	3	4	5
42	Vergi denetim yöntemleri ve şekli hakkında yeterli bilgiye sahibim.	1	2	3	4	5
43	Vergi kaçırdığım takdirde uygulanacak cezaları biliyorum	1	2	3	4	5
44	Türkiye'de vergi kaçırdığımda yakalanma ihtimali düşüktür.	1	2	3	4	5

51- 444 0 189 numaralı vergi iletişim

merkezinden yararlandınız mı?

( ) Evet ( ) Hayır ( ) Haberm Yok

52- Şimdiye kadar kaç defa denetime tabi tutulduunuz?

- a. ( ) Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmediim.  
b. ( ) Sadece bir defa.  
c. ( ) 1-5 arasında.  
d. ( ) 5'den fazla.

53- Eğer denetime tabi olduysanız cezaıyla karşılaştınız mı ?

( ) Evet ( ) Hayır ( ) Denetim geçirmediim

54- Değişen mevzuatla ilgili bilgiyi nereden öğreniyorsunuz?(Birden fazla işaretlenebilir.)

- Muhasebecimden  
 Vergi dairesinden  
 Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden  
 Medyadan  
 Meslek Odalarından  
 Diğer.....

Önerileriniz ve istekleriniz:

45- Yaşınız: \_\_\_\_\_

46- Eğitim durumunuz:

- Eğitim almadı
- İlköğretim
- Lise
- Ön lisans
- Lisans
- Lisansüstü

47- Cinsiyetiniz? ( ) Erkek ( ) Kadın

48- Medeni durumunuz? ( ) Evli ( ) Bekar

49- Aylık Gelir durumunuz

- 0-1700
- 1701-2700 arası
- 2701-3700 arası
- 3701-4700 arası
- 4701-5700 arası
- 5701-6700 arası
- 6701-7700 arası
- 7701-8700 arası
- 8701 ve üzeri

50- Mesleğiniz:

- Esnaf
- Sanayici
- Serbest Meslek Erbabı
- Memur
- İşçi
- Diğer.....

## Ek 2: Mülakat Soruları

### Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği

Değerli Katılımcı, “Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellefler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi İstanbul İli Örneği” başlıklı bir akademik araştırma için hazırlanan bu mülakat, vergi denetimi alanında yapılacak çalışma ve uygulamalara katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Ankete katılanların kimlikleri ve değerlendirmeleri kesinlikle gizli tutulacak ve elde edilen veriler bilimsel amaçlar dışında kullanılmayacaktır. Soruların doğru veya yanlış cevabı bulunmadığından size göre en uygun cevabı vermeniz önemlidir.

Teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Musa KELEŞ

Sakarya Üniversitesi SBE Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

[musakelestez@gmail.com](mailto:musakelestez@gmail.com)

Dr. Öğretim Üyesi Işıl AYAS

Sakarya Üniversitesi SBF Maliye Bölümü

#### Mülakat Soruları

1. Vergi mevzuatını yeterince açık ve anlaşılır buluyor musunuz? Mevzuatı nasıl takip ediyorsunuz?
2. Vergi denetimi esnasında ne gibi sıkıntılarla karşılaşıyorsunuz? Sizce bulunan eksiklikler nelerdir? Vergi denetiminin sizler üzerindeki yükleri nelerdir?
3. Denetim sırası ve sonrasında idareler arası uygulama farklılıkları ile karşılaşıyor musunuz? Eğer karşılaşıyorsanız bunlar nelerdir?
4. Denetim sistemi sizce yeterli ve etkin bir şekilde çalışıyor mu?
5. Mevzuat değişikliğinden veya mevzuatı bilmediğinizden dolayı ceza veya denetim ile karşılaştınız mı?
6. Vergi denetiminin daha yeterli ve etkin olması için neler yapılmalıdır?



### Ek 3: Ölçeklerde Ters Kodlanmış Sorular

Vergi Algısı		Ortalama
Türk vergi sistemi çok karmaşıktır.	(5 →1)	3,42
Türk vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	(1 →5)	2,33
Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	(5 →1)	3,66
Türkiye’de toplanan vergi gelirleri verimli kullanılmaktadır.	(1 →5)	2,17
Vergi bir vatandaşlık görevidir	(1 →5)	4,23
Vergi veriyor olmak bana vatandaş olarak devletten hesap sorma hakkını verir	(1 →5)	3,92
Vergi ödemek her vatandaşın ahlaki bir görevidir	(1 →5)	4,26
Ödediğim vergilerin nerelere harcandığını bilmem, vergi ödememi olumlu yönde etkiler.	(1 →5)	4,45
Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kaçırmayı azaltır.	(1 →5)	3,86
Vergi kaçırın biri çevremde ayıplanır	(1 →5)	2,96
Yanlış vergi politikaları yüzünden insanlar vergiyi ödemek istemiyor	(1 →5)	3,9
Kamu harcamalarında şeffaflığın artırılması vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.	(1 →5)	4,23
Bulduğum bölgede herkes vergisini tam olarak ödemektedir	(1 →5)	2,54
Vergilerimi tam olarak ödediğimi düşünüyorum	(1 →5)	4,03
Yakında vergi affı çıkacağı düşüncesi vergi borcunu ertelememe sebep olmaktadır.	(1 →5)	3,12
Denetim sonrası vergi kaçırdığım tespit edilirse, bundan utanç duyarım.	(1 →5)	3,88
Yakalanma ihtimali düşük olanlar daha fazla vergi kaçırr.	(1 →5)	3,74
Vergi kaçırın birini gördüğümde bu bana örnek teşkil eder.	(5 →1)	2,41
Türkiye’de vergi kaçırdığımda yakalanma ihtimali düşüktür.	(5 →1)	3,46
Sattığım ürünlerde bazen fatura kesmeyi unuttuğum oluyor.	(1 →5)	2,57
<b>Ceza Algısı</b>		
Türkiye’de vergi cezaları yetersizdir.	(1 →5)	3,09
Vergi kaçırınlara uygulanan cezalar caydırıcıdır.	(1 →5)	2,17
Vergi cezaları yetersiz olduğu için vergi kaçırma artmaktadır	(5 →1)	3,68
Vergi kaçırdığım takdirde uygulanacak cezaları biliyorum	(1 →5)	3,53

<b>Denetim Algısı</b>		
Türkiye’de vergi denetimleri yeterlidir.	(1 →5)	2,26
Denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyarak cezayla karşılaşmamız konusunda bize destek oluyor.	(1 →5)	2,7
Vergimi tam ve doğru beyan edip etmediğim denetlenmektedir	(1 →5)	3,18
Bir kere cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	(1 →5)	3,99
Denetim sırasında, denetim elemanları işimin aksamasına neden oluyor.	(5 →1)	2,96
Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.	(1 →5)	3,66
Hiç denetim olmasa bile vergimi tam ve eksiksiz beyan ederim.	(1 →5)	3,93
Vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerini artacağını düşünüyorum.	(1 →5)	3,86
Sahte belge kullanılması, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	(5 →1)	3,77
Tanıdığımın vergi denetimine tabi tutulması bende de denetlenme şüphesi oluşturacağından mali ödevlerimi daha titiz yaparım.	(1 →5)	3,89
Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum.	(1 →5)	3,27
Vergi kaçırıldığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesi caydırıcı niteliktedir.	(1 →5)	3,81
Vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır.	(1 →5)	2,9
Vergi denetim elemanlarının bilgi düzeyleri yeterlidir.	(1 →5)	3,05
Vergi beyanlarımızı tam ve doğru vermemizde denetimin etkisi oldukça yüksektir.	(1 →5)	3,39
Vergi denetim yöntemleri ve şekli hakkında yeterli bilgiye sahibim.	(1 →5)	3,19
<b>Mevzuat Algısı</b>		
Vergi mevzuatı ile ilgili yeterli bilgiye sahibim.	(1 →5)	3,25
Vergi mevzuatını tam bilmediğimden dolayı vergi cezası ile karşılaştım.	(5 →1)	2,36
Değişen vergi mevzuatını takip edebiliyorum.	(1 →5)	3,14
Vergi mevzuatı ile ilgili değişikliklere kolayca ulaşabiliyorum.	(1 →5)	3,36

## ÖZGEÇMİŞ

Musa KELEŞ, 20.07.1993 yılında İstanbul ili Kartal ilçesinde doğdu. Ord. Prof. Dr. Cahit ARF İlköğretim okulundan 2006 yılında mezun oldu. Lise eğitimini 2010 yılında Çiftlikköy Atatürk Anadolu Lisesinde tamamladıktan sonra 2010 yılında Sakarya Üniversitesi Maliye bölümünde lisans eğitimine başladı. 2014 yılında Sakarya Üniversitesinden mezun olduktan sonra Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye bölümünde yüksek lisans eğitimine başladı. 2016 yılında SMMM staj başlatma sınavını kazandıktan sonra tekstil firmasında muhasebe departmanında çalışmaya başladı. 2018 Ekim ayında Tekirdağ ilinde askerlik hizmetini tamamladı. 2018 Ekim ayında bağımsız denetim firmasında denetçi yardımcısı olarak çalışmaya başladı. Halen İstanbul'da bağımsız denetim firmasında denetçi yardımcısı olarak çalışmaktadır.