

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE MÜKELLEFLERİN VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE UYUMU ARAŞTIRMASI**

CAHİT ŞANVER

2502414472

Tez Danışmanı

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İSTANBUL – 2013

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE MÜKELLEFLERİN VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE UYUMU ARAŞTIRMASI

CAHİT ŞANVER

2502414472

Tez Danışmanı

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

Tez Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

Prof. Dr. Turgay BERKSOY

Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU

Doç. Dr. Binhan Elif YILMAZ

Yrd. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN



DOKTORA

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : Cahit ŞANVER

Numarası : 2502414472

Anabilim/Bilim Dalı : Maliye

Danışman Öğretim Üyesi : Prof.Dr.Salim Ateş OKTAR

Tez Savunma Tarihi : 11.04.2013

Tez Savunma Saati : 12:30

Tez Başlığı : Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması.

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ | İMZA | KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME) |
|-----------------------------|------|-------------------------------------|
| 1-Prof.Dr.Salim Ateş OKTAR | | Kabul |
| 2- Prof.Dr.Elif SONSUZUĞLU | | Kabul |
| 3- Prof.Dr.Turgay BERKSOY | | Kabul |
| 4-Doç.Dr.B.Elif YILMAZ | | Kabul |
| 5-Yrd.Doç.Dr.Yasemin TAŞKIN | | Kabul |

| YEDEK JÜRİ ÜYESİ | İMZA | KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME) |
|--------------------------|------|-------------------------------------|
| 1- Prof.Dr.Ayşegül MUTLU | | |
| 2-Yrd.Doç.Dr.Ertuğ ŞİRİN | | |

ÖZ

Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması

Cahit ŞANVER

İ.Ü. SBE Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi

Tez danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İstanbul, 2013

Devlet sistemi vergilerle elde edilen ekonomik kaynakları olmadan çalışamaz. Vergilemenin birincil amacı optimal vergi hasılatını etkin şekilde kamu hazinesine aktarılmasını temin etmektir. Bu amaca ulaşabilmek için vergi mükellefleri ve sorumlularının üzerlerine düşen vergilerini kanunlarla belirlendiği şekliyle tam olarak ödemeleri, diğer bir deyişle vergi kanunlarının tam anlamıyla uygulanıp vergi kayıplarına neden olunmaması vergi sisteminin içerisinde yer alan vergi güvenlik önlemlerine bağlıdır. Vergi güvenlik önlemleri mükelleflerin öz denetimlerini de sağlayan bir müessesedir.

Türk vergi sistemindeki vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, vergi sisteminin içine yerleştirilecek ve otokontrolü sağlayacak araçlarla donatılması ile mümkün olacaktır. Vergi güvenlik önlemlerinin vergi sistemine yeterince konulması, denetim maliyetlerini düşürüp vergi hasılatını yükselteceğinden vergi etkinliğini de artıracaktır. Bu çalışmanın amacı teorik ve hukuki açıdan vergi mevzuatını vergi güvenliği açısından değerlendirip, vergi güvenliğini tehlikeye düşüren uygulamaları ve boşlukları ampirik araştırma ile tespit ederek, vergi sistemimize uygun güvenlik önlemlerini belirleyip, bu hususta yeni öneriler sunmaktır.

ABSTRACT

Tax Security Measures for Taxes on Income and Survey of Taxpayers Compliance to Tax Security Measures

Cahit SANVER

University of Istanbul, Institute of Social Sciences

Public Finance Department PhD Thesis

Thesis advisor: Prof. Dr. S. Ates OKTAR

Istanbul, 2013

State system cannot work without economic resources derived from taxes. The main fiscal purpose of taxation is to provide optimum tax revenue. In order to reach this purpose; paying taxes duly according to laws by taxpayers, in other words, tax laws being applied efficiently and not being caused any tax loss depends on precautions of security existed in the contexture of tax system. An establishment in which the self-control of security measures in the tax payers.

The deficiency of tax audit on preventing tax losses and tax evasions, betrays that Turkish tax system needs to be prepared the tools directed to provide autocontrol at an expansive and certain level. Taxes security measures put enough in tax system, reduce audit costs will increase the effectiveness of taxes would increase tax revenue. In this context, the purpose of the study is assessing tax legislation in terms of tax security by taking into theoretical and legal substructure, determining with empiric research precautions which are appropriate for our tax system by ascertaining the contradictions and the gaps which threaten tax security and making new recommendations about this subject.

ÖNSÖZ

Toplumların ihtiyaçlarının iki kısımdan oluştuğu, bir kısım ihtiyaçlarının özel bir kısmının ise kamusal (ortak) ihtiyaçlardan oluştuğu malumdur. Kamusal ihtiyaçların ancak devlet mekanizması ile üretileceği ve giderileceği için bu tür mal ve hizmetlerin finansmanında vergi sistemine düşen büyük rol büyüktür. Bir vergi sistemi ekonomideki vergi kaynaklarını ne kadar etkili ve tam olarak kapsarsa kendinden beklenen amaçları da yerine getirmiş olacaktır. Türk vergi sisteminin büyük ölçüde bu görevi yerine getirdiği ancak tam anlamıyla yerine getirmesi için daha gidilecek çok mesafenin olduğu da bir gerçektir. Türkiye’de beyanname vererek vergilendirilen mükelleflerin asgari ücretlilerden bile daha az vergi verdiklerini çeşitli kaynaklardan duymaktayız. Vergi sistemimiz daha çok dolaylı yoldan toplanan ve stopaja dayanan vergilere yüklenmiştir. Bu görünümü düzeltmenin yolu beyannameye dayan vergilere ağırlık vermek ve tüm gelir elde edenleri beyannamele hale getirmekle mümkündür. Bunun için ise vergi güvenlik önlemlerinden yararlanmaktan başka çıkar yol bulunmamaktadır.

“Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması” konulu tez çalışması giriş ve sonuç bölümü dışında toplam üç bölümden oluşmaktadır. Tez çalışmasının giriş bölümünde konunun sunulması, amacı, konunun sınırlandırılması ve hukuksal temelleri incelenmiştir.

Birinci bölümde vergi güvenliği kavramı, vergi güvenliğinin tanımı niteliği ve varlık nedeni, vergi güvenlik önlemlerinin sınıflandırılması ve vergi güvenliğini belirleyen unsurlar ve çeşitli ülkelerde uygulanan vergi güvenlik önlemleri ele alınmıştır.

İkinci bölümde Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemleri irdelenmiştir. Bu bölümde ilk olarak, vergi denetimi ve tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri, daha sonra vergi sorumlu ve mükelleflerinin takibinde kullanılan ulusal, uluslararası ve özel vergi güvenlik önlemleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi güvenlik önlemlerine uyumu anket çalışması neticesinde elde edilen bulguların değerlendirilmesi ve bu vergiler için vergi güvenlik önlemleri açısından yeni öneriler sunulmuştur.

Tez çalışmasının başlangıcından sonlandırılmasına kadar geçen sürede beni her konuda destekleyen ve katkılarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a ve fikirlerine başvurduğum hocalarım Prof. Dr. Turgay BERKSOY'a, Doç. Dr. Binhan Elif YILMAZ'a teşekkür etmeyi bir borç bilirim. Aynı zamanda bütün öğrenim hayatım boyunca yanımda olan aile ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

İstanbul - 2013

Cahit ŞANVER

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|------|
| ÖZ | iii |
| ABSTRACT..... | iv |
| ÖNSÖZ | v |
| İÇİNDEKİLER..... | vii |
| TABLolar LİSTESİ | xii |
| GRAFİKLER LİSTESİ..... | xvi |
| KISALTMALAR LİSETESİ | xvii |
| GİRİŞ | 1 |
| BİRİNCİ BÖLÜM | 6 |
| 1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI, SINIFLANDIRILMASI, VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYİCİ UNSURLAR ve ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ | 6 |
| 1.1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI | 6 |
| 1.1.1. Vergi Güvenliğinin Tanımı | 6 |
| 1.1.2. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılması..... | 9 |
| 1.1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri | 9 |
| 1.1.2.2. Tahsilat Aşamasındaki Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 9 |
| 1.2. VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR..... | 9 |
| 1.2.1. Verginin Konusu | 10 |
| 1.2.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay | 13 |
| 1.2.3. Verginin Matrahı..... | 14 |
| 1.2.3.1. Matrahın Saptanmasına İlişkin Usuller | 16 |
| 1.2.3.2. Tarh Şekillerinin Vergi Güvenliği Bakımından Değerlendirilmesi..... | 22 |
| 1.2.4. Verginin Oranı | 25 |
| 1.2.5. Verginin Tahsili | 28 |
| 1.2.6. Vergi Güvenliği Bakımından Belge Düzeni ve Muhasebe Sisteminin Etkinliği..... | 37 |
| 1.2.6.1. Belge Düzeninin İşletilmesi..... | 37 |
| 1.2.6.2. Muhasebe Sistemi..... | 41 |
| 1.3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİ VE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ | 46 |
| 1.3.1. Amerikan Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri | 46 |
| 1.3.1.1. Amerikan Vergi Sistemi | 47 |
| 1.3.1.1.1. Kişisel Gelir Vergisi | 48 |
| 1.3.1.1.2. Kurumlar Vergisi | 49 |
| 1.3.1.2. Amerikan Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri | 49 |
| 1.3.1.2.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Asgari Vergi Uygulaması (Alternative Minimum Tax)..... | 49 |
| 1.3.1.2.2. Vergi Denetim Sistemi ve İşleyişi | 50 |
| 1.3.2. Alman Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri | 53 |
| 1.3.2.1. Alman Vergi Sistemi | 53 |

| | |
|---|-----------|
| 1.3.2.1.1. Kişisel Gelir Vergisi | 54 |
| 1.3.2.1.2. Kurumlar Vergisi | 55 |
| 1.3.2.2. Alman Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 55 |
| 1.3.2.2.1. Ortalama Kar Haddi Uygulaması..... | 55 |
| 1.3.2.2.2. Servet Beyanı..... | 55 |
| 1.3.2.2.3. Vergi Denetimi | 56 |
| 1.3.3. Fransız Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 57 |
| 1.3.3.1. Fransız Vergi Sistemi | 57 |
| 1.3.3.1.1. Kişisel Gelir Vergisi | 58 |
| 1.3.3.1.2. Kurumlar Vergisi | 58 |
| 1.3.3.2. Fransız Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri | 59 |
| 1.3.3.2.1. Ortalama Kar Haddi..... | 59 |
| 1.3.3.2.2. Hayat Standardı..... | 59 |
| 1.3.3.2.3. Servet Beyanı..... | 59 |
| 1.3.3.2.4. Vergilerin Açıklanması..... | 60 |
| 1.3.3.2.5. Vergi Denetimi | 60 |
| 1.3.4. İngiliz Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 61 |
| 1.3.4.1. İngiliz Vergi Sistemi..... | 61 |
| 1.3.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi | 62 |
| 1.3.4.1.2. Kurumlar Vergisi | 63 |
| 1.3.4.2. İngiliz Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 63 |
| 1.3.4.2.1. Peşin Vergi..... | 63 |
| 1.3.4.2.2. Servet Beyanı..... | 64 |
| 1.3.4.2.3. Vergi Denetimi | 64 |
| İKİNCİ BÖLÜM..... | 66 |
| 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ | 66 |
| 2.1. VERGİ DENETİMİ VE GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ..... | 66 |
| 2.1.1. DENETİM YOLUYLA VERGİ GÜVENLİĞİNİN SAĞLANMASI | 66 |
| 2.1.1.1. Vergi Denetiminin Niteliği ve Konusu..... | 68 |
| 2.1.1.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları | 69 |
| 2.1.1.2.1. Vergi Denetiminin Araştırıcı Fonksiyonu | 69 |
| 2.1.1.2.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu | 70 |
| 2.1.1.3. Türkiye'de Vergi Denetiminin Uygulama Araçları ve Yapısı | 71 |
| 2.1.1.3.1. Yoklama..... | 71 |
| 2.1.1.3.1.1. Tanımı, Niteliği ve Önemi | 71 |
| 2.1.1.3.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar | 74 |
| 2.1.1.3.1.3. Yoklama Zamanı..... | 74 |
| 2.1.1.3.1.4. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi | 75 |
| 2.1.1.3.2. Vergi İncelemesi | 75 |
| 2.1.1.3.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Niteliği ve Önemi..... | 76 |
| 2.1.1.3.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar | 77 |
| 2.1.1.3.2.3. İncelemenin Yeri..... | 78 |
| 2.1.1.3.2.4. İnceleme Zamanı..... | 78 |
| 2.1.1.3.2.5. İncelemenin Yapılması | 78 |

| | |
|---|-----|
| 2.1.1.3.2.6. İncelemenin Sonuçlandırılması..... | 79 |
| 2.1.1.3.2.7. İncelemenin Etkinliği..... | 79 |
| 2.1.1.3.3. Arama..... | 80 |
| 2.1.1.3.3.1. Aramanın Koşulları..... | 80 |
| 2.1.1.3.3.2. Aramanın Yapılması..... | 80 |
| 2.1.1.3.3.3. Aramanın Sonuçlandırılması..... | 81 |
| 2.1.1.3.4. Bilgi Toplama..... | 81 |
| 2.1.1.3.4.1. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar..... | 83 |
| 2.1.1.3.4.2. Bilgi Vermek Zorunda Olanlar..... | 83 |
| 2.1.1.3.4.3. Devamlı Bilgi Vermek Zorunda Olanlar..... | 84 |
| 2.1.1.3.4.4. Bilgi Verme Zorunluluğuna Uymayanlar Hakkında Uygulanacak Yaptırımlar..... | 84 |
| 2.1.2. MÜKELLEF VE SORUMLUNUN FAALİYETLERİNİN TAKİBİNE YÖNELİK ULUSAL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ..... | 85 |
| 2.1.2.1. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması..... | 85 |
| 2.1.2.2. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) Uygulaması..... | 88 |
| 2.1.2.3. Vergilerin Açıklanması..... | 89 |
| 2.1.2.3.1. Vergilerin İlanı..... | 90 |
| 2.1.2.3.2. Vergi Levhası..... | 91 |
| 2.1.2.3.3. Vergilerin Açıklanmasının Uygulamadaki Etkinliği..... | 92 |
| 2.1.2.4. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması..... | 92 |
| 2.1.2.5. Veri Tabanı Oluşturulması..... | 93 |
| 2.1.2.6. Vergi İstihbarat Arşivi..... | 93 |
| 2.1.2.7. Haber Verme (İhbar) İkramiyesi..... | 93 |
| 2.1.2.8. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar ve Vergi Güvenliği..... | 95 |
| 2.1.2.8.1. Vergi Yönetimine Yardımcı Kamu Kuruluşları..... | 95 |
| 2.1.2.8.2. Vergi Yönetimine Yardımcı Özel Kuruluşlar..... | 97 |
| 2.1.2.9. Yükümlülerle İşbirliği..... | 98 |
| 2.1.2.10. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)..... | 100 |
| 2.1.3. VERGİ SORUMLULUĞU UYGULAMASI VE VERGİ GÜVENLİĞİ.. | 100 |
| 2.1.3.1. Vergi Hukuku'nda Sorumluluk Uygulaması..... | 101 |
| 2.1.3.1.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu..... | 102 |
| 2.1.3.1.2. Müteselsil Sorumluluk..... | 104 |
| 2.1.3.1.3. Mirasçılardan Sorumluluğu..... | 105 |
| 2.1.3.1.4. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu..... | 105 |
| 2.1.3.1.5. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu..... | 107 |
| 2.1.3.1.6. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu..... | 107 |
| 2.1.4. MÜKELLEF VE SORUMLUNUN FAALİYETLERİNİN TAKİBİNE YÖNELİK ULUSLARARASI VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ..... | 111 |
| 2.1.4.1. Uluslararası Vergi Yönetimi..... | 112 |
| 2.1.4.2. Vergi Yönetiminde Uluslararası İşbirliği ve Yardımlaşma..... | 114 |
| 2.1.4.3. Uluslararası Bilgi Paylaşımı..... | 114 |
| 2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÖZEL GÜVENLİK ÖNLEMLERİ..... | 116 |

| | |
|--|------------|
| 2.2.1. GELİR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİK DÜZENLEMELERİ | 116 |
| 2.2.1.1. Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımının Vergi Güvenliğine Etkisi..... | 121 |
| 2.2.1.2. Gelirin Unsurlarına Göre Vergi Güvenlik Önlemleri | 125 |
| 2.2.1.2.1. Ticari Kazançlarda Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri | 125 |
| 2.2.1.2.1.1. Asgari Vergiye Tabi Olanlar ve Ödenecek Asgari Vergi | 125 |
| 2.2.1.2.1.2. Asgari Verginin Uygulaması | 126 |
| 2.2.1.2.2. Zirai Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri..... | 127 |
| 2.2.1.2.2.1. Çiftçi Belgesi Düzenlemeye Yetkili Olanların Sorumlulukları | 130 |
| 2.2.1.2.2.2. Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Müteselsil Sorumluluk..... | 131 |
| 2.2.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemleri (Emsal Kira Bedeli Uygulaması)..... | 131 |
| 2.2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİK DÜZENLEMELERİ | 133 |
| 2.2.2.1. Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Uygulaması | 134 |
| 2.2.2.1.1. Grup Şirketleri ve Örtülü Sermaye | 135 |
| 2.2.2.1.2. Ortağın Şirkete Döviz Cinsinden Borç Vermesinin Vergisel Boyutu..... | 137 |
| 2.2.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesine Yönelik Düzenlemeler | 142 |
| 2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler..... | 144 |
| 2.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenlemeler | 147 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM..... | 150 |
| 3. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE UYUMU | 150 |
| 3.1. ARAŞTIRMA ANAKÜTLESİ VE ÖRNEK KÜTLE | 150 |
| 3.1.1. Yöntem..... | 150 |
| 3.1.2. Anakütle ve Örneklem | 151 |
| 3.1.3. Verilerin Toplanması ve Analizi..... | 155 |
| 3.1.4. Araştırmanın Güvenilirlik Analizi | 157 |
| 3.2. ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLARI | 158 |
| 3.2.1. Araştırmaya Katılan Mükelleflerle İlgili Demografik Bilgiler | 158 |
| 3.2.1.1. Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı..... | 158 |
| 3.2.1.2. Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı | 159 |
| 3.2.1.3. Mükelleflerin Eğitim Durumu | 160 |
| 3.2.2. Araştırmaya Katılanların Mükellefiyet Türü, Vergilendirme Usulü ve Sektörleri İle İlgili Bilgiler | 161 |
| 3.2.2.1. Mükelleflerin Hangi Vergiye Tabi Olduğuna Göre Dağılımı | 162 |
| 3.2.2.2. Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Dağılımı | 165 |
| 3.2.2.3. Mükelleflerin Sektörlerine Göre Dağılımı..... | 167 |
| 3.2.3. Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Denetim İle İlgili Bilgiler | 171 |
| 3.2.3.1. Mükelleflerin Demografik Bilgileri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular | 171 |
| 3.2.3.2. Mükelleflerin Vergi Mükellefiyet Bilgileri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular | 175 |
| 3.2.3.3. Mükelleflerin Sektörleri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular..... | 183 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.4. Mükelleflerin Genel Olarak Denetim ve Denetim Uygulamaları Hakkındaki Tutumları..... | 187 |
| 3.2.5. Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimler Hakkındaki Tutumları..... | 193 |
| 3.2.6. Mükelleflerin Vergi Teşvik ve Ceza Sistemi Hakkındaki Tutumları..... | 199 |
| 3.2.7. Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Hakkındaki Tutumları..... | 207 |
| 3.2.8. Vergi Güvenliğine İlişkin Eski Uygulamalar ve Muhtemel Yöntemler Hakkında Mükelleflerin Görüşleri | 215 |
| 3.2.9. Mükelleflerin Vergi Oranı ile Nakit/Banka Seçenekleri Hakkındaki Görüşleri..... | 236 |
| 3.2.10. Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri..... | 244 |
| SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER | 254 |
| KAYNAKÇA..... | 267 |
| EK: Anket Formu | 287 |
| ÖZGEÇMİŞ | 290 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı | 158 |
| Tablo 2: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı..... | 159 |
| Tablo 3: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyet ve Yaşa Göre Dağılımı..... | 159 |
| Tablo 4: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu..... | 160 |
| Tablo 5: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim ve Cinsiyete Göre Durumu..... | 161 |
| Tablo 6: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Dağılımı..... | 162 |
| Tablo 7: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Cinsiyete Göre Dağılımı..... | 163 |
| Tablo 8: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Yaş Gruplarına Göre Dağılımı | 163 |
| Tablo 9: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı..... | 164 |
| Tablo 10: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Dağılımı..... | 165 |
| Tablo 11: Katılımcıların Vergilendirme Usulü ve Yaş Gruplarına Göre Dağılımı..... | 166 |
| Tablo 12: Katılımcıların Vergilendirme Usulü ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı | 166 |
| Tablo 13: Katılımcıların Sektörlere Göre Dağılımı | 167 |
| Tablo 14: Katılımcıların Sektör ve Cinsiyetlerine Göre Dağılımı | 168 |
| Tablo 15: Katılımcıların Sektör ve Eğitimlerine Göre Dağılımı..... | 169 |
| Tablo 16: Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı..... | 172 |
| Tablo 17: Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Denetim Sonucu Aldıkları Ceza Sayısı..... | 172 |
| Tablo 18: Katılımcıların Geçirdikleri Denetim Sayılarına Göre Aldıkları Ceza Sayısı..... | 173 |
| Tablo 19: Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Aldıkları Ceza Sayısı..... | 174 |
| Tablo 20: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı | 175 |
| Tablo 21: Katılımcıların Mükellefiyet Türlerine Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı..... | 176 |
| Tablo 22: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı | 177 |
| Tablo 23: Katılımcıların Vergi Türlerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı..... | 177 |
| Tablo 24: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı..... | 178 |
| Tablo 25: Denetim Geçiren Mükelleflere Göre Alınan Ceza Sayısı..... | 179 |
| Tablo 26: Vergi Denetimlerinin Mükellef Davranışlarına Etkisi..... | 180 |
| Tablo 27: Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 182 |
| Tablo 28: Sektörlere Göre Denetim Sayısı | 183 |
| Tablo 29: Sektörlere Göre Denetim Sonucu Alınan Ceza Sayısı..... | 185 |
| Tablo 30: Mükelleflerin Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı..... | 188 |
| Tablo 31: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı | 190 |
| Tablo 32: Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı | 190 |
| Tablo 33: Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı..... | 191 |
| Tablo 34: Tüm Mükelleflerin Genel Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı (%)..... | 192 |
| Tablo 35: Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı..... | 194 |
| Tablo 36: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere | |

| | |
|---|-----|
| Bakışı | 195 |
| Tablo 37: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı..... | 196 |
| Tablo 38: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı..... | 196 |
| Tablo 39: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Tabi Oldukları Vergi Türüne Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı | 197 |
| Tablo 40: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı (%)..... | 198 |
| Tablo 41: Mükelleflerin Genel Olarak Vergi Denetim Faaliyetleri ile Düzenli Bildirimlere Bakışının Karşılaştırılması..... | 199 |
| Tablo 42: Mükelleflerin Teşvik ve Ceza Uygulamalarına Bakışı..... | 200 |
| Tablo 43: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Teşvik ve Ceza Uygulamalarına Bakışı | 201 |
| Tablo 44: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Para Cezası Uygulamalarına Bakışı | 201 |
| Tablo 45: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Hak Mahrumiyeti Cezası Uygulamalarına Bakışı | 202 |
| Tablo 46: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Hapis Cezası Uygulamalarına Bakışı | 203 |
| Tablo 47: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Teşvik Uygulamalarına Bakışın Karşılaştırılması | 205 |
| Tablo 48: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Para Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması | 206 |
| Tablo 49: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Hak Mahrumiyeti Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması | 206 |
| Tablo 50: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Hapis Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması | 207 |
| Tablo 51: Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Bakışı..... | 208 |
| Tablo 52: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı | 209 |
| Tablo 53: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Hata Düzeltme Yolu İle Çözüme Bakışı | 210 |
| Tablo 54: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı | 210 |
| Tablo 55: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Dava Yolu İle Çözüme Bakışı | 211 |
| Tablo 56: Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı | 211 |
| Tablo 57: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Hata Düzeltme Talebine Bakışın Karşılaştırılması..... | 212 |
| Tablo 58: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşmaya Bakışın Karşılaştırılması..... | 212 |
| Tablo 59: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Dava Açma Yoluna Bakışın Karşılaştırılması | 213 |
| Tablo 60: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Hata Düzeltme Yoluna Bakışın Karşılaştırılması | 214 |
| Tablo 61: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma Yoluna Bakışın Karşılaştırılması | 214 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 62: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Dava Yoluna Bakışın Karşılaştırılması..... | 215 |
| Tablo 63: Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Eski ve Muhtemel Yöntemlere Bakışı | 216 |
| Tablo 64: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Elektronik Defter Yöntemine Bakışı..... | 218 |
| Tablo 65: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranı İndirimine Bakışı..... | 219 |
| Tablo 66: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Denetim Elemanlarının Artırılmasına Bakışı..... | 220 |
| Tablo 67: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Sık Af Çıkarılması Uygulamasına Bakışı | 221 |
| Tablo 68: Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi İadesi Uygulamasına Bakışı..... | 224 |
| Tablo 69: Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi Sık Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı..... | 225 |
| Tablo 70: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi İadesi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 227 |
| Tablo 71: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Elektronik Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 227 |
| Tablo 72: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile MB Üzerinden Online Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 228 |
| Tablo 73: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Hayat Standardı Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 229 |
| Tablo 74: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Asgari Vergi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 229 |
| Tablo 75: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Ortalama Kar Haddi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 230 |
| Tablo 76: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Servet Beyanı Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 231 |
| Tablo 77: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Oranlarında İndirim Yapılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 231 |
| Tablo 78: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Denetim Elemanlarının Artırılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 232 |
| Tablo 79: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Denetimlerinin Riski Yüksek Alanlara Yöneltilmesinin Etkinliğinin Karşılaştırılması..... | 233 |
| Tablo 80: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Sık Af Çıkarılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 233 |
| Tablo 81: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Mükelleflerin Bilgilendirilmesinin Etkinliğinin Karşılaştırılması | 234 |
| Tablo 82: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Çeşitliliğinin Azaltılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 235 |
| Tablo 83: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergisini Zamanında ve Düzenli Ödeyenlere İndirim ve Teşvik Yapılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması | 235 |
| Tablo 84: Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihlerini Gösteren Puanlama..... | 237 |
| Tablo 85: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler) | 238 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 86: Cinsiyete Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)..... | 239 |
| Tablo 87: Eğitim Düzeyine Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri..... | 239 |
| Tablo 88: Alınan Vergi Cezası Sayısına Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)..... | 240 |
| Tablo 89: Tabi Olunan Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)..... | 241 |
| Tablo 90: Tabi Olunan Vergilendirme Usullerine Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)..... | 242 |
| Tablo 91: Genel Olarak Vergi Denetimlerine Bakış İle Mükelleflerin Vergi Oranları ve Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri | 243 |
| Tablo 92: Genel Olarak Ba-Bs Bildirimlerine Bakış İle Mükelleflerin Vergi Oranları ve Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri | 244 |
| Tablo 93: Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkileri..... | 245 |
| Tablo 94: Yaş Gruplarına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 246 |
| Tablo 95: Cinsiyete Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 247 |
| Tablo 96: Eğitim Düzeyine Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 248 |
| Tablo 97: Geçirilen Denetim Sayısına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 249 |
| Tablo 98: Aldıkları Ceza Sayısına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi..... | 250 |
| Tablo 99: Tabi Oldukları Vergi Türüne Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi | 251 |
| Tablo 100: Tabi Oldukları Vergilendirme Usulüne Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi..... | 252 |

GRAFİKLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Grafik 1: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyet Oranları | 160 |
| Grafik 2: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu..... | 161 |
| Grafik 3: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Oranları | 162 |

KISALTMALAR LİSETESİ

| | |
|--------|---|
| a.g.e. | : Adı geçen eser |
| a.g.m. | : Adı geçen makale |
| AATUHK | : Amma Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| AB | : Avrupa Birliği |
| ABD | : Amerika Birleşik Devletleri |
| AŞ | : Anonim şirket |
| Bkz | : Bakınız |
| Çev | : Çeviren |
| DPT | : Devlet Planlama Teşkilatı |
| DT | : Doktora tezi |
| GVK | : Gelir Vergisi Kanunu |
| İ.Ü. | : İstanbul Üniversitesi |
| İİBF | : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi |
| İTİA | : İktisadi Ticari İlimler Akademisi |
| KDV | : Katma değer vergisi |
| KVK | : Kurumlar Vergisi Kanunu |
| MASAK | : Mali Suçları Araştırma Kurulu |
| md. | : Madde |
| Mük. | : Mükerrer |
| No | : Numara |
| OECD | : |
| S | : Sayı |
| s. | : Sayfa |
| ss. | : Sayfa aralığı |
| T.C. | : Türkiye Cumhuriyeti |
| vb. | : Ve benzeri |
| VEDOP | : Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| Yay. | : Yayını, yayınları |
| YMM | : Yeminli Mali Müşavir |

GİRİŞ

Vergilemenin temel mali amacı optimal vergi hasılatını sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için yükümlülerin vergilerini yasalarda öngörülen biçimde tam olarak ödemelerine, diğer bir deyişle vergi yasalarının etkinlikle uygulanıp vergi kaybına sebebiyet verilmemesi vergi sisteminin bünyesinde yer alan güvenlik önlemlerine bağlıdır. Vergi denetimi geniş anlamda elbette ki en önemli vergi güvenlik sistemlerinden biridir. Ancak vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki yetersizliği, Türk vergi sisteminin yaygın ve belirli bir düzeyde otokontrolünü sağlamaya yönelik araçlarla donatılması gereğini ortaya koymaktadır.

Bir vergi sistemi ekonomideki vergi potansiyelini ne kadar etkili ve tam olarak kavarsa kamu harcamalarını finanse etme görevini yerine getirmede de o ölçüde başarılı olur. Oysa rakamlar Türk vergi sisteminin kendisine düşen bu görevi yeterince yerine getiremediğini göstermektedir. Ekonomideki vergi potansiyelinin önemli bir kısmını temsil eden beyannameli yükümlüler asgari ücretlilerden bile az vergi öder hale gelmişlerdir. Vergi yükü daha çok, vergisi kaynağında kesilen ücretli kesimin üzerinde kalmıştır. Bunu önlemek için yükümlü beyanlarının yasalarla empoze edilecek ölçütlerle gerçeğe uygunluklarını sağlamaya zorlayacak bir takım güvenlik önlemleri gerekmektedir. Bu bağlamda VUK ve ilgili diğer kanunlarda düzenlenen vergi denetimi ve genel güvenlik önlemlerinin vergi güvenliğini sağlamada yetersiz kaldığı durumlarda gerçek mali güce ulaşmayı sağlayacak özel güvenlik önlemlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Sosyal devlet, müdahaleci devlet anlayışlarının ortaya çıkması ve yaygınlaşması verginin mali olmayan amaçlarının önem kazanmasına neden olmuştur. Fakat siyasal örgütlenmenin simgesi olan devlet var oldukça, verginin mali amacının ihmali söz konusu olamayacaktır¹. Çünkü vergilemenin mali olmayan amaçlarının gerçekleşmesi de mali amacın sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesine bağlıdır.

Vergilerin, kamu giderlerini karşılama şeklindeki mali amacının yanı sıra, ekonomik istikrarı sağlama, gelirin yeniden dağılımı, ekonomik kalkınma ve büyümeye

¹ Halil Nadaroğlu, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, 1979, s. 9.

yönelik amaçları da vardır². Fakat bu çalışmada vergilerin sadece mali amaç boyutu ele alınacaktır.

Yükümlülerin vergi yükünden kurtulmak için göstermiş oldukları çabaların başarıya ulaşmasının vergilemenin amaçlarının gerçekleştirilmesinde şüphesiz ki olumsuz tesirleri olacaktır. Çünkü vergi, pasif vergi süjesi olan vergi yükümlüleri için bir yük oluşturmakta, yükümlüler ise özellikle beyan esasına dayanan vergilerde bu yükten kurtulmak için çeşitli yollara başvurmaktadırlar. Bu nedenle devlet, vergi gelirlerini artırabilmek için zaman zaman reform adı altında düzenlemelere gitmektedir. Ancak yapılan bu düzenlemelerin, vergi gelirlerinin artırılması için beklenen neticeyi vermediği görülmüştür. Bu bakımdan potansiyel vergi gelirlerini elde edebilmek için çeşitli güvenlik önlemlerinin alınması zorunlu hale gelmiştir.

Vergilendirmeye esas teşkil eden matrahların yükümlü tarafından saptanması ve beyan edilmesi, modern vergi sistemlerinde genel kabul görmüş bir yöntemdir. Bir yandan beyan esasının yaygınlaşmasıyla, diğer yandan da nüfus artışı ve ekonomik kalkınmanın etkisiyle beyanname veren yükümlülerin sayısı hızla artmıştır. Esasta beyan yönteminin ağırlıklı olarak uygulandığı vergi sistemlerinde beyanın doğruluğunun araştırılması ve tespiti vergi idaresinin hem hakkı, hem de görevidir. Böyle bir denetimin gerekli olmadığı yönündeki bir düşünce çok iyimser bir yaklaşım olur. Nitekim gelir vergisinin ilk kez uygulandığı ülke olan İngiltere’de beyan esasının ilk defa uygulanmaya başladığı yıllarda, yükümlülerin doğru beyanda bulunacakları varsayımıyla beyanların doğruluğu araştırılmamıştır. Ancak bir süre sonra durumun sanıldığı gibi olmadığı, yükümlülerin eksik beyanda bulunduğu anlaşılmış ve kontrol yöntemlerinin uygulanmasına başlanmıştır³. Beyan esasında beyanların doğruluğunun tespitinde en etkin araç vergi denetimidir. Ancak vergi denetiminin hem zaman alıcı hem de yeterli sayıda denetim elemanının bulunmayışı gibi nedenlerle uygulama güçlükleri vardır. Bununla birlikte, yapılan beyanların kayıtsız şartsız kabul edilmesi de düşünülemez.

Beyan esasıyla vergilendirilen yükümlüler, vergi matrahını daraltarak ya da yok ederek hiç vergi ödememe, ya da az ödeme yoluna gidebilmektedirler. Yükümlü beyanlarının doğruluğu sonradan yapılan vergi incelemeleri ile denetlenebileceği gibi beyanname verilmeden önce yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya yöneltecek mevzuat

² Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 23.

³ Arif Nemli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İ.Ü.İ.F. M.E Yayın No: 63, Güryay Matbaası, İstanbul, 1979, s. 39.

esaslı önlemler de alınabilir. Vergi sistemi içinde mevcut bulunan vergi denetimi ve genel güvenlik önlemlerinin, sistemin dayandığı aktif yükümlü kitlesini kavramakta yetersiz kaldığı durumlarda, daha etkili özel güvenlik önlemlerinin geliştirilerek vergi gelirlerinin güvenlik altına alınması mümkün hale getirilebilir.

Gerek vergi kanunları gerekse ilgili diğer kanunlarda, vergi güvenliğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Yasalarda yer alan bu düzenlemelerin uygulamadaki etkinliği bir yandan bu kanunların uygulanma başarısına, diğer yandan da tapu idaresi, nüfus idaresi, bankalar, emniyet ve gümrük gibi kurumlar arasındaki eşgüdüme bağlıdır. Bütün bu sayılan önlemler, yükümlüyü doğru davranışlarda bulunmaya yönelten beyan öncesi güvenlik önlemleri niteliğindedir.

Vergi sistemlerinin karmaşıklığı, gerek yükümlü gerekse idare açısından anlama ve uygulama gücü yaratmaktadır. Karmaşık vergi sistemlerinde vergi güvenliğinin sağlanması için, yasal, idari ve teknik açıdan önlemler alınması zorunludur. Vergilemenin tabana yayılmasını temel hedef almayan ve bu konuda sistematik bir yaklaşıma sahip olmayan önlemlerin vergi güvenliği bakımından devamlı çözüm oluşturma olanakları zayıf kalmaktadır.

Uluslararası ticaretin artması ve teknolojik gelişmeler de yasal tedbirler alınmadığı takdirde, vergi güvenliğini tehdit edebilmektedir. Bu tehdidin bertaraf edilebilmesi için uluslararası işbirliği ve teknik destek gereklidir.

Vergileme konusunda yapılan çalışmaların amacı, vergilerin konuluşundaki maksada uygun olarak en yüksek verimi sağlayabilecek vergi sistemini geliştirmektir. Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen mali, iktisadi ve sosyal işlevlerini gerektiği gibi yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında güçlü organik bağların bulunması kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini içermesini de gerekli kılar.

Bu kural, bir sistemi oluşturan vergilerin etkileri bakımından birbirlerini tamamlamalarını ve vergilemedeki amacı tam olarak gerçekleştirebilmelerini gerektirir. Ayrıca her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından birbirini denetlemesi ve bazı otokontrol araçlarına sahip olması vergi güvenliği bakımından önemlidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türk Vergi Sistemi'nin olumlu bir görünüme sahip bulunmadığı ve sistemde yer alan güvenlik önlemlerinin geçen süre içinde etkisiz ve işlemez duruma getirildiği söylenebilir. Bu bakımdan vergi güvenliği yılda sadece % 3-4 oranında yapılan vergi denetimine bırakılmıştır. Yapılan bütçelerde, beklenen vergi hasılatı ile gerçekleşen

vergi hasılatı arasındaki farklar yalnızca vergi denetiminin vergi güvenliğini sağlayamadığını göstermektedir.

Bu nedenle vergi sistemine konulacak otokontrolü sağlayıcı önlemlerle, inceleme oranlarının düşük olmasının yükümlü üzerindeki rahatlığını bertaraf ederek yükümlüyü psikolojik olarak gerçek beyanda bulunmaya zorlamak mümkündür. Özellikle kayıt dışı gelirlerin yoğun olduğu, sürdürülen lüks yaşama karşın asgari ücret düzeyinde bile gelir beyan etmeyen yükümlülerin çok sayıda olduğu ülkemizde bu kesimlere karşı vergi güvenliğinin sağlanması zorunluluğu açıktır. Otokontrol özelliği taşıyan güvenlik önlemlerinden tamamen yoksun bırakılan Türk Vergi Sistemi'nde bu önlemlerin yerini yasal dayanağı olmayan matrah artırımına zorlanmak gibi idari baskılar almıştır. Bu durum, vergi sistemimizi systemsizliğe iterek hukuki güvenlikten yoksun, yasallık ilkesinden uzak bir hale getirmektedir. Verginin sadece kamu harcamalarını karşılayacak fonları toplama aracı olarak düşünülmesi ve vergilemeye ilişkin yasa değişikliklerinin vergi gelirlerini artırma aracı olarak ele alınması çağımızın ekonomik ve sosyal gerçeklerine ters düşmektedir. Bu bakımdan vergi güvenliğinin sağlanması için öngörülen vergi güvenlik önlemlerinin doğuracakları ekonomik ve sosyal sonuçların da hesaba katılması gerekir. Vergi güvenlik önlemlerinin saptanmasında bir yandan kamu çıkarları korunurken, bir yandan da yükümlü haklarının korunması hukuk devleti fikrinin bir gereğidir. Aynı şekilde vergi yönetimi de vergi kanunlarının uygulanmasında kamu çıkarlarını korurken kişi haklarının ihlalden kaçınılmalıdır. Yükümlüyü her zaman potansiyel vergi kaçakçısı olarak gören bir anlayış, vergi güvenliğini tehlikeye düşürebilir. Bunu önlemek amacıyla vergi sistemimizin öncelikle yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya yöneltecek önlemlerle, sonrada tahsilatın vadesinde yapılabilmesi için tahsil aşamasında güvenlik önlemleriyle donatılması gerekir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, teorik ve hukuksal alt yapıdan hareketle vergi mevzuatının gelire dayalı vergilerde, vergi güvenliğine yönelik düzenlemelerinin değerlendirmesini yapıp, vergi güvenliğini tehlikeye düşüren çelişkileri ve boşlukları tespit ederek, vergi sistemimize uygun güvenlik önlemlerini belirleyip bu hususta yeni öneriler sunmaktır. Bu önerileri sunarken tarihsel deneyimleri ön planda tutmak, diğer ülkelerin uygulamalarını göz önünde bulundurmak, siyasi, ekonomik, sosyal, psikolojik ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilmek temel kriterler olacaktır.

Konunun Sınırlandırılması: "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması"

konulu çalışmamızda vergi güvenlik önlemlerinin hukuksal, idari, mali, siyasi, iktisadi, sosyolojik, psikolojik ve teknik boyutları mevcuttur. Konuyu bütün boyutlarıyla ele almak bu çalışmanın kapsamını aşacaktır. Bu nedenle konu, dar anlamda vergi güvenliği tanımı çerçevesinde vergi teorisi esas alınarak mali hukuk açısından irdelenmiştir. İnceleme Türk Vergi Sistemi çerçevesinde sınırlandırılacak, ancak çeşitli dünya ülkeleriyle de karşılaştırmalara değinilecektir. Vergi güvenlik önlemlerinin diğer boyutlarına ve kayıt dışı ekonomi konusuna ihtiyaç duyulduğu ölçüde değinilecektir.

Vergi Hukuku'nda gelire dayalı vergilerde vergi güvenlik önlemleri, genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleri olarak iki bölümde incelenmiştir. Çalışma, gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlı tutulacaktır.

İnceleme Planı: “Gelir üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumunu Araştırması” konulu tez çalışması giriş ve sonuç dışında toplam üç bölümden oluşması planlanmaktadır.

Birinci bölümde vergi güvenliği kavramı, vergi güvenliğinin tanımı niteliği ve varlık nedeni, sınıflandırılması ve çeşitli ülkelerde uygulanan vergi güvenlik önlemleri ele alınacaktır.

İkinci bölümde Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemleri vergi denetimi mekanizması da dahil edilerek irdelenecektir. Bu bölümde vergi güvenlik önlemleri, genel ve özel vergi güvenlik önlemleri olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Vergi Sistemindeki vergi güvenlik önlemlerine bakışları, uyumları ve karşı tedbirlerinin neler olduğu alan çalışmasıyla tespit edilecek ve öneriler sunulacaktır.

Yöntem: Konunun incelenmesinde ilk önce vergi ve vergi güvenlik önlemleriyle ilgili bilgiler verilecek, sonra vergi güvenlik önlemleri bakımından dünya uygulamalarına bakılacaktır. Türk vergi sistemindeki vergi güvenlik müesseselerinin neler olduğu ele alınacak ve son olarak da, anket ve analiz teknikleri kullanılarak vergi mükelleflerinin vergi güvenlik önlemlerine bakışı ve uyumları belirlenmeye çalışılarak önerilerde bulunulacaktır. Çalışmanın hazırlanmasında; “*bilinen bir yöntemin yeni bir alana uygulanması*” yöntemi uygulanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI, SINIFLANDIRILMASI, VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYİCİ UNSURLAR ve ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

1.1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI

Vergilemenin ilk ve asıl amacı, mali amaçtır, yani kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini finanse etmektir. Bunun için de vergi sistemi optimal vergi hasılatını sağlaması gerekmektedir⁴. Bu amaca ulaşabilmek için yükümlülerin vergilerini yasalarda öngörülen biçimde tam olarak ödemeleri, bir başka deyişle vergi yasalarının etkinlikle uygulanıp vergi kaybının önlenmesi gerekir. Beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinde vergilemede güvenliği sağlamanın en sağlıklı yolu şüphesiz ki denetimdir. Ancak milyonlarla ifade edilen beyanları tek tek kontrol etmek hemen hiçbir ülkede mümkün değildir. İşte bu nedenle vergi güvenliğini sağlamak amacıyla; belge düzeninin iyi işletilmesi, bilgi toplama, vergilerin açıklanması, ceza uygulamaları, stopaj, sorumluluk uygulaması gibi genel güvenlik önlemleri ile gerçek gelire ulaşmayı sağlayıcı; servet beyanı, gider bildirim, ortalama kar haddi, asgari vergi, emsal kira bedeli, hayat standardı esaslı gibi otokontrol yöntemleri de denilen özel güvenlik önlemleri geliştirilmiştir. Ancak özel güvenlik önlemlerinin çoğunluğu vergi sisteminden kaldırıldığı için ihtiyaç duyulduğu ölçüde bunlara değinilecek, daha çok uygulamada bulunan özel güvenlik önlemlerine değinilecektir.

1.1.1. Vergi Güvenliğinin Tanımı

Vergi güvenliği, vergilerin mali ve mali olmayan amacına uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümüdür⁵. Benzer bir tanımla Talat Saral tarafından yapılmıştır. Saral'a göre vergi güvenliği; “vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak optimal geliri verecek biçimde uygulanmalarını sağlayacak önlemlerin tümü” şeklindedir⁶.

⁴ Salih Turhan, **a.g.e.**, 1998, s. 35-41; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 262.

⁵ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s. 262.

⁶ Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler**

Batirel'e göre ise güvenli bir vergi sistemi, özdenetim sağlayan vergi sistemidir⁷. Vergi sisteminin bir bütün olarak vergi güvenliğine yönelik düzenlemeler içermesi önemlidir ama yeterli değildir. Çünkü vergilerin kaynağını oluşturan gelir, servet ve harcamaların yapısı birbirlerinden farklıdır. Bu nedenle her verginin kendi kanununda da güvenliğe yönelik özel önlemler bulunmalıdır.

Yenal Öncel ise, vergi güvenliğini dar ve geniş anlamda vergi güvenliği olmak üzere iki ayrı şekilde tanımlamıştır. Buna göre dar anlamda vergi güvenliği; bir verginin konulmasının amacına uygun olarak düzenli ve optimal hasılayı sağlayacak koşulların gerçekleşmesidir⁸. Yani dar anlamdaki vergi güvenliği, vergi gelirlerinin yasalarda öngörülen optimal hasılaya yaklaştırılması ve hasılatın belirli bir sınırın altına düşmemesini sağlayan önlemlerdir. Dar anlamdaki vergi güvenliği, vergilemenin sadece hasılat boyutuyla ilgilenirken, geniş anlamdaki vergi güvenliğinde ise konu, hem hasılat hem de vergi yönetimi maliyetleri açısından değerlendirilmektedir⁹.

Geniş anlamda vergi güvenliği kavramı ise dar anlamda vergi güvenliğinin yanı sıra vergi hasılatı ile de ilgilidir. Vergi hasılatı, vergilendirme kapasitesi sınırları içinde ve yasalar çerçevesinde öngörülen hasılaya yaklaştıkça söz konusu güvenlikte optimale ulaşacaktır. Bu kavrama vergi hasılatının belirli bir sınırın altına inmemesini gerçekleştirmek de dahil bulunmaktadır¹⁰. Bu çerçevede vergi güvenliği kavramının diğer boyutu ise vergi idaresi maliyetleridir. Geniş anlamda vergileme maliyetinin içine vergi idaresinin giderlerinin yanında vergi yükümlülerinin de vergileme dolayısıyla verdiği uğraşları¹¹ ve yaptıkları harcamalar da eklenebilir.

Bu tanımlar neticesinde genel bir tanım yaparsak. Bu tanımda hem vergilerin tüm ekonomik faaliyetleri kapsamı hem de tahakkuk eden vergilerin hazineye zamanında girmesi yer almalıdır. Vergi güvenliği; bir ülkede var olan vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleşmesi beklenen vergi alacağının hazineye zamanında aktarılmasını sağlayacak koşulların sağlanmasıdır.

Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri, İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, s. 115.

⁷ Ömer Faruk Batirel, "Semineri Değerlendirme", **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, s. 172.

⁸ Yenal Öncel, "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", İ.Ü. İktisat Fakültesi, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 39. Seri, s. 39.

⁹ Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 39.

¹⁰ Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 39.

¹¹ Coşkun Can Aktan, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 5, Yıl: 1990, s. 31.

İyi bir vergi sistemi vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını yerine getirebilmeli ve bu sistemi oluşturan unsurlar arasında ilişkileri takip ederek, sistemin kendi güvenlik önlemlerini içermesini de zorunlu kılar.

Vergilemedeki amacın tam olarak gerçekleştirilebilmesi için vergilerin etkileri bakımından birbirlerini tamamlamaları gerekir. Her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından öteki vergileri denetlemesi ve bazı oto kontrol araçlarına sahip bulunmasının gerekliliği açıktır¹². Vergiler, devlet giderlerinin finansmanı niteliği olma yanında ekonomiyi düzenleme ve yön verme işlevini de üstlenen geniş anlamda fonksiyonel vergi sisteminin bu görevini yerine getirebilmesi beyan esasına dayanan sistemimizde ilk koşul olarak matrahın yükümlüler tarafından doğru olarak saptanması ve beyanını gerektirir. Tersi bir durum vergi yükü bakımından zaten var olan eşitsizliği daha da artırarak olumsuz sonuçlara yol açabilecektir.

Modern vergiciliğin esası, matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesine dayanmaktadır. Türk vergi sistemi bu ilkeyi benimsemiştir. Ancak bu yöntemin uygulamadaki başarı şansı elbette ki yükümlü beyanlarının gerçeği yansıtır yansıtmadıklarının denetimine bağlı olacaktır¹³. İleri batı ülkelerinde çok yüksek olan bu oran ülkemizde düşük düzeylerde bulunmaktadır.

Ayrıca vergi kaçakçılığına karşı VUK’nda yer alan yaptırımların yetersizliği, bir takım nedenlerle idari örgütün iyi işletilememesi, yargı organlarının yavaş işlemesi ve nihayet kamuoyunun bu konudaki eğitimsizliği ve olaya karşı pasif durumda bulunması beyanların doğruluklarını tartışılabilir hale getirmesi vergi güvenlik önlemlerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Vergi güvenliğinin oluşturulabilmesi ilk önce tahakkuk ettirilmeyen ya da tahakkuk ettirildiği halde hazineye intikal ettirilmeyen vergilerin nedenlerinin belirlenmesi ve buna göre önlemler alınması gerekmektedir. Buna göre hangi aşamada daha çok güvenliğe ihtiyaç duyuluyorsa önlemler ağırlıklı olarak o aşamaya kaydırılmalıdır. Bu nedenle vergi güvenlik önlemlerini sınıflandırmaya tabi tutarak her aşamada alınması gereken önlemlerin tespiti yapılmıştır. Bu sınıflandırmaları yaparken dar anlamda vergi güvenliği tanımı esas alınmıştır. Bu nedenle vergi yönetiminin vergi güvenliğinin sağlanmasında ki etkinliği konusuna

¹² Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 39, s. 18.

¹³ Ziya Müezzinoğlu, “Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü ve Vergi Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri**, İ.İ.T.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, Hüsnü Tabiat Matbaası, İstanbul, 1980, s. 6.

girilmeyecektir.

1.1.2. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılması

Vergi güvenlik önlemleri, tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri ve tarhiyat sonrası yani tahsilat aşamasındaki güvenlik önlemleri olmak üzere iki şekilde sınıflandırılarak ele alınmıştır. Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri, genel güvenlik önlemleri ve özel güvenlik önlemleri olarak ayrı ayrı işlenecektir. Tahsilat aşamasındaki güvenlik önlemleri ise sadece genel güvenlik önlemleri itibariyle değerlendirilecektir.

1.1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri genel ve özel vergi güvenlik önlemleri olarak iki kısmı ayrılarak ele alınacaktır. Tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri; Vergi Denetimi, Yoklama, İnceleme, Arama, Aramalı İnceleme, Bilgi Toplama, Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergilerin Açıklanması, Vergi Levhası, Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması, Vergi İstihbarat Arşivi, Veri Tabanı Oluşturulması, İhbar İkramiyesi, Uluslararası İşbirliği, Stopaj, Belge Düzeninin İşletilmesi ve kayıt nizamıdır.

Çalışmada tarhiyat öncesi özel güvenlik önlemleri gelir vergileri açısından ele alınmıştır. Bunlar asgari vergi ve emsal kira bedelidir. Bununla birlikte geçmişte uygulanmış ancak bir kısmı şu an yürürlükte olmayan aşağıda belirttiğimiz özel güvenlik önlemleri de ihtiyaç duyulduğu ölçüde açıklanmıştır. Bunlar; Hayat Standardı Esası, Asgari Gayrisafi Hasılat Esası, Ortalama Kar Haddi, Asgari Zirai Kazanç, Asgari Zirai Vergi, Servet Beyanı, Gider Esasıdır.

1.1.2.2. Tahsilat Aşamasındaki Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat sonrası ya da tahsilat aşamasına gelmiş olan verginin tahsilatını sağlayan, vergi yasaları ve diğer yasalarda düzenlenmiş olan vergi güvenlik önlemleri ele alınacaktır. Bu önlemler; Zorla tahsil yani cebri icra, Teminat Uygulaması, İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk, Rüçhan Hakkı, Yurtdışına Çıkma Yasağı, Sorumluluk Uygulaması, Vergi Alacağının Uluslararası Alanda İzlenmesi ve Tahsilidir.

1.2. VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR

Vergi güvenliğini belirleyen unsurların her birinin yasalarda düzenlenmesi aşamasında dikkatli davranılmazsa vergi güvenliğine etkileri olumsuz olabilir. Örneğin

vergi oranının çok yüksek tutulması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını arttırması nedeniyle vergi gelirlerini arttırma yerine bir düşüşe sebebiyet verebilir.

Vergi güvenliğini belirleyen unsurlar genellikle vergi yükümlülüğüne ilişkin unsurlardır. Bunlar verginin konusu, verginin yükümlüsü ve vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, oranı ve tahsilatı oluşturmaktadır. Bu unsurlar yasalarda tanımlanırken ülkenin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve kültürel özelliklerin dikkate alınması gerekir. Aksi durumda vergi güvenliğini sağlamak için ek güvenlik önlemleri ihtiyaç haline gelebilir.

1.2.1. Verginin Konusu

Bir verginin konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında bir ilişki vardır¹⁴. Vergileme yetkisine sahip olan otorite, vergi tabanını geniş tutmak istiyorsa, vergi sistemini vergilendirilebilecek konuların tamamını kapsayacak genişlikte düzenlemelidir. Vergi tabanının genişlemesi için, cari vergi sisteminin vergilendirilebilir gelir konularının tamamını kapsamamasının yanında; vergi idaresinin de vergi borcunu doğuran olayları kavrayacak ve takip edebilecek etkinlikte olması gerekir¹⁵.

Vergi güvenliği için, öncelikle vergilerin neler üzerinden alınması gerektiği, hangi işlemlerin ya da sonuçların vergiye tabi olması gerektiği önemlidir. Devletçe üstlenilen görevlerin yerine getirilebilmesi için alınan vergilerin kaynağı ülkenin milli geliri olmakla birlikte, devletin ihtiyaç duyduğu fonları hangi kaynaklardan sağlayacağı, amaçladığı sosyo-ekonomik çözümleri hangi vergi ve iktisadi unsurlara dayandıracağı, vergi bakımından konu seçimini önemli hale getirmektedir¹⁶. Kısaca verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan¹⁷ ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Diğer bir ifadeyle; verginin konusu bir mal, bir hasıla, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye, bir muamele, bir fiil, bir olay, bir tüketim vb. olabilir. Bir vergide açıkça belirtilmesi gereken ilk unsur verginin konusu olacaktır.

Anayasa hükmüne göre, verginin konusu ancak kanunlar ile belirlenebilir. Neyin üzerinden vergi alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda

¹⁴ Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 45.

¹⁵ Osman Pehlivan, Ersan Öz, "Türkiye'de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 146, Kasım 2000, s. 145.

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993, s. 120.

¹⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1992, s. 39.

belirtilmiş olmadıkça herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez¹⁸. Şüphesiz bu, devletin egemenlik gücüne dayalı vergileme yetkisinin tabi bir sonucudur¹⁹. Kanun koyucu bu yetkisini ülkenin iktisadi ve sosyal gerçeklerine uygun kullanmak zorundadır. Aksi halde ülkede bir takım sosyal dengesizlik ve bunalımların ortaya çıkmasına neden olur²⁰.

Verginin konusu, o verginin amacına uygun olarak belirlenmelidir. Sadece devlete gelir sağlamak düşüncesiyle mali amaçlı bir vergi koyarken verimli konular seçilmelidir. Matrahı dar, yükümlüsü az konular mali anlamda verimli vergilerden sayılmazlar. Seçilen vergi konuları, ülke ekonomisinin gelişmesine uygun vergi adaleti ilkesini zedelemeyen konular olmalıdır. Aksi takdirde yükümlülerin vergiye bakışını olumsuz etkileyebilir.

Verginin konusunun seçimi mali amaç çerçevesinde belirlenirken, bir takım vergi konularının kısmen veya tamamen devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında bırakılmasını ifade eden istisnaların saptanması siyasal, iktisadi, sosyal, kültürel, teknik vb. sebeplere dayanarak yapılmaktadır.

İstisnaların, ya da diğer bir deyişle objektif vergi yükümlülüğüne ilişkin sınırlandırmaların geniş tutulması bir yandan vergi matrahının aşınmasına ve vergi sisteminin içsel bütünlüğünün bozulmasına diğer yandan yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin uygulama etkinliğinin azalmasına yol açabilir. Bu nedenle vergi tekniğine düşen en önemli görevlerden biri istisnaların iyi bir vergi kanununun tutarlılığını bozmayacak ve siyasal baskıların ürünü olan tedbirlere konu olmayacak şekilde yapılanmalarını sağlamaktır²¹. Öte yandan, özellikle beyana dayanan vergilerde en büyük güvenlik, piyasa işlemlerinin zincirleme olarak birbirine bağlı olmaları sonucu, vergilemede bir özdenetim oluşturmalarıdır. Vergi matrahını daraltıcı unsurların vergi sisteminde yer alması, vergilemede etkinliği azaltır. Vergi yasalarında bu zincirleme ilişki ne kadar düzenli kurulursa, vergi denetimi o derece etkili olur. Ancak istisna ve muafiyet hükümleri bu zincirleme ilişkide yer yer kesintilere neden olur²².

Vergi konuları seçilirken, çeşitli ölçülere göre karar verilir. Bunlardan ikisi son

¹⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992, s. 240.

¹⁹ Coşkun Can Aktan, **a.g.m.**, s. 33.

²⁰ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998, s. 195.

²¹ Salih Turhan, **a.g.e.**, ss. 44-45.

²² Erdoğan Koçak, “Türk Vergi İdaresi Üzerine Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ankara, 1970, s. 130.

derece önemlidir ve kararları geniş ölçüde belirler. Birinci ölçü, düşük idari maliyetler karşılığında yüksek gelir sağlayabilmektir. Buna vergilemede *mali verim* ilkesi denilmektedir. İkinci ölçü, siyasal iktidarın dayandığı güçlerin çıkarları ile fazla çatışmayan kaynakları vergilendirmektir. Buna *siyasal uygunluk* ilkesi denilmektedir. Vergi ödeme gücünün dikkate alınması yani vergi adaleti ilkesinin, zamanımızda yukarıdaki etkenlerden özellikle siyasal uygunluk ilkesinden sonra gelmesi vergi güvenliği bakımından ciddi bir risk oluşturmaktadır. Ayrıca vergilerin iktisadi hayatın akışını kösteklememesi yani *iktisadi uygunluk* ilkesi de vergi güvenliği bakımından üzerinde çok durulması ve dikkate alınması gereken bir husustur²³.

Bu nedenle vergi konuları saptanırken bu ilkelerden sadece birinin dikkate alınarak diğerlerinin ihmal edilmesi halinde, vergi güvenliği tehlikeye gireceğinden vergi hasılatı olumsuz yönde etkilenebilir. Örneğin, sadece devlete yüksek gelir sağlamak amacıyla mali verim ilkesine ağırlık verilirse ya da vergi adaleti göz ardı edilerek bir kesim aşırı vergi yükü altında bırakılması yükümlülerin vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyerek vergi kaçakçılığına veya vergilere karşı başka şekillerde tepkilerine neden olabilir. Bu durumdan tabi olarak vergi güvenliği olumsuz yönde etkilenecektir²⁴.

Vergi konularını seçerken vasıtalı ve vasıtasız vergiler arasında bir dengenin sağlanması verginin güvenliği bakımından önemli bir meseledir²⁵. Bu mesele ortaya şu soruları çıkarmaktadır. Acaba, vergi güvenliğine katkıları bakımından hangi vergilere önem vermek gereklidir? Dolaylı vergilere mi yoksa dolaysız vergilere mi ağırlık verilmelidir? Bu konuda tam bir yargıya varabilmek için, dolaylı ve dolaysız vergilerin bazı kriterlere dayalı olarak karşılaştırılması yapılmalıdır. Bu kriterler başlıca; vergi adaleti, tahsil kolaylığı, verginin verimliliği ve yükümlü psikolojisidir. Vergi adaleti kriteri göz önünde tutulduğunda, günümüzde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil oldukları, buna karşın dolaylı vergilerin, vergi verimliliği ve yükümlü psikolojisi ve idari maliyetleri açısından daha uygun oldukları savunulmaktadır. Dolaylı vergilerin diğer bir özelliği de, bu vergilerin daha süratli bir şekilde tahsil edilmeleridir. Bu bakımdan vergi tahsilatında etkinlik açısından, sadece dolaylı vergilere ağırlık vermek, vergilerin kolayca tahsil edilmesini sağlayarak vergi hasılatını arttırsa da vergi adaleti açısından uygun düşmemektedir. Bu nedenle, bu vergiler, dolaysız vergilere

²³ Coşkun Can Aktan, *a.g.m.*, s. 33.

²⁴ Coşkun Can Aktan, *a.g.m.*, s. 33.

²⁵ Salih Turhan, *a.g.e.*, s. 44.

oranla daha az adildir²⁶. Örneğin dolaylı vergiler grubundan olan KDV, bu kriterlere göre değerlendirildiğinde vergi güvenliğine katkısı bakımından ortaya şu sonuçlar çıkmaktadır:

Bazı vergiler kendi içinde doğrudan bir güvenlik önlemidir. Katma değer vergisi belge düzenine bağlı bir vergi olduğu için verimli bir vergidir. Bu vergide, verginin tam ve gerçekçi bir şekilde hesaplanabilmesi, belge düzenini gerekli kıldığından vergicilikte etkin bir otokontrol sisteminin kurulmasını sağlar²⁷. Bu sistem vergi güvenliğini olumlu yönde etkilemektedir. Buna göre, KDV'nin yükümlü psikolojisi açısından uygun bir vergi olduğu söylenebilir. KDV fiyatın içine gizlenmiş bir şekilde tahsil edilir. Bir başka ifadeyle, vergi fiyat içinde ödenmekte olduğundan yükümlü çoğu zaman vergiyi ödediğinin farkında bile olmaz. Bu durum maliye teorisinde “vergi uyuşturması” olarak adlandırılmıştır. Vergi uyuşturması, yükümlülerin vergi yükünü daha az hissetmelerine neden olması açısından yükümlünün vergiye karşı direnci azalır²⁸. Sonuç olarak; vergi konularının belirlenmesi vergi güvenliğini etkileme açısından son derece önemlidir. Bu nedenle seçilen vergi konuları vergi sistemi içinde tamamlayıcı bir niteliğe sahip olmalıdır.

1.2.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusu belirlendikten sonra diğer unsurların belirlenmesi gerekmektedir. Ancak, vergi konusunun varlığı ve yasalarda gösterilmiş olması tek başına bir sonuç ifade etmez. Bu yüzden, vergi yasaları, vergi konusundan başka, vergi yükümlülerini de açık bir biçimde göstermek zorundadır. Vergi yükümlüsü, vergi yasaları gereğince kendilerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi, yükümlüler bakımından bir borç, yönetim bakımından ise, bir alacaktır. Vergi yönetimi açısından alacağın doğabilmesi için, verginin konusu ile yükümlüsü arasında yasada öngörülen bazı ilişkilerin bulunması gerekir. Bu ilişkilerin meydana gelmesine vergiyi doğuran olay denilmektedir.

Verginin konusu ve mükellefinin belirlenmesi neyin nasıl vergilendirileceğinin ilk adımındır. Bu yüzden vergi yönetimi, yükümlülükleri zamanında ve eksiksiz olarak saptayabilmek için her türlü önlemi almak zorundadır.

Vergilendirmede diğer önemli bir mesele, vergilemeye ilişkin işlemlerin ya da başka bir deyimle vergiyi doğuran olayın anında saptanması, vergisel sonuç doğuran işlemlerin

²⁶ Coşkun Can Aktan, **a.g.m**, s. 33.

²⁷ Tülay Arın, “Dünyada KDV Uygulaması”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30. Seri, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1986, s. 48.

²⁸ Coşkun Can Aktan, **a.g.m**, s. 34.

izlerinin ortadan kaldırılmasının önlenmesi meselesidir²⁹. Bu nedenle her yükümlüye ait bir sicilin ilgili vergi örgütünde tutulması ve bu sicile vergilemeyle ilgili başka kaynaklardan da sağlanan her türlü bilginin işlenmesi gerekir. Bunun için, çeşitli kamu kuruluşlarının (tapu kadastro daireleri, noterler ve trafik sicil büroları gibi) vergi borcu doğuran olaylar hakkında verecekleri bilgilerden yararlanılabileceği gibi, bazı gerçek ve tüzel kişilerden alınacak bilgilerden de yararlanılabilir. Günümüz teknolojisinin ulaştığı noktada, vergiyi doğuran olayın yoğun bir biçimde olduğu bankalar, finans sektörü, tapu idaresi, gümrükler ve noterlerle vergi idaresi arasında bilgisayar ağı oluşturulmalıdır. Bu suretle yükümlülerin vergi borcunu doğuran olaylar karşısındaki gerçek durumları, gelir kaynakları, yaşayış durumları gibi vergilemeye etki eden olaylar vergi yönetimince yakından izlenmiş olur.

Yeterince takip edildiğini hissedemeyen yükümlüler, vergi konusuna ilişkin faaliyetlerini vergi yönetiminden gizleme cesaretini kolaylıkla gösterebilirler. Bu nedenle, başarılı, güvenli ve verimli bir vergileme, vergiyi doğuran olayın zamanında ve eksiksiz olarak saptanmasıyla başlar. Vergi Hukuku'nda kanun koyucunun amacı, vergiyi doğuran olayları kaçınılması olanaksız bir biçimde formüle ederek ve bunların mümkün olduğu kadar tam ve sürekli olarak gerçekleşmelerini sağlayarak, verginin güvenliğini artırmaktır. Bu nedenle, bu sahada sadece hukukçulara özgü ifade sanatı yeterli değildir. Çünkü, yükümlüler kanun boşluklarından yararlanarak normal şekilde yapılması halinde yükümlülük doğurucu olayın meydana gelmesine neden olacak bir hukuki muameleyi şu veya bu şekilde dönüştürebilmekte ve vergiden tasarruf etme hususunda bir çok olanaklara sahip olabilmektedirler. Bu itibarla vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerin muhtemel etkilerini de dikkate alabilmek için vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde hukuksal tecrübenin yanı sıra, özellikle iktisadi hayat hakkında yeterli bilgiye sahip olmak zorunludur³⁰.

1.2.3. Verginin Matrahı

Vergi borcunu hesaplamak maksadıyla, vergi konusunun indirgendiği teknik miktar, fiziki ölçü veya ekonomik değer olarak tanımlanan vergi matrahı, verginin konusu ile yakından ilişkilidir³¹. Verginin matrahı, vergi konusunun indirgendiği teknik ve ekonomik değerler olduğuna göre, matrahın sınırları da vergi güvenliğini belirleyici

²⁹ Rüştü Erimez, "Vergi Usul Hukuku Reformu", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978, s. 131.

³⁰ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 48.

³¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s. 195.

rakamsal faktörler olmaktadır. Vergi konusuna oranla matrahın genişlik ölçüsü, hesaplanma yöntemleri, muafiyet ve istisnalar ile indirimleri, yükümlülüğün sınırları açısından belirleyici olmaktadır. Yükümlülüğün sınırları ise vergi güvenliğinin belirleyici öğelerinden biridir³².

Nüfus artışı ve diğer faktörlerle birlikte mükellef sayısı geçmişe oranla önemli ölçüde artmıştır. Vergi matrahının muafiyet ve istisnalarla yıpratılması bir yandan vergi uygulamalarını güçleştirmekte diğer yandan da ödenen vergilerin doğruluğunun araştırılmasını amaçlayan denetim faaliyetlerini zorlaştırarak vergilerin güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir³³. Öte yandan vergi yükümlülerinin denetimi, vergi matrahının genel niteliğine bağlıdır. Vergi matrahını çok sayıda küçük işlemler meydana getiriyorsa, bu tür vergiler de güvenlik sorunu ortaya çıkabilir. Etkin bir vergileme için vergi matrahı öyle belirlenmelidir ki, yükümlüler önceden yapacakları ayarlamalarla vergiden kaçınma ya da kaçakçılık yollarına başvurma imkanını bulmasınlar.

Bildirilecek vergi matrahının daraltılması, muafiyet ve istisnalar ile indirimlerin geniş tutulması vergi güvenliğini daraltıcı etki yapar³⁴. Vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet hükümleri ile çeşitli indirimler belge düzenini bozarak işlemlerin bütünlüğüne zarar verebilir. Özellikle beyana dayanan vergilerde en büyük güvenlik önlemi, piyasa işlemlerinin karşılıklı olarak birbirine bağlı olmaları sonucu, vergilemede bir özdenetim oluşturmalarıdır. Vergi yasaları bu karşılıklı ilişkiyi ne kadar düzenli kurarlarsa, vergi güvenliği de o derece sağlanmış olur. Teşvik ya da sosyal amaçlarla getirilen istisna ve muafiyet hükümlerinin bu karşılıklı ilişkide zaman zaman kesintilere neden olduğunu söyleyebiliriz.

Teşvik ve sosyal amaçlarla vergi matrahını daraltmanın, belge düzenini olumsuz etkilemesi, vergi güvenliği açısından belirtilen olumsuz etkiyi arttırıcı niteliktedir. Kuşkusuz buradaki değerlendirmeler vergi kapasitesi ve vergi optimumu sınırları ile yakından ilgilidir³⁵.

Vergi matrahının çeşitli uygulamalarla daraltmak yerine genişletilmesi, vergi kapasitesi ve optimumu sınırları içinde, vergi hasılasını ve güvenliğini pozitif yönde etkileyecektir. Vergi yükümlülüğünün genişletilmesi halinde vergi hasılatı başlangıçta artma eğilimi gösterir. Ancak vergi optimumu ile ilgili olarak, yükümlülükteki

³² Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 45.

³³ John F. Due, **Maliye**, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1963, s. 127.

³⁴ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Doğan Basım Evi, Ankara, 1977, s. 105.

³⁵ Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 45.

genişletmeler bir noktadan sonra vergi hasılatı açısından daha düşük oranda artışa yol açar. Vergi optimumunu aşacak ölçüde vergi yükümlülüğünde genişletilmeye devam edilmesi ise bir noktadan sonra vergi hasılatının azalma eğilimi göstermesine neden olur³⁶.

1.2.3.1. Matrahın Saptanmasına İlişkin Usuller

Mükelleflerin vergi borç miktarının hesaplanmasında esas alınan vergi matrahlarının yasalardaki ilke ve kurallara uygun olarak saptanması, vergi güvenliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Türkiye'de vergi matrahlarının saptanması işlemi, bu alandaki çağdaş gelişmelere uygun değişimler göstermiştir. Ülkemizde bugün uygulanmakta olan hemen bütün vergilerde matrahların saptanmasına ait işlemler, beyan ilkesinin de gereği olarak yükümlü ya da vergi sorumlularınca yerine getirilmektedir. Ancak, bazı hallerde, özellikle beyan esası uygulamasının güçlük gösterdiği durumlarda ve beyan esasının zaman zaman aksayan yönlerini tamamlamak amacıyla matrahın götürü usulde, basit usulde ve vergi yönetimince saptandığı da olmaktadır³⁷.

Çağdaş vergicilikte vergi matrahı esas itibarıyla beyan yöntemine göre belirlenmektedir. Sadece belirli koşullarda bu yöntemin dışına çıkıldığı görülmektedir.

Beyan esasında vergi yükümlüleri vergilendirilecek olan gelirlerini kendi özgür iradelerine dayalı olarak beyan etmektedirler. Bu durum vergi güvenlik önlemlerinin önemini ortaya koymaktadır. Beyan esasında gelir idaresinin sağlıklı bir şekilde vergi toplayabilmesi bir taraftan yükümlüye çağdaş bir vergilendirme hizmeti sunulmasına, diğer taraftan da yükümlülerin yapmış oldukları beyanların doğruluğunun çeşitli yollarla denetlenmesine bağlıdır³⁸.

Mükelleflerin gerçek vergilendirilecek kazançlarını beyanda bulunabilmeleri, yükümlülük ile ilgili bazı ödevlerini önceden yerine getirmeleri koşuluna bağlıdır. Bu ödevlerin başında, vergi borcunun hesaplanmasına dayanak oluşturacak vergi matrahının doğru olarak ortaya çıkartılması gelir. Bunun için de yükümlülerin, vergilemeye ilişkin bilgi ve belgeleri düzenli bir biçimde tutmaları, vergi yönetiminin kendilerine yüklediği öteki şekli ödevlerini ve bildirimleri zamanında yerine getirmeleri gerekir.

Vergilemede muhasebe yönteminden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır.

³⁶ Yenal Öncel, **a.g.e.**, s. 45.

³⁷ Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, Çev: Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 76.

³⁸ Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Hizmeti", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir-1997, s. 117.

Vergilemeyle ilgili bilgi ve belgelerin derlenip kayıtlara geçirilmesi ve sonuçların doğru olarak ortaya çıkartılması, bazı bilgi ve tekniklerin bilinmesine bağlıdır. Bu bilgi ve tekniklerin en önemlileri, vergi yasaları ve muhasebe tekniğidir. Bunların yükümlüler tarafından yeterli ölçüde bilinmediği ülkelerde, vergi matrahlarının doğru olarak saptanmasında vergi yönetimine büyük görev ve sorumluluklar düşer. Çünkü yükümlüler, vergilemeye ilişkin ödevlerini yeterli ölçüde yerine getiremeyecek olurlarsa, vergi matrahlarının saptanması ve vergilemeye ilişkin öteki işlemlerin yerine getirilmesi görevi vergi yönetimlerine düşecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunumuza göre vergi daireleri, yükümlüleri saptamakla görevli olduğu gibi, verginin kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanması işlemi ile de görevli kılınmışlardır (VUK, 4).

Esas itibarıyla beyan yönteminde vergi matrahının belirlenmesi görevi yükümlülere verilmiş olmakla birlikte, verginin tarh işlemi de yine aynı beyanname üzerinde yükümlülerce gerçekleştirilmektedir. Ancak vergi yönetimi, vergi güvenliğini sağlayabilmesi için yükümlülerden teslim aldığı beyannamelerin doğruluğunu kontrol etmek hakkını daima elinde bulundurmaktadır. Bu nedenle vergi yönetimi, yükümlü beyanlarını şeklen de olsa kontrol ettiği için vergi alacağının sonuçta vergi yönetimi tarafından tarh edildiği varsayılmaktadır³⁹.

Genel olarak tüm dünyada başarılı bir biçimde uygulama alanı bulan beyan esasının gereği olarak vergi yasaları yükümlülere bazı ödevler yüklemektedir. Defter tutmak, fatura ve benzeri belgeleri düzenlemek ve bunları belirli bir süre muhafaza etmek gibi, vergi matrahının sağlıklı bir biçimde ortaya çıkartılmasını sağlayan bu ödevleri yükümlüler, yasalarda öngörüldüğü gibi yerine getirmek suretiyle vergi matrahlarını ortaya çıkartırlar.

Beyan esasının başarısı geniş ölçüde vergi yönetiminin denetim işlevini yerine getirmedeki etkinliğine bağlıdır. Beyan yöntemi gelir, kurumlar, katma değer, emlak, veraset ve intikal vergisi gibi birçok vergi alanında kullanılmaktadır. Yükümlülerce yapılan beyanların ve bu beyanların dayanağını oluşturan defter ve belgelerin, vergi yönetimince sürekli olarak inceleme altında tutulması gerekir. Bu incelemeler sonucu, gerçeğe aykırı beyan ve yasalara aykırı davranışlar görüldüğünde ilgililer, yasalarda öngörülen cezalara çarptırılmaktadır.

Yükümlülerce yapılan beyanların, ancak sınırlı bir bölümünün incelenebilmesi ve

³⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 253.

vergi yönetiminin gerek eleman, gerekse *otokontrolle yönelik teknolojik donanımdan* yoksun olması sonucu vergi kayıpları çok geniş boyutlara ulaşmıştır. Vergi kayıplarının artması, gelir vergisinde, beyan esasının bazı temel ilkelerinden sapmalara dahi yol açmıştır. Şöyle ki; 1982 yılında getirilen Hayat Standardı Esasına göre, beyan esasına tabi gelir vergisi yükümlüleri, zarar etseler dahi kanunda öngörülen matrahlar üzerinden vergi ödemek zorundaydılar. Bu uygulama, beyan ilkesine aykırı olduğu kadar, vergilemede adalet ilkesine de aykırıdır. Çünkü geliri hayat standardı esasına göre belirlenen matrahın altında olan yükümlülerin, gerçek olmayan gelirleri üzerinde bir matrahtan vergi ödemeye zorlanmaları, vergilemede eşitliği bozan önemli unsurlardan biri olmaktadır. Tarh işleminin, yükümlülerin vergilemeyle ilgili olarak yapacakları doğru beyanlar ışığında yapılması, vergi güvenliğini önemli ölçüde arttıracaktır.

Mükelleflerin matrahların tespitinde vergileme sürecinde meydana gelen gelişmeler sonucu, yönetime geniş yetki veren yöntemler giderek terk edilmekte ve bunun yerine yükümlülerin beyanlarından geniş ölçüde yararlanma yoluna gidilmektedir. Beyan usulü ile vergilendirilmede verginin noksansız, adil ve güvenli bir biçimde uygulanabilmesi için yükümlünün şahsi durumu, gelir ve giderleri, iş hacmi, yaşayış seviyesi ile vergi yönetiminin çok yakından ilgilenmesini savunan görüşler mevcuttur⁴⁰. Bu görüşlere dayalı bir uygulamanın yükümlü ile vergi idaresi arasında keyfi takdiri uygulamalara dönüşerek uyuşmazlıklara yol açabileceği görüşlerine katılmamaktayız. Bu konudaki görüşümüz; yükümlü beyanlarının doğruluğunun şahsi ve keyfi uygulamaları önleyici, objektif esaslara dayanan belge ve ölçülerin yerleştirilmesi esasına dayalı bir uygulama olmasıdır.

Matrah beyanında geniş ölçüde gerçek usule geçilmiştir. Gerçek kişilerin gelirlerinin beyanı, 4369 sayılı yasadan önce gerçek usulde vergilendirme ve götürü usulde vergilendirme olarak ikili bir ayrıma tabi idi. 4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle yükümlülerin tamamen gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi amaçlanmış bu çerçevede ticari ve mesleki kazancın tespitinde uygulanmakta olan götürü usul yürürlükten kaldırılmış ve 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere, bu düzenlemelerin yerine basit usulde vergilendirme esası getirilmiştir. Kanun koyucunun götürü usulde vergilendirme sistemine son vermesindeki temel amaç, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek usulün esas

⁴⁰ Nail Çelenoğlu, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ondördüncü Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, s. 188.

alınmasının sağlanmasıdır⁴¹. Bu usulde, gelir elde edilsin veya edilmesin götürü bir vergi ödenmesi söz konusu olmayıp, gerçek gelir üzerinden vergi ödenmesi esastır⁴². Ancak 225, 230, 234, 238 ve 244 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belge düzeninin belge verme ayağı ortadan kaldırılmıştır. Belge alması sağlanarak kendilerinden önceki sektörlerin kayıt içine alınmasına katkısı beklenen basit usul yükümlüleri kendileri belge vermedikleri gibi belge temin etmemek durumuna da gitmişlerdir⁴³. Götürü usulde var olan belge almama alışkanlığı basit usulde de aynen devam etmiştir. Belge almayan ve vermeyenlerin gerçek gelirlerini sağlıklı bir şekilde beyan edeceklerini söylemenin imkansız olduğu da ortadadır⁴⁴. Bu nedenle basit usul kaldırılmalıdır, esnaf muaflığının koşulları yeniden gözden geçirilmeli, esnaf muaflığı dışında kalan vergi yükümlüleri de gerçek usule tabi olmalıdır.

Ticari kazancın belirlenmesinde bir yöntem olarak kullanılan ve giderek kapsamı daraltılmaya çalışılan basit usulde matrah, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır (VUK mad. 46) Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır.

Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. Basit usule tabi yükümlüler kullanacakları belgeleri ve zarfları bağlı oldukları oda veya birliklerden temin edeceklerdir.

Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (176 Seri No.lu) açıklandığı üzere, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince düzenlenen belgeler özel gider indirimine konu harcama belgesi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, basit usule tabi yükümlülerin

⁴¹ Tuncel Atabey, “Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazancın Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 149, Şubat 2001, s. 73; Ayrıca Bkz, Fazıl Aydın, “Basit Usulde Vergilendirme Usul ve Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs, 2000, ss. 38-55.

⁴² Sami Ak, “Basit Usulde Vergilendirme ve Uygulaması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 166, Şubat 2002, s. 72; Ayrıca bkz, Behçet Bal, Ramazan İrmak, “2001 Yılı Gayrimenkul Sermaye İratlarının tespiti, Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Özel Sayı, Sayı: 55, Ekim-Kasım 2001, ss. 55-74.

⁴³ Benzeri görüş için bkz. Ayşe Günay, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs 2000, s. 149.

⁴⁴ Yahya Arıkan, **İSMMMO 2002 Vergi Raporu**, İstanbul, 2003, s. 53.

düzenleyecekleri belgeler, Gelir Vergisi Kanununun 63/5'inci maddesi gereğince ücretliler tarafından özel gider indiriminde geçerli belge olarak özel gider indirimi kaldırılıncaya kadar önceki dönemlerde kullanılmıştır.

Yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen yükümlüler Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılmamıştır. Bu nedenle söz konusu yükümlüler gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

Basit usule tabi olan yükümlülerin KDV beyannameleri, 1999 yılı ve müteakip yıllarda 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi odalar tarafından üçer aylık dönemler itibariyle verilecektir. Basit usulde vergilendirilen yükümlüler, defter tutmayacağından mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi indiriminin belgelendirilmesinde alış ve gider vesikalarının kanuni defterlere kaydedilmesine ilişkin şart aranmayacaktır. Basit usulde vergilendirilen yükümlüler, geçici vergi ödemeyeceklerdir. Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci gelir diliminin yarısını aşmayan kazançları için beyanname vermeyecektir. Ancak, bu yükümlüler üçer aylık dönemler itibariyle katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Yapılan kesintilerin bildirildiği muhtasar beyanname basit usule tabi mükellefler için zorunlu olmaktan çıkarılmıştır. Basit usulde vergilendirilenlerin gelir vergisi ve katma değer vergisi vermeleri öngörülmüş olması yanında muhtasar beyanname verme zorunluluğu dışında tutulmuştur. Basit usulde vergilendirilenlerin kira giderleri ile gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler ve vergiden muaf olan esnaftan olan alımlarını belgelemek önemli olduğu kadar vergi güvenliği açısından tevkifata tabi tutulması önemlidir⁴⁵. Basit usule tabi olanların alımlarının çok yüksek tutarlarda olmadığı ileri sürülebilirse de sayılarının fazlalığı ve sistemin eşitlere eşit uygulanması açısından muhtasar beyanname verilmesinin gerekli görüldüğü yönündeki görüşlere katılmamak mümkün değildir.

Beyan esaslı bazı ülkelerin sosyal, kültürel ve iktisadi özelliklerine gerektiği ölçüde intibak ettirilemediğinden bazen beyan usulünün dışında götürü usulün uygulanması zorunlu hale gelebilmektedir. Bazen de vergi yükümlüsünün durumu beyan

⁴⁵ Doğan Şenyüz, “Basit Usulde Vergilendirilenlerin Vergi Sorumluluğu Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 75, Mart 1999, s. 54.

usulünün gereklerini yerine getirmeye elverişli bulunmamakta ya da idare beyan usulünün uygulanmasındaki bazı güçlükleri yenememektedir. Bu gibi hallerde emin bir vergilendirme usulü olarak görülen götürü vergilendirilmeye başvurulmaktadır⁴⁶. Bu usul özellikle vergi ödeme gücü düşük yükümlülerin vergilendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Diğer tarh usulleriyle kavranamayacak boyutlardaki matrahları vergilendirmeyi sağlamak amacıyla uygulanması hoşgörü ile karşılanabilir⁴⁷. Ancak modern maliye anlayışı götürü usulün uygulama alanını daraltarak tamamen kaldırmak eğilimindedir. Yukarıda belirttiğimiz nedenlerle bu usul az gelişmiş ülkelerde uygulanması bir zorunluluk olarak görülmektedir.

Götürü usul uygulaması vergi ödeme gücü düşük yükümlü grubu için vergilemenin gelir etkisini doğurur. Aksi halde sermayesi son derece sınırlı olan bu yükümlü grubunun ikame etkisine maruz kalmaları yani işlerini kapamaları ya da işlerini bırakmaları söz konusu olabilir. Anlaşıldığı gibi götürü usulün bu yükümlü grubu için uygulanmaması vergi hasılatını olumsuz yönde etkileyecek, hatta milli ekonomi üzerinde önemli yükler getirecektir. Götürü usul hem uygulandığı alanlarda gelir kaybına, hem de belge düzenini yıpratarak çevre alanlarda vergi kaybına ve kayıt dışılığa neden olmaktadır⁴⁸.

Götürü usulde verginin tarh edilmesi, beyan usulüne kıyasla daha az maliyetli ve uygulanması da kolaydır. Nihayet vergi ödeme gücü düşük olan yükümlü grubu için verginin götürü usul ile tarh edilmesi, vergi tahsilinin güvence altına alınması yönünden de güvence sağlar. Çünkü bu usulde vergi, yükümlülerden peşin olarak, yani faaliyetin icra edildiği yılda tahsil edilmektedir. Böylece enflasyon dönemlerinde verginin tahsili güvence altına alınmış olacaktır⁴⁹.

Uygulandığı yükümlülere önemli kolaylıklar sağlayan, vergi matrahlarının götürü olarak saptanması yöntemi, ne kadar fazla yükümlüyü kapsamına alırsa, o ölçüde beyan esasının işleyişini olumsuz yönde etkiler. Şöyle ki; bu yönteme göre vergilendirilen yükümlüler, defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda bulunmadıklarından, vergi yönetiminin çapraz denetim imkanlarını daraltmaktadır. Asgari ücretin belirli yüzdelere göre alınan götürü vergi dolayısıyla büyük sayılara ulaşan bir yükümlü

⁴⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, ss. 251-252.

⁴⁷ Coşkun Can Aktan, **a.g.m.**, s. 35.

⁴⁸ Hesap Uzmanları Kurulu; **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, 50. Yıl Armağanı, 1995, s. 205.

⁴⁹ Coşkun Can Aktan, **a.g.m.**, s. 36.

kitlesine asgari ücretliden daha fazla avantaj sağlamaktadır. Böylece bu kitle ödemesi gerekenden daha az vergi vererek vergi erozyonuna neden olduğu gibi belge düzenini de önemli ölçüde aksatmaktadır.

Götürü vergilemenin 1999 yılında kaldırılması bazı aksamaların ortadan kalkmasına yaramış, belge düzenindeki kopmaların ortadan kaldırılmasında etkili olmuş ve bu usulün milli gelir içinde oluşturduğu büyük boşlukların kapanması sağlanmıştır.

1.2.3.2. Tarh Şekillerinin Vergi Güvenliği Bakımından Değerlendirilmesi

Genel olarak iki şekilde tarhiyat yapılmaktadır. Bunlar ya beyan üzerine ya da idare tarafından tarhtır. Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarh yöntemini de ilave edersek toplam tarh şekilleri beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh ve vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarh olmak üzere beş başlık altında incelenmesi uygun olacaktır⁵⁰.

Önceden belirtildiği üzere, beyan usulüne tabi vergilerde yükümlü ya da vergi sorumlusu vergi matrahının hesaplanmasına esas teşkil edecek bilgi ve olayları kendisi bildirmektedir. Düzenlenen beyannamenin vergi idaresine teslimi anında vergi idaresi derhal gerekli incelemeyi yaparak tahakkuk fişini düzenler. Beyan üzerinden alınan vergilerde, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin bir arada gerçekleşmesi bir yandan idareye ek iş çıkmasını önler, bir yandan da yükümlüyü sonuçtan anında haberdar eder. Bu usulde önce vergi idaresi yükümlünün bildirimine dayanarak, ilk elden bir vergi tarhı yapmakta fakat bu bildirimleri inceleyip eksik kalmış matrahlar bulursa bu eksiklikler içinde ek tarhiyat yapma hakkını da bir güvenlik önlemi olarak elinde bulundurmaktadır⁵¹. Beyan esaslı yükümlüler arası karşılıklı denetime de bir dayanak oluşturmaktadır. Bu yönüyle beyan esaslı vergi güvenliğine katkı sağlamış olur.

İkmalen vergi tarhı her ne surette olursa olsun, VUK'a göre bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye yönelik olarak meydana çıkan ve defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Tamamlayıcı nitelikte bir tarh usulü olan ikmalen vergi tarhı aslında verginin güvenliğini sağlamaktan başka bir işlem değildir.

⁵⁰ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 20.

⁵¹ **A.g.e.**, s. 20.

Vergisini gerektiği gibi beyan etmeyen vergi yükümlülerinin vergi incelemeleri sonucunda bulunacak matrah farkları üzerinden cezalı bir tarhiyatla karşılaşacaklarını bilmeleri onları doğru beyana yöneltebilir.

Kanunlarda aksine bir hüküm olmadıkça vergi, yükümlünün beyanı üzerine tarh edilir. Ancak vergi yükümlülerinde eksik veya hatalı beyanda bulunma ya da hiç beyanda bulunmama gibi bir eğilim söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle beyan esasıyla vergilendirilemeyen gelirler için re'sen vergilendirme vergi alacağının tespiti yönünde bir güvenlik önlemi niteliği taşımaktadır.

Kanunda Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

VUK'un 30. maddesinde sayılan hususların varlığı durumunda, uygulamada takdir komisyonları dönem matrahını takdir etmektedirler. Takdir komisyonları bu işlemi yaparlarken dayanaksız ve götürü davranmaktan⁵² uzak durmalıdırlar. Bir yükümlüyü enine boyuna inceleyerek, onu ödeyemeyeceği bir vergi ve ceza ile karşı karşıya bırakmak vergi toplamak açısından olumlu bir yaklaşım değildir. İdare yükümlüyü yok etmek yerine onu yaşatmayı esas almalıdır⁵³. Böylece yükümlülerin idareye olan güveni artacağı için vergi ödeme konusunda daha istekli davranabileceklerdir.

Çağımızda dünyada ülkeler arasında sınırların kalkması, ekonomik olayların hızlı gelişmesi, teknolojik ilerlemeler ve uluslararası ekonomik bütünleşmeler karşısında VUK'un 30. Maddesinde 7 bent halinde sayılan özel nedenler re'sen tarhiyatın kapsamını sınırlandırmaktadır. Bu konuda Kaneti genişletici bir yorumla yükümlünün beyanname, defter ve belge düzenine biçimsel olarak uyması halinde bile, defter ve belgeler maddesel gerçeği yansıtmıyorsa re'sen vergi tarhına gidilebileceği şeklindeki görüşü⁵⁴ ekonomik yaklaşım ve vergi güvenliği açısından kabul edilebilir olmakla birlikte, verginin yasallığı

⁵² Metin Taş, **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1994, s. 96.

⁵³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 71.

⁵⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.105.

ilkesine aykırılık taşıdığı söylenebilir⁵⁵. Aslında 4775 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılan VUK'un 30. Maddesinin 7. Fıkrası beyan edilmeyen ve 30. madde de sayılan re'sen tarhiyat nedenleriyle de vergilendirilemeyen gelirlerin varlık ve gider artışları esas alınarak vergilendirilmesi yolunu açan bir güvenlik önlemi olarak kanundaki yerini almalıdır.

Kanuna göre, yapılan incelemeler sırasında yükümlüler her türlü harcamaları ile tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, kanıtlanmayan kısım, harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır. Ancak maddenin düzenlenmesindeki amaç dikkate alındığında sadece incelemeler esnasında değil, incelemeler dışında da kaynağı izah edilemeyen harcama ve tasarrufların tespiti durumunda da re'sen tarhiyatın söz konusu olacağı söylenebilir. VUK' un 30. Maddesinin 7. bendi 4775 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Gelirin tanımının daraltılması da gelir kapsamına giren artışların devletten gizlenen bölümünün yakalanmasını zorlaştırmaktadır.

Beyan esasına dayalı olarak tarh edilemeyen vergilerin güvenliğini sağlamak amacıyla vergi idaresi ikmalen veya re'sen tarh yoluna gitmektedir. Hatta daha da ileri gidilerek ikmalen ve re'sen tarh ile de kurtarılamayan vergilerin idarece tarhını gerçekleştirerek vergi tahakkuka, hatta tahsile hazırlanarak güvenlik altına alınması amaçlanmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda da bir tarhiyat işlemi yapılmaktadır. Vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hataların fark edilmemeleri halinde vergi güvenliğini tehlikeye sokabilmektedir. Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş veya alınmış olabilir. Bu gibi durumlarda vergi idaresi eksik tarh edilen kısmı tamamlayarak vergi güvenliğini sağlamaya çalışırken fazla ödenen kısmı da iade ederek yükümlünün idareye olan güvenini arttırabilir.

⁵⁵ Halil Bağdınlı, “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki Son Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 76, Ocak 1995, s. 82.

1.2.4. Verginin Oranı

C. Clark ve Laffer'e göre vergilendirmenin bir sınırı ya da bir kapasite bulunmaktadır. Vergi güvenliği, vergilenebilir kapasitenin sınırı ile de ilgilidir. Bu sınırın aşılması, üretimin ve gelir dağılımının ciddi zarar görmesi yönünden ekonomik, sosyal direnişlere ve karşı koymalara neden olması açısından vergi güvenliğini tehlikeye düşürebilmektir⁵⁶.

Vergileme kapasitesinin mali sınırını da vergi optimumundan hareketle açıklayabiliriz. Vergi optimumu her vergide hazinenin net gelirinin en yüksek düzeye ulaştığı noktadır⁵⁷. Bu nokta aşıldığında gayri safi gelir artsa bile safi gelirden azalma başlar. Bu gelişme vergi hasılatı kanunu ve vergi masrafları kanunu ile ifade edilmiştir⁵⁸.

Vergi yükümlülüğünün genişletilmesi için ya verginin matrahı genişletilir ya da vergi oranları yükseltilir. Fakat çeşitli ülkelerde vergi yükünü artırma imkanı devlet borçlarının seviyesine, fert başına milli gelirin büyüklüğüne, dağılım şekline, idarenin etkinliğine, vergi ahlakına ve konan vergilerin çeşitlerine göre büyük değişimler gösterir⁵⁹. Vergi gelirleri sadece azalan ödeme gücü sonucunda değil aynı zamanda yükselen artan oranlılık ile büyüyen vergi tepkilerinden dolayı da nispi olarak, hatta bazı durumlarda mutlak olarak da azalır⁶⁰. Bu durum vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişkinin olduğunu gösterir.

Vergi güvenliğini belirleyen bir unsurun da vergi oranları olduğu teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmıştır⁶¹. Ancak bunlar arasında en bilineni ABD'li iktisatçı Arthur Laffer tarafından ortaya konulan Laffer Eğrisidir. Laffer Eğrisi ile açıklanan yaklaşıma göre vergi oranları belirli bir düzeye kadar arttırıldığında vergi tahsilatı da artmakta, ancak bir noktadan sonra vergi oranlarını arttırmak vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır⁶². Çünkü insanlar çok çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını aramaya başlarlar. Arthur Laffer devletin vergi oranlarını arttırması durumunda önceden öngörülen vergi hasılatını elde edemeyeceğini; zira yüksek vergi oranlarında yükümlü

⁵⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 286.

⁵⁷ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s. 20.

⁵⁸ Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayın No: 9, İstanbul, 1951, s. 451.

⁵⁹ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, s. 14.

⁶⁰ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 349.

⁶¹ Yusuf Kıldıç, "Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", **Maliye Yazıları**, Sayı: 66, Ocak- Mart 2000, s. 110.

⁶² Şinasi Aydemir, **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, Maliye ve Hesap Uzmanları Kurulu, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1995. s. 162.

motivasyonlarının bozulması nedeniyle işletmelerin faaliyetlerini yavaşlatacağını, bazılarının ise karaborsaya yöneleceğini; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olaylarının çoğalacağını ileri sürmektedir. Laffer'e göre bu konuda ülkelerin ekonomik ve sosyal durumlarına göre çizilebilecek optimal eğrinin belirleyeceği hadlere dikkat edilmesi gerekir⁶³.

Bilindiği ve belirtildiği üzere vergi oranlarının yüksekliği yükümlülere vergi kaçırma veya vergiden kaçınmaya yöneltecektir. Vergilemenin belirli bir sınırı vardır. Bu sınırlar aşıldıktan sonra, yükümlülerin tepkileriyle karşılaşılır. Vergi yükümlülerinin vergiden kaçınmasının birincil belirleyicisinin vergi oranları olduğu yaygın olarak kabul edilmektedir⁶⁴. Çünkü yükümlüler genellikle eski yaşam seviyelerini vergiden kaçınarak ya da vergi kaçırarak sürdürmeye çalışırlar. Vergi idaresi optimal bir vergi oranının aşılmasından sonra vergi oranlarını arttırırsa vergi hasılatında arttırılan oranlara kıyasla daha az bir artış hatta azalmalar görülmeye başlar. Vergi oranları yükseldikçe yükümlülerin bu vergiye dirençleri de artar ve vergiden kanuni ve kanuni olmayan yollardan kaçınma imkanları çoğalır. Vergi oranlarının azaltılması bir yandan yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek⁶⁵ diğer yandan da ekonomide canlılık yaratmak suretiyle potansiyel vergi alanları meydana getirerek vergi gelirlerinin de artışına yol açabilir⁶⁶. Aksi durumda kamu tercihi çerçevesinde de çoğu kez ifade edildiği gibi, vergi yapısında artan oranlılığın kabulü, kamu kesiminin genişlemesine neden olur⁶⁷.

Vergi güvenliğini tehlikeye düşüren olaylardan biri de yüksek vergi oranlarıdır. Yüksek vergi oranları vergi kayıp ve kaçaklarını teşvik etmek suretiyle vergi güvenliğini tehlikeye sokabilir. Birçok vergi yükümlüsünün kayıt dışılığın nedeni olarak yüksek oranlı vergileri göstermesi de bunu doğrular niteliktedir. Yükümlülerce vergi oranlarının yüksekliği, gelirlerin büyük ölçüde elden çıkmasına, sermayenin azalmasına neden olarak gösterilmekte, bunun ise ekonomik faaliyetlerin genişlemesini engellediği iddia

⁶³ Turhan Tükenmez, "ABD'de Vergilerde Azaltma ve Dünyadaki Yankıları", **Maliye Yazıları**, Sayı: 5, Şubat-Mart 1987, s. 20; Ayrıca Bkz, Hasan Sabır, "Laffer Eğrisi: Çözüm Vergi İndirimleri mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, s. 72-77.

⁶⁴ Steven E. Caren, Farrokh, Nourzad, "Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty", **National Tax Journal**, June 1990, Volume: 43, Issue: 2, s. 189.

⁶⁵ Zeynep Arıkan, "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Maliye Yazıları**, Sayı: 44, Temmuz-Eylül 1994, s. 77.

⁶⁶ Esra Siverekli Demircan, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s. 541.

⁶⁷ Geoffrey Brennan, "Artan Oranlı Vergiler ve Kamu Kesiminin Boyutları", Çev. Ayça Eker, **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir-1997, s. 267.

edilmektedir. Bu nedenle vergi oranları ile kayıtdışı ekonomi arasındaki ilişkinin doğru orantılı olduğu söylenebilir⁶⁸.

Vergi sisteminin adaletli olması ve vergi yükünün adil dağılımının sağlanması ülkemizde Anayasanın 73. Maddesi ile güvence altına alınmış olmasına rağmen, yapılan düzenlemeler ile vergi mevzuatının yapısı bozulmuştur. 1980 öncesinde uygulanan dilim sayısı on iken bir süre sonra altıya, günümüzde ise dörde indirilmiş olması vergileme de ödeme gücü ilkesine aykırı bir durum yaratmıştır. Dilim sayısı azaldıkça, dikey eşitliği bozucu uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi başlangıç oranı Fransa'da yüzde beş, İtalya, Yunanistan, Norveç, İspanya ve Japonya'da yüzde 10, Almanya'da yüzde 12, Hollanda'da yüzde 14, ABD' de yüzde 12 iken ülkemizde bu oran yüzde 15'tir⁶⁹. Bu başlangıç oranı hem dar gelirlilerin vergi yükünü arttırarak adalet ilkesinin zedelenmesine yol açmakta, hem de yükümlülerin vergi ödemeye karşı isteklerini azaltmaktadır.

Bazen vergiye tabi malların tüketimini azaltmak ve bazen vergi kaçakçılığını teşvik etmek suretiyle yüksek oranlı vergiler, düşük vergilerden sağlanacak hasıllardan daha düşük bir hasılat sağlarlar. Gelirin azalması tüketimin azalmasının bir sonucu olarak çıkmışsa, çözüm yollarından birisi vergi oranlarını indirmektir. Aşırı yüksek oranlı vergi uygulamaları sonucunda vergi kaçakçılığı artacağından vergi gelirleri azalır. Eğer bir verginin sıfırdan başlanarak bir noktaya kadar arttırılması önce hasılatı arttırarak maksimuma ulaşmasını sağlar, sonra bir noktada sıfır olur ve bir noktadan sonra hasıllarda azalma başlar⁷⁰.

Vergileme derecesinin nasıl olması gerektiği, gerek vergi oranı ve tarifesi bakımından gerekse sosyo-ekonomik açıdan günümüze kadar süregelen ve etkileri bakımından giderek önem kazanan bir konudur⁷¹. Verginin, yükümlülerden ödeme gücü ilkesine göre alınması ve bu ilkenin Anayasa'nın 73. Maddesinde de yer alması, vergi oranlarının önemini daha belirgin bir şekilde ortaya koymuştur. Vergi oranları, vazgeçilmez iki vergileme ilkesi olan "eşitlik" ve "ödeme gücü" ilkelerinin ana unsurlarıdır. Bilindiği gibi, vergi oranı vergi tarifesinin sayısal bir unsurudur. Vergi

⁶⁸ **DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Kayıtdışı Ekonomi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Ankara, 2000, s. 33-34.

⁶⁹ Adnan Gerçek, "Rasyonel Vergi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir, 1997, s. 285-286.

⁷⁰ Coşkun Can Aktan, "Arz Yönlü İktisat ve Haldun-Laffer Etkisi", **Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul-1998, s. 42.

⁷¹ Şükrü Kızılot, "Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık-1997, Sayı: 111, s. 65.

tarifesi, genellikle vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan oran ya da ölçüler olarak tanımlanır. Vergi oranları, matrahla olan ilişkilerine göre; “düz oran”, “artan oran”, ve “azalan oran” biçiminde bir sınıflamaya tabi tutulabilirler. Uygulamada vergi tarifelerini oluşturan temel etkenler, politik ve mali tercihlerdir. Vergi sistemlerinden beklenen, hem yatay hem de dikey adaleti gerçekleştirmeleridir⁷².

Toplam vergilerin Milli hasılaya oranı ile belirlenen vergi yükünün Türkiye'de yüksekliğinde, vergi oranlarının ilk dilimine tekabül eden kesimin fazla olması ve harcamalar üzerinden alınan KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması önemli rol oynamaktadır⁷³. Bunun için; vergi matrahı ve vergi oranlarının optimal düzeye çekilerek vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olması ve düşük gelir gruplarındaki vergi yükünün üst gelir gruplarına aktarılması ve yayılması gereklidir. Vergi oranlarının yüksekliği tezinin kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden biri olduğu, toplumun değişik kesimlerince kabul edilmekle birlikte, sadece vergi oranlarının düşürülmesinin, kayıt dışılığı önlemediği de yaşanmış gerçeklerdendir. Vergi gelirinin artırılması kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına bağlı olup, ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan, vergilendirilmesi gereken karın veya zararın sağlıklı tespiti için belge düzeninin yerleştirilmesi de son derece önemli bir unsurdur. Ekonomik yapıdaki düzelme, alınacak diğer önlemlerin yanı sıra, vergi gelirlerinin artmasına, vergi gelirlerinin artması ise kayıt dışı ekonominin önlenmesine bağlıdır⁷⁴.

1.2.5. Verginin Tahsili

Vergilerin mükellef ya da sorumlusu tarafından ilgili yerlere yatırılması ya da cebri icra yolu ile alınması anlamına gelen vergi tahsili ve tahsil şekilleri vergi güvenliğini belirleyen diğer bir unsurdur. Vergi güvenliği tarh ve tahakkuk aşamasında olduğu kadar, verginin yükümlünün malvarlığından hazineye fiilen geçmesi şeklinde tanımlayabileceğimiz tahsil aşamasında da önemini korumaktadır⁷⁵. Bu aşama aynı zamanda vergilemenin son aşamasıdır. Vergi tahsili, kısaca verginin kanuna uygun olarak ödenmesi biçiminde tanımlanmaktadır (VUK Md. 23). Vergi tahsili ile görevli olan vergi daireleri, yasal süreler içerisinde toplanması gereken vergileri tahsil ederek, bunları

⁷² Şükrü Kızılot, **a.g.m.**, s. 65-66.

⁷³ Ali Rıza Gökbnar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir, 1997, s. 303.

⁷⁴ DPT, **a.g.e.**, s. 83-84.

⁷⁵ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s. 647.

muhafaza etmek ve zamanında ödenmeyen vergi alacağını takip edip, gerekirse cebri icra yoluna başvurmak suretiyle bunların tahsilini gerçekleştirmek zorundadır. Türkiye'de, her yıl tahakkuk eden vergilerin önemli bir bölümü tahsil edilememektedir⁷⁶. Vergilerin tahsilinde en önemli sorun, vergi alacağının güven altına alınmasında ortaya çıkmaktadır. Bu noktada vergi yasaları, genellikle yükümlülere gerekli ödeme kolaylıklarını sağlamaktadır. Bu kolaylıklar, verginin yükümlülerden uygun zamanda ve koşullarda alınmasını sağlayan uygunluk ilkesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uygunluk ilkesine göre, vergilerin yükümlülerden en uygun zamanda ve koşullar altında alınması, yükümlü psikolojisi bakımından büyük önem taşır. Yükümlülerin vergi borçlarını uygun zamanda ve koşullarda ödemeleri, bunların vergi yönetim örgütlerine karşı tutumlarının yumuşamasına ve vergi ahlaklarının yükselmesine neden olabilir⁷⁷.

Tahsilatın kolay ve rahat bir şekilde yapılması vergi güvenliğini etkilemektedir. Vergilerin tahsilinde göz önünde tutulacak ilkelerin ilki uygunluk ilkesidir. Uygunluk ilkesine göre vergilerin yükümlüler ve hazine bakımından en uygun zamanda tahsili gerekmektedir. Bu ilke hem yükümlü hem de hazine çıkarlarını koruma amacı güttüğünden, birçok iktisatçı ve maliyeci tarafından benimsenmiştir. Nitekim klasik vergileme prensipleri olarak adlandırılan İngiliz İktisatçı Adam Smith'in dört vergileme ilkesinden biri uygunluk ilkesidir. Adam Smith'e göre vergi, yükümlü için en uygun zamanda tahsil edilmelidir. Günümüzde de önemini ve geçerliliğini koruyan bu ilke, vergi idaresi ve yükümlüler açısından çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır⁷⁸.

Vergi tahsilatının bir iki aya yüklenilmesi, ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkiler meydana getirebilir; her şeyden önce piyasada nakit sıkıntısı yaratabilir, vergi dairelerinin iş hacmini arttırabilir. Bu nedenle günümüz de vergilerin tahsilinin bir mali yıl içerisinde çeşitli aylara dağıtılması, bir yandan idarenin iş yükünü çeşitli aylara dağıtırken diğer yandan yükümlüye ödeme kolaylığı sağlamaktadır⁷⁹. Vergi güvenliğinin sağlanmasında önemli bir husus da tarhiyatla tahsil aşamaları arasında geçecek sürenin mümkün olduğu kadar kısa tutulmasını sağlayacak bir şekilde tahsil edilmesidir.

Bir vergi sisteminin meydana getirilişi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesi,

⁷⁶ Mustafa Saim Uysal, "Vergi Tahsilinde Modern Yöntemler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 32, Nisan 1984, s. 67.

⁷⁷ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, (Çev. İclal Feyzioğlu), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 411.

⁷⁸ Coşkun Can Aktan, "Vergilerin Tahsilinde Temel ilkeler", **Maliye Yazıları**, Sayı: 24, Mayıs-Haziran 1990, s. 40.

⁷⁹ Nuri Değer, "Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine", **Maliye Yazıları**, Sayı: 38, Ocak- Mart 1993, s. 24.

öyle bir şekilde ayarlanmalıdır ki, vergi idaresinin veya bütün yükümlülerinin tarh, tahsil ve denetimden doğan masrafları asgari ölçüyü geçmesin. Neumark'ın "iktisadilik prensibi" bu şekilde tanımlanmaktadır. Fazıl Pelin'e göre ise vergi ödemede kolaylık ilkesi, zaman kolaylığıdır, yani yükümlüye vergi borcunun ödenmesinde kolaylık sağlanmasıdır. Örneğin tarımsal kazançlarda ödeme zamanı olarak hasat dönemi tayin edilebilir⁸⁰.

Ödemede rahatlık ya da yaygın ifadesiyle uygunluk ilkesiyle, vergilemede yükümlülere ödeme kolaylığı yanında, vergilemeye ilişkin bütün ödevlerin yerine getirilmesinde mümkün olan bütün kolaylıkların sağlanması vurgulanmaktadır⁸¹. Vergilemeye ilişkin olarak yükümlülere, yerine getirilmesi güç ve ağır görevlerin yüklenmesi, bunlarda vergiye karşı bir tepkinin doğmasına neden olarak, vergiden kaçınma ya da kaçakçılığa yol açabilir. Bu nedenle vergi yönetim örgütleri, yükümlülerle işbirliğini geliştirerek, barışçı yöntemlerle vergiye karşı direncin kırılmasını gerçekleştirmeye çalışmalıdır. Mali psikoloji konusundaki çalışmalar; vergi sisteminin adaleti ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi vurgulamıştır; vergi sisteminin adaletli olarak algılanması, vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir faktördür⁸².

Uygunluk ilkesi vergilerin ödeme zamanları, ödeme şekli, ödeme yeri ve ödenecek tutar açısından kesin ve belirli olması ile birlikte, kanunların yükümlü tarafından kolayca anlaşılmasını ve bu şekilde hazırlanmasını da öngörmektedir. Modern vergi sistemlerinde gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesi de büyük önem taşımaktadır. Bu ilkeye göre vergi, vergiyi doğuran olayın meydana gelip, gelirin elde edildiği anda, hatta mümkün olduğu kadar stopaj usulünde olduğu gibi gelir elde edilmeden tahsil edilmelidir. Diğer bir deyişle bu ilkeye göre, tarh ve tahsil işlemlerinin mümkün olduğunca aynı anda gerçekleştirilmesine çalışılmalıdır. Gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesinin önemi gün geçtikçe daha iyi anlaşılmaktadır. Çünkü büyük ekonomik krizlerin kopması her an için söz konusu olabileceğine göre devlet vergi alacağını garanti etmek zorundadır. Bazı metotlarla vergi daha çabuk hazineye girecek olursa ekonomik krizler vergi alacağını tehlikeye sokmayacaktır. Stopaj dışı gelir ve kurumlar vergisi tahsilat yöntemleriyle yasal olarak ortaya çıkan bu tahsilat gecikmelerine kriz dönemlerinde ki zamanında ödeyememe ya da bilinçli olarak vergi kaçırma girişimleri de eklendiğinde

⁸⁰ Coşkun Can Aktan, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler", s. 40.

⁸¹ **A.g.m.**, s. 40.

⁸² Caroline Adams, Paul Webley, "Small Business Owners' Attitudes on VAT Compliance in the UK", **Journal of Economic Psychology**, Volume: 22, 2001, s. 197.

vergi sistemi devlet açısından kolay, gecikmesiz ve masrafsız vergileme biçimlerine izin veren dolaysız vergilere yönelmektedir.

Bir vergi sisteminde dolaylı vergilerin payının artış göstermesi ve dolaysız vergilerin payının azalması kayıt dışılığa sebebiyet verebilecek olumsuz bir gelişmedir. Bu amaçla gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki sürenin kısaltılması vergi güvenliğine katkı sağlamış olacaktır. Gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesi üzerine yapılan çalışmalar sonunda günümüzde kısmen de olsa başarı sağlandığı söylenebilir. Bu amaca ulaşmada günümüzde çeşitli modern tahsil usulleri ve bazı tekniklerden yararlanılmasının vergi güvenliğinin sağlanmasında katkısı bulunmaktadır.

Vergi tahsil yöntemleri de vergi güvenliğini belirleyen unsurlardan biridir. Gelirin elde edilmesiyle vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığını azaltan çeşitli vergi tahsil yöntemleri geliştirilmiştir. Ücret, faiz ve kira gibi gelirlerdeki stopaj usulü, bu gelir unsurlarında gelirin elde edilişi ile verginin tahsili süresini asgari düzeye indirmektedir. Ticari ve mesleki kazançlarda da gelirin vergilendirilmesi için bir yıl gibi belirli bir dönemin geçmesi gerekmekte ise de bu kazanç unsurlarında gelirin elde edildiği dönem sonunda belirlenecek gelir vergisine mahsup edilmek üzere, tahmini bir vergi alınmaktadır ki bu yöntem genellikle peşin vergi/geçici vergi olarak nitelenmektedir. Bu sistemle ücret, faiz ve kira gibi stopaja tabi tutulan gelirler dışındaki ticari ve mesleki kazançların da elde edildiği yıl içinde kısmen vergilendirilmesi esası getirilmektedir⁸³. Zamanımızda ekonomik, sosyal ve teknik gelişmelere paralel olarak vergi tahsilinde çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlardan en önemlileri, Kaynakta tevkif (stopaj) usulü, Peşin ödeme usulü ve Tahakkuku tahsile bağlı verilerdir⁸⁴.

Verginin tahsil süresinin kısaltılması, Vergilemenin önemli teknik meselelerinden biridir. Verginin en ideal tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilebilmesidir. Bunu gerçekleştirebilen vergi tahsil usulü ise, kaynakta tevkif, diğer bir ifadeyle stopaj denilen usuldür. Gerçekten gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan usul, esas itibarıyla stopaj usulüdür. Bilindiği gibi, böyle bir tahsil usulünde vergi, vergiye tabi olan

⁸³ Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, “Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: V, Sayı: 2, Kasım-1987, s. 24.

⁸⁴ Mustafa Saim Uysal, “Vergi Tahsilinde Modern Yöntemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 32, Nisan-1984, s. 66.

meblağları ödeyen merciler tarafından (bankalar, işverenler gibi) tevkif edilip, Hazineye ödenir⁸⁵. En geniş uygulama alanını gelir vergisinde, ücretlerden doğan vergi yükümlülüğünde bulunan verginin kaynaktan kesilmesi yöntemi, geliştirilerek öteki gelir unsurlarına ve kurumlar vergisi alanına doğru yaygınlaştırılmıştır. Bu usul, gelir vergisinde, başta ücretler olmak üzere, zirai kazançlarda, serbest meslek kazançlarında, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinde ise, dar yükümlülük kapsamına giren bazı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Kesinti yoluyla vergilemede, yükümlülüğün saptanmasına ve verginin ödenmesine ilişkin işlemlerin hemen tamamı vergi sorumlularınca yerine getirilmektedir. Bu usul, vergi kaçakçılığını önlediği gibi vergi idaresinin yükünü de azaltmadadır. Vergiyi kaynaktan kesmek zorunda olan kişi, asıl yükümlü olmadığından vergiyi kesmemesi veya noksan kesmesi halinde vergiyi ve cezasını bizzat kendisinin ödemesi gibi bir sorumluluğu bulunduğundan vergi kaçakçılığına kolayca başvurmayacaktır. Bu usul yardımıyla tahsil edilen vergilerde tahsilatın gerçekleşme oranı oldukça yüksektir. Verginin kaynaktan kesilerek ödenmesi, vergi idaresinin vergileri tahsil görevini önemli ölçüde kolaylaştırmaktadır⁸⁶.

Stopaj usulünde gelir doğumu anında, hatta ücretlerde olduğu gibi sahibinin eline geçmeden vergilendirilir. Gelirin hemen vergilendirilmesi ilkesinin temel amacı, tarh ve tahsil işlemlerinin mümkün olduğu kadar birbirine yaklaştırılmasıdır. Bu amaca ulaşmayı sağlayacak en kolay yol stopaj usulüdür.

Uygulama yönünden de basit olan böyle bir tahsil metodunun tatbikinin iki istikamette sınırlı olduğunu unutmamak gerekir. Bir kere çeşitli sebepler yüzünden, tevkif usulü, yalnız muayyen gelir kategorilerine, yani ücret ve maaşlara, rantlara, bina ve arazi kiralalarına ve menkul sermaye iratlarına tatbik edilebilir; hatta bu hallerde bile “Pay As You Earn” sistemi adı altında İngiltere’de uygulanmaya başlanan ve dilimizde “kazandıkça öde” anlamına gelen bu sistem, sonradan Avrupa Kıtası ülkelerine girmiş olan kaynaktan tevkif usulü beyanname verilmesini ortadan kaldırmadığı gibi, sonradan yapılacak gerçek bir tarh işlemini de gereksiz yapmaz⁸⁷. Tabii bu hal, ancak bazı gelir kategorilerine münferit bir şekilde uygulanabilen ve hiçbir zaman gelirin tamamına

⁸⁵ Salih Turhan, “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, No: 34, 15. Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968, s. 296.

⁸⁶ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması**, Ankara, 1979, s. 56.

⁸⁷ Muzaffer Şen, “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 45, Mayıs – Haziran 1980, s. 114.

teşmil edilemeyen böyle bir tahsil tekniğinin normal bir neticesidir⁸⁸.

Kaynakta kesme usulünün büyük faydaları olduğu söylenebilir. Şüphesiz bu usul, bilhassa menkul sermaye iratları sahasında vergi kaçırma imkanlarını önleyen iyi bir metottur. Fakat bütün bu faydalarına rağmen, kaynakta tevkif usulü, gerçek bir global gelir vergisinde uygulaması söz konusu olunca, birtakım tamamlayıcı tedbirlere lüzum gösteren ve zamanımızda modern ücret vergisi yönünden bakılırsa ancak bazı durumlarda bir tahsil vasıtası olarak kullanılabilen ve gelir vergisinde normal tarh ve tahsil usulünün yerine geçmesine imkan olmayan bir metottur⁸⁹. Gelir Vergisi Kanununda yer alan küçük çiftçi muafılığı, esnaf muafılığı, diplomat muafılığı, serbest meslek kazançları istisnası, PTT acenteliği istisnasına ait hükümlerdeki kesilen vergilerin nihai vergi olarak kabul edilmesi örnek olarak gösterilebilir⁹⁰.

Bu sayılan hükümler, yürürlükte olmasına karşın tam anlamıyla birer vergi güvenlik müessesesi olduğu söylenemez. Özellikle binlerce TL gelir elde eden telif kazançları sahipleri, sadece kesilen vergiler kadar vergi ödemektedirler. Bu vergiler asgari vergi olmasına karşın, müterakki bir tarife ile % 35'lere varan oranda vergi ödemeleri gerekmesine karşın sadece % 17 kesinti ile yetinilmektedir⁹¹.

Türk vergi mevzuatına göre, bütün kazanç ve irat sahipleri mutlak surette beyanda bulunmak zorunda değildirler. Kimi yükümlüler basit usule göre vergilendirilirken, vergisi kesinti yoluyla ödenen yükümlülerden pek çoğu da beyanda bulunmazlar. Belirli koşulları taşıyan yükümlüler, vergilerinden bir bölümünü kesinti yoluyla ödemiş olsalar dahi, beyan döneminde ayrıca beyanda bulunmak zorundadırlar. Bunlar, daha önce kesinti yoluyla ödemiş oldukları vergileri, beyanname üzerinde toplayıp ödeyecekleri vergiden mahsup etmek imkanına sahiptirler. Stopaj uygulaması nihai vergilendirme aracı olarak değil, otokontrol ve peşin vergi aracı olarak kullanılmalıdır⁹².

Bir ülkenin vergi sisteminde modern tahsil usullerinin geliştirilmesi ve uygulanması vergi güvenliğine katkıda bulunarak vergi hasılatını arttırabilir. Modern bir tahsil usulü olan **peşin ödeme sisteminin** (geçici vergi ya da peşin vergi) de temel

⁸⁸ Salih Turhan, **a.g.m.**, s. 296.

⁸⁹ **A.g.m.**, s. 296.

⁹⁰ Ali Serdar, "Vergi Güvenliği Sorunu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 152, Aralık-2000, s. 12.

⁹¹ **A.g.m.**, s. 12.

⁹² Ali Rıza Gökbunar, "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", s. 319.

hareket noktası, stopaj usulünde olduğu gibi, gelirin derhal vergilendirilmesidir⁹³. Ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratlarında vergi, kaynakta kesme yoluyla yıl içinde peşin olarak tahsil edilirken, diğer bir kısım gelir unsurlarının vergisinin gelirin elde edildiği yılı izleyen yıl içinde alınması, yükümlüler arasında eşitsizlik yarattığı gibi hazinenin de zararına neden olur. Yükümlü grupları arasında ödeme zamanı ayrılıklarını kaldırmak ve vergiyi gelirin elde edilmesini izleyen yakın bir zamanda alarak kamu hizmetlerinin hızlı bir biçimde yerine getirilmesini sağlamak için modern vergi sistemlerinde peşin ödeme esası getirilmiştir⁹⁴. Peşin ödeme sistemine "tarh işleminin cereyan ettiği senenin gelirlerinin vergilendirilmesi" esasını da denir ki, bu gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesinin uygulanmasından başka bir şey değildir. Özellikle ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin, toplam gelir vergisi hasılatı içindeki büyük payı göz önüne alınırsa geçici verginin vergi adaleti ve vergi güvenliği bakımından önemi ortaya çıkmaktadır⁹⁵. Türkiye'de, 5.1.1981 tarih ve 2574 Sayılı Kanun ile peşin ödemeye ilgili düzenlemelerin yapılmasıyla uygulanmaya çalışılan bu yöntem, gerek yükümlüler, gerekse vergi yönetimi bakımından başarılı sonuçlar doğurmamıştır. Kısa bir deneme süresinden sonra karşılaştığı yoğun tepki nedeniyle 1982 yılı sonunda hemen yürürlükten kaldırılmış⁹⁶, altı yıl aradan sonra 1989 yılı başından itibaren tekrar uygulamaya konulmuştur.

Vergi yönetimi açısından peşin ödeme, vergileme sürecinde işlemlerin çoğalmasına neden olarak, yönetimin yükünü ağırlaştırmaktadır. Öte yandan, Türk vergi yönetiminde tam anlamıyla otomasyona geçilmemiş olması, işlemlerin sonuçlandırılmasında geçen sürenin uzamasına yol açmaktadır. Bu uygulamanın yükümlüler bakımından getirdiği en önemli sorun ise özellikle dar gelirli yükümlülerin ödeyecekleri peşin vergi miktarının hesaplanması, ödeyecekleri gerçek vergi miktarından daha fazla geçici vergi ödemek zorunda bırakılmalarıydı. Yüksek gelir grupları için ise, tersi bir durum söz konusuydu.

Peşin vergi stopaj usulünde olduğu gibi gelirin derhal vergilendirilmesine imkan tanıyarak, vergi kaçakçılığını önemli ölçüde azaltmakta ve vergi hasılatının konjonktürel

⁹³ Coşkun Can Aktan, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler", s. 48.

⁹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 227.

⁹⁵ Muzaffer Şen, "Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü", **Maliye Dergisi**, Sayı: 45, Mayıs – Haziran 1980, s. 114.

⁹⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 257.

dalgalanmalardan etkilenmesini önlemektedir⁹⁷. Bu suretle vergi güvenliğinin sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu bakımdan bu usul ve tekniklerin ülkelerin vergi sistemlerine uyarlanması veya uygulanmakta olan bu usullerin yaygınlaştırılması gerekmektedir.

Bir verginin tarh yöntemi ne kadar iyi olursa olsun, eğer tahsil yöntemi aynı derecede başarılı değilse beklenen başarı elde edilemez⁹⁸. Gelir ve kurumlar vergilerinin klasik ve modern vergi ilkelerine uygunluğu, verginin tarh yöntemleri kadar tahsil yöntemleriyle de ilişkilidir. Gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerde olduğu gibi günümüzde verginin kesin tahsili gelirin elde edilmesinden sonra yapılmaktadır. Çeşitli vergilerde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle verginin tahsili arasındaki zaman aralığı vergilemede adalet ilkesi açısından da önemlidir. Kişi veya kurumların elde ettiği gelirlerin tespitinde, gelirin elde edildiği zaman aralığı da önemli farklılıklar göstermektedir.

Ücret, faiz, kira gibi gelir unsurlarında, bu gelir unsurlarının elde edildiği anda gelirin doğduğu varsayıldığı halde, ticari, zirai ve mesleki kazançlarda gelirin, elde edildiği anda değil, belirli bir süre sonunda vergilendirilmesi gelirlerin daha uzun süre gelir sahibinin kullanımına vergilendirilmeksizin bırakılmasına neden olmaktadır. Gelirin elde edilmesi ile verginin tahsili arasındaki zamanın uzaması, bir yandan vergilemede adalet ilkesine ters düşerken diğer yandan da devletin devamlı ve yeterli geliri elde etmesini güçleştirir⁹⁹.

Verginin doğuşu ile kamu hesaplarına geçişi arasında geçen süre maliye politikası aracı olarak ve verginin mali amacı açısından önemlidir. Gelirin elde edilme zamanı ile verginin tahsili arasındaki süreyi asgariye indirmek, devletin normal faaliyetlerini sürdürmesi açısından olduğu kadar yükümlünün üzerindeki vergi yükünü hissetmesi bakımından da önemlidir. Geçici vergi uygulaması, her yükümlünün yıl içinde o yıla ilgili olarak tespit edilecek gelirin vergisine mahsup edilmek üzere alınan bir ön vergi olup, bu ön verginin yıl içinde birkaç taksitle ödenmesi, yükümlülere yeni beyanname verme zorunluluğu yüklenmesi, daha sonra kesin gelirin tespiti ve bu gelirle ilgili esas verginin hesaplanmasından sonra ödenen ön verginin mahsubu gibi yeni yükler getirmektedir. Ancak bu sistemle gelir unsurlarının vergilerinin tahsilinde adalet prensibi

⁹⁷ Coşkun Can Aktan, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", s. 36.

⁹⁸ Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, **a.g.m.**, s. 223.

⁹⁹ **A.g.m.**, s. 223-224.

gerçekleşmekte, devletin vergi gelirlerini daha düzenli ve güvenli bir şekilde toplayabilmesi sağlanabilmektedir¹⁰⁰. Birçok batı ülkelerinde görüldüğü gibi geçici vergi genellikle bir önceki yıl tahakkuk eden gelir veya kurumlar vergisi dikkate alınarak belirli bir yüzdesi olarak hesaplanmaktadır¹⁰¹.

Geçici ya da peşin vergi uygulaması ile, gelirleri gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazancı elde edenler peşin vergi uygulamasına tabidirler. Bu sistem batılı ülkelerin gelir vergisi sistemlerinde uzunca bir süreden beri uygulanmaktadır¹⁰². Bu aşamada tüm yükümlü grupları üzerindeki vergi yükünün daha adil dağılımının sağlanması için, peşin verginin gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin bir önceki yıl gelirleri üzerinden tahakkuk ettirilen gelir ve kurumlar vergisi baz alınarak hesaplanması gerekmektedir. Böyle bir uygulama hem vergi yükünün yükümlüler arasındaki dağılımında eşitliğin sağlanmasına yardımcı olarak, devletin daha çok gelir elde etmesini sağlayacak hem de Avrupa Birliği ile vergi yasalarında olması gereken ahenkleştirmenin gerçekleşmesine yardımcı olacaktır¹⁰³. Vergi yükümlülerinin tepkilerine rağmen 1986 yılının başından itibaren “dahili tevkifat” uygulaması adıyla 94. Maddenin (b) bendinde yapılan düzenlemeyle peşin vergi uygulamasına yeniden başlanmıştır. Bu sistem de daha sonra 3.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Ancak adı itibariyle yükümlü tepkilerine neden olan “peşin vergi” uygulaması özü itibariyle aynı normları içeren “geçici vergi” adında yeniden uygulamaya konulmuştur¹⁰⁴. GVK mükerrer 120. Madde de düzenlenen yeni hüküm 1989 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir¹⁰⁵.

Basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden tarifinin ilk dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler (GVK. Mükerrer 120. Madde). Üçer aylık kazançların indirim ve istisnalar ile değerlemeye ilişkin hükümler dikkate alınarak GVK’nın ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre hesaplanması yapılır. Hesaplanan geçici vergi

¹⁰⁰ Muzaffer Şen, “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü” s. 117.

¹⁰¹ Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, **a.g.m.**, s. 231.

¹⁰² Salih Turhan, “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme”, s. 298.

¹⁰³ Fethi Heper ve Ziyaettin Bildirici, **a.g.m.**, s. 232.

¹⁰⁴ Harun Yeniçeri, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs Antalya, s. 909.

¹⁰⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 327.

üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve bu süre içinde ödenir.

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsili yapılan geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar ise içinde bulunulacak yıla ilişkin olarak ödenecek geçici vergiye artan kısmı ise diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Buna rağmen hala mahsup edilemeyen vergi kalırsa yükümlünün o yıl sonuna kadar yükümlünün yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir¹⁰⁶.

Geçici vergi uygulamasının, bazı uygulama zorluklarına rağmen ideal bir tarh ve tahsil usulünün bütün faydalarına sahip olduğu yani gelirin doğumu ile bunun vergilendirilmesi arasındaki sürenin uzamasından gerek vergi yükümlüleri gerekse maliye için doğan olumsuz etkileri bertaraf ettiği inkar edilemez¹⁰⁷.

Bazı vergilerin tahakkuku ile tahsili aynı anda gerçekleşir. Gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesini gerçekleştirmede kullanılan bir diğer vergileme tekniği de, **tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir**. Teorik bakımdan, dolaylı vergiler tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir. Bu tür vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil için ayrı aşamalar yoktur. Tahsil, tahakkuk aşamasını da kapsamakta ve verginin tahsili ile tahakkuk tamamlanmış sayılmaktadır. Örneğin, tüketim vergilerinde ve damga vergisinde durum böyledir¹⁰⁸.

1.2.6. Vergi Güvenliği Bakımından Belge Düzeni ve Muhasebe Sisteminin Etkinliği

1.2.6.1. Belge Düzeninin İşletilmesi

Muhasebe olgusunun varlık gerekçesi gerçek durumu bilmektir. Muhasebe sistemi ise belge ve kayıtlara dayanmaktadır. Beyana dayanan vergi sistemlerinde, beyanın doğruluğunu sağlamak bakımından defter ve belge düzeninin belirli bir disiplin altına alınması zorunlu bulunmaktadır¹⁰⁹. Ülkede belge düzeninin tam olarak yerleştirilmesi ancak alıcıyla satıcının devlete karşı çıkar birliği içinde olmasından

¹⁰⁶ A.g.m., s. 328.

¹⁰⁷ Salih Turhan, “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme”, s. 299.

¹⁰⁸ Coşkun Can Aktan, “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler”, s. 48.

¹⁰⁹ Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, s. 112.

çıkarılıp çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulması ile mümkündür¹¹⁰. Yükümlüler arasındaki çıkar çelişkisi vergide doğal bir denetim sağlar. Bir yükümlünün geliri diğer yükümlünün gideri olduğundan bu durum yükümlüleri sürekli olarak belge almaya ve vermeye zorlar. Mal satın alan bir tüccar, bunu defterine alış kaydedeceğinden satıcıdan fatura isteyecektir. Aynı şekilde harcama yapan bir yükümlü bunu gelirlerinden düşeceği için karşı taraftan belge isteyecektir. Bu karşılıklı ve zincirleme istekler vergide otomatik kontrolü sağlayacaktır. Fakat uygulamada otokontrolün tam ve kesintisiz çalışacağını sanmak hatalıdır. Örneğin KDV oranlarının pazarlık konusu yapılması denetim halkasını bir yerde koparmakta ve otomatik kontrol yöntemi çalışmamaktadır.

Teknolojik gelişmeler belge düzeninde önemli kolaylıklar getirmiştir. Belge düzeninin yerleştirilmesi bakımından otokontrolün boşluklarını doldurmak ve dolaysız denetimi desteklemek üzere internet ve bilgisayar teknolojisi kullanılarak oluşturulacak merkezi bir bilgi işlem sistemi, yükümlülerin kendi aralarında yaptığı her türlü ticari işlemleri kaydederek yükümlülerin vergilemeye konu bütün faaliyetlerinin takibi kolaylıkla gerçekleştirilebilir. Gelir vergisinin yapısında bulunan otokontrol müessesesine katma değer vergisiyle destek olunmuştur.

Bilim insanları Türkiye'de, çok geniş boyutlara ulaşan vergi kayıplarının yasalarda öngörülen belge kurallarına uyulmamasından kaynaklandığı görüşünde birleşmektedirler. Ücretli ve emeklilere fatura üzerinden vergi iadesi uygulamasında öngörülen en önemli amaçlardan biri de belge kullanma alışkanlığının yaygınlaştırılmasıydı¹¹¹. Ülkemizde bütün gayretlere rağmen belge düzeni henüz tam anlamıyla yerleştirilememiştir. Fatura üzerinden vergi iadesi bu konuda önemli bir adım sayılmakla birlikte, istenilen sonucu elde etmede yeterli olamadı. Çünkü fatura üzerinden vergi iadesi, sadece ücretlilere ve emeklilere sağlanmış bir hak olmakla birlikte, yalnız belirli mal ve hizmetler için geçerli olmaktadır.

Ülkemizde 1984 yılı ile 2006 yılları arasında uygulanan ve 2007 yılı başından itibaren kaldırılan “Vergi İadesi Sistemi” de bir otokontrol mekanizması niteliği taşımaktaydı. Bu uygulamanın kaldırılması vergi güvenliği açısından yanlış bir gelişme olmuştur. Oysa bir güvenlik önlemi olarak her türlü mal ve hizmet vergi iadesi kapsamına alınmalı ve tüm mükellefler için yaygınlaştırılmalıydı. Çünkü önceden uygulanan

¹¹⁰ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçağına İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 1995, Sayı: 85, s. 67.

¹¹¹ Gülser Karaman, “Faturalı Yaşam Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 31, Mart- 1984, s. 32.

sistemde vergi iadesi sistemine girmeyen pek çok mal ve hizmet alımı belgesiz olarak gerçekleştiğinden bir yandan kayıt dışılığı arttırırken, diğer yandan da vergi iadesinde kullanılmayan mal ve hizmet alışları da belge düzenini ciddi anlamda bozmaktaydı¹¹². Vergi iadesi uygulaması iadeden yararlananların vergi yükünü hafifletme amacından ziyade belge düzeninin işleyişine katkıda bulunacak bir araç olarak görülmektedir¹¹³. Diğer bir deyişle gerek ücret geliri elde edenler ve gerekse emekli, dul, yetim ve maluliyet aylığı alanlar hak ettikleri biçimde vergi iadesinden yararlanabilmek için ekonominin kayda alınmasında çok önemli bir fonksiyonu yerine getirebilirdi.

Gelir ve katma değer vergilerinde bulunan otokontrol müessesesinin son halkası olan tüketicilerin fatura ve benzeri belge almalarını bir şekilde teşvik eden vergi iadesi uygulaması önemli bir uygulamaydı. Otokontrol müessesesinin ve dolaylı vergilerin yükünü çeken son tüketicinin bir şekilde teşviki vergi güvenliği açısından olmazsa olmaz bir uygulamadır. Bu nedenle belge düzeninin yerleştirilmesi bakımından vergi iadesi sisteminin kaldırılması değil, geliştirilmesi gerekmektedir. Çünkü mevcut uygulamada sadece belli harcamalar için iade sistemi uygulanmakta ve iade dönemi yıllık olmaktadır¹¹⁴. Kayıt dışı ekonominin gelişmesinde etkin rol oynayan nakit akışları asgariye indirilmeli, bunun içinde kredi kartı ve çekle alışveriş özendirilmelidir¹¹⁵.

Kayıt nizamı kanunlarla belirlenmiştir. Vergi yasalarına göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi zorunludur (VUK Md. 227). Örneğin, gerçek usulde vergilendirilen yükümlüler, ticari hayata konu olan mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak fatura düzenlemeleri ve bu faturada, mal ve hizmetin cins ve tutarına ilişkin bilgilerin yanında, kendi adlarını, adreslerini, vergi dairesi hesap numaraları ile müşterinin adı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarasını göstermeleri zorunludur (VUK Md. 230). Belgelerde, yükümlülüğe ilişkin bilgilerin yer alması, özellikle vergi yönetiminin çapraz denetim işlemlerinin kolaylaşmasını sağlar. Yasalarda öngörülen kurallara uyulmaması halinde vergi matrahının sağlıklı bir biçimde ortaya çıkartılmasına imkan yoktur. Vergi konusuyla ilgili çeşitli işlemlerde kullanılması gereken belgeler ve bu belgelerde yer alması gereken bilgiler yasalarla düzenlenmiştir. Bu yüzden yükümlüler, vergi konusuna giren işlemlerini, yasalarda öngörülen kayıt ve

¹¹² Ülker Mavral, “Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemek İçin Alınabilecek Tedbirler”, **Vergi Raporu**, Sayı: 52, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Nisan-Mayıs 2001, s. 27.

¹¹³ Sadık Kırbaş, “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, **Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul, 1998, ss. 291-300.

¹¹⁴ Yahya Arıkan, **a.g.e.**, s. 42.

¹¹⁵ Ali Rıza Gökbunar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, s. 317.

belgelerde izlemekte noksanlık ve hata yapmaları halinde ağır cezai yaptırımlara muhatap olmakla birlikte, bu gibi durumlarda vergi borçlarının hesaplanmasına dayanak oluşturacak vergi matrahlarının hesaplanması işlemini vergi yönetimi üstlenmek zorunda kalmaktadır.

Kanunlarla belirlenen belge düzeninin yerleştirilmesinde en önemli görev yine vergi yönetimine düşmektedir. Bu düzendeki aksamaları zamanında belirlemek, kurallara uymayanlara gerekli yasal yaptırımları uygulamak vergi yönetiminin görevidir. Beyan esasına tabi yükümlüler, vergilemeye esas olan bilgi ve değerleri kayıt ve belgelerde göstermek suretiyle izlerler.

Belge düzeninin korunamaması vergi kayıplarını büyük boyutlara ulaştırmaktadır. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin gerçek bedeller üzerinden belgelendirilmesini sağlamak, belge düzenini daha etkili kılmak ve yaygınlaştırmak amacıyla 1985 yılı başından itibaren yürürlüğe giren katma değer vergisinin uygulaması belge düzeninin yerleşmesine büyük katkı sağlamıştır.

Maliye bakanlığının kanundan aldığı yetkisiyle çıkarılan ve 1.3.1985 tarihinden itibaren geçerli olan “Yükümlüler Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” le gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin işlemler için düzenlenen fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve benzeri öteki belgelerin şekli, basımı ve yükümlülere dağıtım konuları düzenlenmiştir. Buna göre, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yükümlüleri, bundan böyle faaliyetlerinde kullandıkları yasal belgeleri, vergi yönetiminin adı geçen yönetmelik hükümlerine göre anlaşma yaptığı matbaalarda bedeli mukabilinde bastırabileceklerdir.

Belge düzeni bu düzenlemeyle daha sağlıklı bir yapıya kavuşturulmak istenmiş, özellikle sahte ve yanıltıcı belge kullanımı suretiyle vergi matrahlarını olduğundan düşük gösterilmesi yolları kapatılmak istenmiştir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için belge sistemini vergi yönetiminin denetim ve gözetimi altında tutmak bakımından denetim ve istihbarat çalışmalarına ağırlık verilmelidir. Belge düzeninin sağlanabilmesi için bir yandan yükümlü denetimi gerçekleştirilirken bir yandan da sıkı bir şekilde nihai tüketiciler alışveriş sırasında sıkı bir denetime tabi tutulmalıdır.

Vergi güvenliği için diğer önemli bir konu ise kullanılan form ve belgelerin yükümlülerce rahat bir şekilde anlaşılabilir ve doldurulabilecek kadar basit olmasıdır. Form ve belgeler, gereksiz bilgilerden arındırılmalı, yükümlülerden vergileme için

gerekli asgari bilgileri istemelidir. Vergileme için gerekli olan, defter, vesika ve belgeler idare tarafından vergi yükümlülerine ücretsiz ve yeteri kadar verilmelidir. Ayrıca bu formların arkasında formların kullanımı ile ilgili çok kısa ve net açıklamalar yapılmalıdır.

1.2.6.2. Muhasebe Sistemi

Çoğunlukla vergisel yükümlülüğün bir gereği olarak başvuru bir sistemdir muhasebe sistemi. Yükümlü ile vergi idaresi arasında köprü görevi üstlenen muhasebeci ve mali müşavirler, vergi kaybının önlenmesinde önemli bir rol üstlenmişlerdir¹¹⁶. Türk vergi sisteminin ağırlığını oluşturan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile VUK'un içinde yer alan hükümlerin büyük bir çoğunluğunun muhasebeyi ilgilendirmesi bu rolün bir göstergesidir¹¹⁷. Muhasebecilik ve müşavirlik mesleği ile vergi ve vergi idaresi ve dolayısıyla vergi güvenliği arasında çok yakın ilişkiler olmuştur. Bu ilişki özellikle muhasebecilik ve defter tutma hizmetleri dikkate alındığında çok daha belirginleşmektedir. Belge ve kayıt düzeni vergi yasalarının temel öncelik verdiği konular arasında yer almaktadır. Vergi yasalarının belge ve kayıt düzenine büyük önem vermesi aslında beyan esası ile yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin yükümlü beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmesi, daha açık bir deyimle, vergi denetimi yetkisini kullanabilmesi açısından belge ve kayıt düzeni önemli bir işleve sahiptir. Belge ve kayıt düzenine en az vergi idaresi kadar yükümlünün kendisi de ihtiyaç duymaktadır. Çünkü belge ve defter kayıtları yükümlünün beyanının doğruluğunu ispatlaması için önemli bir kanıttır¹¹⁸.

Bugün istenilen düzeyde olmasa bile, bu konuda önemli mesafeler alındığı bir gerçektir. Bununla birlikte, geline noktada hem yasal planda hem de uygulamada vergi uygulamaları mesleğin çok önemli bir ögesini oluşturmaktadır. Vergi yasalarının özellikle belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyma yükümlülüğü diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de mesleğin yerleşmesine önemli katkılar sağlamıştır.

VUK ve 3568 Sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığına doğrudan muhasebecilik ve müşavirlik mesleği konusunda düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. VUK'da mesleğin alt yapısını oluşturan belge ve kayıt düzenine yönelik düzenlemelerin yanı sıra

¹¹⁶ Yusuf Kıldıç, **a.g.m.**, s. 113.

¹¹⁷ Mehmet Gültekin, "Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 109, Ekim, 1997, s. 8.

¹¹⁸ Niyazi Cangir, "Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 29.

doğrudan meslek ile ilgili düzenleme yapma yetkisi veren hükümler de yer almaktadır. Burada sadece doğrudan meslek ile ilgili düzenleme yapma yetkisi veren hükümlere değinilecektir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanırken elbette ki muhasebe sisteminin vergi güvenliğine vereceği katkıyı gözardı etmeyecektir. VUK'un 175. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na, Muhasebe standartları, Tek düzen hesap planı, Mali tabloların çıkarılması ve çeşitli bildirimler konularında geniş yetkiler verilmiştir.

Bu yetkisini ilk kez 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği¹¹⁹ ile kullanan Maliye bakanlığının, uluslararası standartlara paralel bir şekilde hazırlanan Tebliğ ile mesleğin gelişimine büyük katkısı olmuştur. Bu tebliğ ile yükümlülerin çağdaş muhasebe temel ilkeleri ile tanışıp muhasebe kayıtları ve finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun olarak hazırlaması hedeflenmiştir.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen yükümlüler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Buna benzer yetkiler defter, belge ve kayıtlar ile ilgili olarak da öngörülmüştür. VUK'un mükerrer 257. maddesinin ilk fıkrasının 3 numaralı bendi ile Bakanlığa tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş ve elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme veya sorumluluk getirme, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Ayrıca Maliye bakanlığına vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, yükümlü grupları ve faaliyet konulan itibariyle ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığında yetki verilmiştir.

4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması Hakkında Tebliğ¹²⁰ ile Bakanlık bu yetkisini kullanarak vergi beyannamelerinin, 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları belirlenmiştir. Bu kişilerin imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu

¹¹⁹ Resmi Gazete, 26.12.1996, Sayı: 21447.

¹²⁰ Resmi Gazete, 29.06.1997, Sayı: 23034.

kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından doğan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi ve cezalardan yükümlülerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır¹²¹.

Meslek mensuplarına imzalatırılma mecburiyeti sonucu, beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması re'sen takdir sebebi olarak sayıldığından, belirtilen zorunluluğa uymayan yükümlülerin ilgili dönem matrahlarının re'sen takdir edilerek, varsa ziyaa uğratılan vergiye vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca, aynı fiile, VUK'un 352/II-7. Maddesi gereğince usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir. Bu fiil re'sen takdir sebebi olarak da sayıldığından kesilecek usulsüzlük cezasının iki kat olarak dikkate alınması gerekmektedir¹²².

Meslek mensupları tarafından yapılan hizmetlerin yasada; Muhasebe ve defter tutma hizmetleri, Denetim, Müşavirlik ve Tasdik olmak üzere dört temel başlıkta toplanması mümkündür. İlgili yasanın hükmü aşağıdaki gibidir: "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır". Dikkat edileceği üzere burada muhasebenin yanı sıra ilgili mevzuata, daha açık bir deyimle, vergi mevzuatına da referans yapılmaktadır. Aslında vergi yükümlülerinin beyannamelerinin hazırlanması ve çeşitli vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesine ilişkin beyanname ve rapor hazırlama, vergi uyuşmazlıkları için açıklama ve dava dilekçeleri hazırlamak ve bu konularda yükümlüye bilgi vermek uluslararası, sınıflandırmada "Muhasebe, Denetim ve Defter Tutma Hizmetleri" başlığı altında değil, "Vergileme Hizmetleri" sınıflandırması altında yer alması beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması uygulamasının sadece muhasebe ile sınırlı olmadığı, vergi boyutunun da bulunduğu anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarına verilen denetim yetkisi yeterli olmayıp daha kapsamlı bir denetim yetkisi verilerek vergi güvenliğini artırmak mümkün olabilirdi. 3568 Sayılı Yasanın ikinci maddesinde yer verilen ve "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"de usul ve esaslar (md. 48-60) belirlenmiş olmakla birlikte 3568 sayılı yasa kapsamında denetime yer verilmemesi bir eksiklik olarak düşünülebilir. Oysa ki denetim

¹²¹ Mehmet Gültekin, "Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları", s. 11.

¹²² Ali Tümay, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Zorunluluğu", **Vergi Sorunları**, Sayı: 138, Mart-2000, s. 59.

gelişmiş ülkelerde mesleğin ana ögesini oluşturmaktadır. Vergi denetimlerinin çok düşük bir oranda kaldığı ülkemizde muhasebe meslek mensuplarından da yararlanılması düşünülmelidir.

3568 Sayılı Yasanın 12. maddesindeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in dördüncü maddesinde belirtilen tasdik kavramı, “gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.

Meslek mensuplarından yararlanmak isteyen Maliye Bakanlığı tasdik uygulaması ile vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlamalar ile yeminli mali müşavirlere vermektedir. Bu yetkinin düzenli bir şekilde kullandırılması vergi güvenliğinin sağlanması bakımından yararlı olacaktır. İdarenin vergi denetimi konusundaki yetersizliği bunu zorunlu kılmaktadır.

Bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, küreselleşme, internet gibi ortamlarla ekonomik işlemlerde yurt sınırlarını aşarak küreselleşmektedir¹²³. Küreselleşme ile artan uluslararası bütünleşmelerin ortaya çıkardığı hızlı teknolojik gelişmeler, ülkelerin gerek vergi yükünün dağılımını gerekse vergi tahsil etme gücünü önemli ölçüde etkileyebilecektir. Zaman ilerledikçe, küreselleşmenin vergi gelirlerindeki etkisi daha da artacak ve bu ülkelerin gelir istatistiklerinde görülecektir¹²⁴.

Etkin vergi denetimi için artık bilgi ve iletişim (bilişim) teknolojisindeki gelişmelerin iyi takip edilmesi gerekir. Muhasebe sisteminin orta ve uzun vadede takip edeceği seyri öngörebilmek için değişimin dinamiklerinin tahmin edilip sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Çünkü teknoloji her şeyden önce iş yapma şekillerini ve örgütlenme biçimlerini değiştirmekte, yeni iş ve meslekler ortaya çıkarırken bazıları eski önemini yitirmekte ya da tamamen ortadan kalkmaktadır. Eski örgütlenme ve iş yapma biçimleri yerine yeni ortama uygun örgütlenme ve stratejiler geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkması muhasebe sisteminin de buna uyum sağlamasını zorunlu hale

¹²³ Hüsnü Erkan, **Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 326, Bilim Dizisi: 8, İzmir 1997, s. 98.

¹²⁴ Selda Aydın, “Küreselleşme ve Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, s. 140.

getirmektedir.

Bu gelişmelerin etkisi hem olumlu hem de olumsuz boyutlara sahiptir. Teknoloji bir taraftan ekonomide, ticarete, vergilendirmede, muhasebecilik ve müşavirlik hizmetleri de dahil olmak üzere profesyonel mesleklerde mevcut yapılanmanın işleyişini güçleştirirken, buna karşılık yeni olanaklar da sunmaktadır. Hızlı gelişen bilgisayar ve iletişim teknolojisi, üretim ve her türlü bilgi akışını hızlandırıp kolaylaştırdığı gibi zaman ve mekan kullanımında da büyük avantajlar sağlamıştır¹²⁵. İnternet aracılığı ile dünyanın herhangi iki bilgi işlem merkezi arasında ilişki kurulması ve işlem yapılması mümkün hale gelmiştir. Bu sayede coğrafi sınırlar ve uzaklık sınır ötesi hizmet ticaretini belirlemedeki işlevini giderek yitirmeye başlamıştır. Hizmetin iki temel niteliği üzerinde durulabilir. Bunlardan ilki hizmetlerin saklanamaması, ikincisi ise gayri maddi olmasıdır. Bu nitelikler bilişim teknolojisinin gelişmediği dönemlerde sınır ötesi hizmet sunumu için bizzat hizmet talebinin bulunduğu noktaya gitmeyi gerekli kılmakta idi. Şimdi bu tablo değişmektedir. Daha önemlisi de bu konudaki değişim ve ilerlemenin artarak devam edeceği yönündeki beklentilerdir.

İletişimi kolaylaştıran teknoloji ile bilgi alışverişi inanılmaz ölçülerde artmıştır. Bilgi alışverişinde önemli olan, yayınlanmamış raporlara bile ulaşılabilmesi, uzmanlığa dayalı bilgilerin ilgililer arasında değişimi, paketlenmesi ve saklanmasında bilgisayarlar ve sanal ortamdaki yararlanılmasıdır¹²⁶. Geline bu nokta diğer birçok alanda olduğu gibi ekonomik hayatı da derinden etkilemekte ve etkilemeye devam etmektedir. Bu değişimin ipuçlarına artık günlük dilde de rastlamak mümkündür. Kullanımları ve sayıları her gün artan "yeni ekonomi", "elektronik ticaret", "elektronik devlet", "dijital ürün", "elektronik imza", "sanal market", "sanal işyeri" gibi sözcükler bunun en güzel örnekleridir.

Gelişen bu yeni ekonomiye uygun bir muhasebe sistemine ihtiyaç olduğu kuşkusuzdur. Muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin bu değişimin dışında kalması vergileme konusunda ciddi sarsıntılar yaratabilir. Sermaye piyasalarının ve işletmelerin küreselleşmesi uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır¹²⁷. Bu standartların uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi

¹²⁵ Hüsnü Erkan, **Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 326, Bilim Dizisi: 8, İzmir 1997, s. 81.

¹²⁶ Hüsnü Erkan, **Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 326, Bilim Dizisi: 8, İzmir 1997, s. 98.

¹²⁷ Ufuk Mısırlıoğlu, "Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 116, Mayıs 1998, s. 52.

muhasebe uygulama örnekleri ile hem biçimsel hem de öze ilişkin paralellik oluşturması gerekir¹²⁸. Özellikle uluslararası şirketlerde farklı ülkelerdeki kullanım için farklı raporların uyumlaştırılması, ekstra maliyetler getirmesinin yanı sıra bir sistemden diğer bir sisteme geçiş yanlış yorumlamalarla vergi güvenliğini tehlikeye sokabilmektedir¹²⁹. Bu nedenle her ülkenin kendi iç ilişkilerindeki muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartlarına entegre olma ihtiyacını ortaya koymaktadır¹³⁰.

Son yasal düzenlemelerle denetim ile kayıtların ve finansal tabloların muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı belirlenmiş olacaktır. Bu aşamadan sonra vergi idaresine düşen görev vergi uygulamalarına ilişkin özel hükümlere uyulup uyulmadığının kontrol edilmesi olacaktır.

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler ve küreselleşme sürecinin ekonomik ve ticari hayatı derinden etkilediği görülmektedir. Bu etkilenmeye bağlı olarak muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin de yeni durumun ihtiyaçlarına uygun olarak küresel bir boyut kazanması vergileme konusunda da uluslararası standartlar oluşturacağı söylenebilir¹³¹.

1.3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİ VE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

1.3.1. Amerikan Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Tüm ülkelerde olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de kamu kesiminin temel finans kaynağı vergilerdir. Amerikan vergi sistemi farklı ülke vergi sistemlerinin sentezinden oluşturulmuştur. Gelir vergisi İngiltere'den, veraset ve intikal vergisi Fransa'dan, satış vergisi Almanya ve İspanya'dan ve emlak vergisi Çin'den alınarak güçlü ve etkili bir vergi sistemi oluşturulmuştur¹³². Bu güçlü vergi sistemine rağmen ABD'de bütçe açığını azaltmak için vergi gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki dengenin sağlanması için yoğun bir çalışma yapılmaktadır¹³³. Güçlü bir ekonominin yanında etkili

¹²⁸ Mustafa Çolak, "Muhasebe Standartları Kurulu, Görevler Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler", **Yaklaşım**, Sayı: 144, Aralık 2004, s. 65.

¹²⁹ Şeref Demir, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113, Şubat 1998, s. 27.

¹³⁰ Abitter Özulucan, Zeki Doğan, "Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukukuna Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998, s. 117.

¹³¹ Muhlis Selçik, "Küreselleşmenin Muhasebe Denetim Mesleğine Etkileri ve Ahlak Kurallar Uyumlaştırılması", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Süryay, 1997/9, s. 63.

¹³² Joseph George Caldwell, "A New Tax System For The United States", www.foundation.bw/VATtoc.htm, Erişim Tr. 20.10.2010.

¹³³ Dale W Jorgenson, "Reconstructing The Agenda For U.S. Tax Reform", **Eastern Economic Journal**, **Bulumburg**, 1993, Vol: 19, Issue: 4, s. 409.

bir vergi sistemi Amerikan kamu harcamalarının sağlam kaynağını oluşturmaktadır. Bu güçlü sistemin uygulayıcısı olan Amerikan Ulusal Gelir İdaresi (IRS)¹³⁴ vergi güvenliğinin sağlanabilmesi için idari verimliliğin artırılması, yükümlülerin vergi yükünün azaltılması, gönüllü uyumun sağlanması ve vergi yönetiminin de hizmet kalitesinin yükseltilmesi için toplam kalite yönetimini uygulamaktadır¹³⁵. Toplam kalite yönetimi uygulamasıyla; kalite kaynaklı verimliliğin ve müşteri tatmininin iş süreçleri yoluyla artırılması, yükümlülerin işlerinin kolaylaştırılması ve gönüllü uyumlarının gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Çünkü IRS'nin ana prensibi, vergi alacağının yükümlü tarafından gönüllü olarak ödenmesi ve gönüllü katılımın artırılmasını sağlamaktır¹³⁶.

ABD vergi sistemi esasta beyan usulüne dayanmakta ülkenin federal yapısından dolayı ikili sistem içeren bir görüntüye sahiptir¹³⁷. ABD vergi sistemi federal, eyalet ve yerel yönetimlerce uygulanır. Gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik vergileri ABD vergi sistemini oluşturan başlıca vergilerdir. IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi yasalarının uygulanmasıyla görevlidir. Gümrük idaresi ise gümrük vergilerinden sorumludur. İki idare de ABD Hazine Bakanlığı'na bağlıdır¹³⁸. Ancak uygulama ve sonuçların takibi bu bakanlığa bağlı IRS tarafından yürütülür. Hazine Bakanlığı, bütçe dışında bütün mali yönetimden sorumludur. Hazinenin bu sorumluluğu vergi yönetimi işlevinin yürütülmesiyle sınırlıdır¹³⁹.

1.3.1.1. Amerikan Vergi Sistemi

ABD'de gelir üzerinden başlıca iki vergi alınmaktadır. Bunlardan birisi kişisel gelir vergisi, diğeri kurumlar vergisidir. ABD'de bireylerin ve şirketlerin çoğunluğu, yıllık gelir üzerinden hesaplanan federal vergileri ödemek zorundadır. Bu vergilerden kişisel gelir vergisi bireylerin gelirlerinden, kurumlar vergisi ise kurumların

¹³⁴ Roby Sawyers, Al Y.S. Chen, (Çev: Özgür Saraç), "Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim, 2001, s. 95.

¹³⁵ Yüksel Karaca, "Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektöründe Uygulanabilirliği Bir Örnek Uygulama: Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı: 90, Haziran 2000, s. 99.

¹³⁶ Hüseyin Aksoy, "Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 178, Haziran 1996, s. 40.

¹³⁷ Ö. Faruk Batırel, "Amerikan Federal Gelir Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 103, Nisan 1997, s. 13.

¹³⁸ Onur Kızılot, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Oranları ve En Az Geçim İndirimi", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 123, Mart-2003, s. 67.

¹³⁹ Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İ.İ.B.F. Basımevi, Eskişehir 1981, s. 84.

kazançlarından alınmaktadır¹⁴⁰.

1.3.1.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

Ülkemizde olduğu gibi ABD vergi sisteminde de beyan esaslı kabul edilmiştir. ABD gelir vergisi, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Gerçek ve tüzel kişi vergi yükümlülükleri, elde ettikleri gelir ve kazançları beyan etmek ve vergilerini hesaplamakla sorumludurlar¹⁴¹. Elde edilen tüm gelirler için beyanname vermenin zorunlu olmadığı ülkede, çok düşük gelirli kişiler, hayır işleriyle uğraşan kar amacı gütmeyen kuruluşlar, vakıflar ve kiliseler, bilimsel amaçlı kuruluşlar vergiden muaf tutulmakta ya da düşük oranda vergilendirilmektedir¹⁴².

Vergi tarifesinin indirebilecek giderler ile bağlantı kurulduğu bir sisteme sahip olan ABD’de, gelir vergisi matrahının tespitinde indirilebilecek gider kapsamının geniş tutulduğu dönemlerde vergi oranları yüksek tutulmakta, indirilebilecek giderler kapsamının dar tutulduğu dönemlerde ise vergi oranlarının düşürüldüğü görülmektedir¹⁴³. Yükümlüler, vergiye tabi gelirlerini beyan ederlerken öncelikle hesaplanan toplam gelirlerinden kişisel muafiyet tutarını indirmektedir. Kişisel muafiyet tutarının yanı sıra düzenlenmiş gelirlerden standart indirim tutarı da düşülmektedir. Standart indirim tutarı yükümlünün kişisel ve ailevi durumuna göre belirlenmektedir. Ayarlanmış toplam gelirlerden istisna ve indirimleri düşen yükümlüler, vergiye tabi gelirlerine vergi tarifesini uygulayarak ödemeleri gereken vergileri hesap etmektedirler. Vergi tarifesinin artan oranlı bir yapıya sahip olduğu ülkede, kişisel ve ailevi özelliklere göre %15 ile %39 arasında dört ayrı tarife uygulanmaktadır¹⁴⁴. Yapılan vergi reformları ile bireysel vergilerde marjinal vergi oranlarının %30’un altına indirilmesi amaçlanmıştır¹⁴⁵. Böylece, yükümlüler üzerindeki vergi yükünün düşürülmesiyle yükümlülerin direnci kırılacağı için vergileme konusunda başarıya ulaşılabileceği düşünülmektedir.

¹⁴⁰ Topper Çağlayan, **ABD Vergi Sisteminde Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi, Vergilendirme Yöntemleri, Fatura ve Kayıt Düzeni**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayını, 1985/271, s. 7.

¹⁴¹ Ersan Öz, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 168, Eylül, 2002, s. 1.

¹⁴² Selda Aydın, “ABD ve Türkiye’de Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 89, Mayıs, 2000, s. 161.

¹⁴³ Şükrü Kızılot, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 2, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, s. 801.

¹⁴⁴ Ersan Öz, Tekin Akdemir, **a.g.m.**, s. 2.

¹⁴⁵ Dale W. Jorgenson, **a.g.m.**, ss. 409-410.

1.3.1.1.2. Kurumlar Vergisi

Türkiye'den farklı olarak ABD'de Kurumlar vergisinde artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır¹⁴⁶. ABD'de kurumlar vergisidir ve oranı %34'tür. Bu verginin yükümlüleri tüzel kişiliğe sahip ABD kurumlarıdır. Vergi kanunlarına göre anonim şirketler, sigorta şirketleri ve cemiyetler kurumlar vergisi yükümlüleridir¹⁴⁷. ABD kurumlarının yalnız ülke içinde elde ettikleri gelirleri değil, yabancı ülkelerdeki şubeleri aracılığıyla elde etmiş oldukları gelirleri de kurumlar vergisine tabidir. Vergi kanunlarında kurum gelirleri çok geniş kapsamlı olarak tanımlanmış olup, kanunlarda istisna edilmeyen ve kurumun her türlü kaynaklarından elde ettiği gelirin toplamı olarak ifade edilmiştir¹⁴⁸. ABD'de kurumlar vergisine tabi bir kurum, vergiden muaf tutulmadığı sürece, vergiye tabi bir geliri olmasa dahi beyanname düzenlemek zorundadır. Bu sayede vergi güvenliği bakımından şirketin faaliyetlerinin denetimi yapılmaktadır.

ABD'de Türkiye'deki uygulamalara benzer vergi güvenlik tedbirleri geliştirilmiştir. Vergi tahsil işlemleri ve yükümlüye ilişkin bilgilerin işlenmesinde hızla otomasyona geçiş, vergi ödemelerinin bankalar üzerinden yapılmasının kolaylaştırılması, rastlantısal olarak seçilmiş beyannamelerin incelenmesi, vergi sorumluluğunun büyük yükümlülere kaydırılması gibi vergi güvenlik önlemleri sistemde yer alan genel anlamda güvenlik önlemleridir¹⁴⁹.

1.3.1.2. Amerikan Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Her ülkede olduğu gibi ABD'de de vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Türk vergi sistemindeki uygulamaya benzer bir uygulama olarak "asgari vergi uygulaması" ve "denetim" birer güvenlik önlemi olarak uygulanmaktadır.

1.2.1.2.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Asgari Vergi Uygulaması (Alternative Minimum Tax)

Bu ülkede kanunlara göre vergi indirimlerinden sonuna kadar yararlanılsa bile bu indirimlerin belli bir sınırının olması şeklinde asgari vergi uygulaması yer almaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde vergi yükümlülüklerinin belirli miktarın altına indirilmesini

¹⁴⁶ Onur Kızılot, **a.g.m.**, s. 272.

¹⁴⁷ Selda Aydın, "ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 130, Temmuz 1999, s. 10; Ayrıca bkz. S. Selman Tunal, "Genel Hatları ile Amerikan Kurumlar Vergisi Sistematiği", **Vergi Dünyası**, Sayı: 145, Eylül 1993, ss. 77-89.

¹⁴⁸ Selda Aydın, **a.g.m.**, s. 15.

¹⁴⁹ Levent Ünlü, "Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Perakende Satış Vergisi", **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2000, s. 126.

önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması bulunmaktadır¹⁵⁰. Alternatif minimum vergi, Amerikan Gelir Vergisi Kanununun bir hükmü niteliğindedir¹⁵¹. İç Gelir Kanunu'nun bir kısım gelirler için sağladığı özel indirimler nedeniyle bazı yükümlüler hiç vergi ödememektedir. Bu indirimlerden yararlanan yükümlülerin, minimumda olsa belli bir oranda vergi ödemelerini sağlamak amacı ile ABD Gelir Vergisi Kanunu'nda "Alternatif Minimum Vergi" ye yer verilmiştir (Internal Revenue Code, md. 55a). Alternatif minimum vergi oranı % 20'dir¹⁵². Şahıs işletmelerinde bu vergi sadece işletmenin sahibine uygulanırken ortaklıklarda ise tüzel kişilik bu vergiyi ödemekle yükümlüdür¹⁵³.

Aynı zamanda şirketlerin de asgari bir vergi ödemelerini sağlamak amacıyla alternatif minimum vergi uygulamasına yer verilmiştir. Söz konusu alternatif minimum vergi miktarı ödenecek kurumlar vergisi miktarından fazla ise aradaki fark kurumun ödeyeceği alternatif minimum vergidir. Eğer hesaplanan alternatif minimum vergi ödenecek kurumlar vergisinden az ise, kurum tarafından ödenecek alternatif minimum vergi bulunmamaktadır¹⁵⁴. Vergi yükümlülerinin iadeler, indirimler ya da teşvikler nedeniyle vergi ödemekten kurtulmasını önlemek amacıyla ABD'de alternatif minimum vergi bir vergi güvenlik müessesesi olarak getirilmiştir¹⁵⁵.

1.2.1.2.2. Vergi Denetim Sistemi ve İşleyişi

ABD'de vergi kayıp ve kaçakçılığı diğer ülkelere oranla daha az ve daha zayıftır. Yine de bu kaçakçılık hazine açısından önemli bir kayıp niteliğindedir. ABD'de vergi kaçakçılığı daha ziyade serbest meslek ve ferdi teşebbüs sahipleri ile çiftçiler gibi kontrolleri pek kolay olmayan beyan esasına tabi yükümlülerce yapılmaktadır¹⁵⁶.

ABD'de vergi denetim faaliyetlerini belirleyen, standartlar oluşturan, yeni vergi güvenlik uygulamaları koymaya yetkili olan IRS tarafından planlanmaktadır. IRS, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan bir kuruluştur. Başında devlet başkanı tarafından

¹⁵⁰ Ersan Öz, Tekin Akdemir, **a.g.m.**, s. 8; Ayrıca Bkz, Stephen Alind, Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Joshua D. Rosenberg, **Fundamentals of Corporate Taxation, Cases and Materials**, The Foundation Press, Inc. Westbury New York, 1997, ss. 15-17.

¹⁵¹ Daniel R. Feenberg, James M. Poterba, "The Alternative Minimum Tax and Effective Marginal Tax Rates", **National Tax Journal**, June 2004, Volume: 57, Issue: 2, ss. 407- 428.

¹⁵² S. Selman Tunal, **a.g.m.**, s. 79.

¹⁵³ Selda Aydın, "A.B.D. Vergi Sisteminde Alternatif Asgari Vergi (Alternative Minimum Tax) Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 104, Mayıs 1997, s. 18.

¹⁵⁴ **A.g.e.**, s. 19.

¹⁵⁵ Onur Kızılot, **a.g.m.**, s. 271.

¹⁵⁶ Mehmet Arslan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 120.

atanan ve Maliye Bakanının direktifi altında çalışan bir genel müdür (commissioner) bulunur¹⁵⁷. IRS, yükümlülere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini olması gereken şekliyle sağlamakla da yükümlüdür. IRS, beklenen bu yükümlülüklerini yerine getirebilmek için yayımlar yapmakta, formlar düzenlemekte, yükümlülere bilgi akışını sağlamakla ve vergi denetimi ile ilgili olarak da ülke düzeyinde incelenecek beyannamelerin hangi ölçülere göre seçileceği, hangi işlerle ilgili beyannamelerin incelenmesine ağırlık verileceği ve vergi türleri bakımından yıllık inceleme oranlarının ne olacağını belirlemektedir¹⁵⁸.

IRS tarafından vergi denetim planları yapılırken, önceki yıllara ait inceleme sonuçları da dikkate alınmaktadır. IRS, her yıl uzun dönemli amaçları ve federal bütçe kaynaklarını dikkate alarak ulusal inceleme planı hazırlar. Vergi incelemeleri bu plan çerçevesinde birimler arasında eşgüdümlü olarak yürütülür¹⁵⁹.

Denetim planlarını yapan IRS bu planlardan sonra incelemeye tabi tutulacak beyannamelerin seçimini de yapmaktadır. IRS, incelenecek beyannamelerin seçiminde matematiksel formülleri kullanarak matematiksel doğruluk açısından denetler. Bu denetim sonucunda hata içeren, önemli ölçüde vergi kaybı olanlar inceleme için seçilmektedir. Seçilen beyannameler önce elektronik araçlar ile değerlendirilmeye tabi tutularak beyannameye verilecek inceleme önceliği tespit edilir¹⁶⁰. Böylece seçilen beyannameler inceleme elemanına verilir. Türkiye'de olduğu gibi vergi incelemeleri işyerinde veya vergi dairesinde yapılabilmektedir.

IRS tarafından yapılan incelemeler genel olarak hataları düzeltme ve araştırma yapma amaçlarına yöneliktir. Yapılan düzeltmelere göre, fazla vergi ödenmişse fazlalık iade edilmekte, eksik ödenmiş ise bu miktarı ödemek için yükümlü uyarılmaktadır. İnceleme işlemi olağan durumlarda vergi idaresinde yapılmaktadır. Ancak ihtiyaç olması durumunda inceleme, yükümlünün işyerinde de yapılabilmektedir. Yerinde denetim denilen bu denetim daha çok kurum beyannameleri ve profesyonel işler yapan şahısların beyannameleri için kullanılmaktadır. Yükümlü işlemlerinin daha kapsamlı olarak

¹⁵⁷ Burhan Erdem, **a.g.e.**, s. 85.

¹⁵⁸ Ersan Öz, Tekin Akdemir, **a.g.m.**, s. 12.

¹⁵⁹ Toper Çağlayan, "ABD'de Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelenmesine Alınma Süreci ve Vergi İncelemesi Sonuçları", **Maliye Dergisi**, Sayı: 75, Mayıs-Haziran 1975, s. 9.

¹⁶⁰ Mahmut Sayın, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Usulleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 95, Ağustos 1996, s. 9.

incelendiği yerinde denetim IRS elemanı tarafından yükümlünün iş yerinde yürütülmektedir¹⁶¹. İnceleme elemanı (Internal Revenue Agent) yükümlünün dosyalanmış olduğu bilgilerin tamamını gözden geçirmekte, bütün defterleri, belgeleri, kayıtları ve beyannamenin kapsadığı konuları incelemektedir. İnceleme sırasında, vergi kaçakçılığı veya hileli vergi suçu tespit edildiğinde “Kaçakçılık Servisi İnceleme ve Soruşturma Elemanları” na (Special Agent) durum bildirilmektedir.

ABD'de vergi yükümlüleri yıl içerisinde yaptıkları işlemleri kayıtlara geçirmeye mecburdurlar. Yükümlüler belgelerini zamanaşımı süresince saklamak zorundadırlar. Kanun inceleme elemanlarına eldeki bilgilere göre geliri yeniden tespit etme hakkı vermiştir. Vergi denetimi sırasında, ispatın yükümlüye ait olması nedeniyle kayıt ve belge düzenine genellikle uyulmaktadır¹⁶².

Defter ve belge kayıtlarının yeterli olmaması ve geliri net bir şekilde yansıtmaması durumunda kanun hükmüne göre vergi inceleme elemanları vergiye tabi geliri yeniden belirlemeye yetkilidirler. Bütün vergi yükümlüleri, iç Gelir Personelinin yazılı isteği durumunda mevcut defter ve belgeleri ibraz etmek zorundadırlar. Kanun, inceleme elemanlarına geliri yeniden belirleme ve bu gelirin belirlenmesinde eldeki bilgilere göre istediği yöntemi kullanma hakkını vermiştir. Bu durumlarda yeniden belirlenen gelir karine olarak doğru kabul edilir ve mahkemede aksinin ispatı vergi yükümlüsüne düşer¹⁶³.

ABD'de de vergi kayıplarının tam olarak önlenmesi amacıyla gösterilen çabaların büyüklüğü ve bu konuda mücadele için yeni olanakların ortaya konulması ve iç kontrol sisteminin duyarlı bir biçimde çalıştırılması vergi güvenliği bakımından ümitleri artırmaktadır¹⁶⁴. Ülkede muhasebe standartlarının yüksekliğinin vergi denetiminin başarısına olan etkisi de unutulmamalıdır¹⁶⁵. Bu gelişimde bilgi işlem sistemlerinin de büyük payı vardır. Örneğin vergi uygulamasında, vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin ayırımında otomatik hesaplayıcılar ve bilgisayarlara yer verilmesi, yükümlülerle elektronik ortamda iletişim kurularak vergileme ile ilgili işlem ve

¹⁶¹ Ersan Öz, Tekin Akdemir, **a.g.m.**, s. 13.

¹⁶² Topper Çağlayan, “ABD Vergi Sisteminde Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi, Vergilendirme Yöntemleri, Fatura ve Kayıt Düzeni”, s. 144.

¹⁶³ Mahmut Sayın, **a.g.m.**, s. 11.

¹⁶⁴ Mehmet Arslan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, s. 122.

¹⁶⁵ Mehmet Akbay, “ABD'nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 106, Haziran 1990, ss. 17-31.

sorunların hızla çözülmesi ve ilgili özel ve kamu kuruluşlarıyla yükümlü hakkında bilgi alış verişi bu başarının teknik boyutudur¹⁶⁶.

IRS 1969 yılından beri bilgisayar kullanımı ile vergilendirme ve denetim faaliyetlerini yürütmektedir. ABD'nin vergi yönetimindeki gelişimi, bilgisayar kullanımı ile güçlenmiştir. Bilgisayar kullanımı ve dolayısıyla otomasyona geçiş, yükümlülere ilişkin bilgilere ulaşılmasını kolaylaştırarak¹⁶⁷ ve vergi yasalarının daha etkin uygulanmasını sağlayarak ABD'yi başarılı bir vergi yönetim ve denetimine kavuşturmuştur. Vatandaşların çoğu bu yöntemin adil ve uygulamada tarafsız olduğu görüşünü taşır. Böylece bu yöntem, vergi denetiminin caydırıcılık etkisiyle birlikte devlet için gerekli olan vergi gelirlerini sağlamaktan yana etkin ve başarılı olmuştur¹⁶⁸.

1.3.2. Alman Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.2.1. Alman Vergi Sistemi

Türk vergi sistemine de kaynaklık eden Alman vergi sistemi gelir ya da şirket kazançları üzerinden alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi, sermaye üzerinden alınan servet vergisi, şirket kuruluş vergisi, sermaye muameleleri vergisi, poliçe vergisi (sigorta vergisi), satış ya da muamele üzerinden alınan muamele vergisi, taşıma vergisi, tüketim vergisi, ücret ya da çalıştırılan personel üzerinden alınan vergilerle, işletme vergisi, katma değer vergisi özel tüketim vergisi ve diğer vergi resim ve harçlardan oluşmaktadır. Muamele vergisi ayrı bir kategori teşkil eden “tedavül vergileri” grubu içinde yer almaktadır. Muamele vergisi uygulama yönünden gelir ve servet vergileri arasında değerlendirilmektedir¹⁶⁹.

Federal Başbakan tarafından saptanan politika doğrultusunda Alman vergi sistemi Federal Maliye bakanı tarafından yönetilmektedir. Maliye teşkilatı özellikle vergi uygulaması yönünden ademi merkeziyet esasına göre kurulmuştur¹⁷⁰. Vergi idaresi ise Federal Maliye Bakanı ile Yüksek Maliye Başkanlıkları olmak üzere iki kısımdan

¹⁶⁶ Mehmet Arslan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, s. 122.

¹⁶⁷ Ahmet Cangöz, “Latin Amerika’da Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 168, Ağustos 1995, s. 56.

¹⁶⁸ Ömer Tunç, “ABD’de Vergi İncelemesi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989, s. 60.

¹⁶⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, **European Tax Handbook**, The Fourteenth Annual Edition, Amsterdam, 2003, ss. 231-250.

¹⁷⁰ Kadir Kamakgün, “Almanya Maliye Teşkilatı ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 109, Temmuz-Ağustos, 1992, ss. 31-38.

oluşmaktadır¹⁷¹. Vergi Daireleri Eyalet Yüksek Maliye Başkanlıklarına bağlıdır. Maliye Bakanlığı genellikle gelirlerin yönetimi ile uğraşmaktadır. Ekonomik politika ve ekonominin eşgüdümü ile ilgili görevi Ekonomi Bakanlığı yürütmektedir.

Alman vergi sistemi verginin tabana yayılmasını esas alan bir sistemdir. Almanya'da yerli olsun yabancı olsun herkes kendini vergi dairelerine kaydettirmek zorundadır. Bu daireler polisle bağlantılı olarak çalışırlar. Almanya'da ticari bir faaliyete veya serbest meslek faaliyetine başlamak için tek bir makama başvuru yapmak yeterli olmaktadır. Faaliyete başlamak için gerekli bütün formaliteler başvuru yapılan yerde tamamlanmakta, ayrıca başka bir makamdan belge ya da onay almaya gerek kalmamaktadır. Bu başvuru üzerine hazırlanan formlar idare tarafından ilgili bütün kuruluşlara gönderilir ve başvuru sahibi zorluklarla karşılaşmadığı için başvuruyu zamanında yapar¹⁷². “Gerek ticaret ve sanayi odaları ve sanatkar birlikleri gerekse bildirim daireleri edindikleri bilgileri vergi dairesine vermek zorunda olduklarından vergi dairelerinin yükümlülük tesisi için işleri büyük ölçüde kolaylaşmış olmaktadır. Vergi daireleri, yükümlülük tesisi ve diğer işler kısmı, tarhiyat kısmı ve tahsilat kısmı olarak üç servise ayrılmıştır. Bütün bu bilgiler yükümlülük tesisi kısmında toplanır ve bu bilgilere göre yükümlü takibi yapılır”¹⁷³. Almanya'da gelir üzerinden başlıca iki vergi alınmaktadır. Bunlardan birisi kişisel gelir vergisi, diğeri ise kurumlar vergisidir¹⁷⁴.

1.3.2.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

Almanya'da kişisel gelir vergisi, gerçek kişilerin geliri üzerinden alınmaktadır. Yükümlülüğün türü ikametgah esasına göre tespit edilir. İkametgahı Almanya'da olan kişiler Almanya içinde ve Almanya dışında elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirilirler. Dar yükümlüler ise sadece Almanya'daki gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Gelir, Türkiye'deki gibi yedi unsurdan oluşmaktadır. Alman gelir vergisinin kaynak ve safi artış kuramının bir sentezi olduğu söylenebilir. Böylece gelir geniş kapsamlı olarak gelir vergisi konusunu oluştururken vergilerin yasallığı ve belirliliği ilkeleri de korunmuş olur¹⁷⁵. Vergi yıllık beyan üzerinden alınmaktadır.

¹⁷¹ Burhan Erdem, **a.g.e.**, s. 71.

¹⁷² Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-14, İstanbul, s. 39.

¹⁷³ İsmail Can, “Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s. 39.

¹⁷⁴ Kadir Kamakgün, **a.g.m.**, s. 39.

¹⁷⁵ Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **E – Akademi**, Sayı: 19, Eylül 2003, s. 6.

Matrah, işletme giderleri ve mesleki giderler düşüldükten sonra kalan safi tutardan oluşur. Artan oranlı tarifenin uygulandığı gelir vergisinde vergi oranları %19 ile %48,5 arasında değişmektedir¹⁷⁶.

1.3.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Almanya'da kurumlar vergisinin yükümlüleri sermaye şirketleri, kurumlar, kooperatifler ve vakıflardır. Kurumlar vergisi yükümlüleri, biri ticaret vergisi diğeri de kurumlar vergisi olmak üzere iki ayrı vergi öderler. Ticaret vergisi standart belirli bir vergidir. Bu verginin oranı faaliyette bulunulan şehrin veya bölgenin kanunlarına göre %13 %21 arasında değişmektedir¹⁷⁷. Kurumlar vergisi ise şirketlerin kar dağıtımına durumuna göre farklı oranlarda uygulanmaktadır. Tam yükümlü şirketler kar dağıtmadıklarında %45, dağıttıklarında ise %30 oranında kurumlar vergisi öderler. Dar yükümlü kurumlarda vergi oranı ise %42 olarak belirlenmiştir¹⁷⁸.

1.3.2.2. Alman Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.2.2.1. Ortalama Kar Haddi Uygulaması

Bazı özellikleriyle ülkemizde geçmiş dönemlerde uygulanan ortalama kar haddi esasına benzeyen bir uygulamanın Almanya Gelir Vergisi Kanununda görmekteyiz¹⁷⁹. Sektörlere göre belirlenmiş kar oranları listesinde yer alan kar oranının altında kar beyan etmiş olan yükümlüler mutlaka vergi incelemesinden geçirilir ve bu durumun açıklanması istenir. İşletme tarafından yapılan açıklama makul bulunursa beyan doğru kabul edilir. Aksi durumda vergi takdirine gidilir¹⁸⁰.

1.3.2.2.2. Servet Beyanı

Vergi denetim aracı olarak servet beyanının uygulanması yaygındır. Almanya'da öteden beri servet vergisi uygulanmakta ve mali sistem içinde bu vergi oldukça önemli bir yer kaplamakta idi. Gelir vergisinin uygulanmasından sonra servet vergisi düşük oranlarda korunmuş ve gelir vergisinin denetiminde başarı ile kullanılmıştır¹⁸¹. Federal

¹⁷⁶ Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **a.g.e.**, s. 42.

¹⁷⁷ Onur Kızılot, "Alman Vergi Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı: 62, Şubat 1998, s. 142.

¹⁷⁸ Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **a.g.e.**, s. 43.

¹⁷⁹ Mehmet Arslan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, s. 124.

¹⁸⁰ Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **a.g.e.**, s. 45.

¹⁸¹ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 125.

Almanya'da hem gerçek hem de tüzel kişiler servet vergisinin kapsamına dahildirler¹⁸². Böylece servet vergisi hem bir gelir kaynağı olarak hem de gelir vergisini denetleme aracı olarak kullanılmaktadır.

1.3.2.2.3. Vergi Denetimi

Denetimsiz vergi bağıştan öteye geçemez. Anılan Maliye teşkilatının ve vergileme ile ilgili idari faaliyetlerin esasını vergi denetimi teşkil eder¹⁸³. Alman mali sistemi ülke çapında yaygın ve etkin bir denetim örgütüne sahiptir. Vergi denetimi, vergi denetimine yetkili kişiler tarafından düzenli olarak yürütülür. İşletmeler vergi denetiminin konusudurlar. Bu noktada işletmeler dört kategoride ele alınmaktadır. Bunlar; büyük işletmeler, orta büyüklükteki işletmeler, küçük işletmeler ve çok küçük işletmeler şeklinde ele alınmaktadır. İşletmelerin bu şekilde sınıflandırılmasında, onların satışları ve vergilendirilebilir karları esas alınmıştır¹⁸⁴.

Almanya'da büyük olan işletmelerin daha sık vergi denetimine tabi tutulması esastır. Büyük işletmelerin denetimi bir önceki yılını denetimini takip etmektedir. Burada amaç denetlenmemiş mali yıl kalmamasıdır. Bu nedenle öncelikli olarak, bir önceki yılın mali denetimi yapılır, daha sonra içinde bulunulan mali yılın mali denetimi yapılması yoluna gidilir.

Vergi denetimi özel eğitimli denetçiler tarafından şirket binasında yürütülmektedir. Bu denetimi yapan denetçiler vergi idaresi ile ilgili ve oraya bağlı olarak çalışan kişilerdir. Vergi denetçileri, vergi ödeyen ve muhasebe işleri ile ilgilenen kişilerle görüşmek, ilgili kayıtları incelemek ve gerekiyorsa yazışmalarda bulunma hakkına sahiptir. Bununla birlikte vergi denetçileri eğer ihtiyaç duyuyorlarsa, gerekli bilgi ihtiyacını karşılamak ve açıklamalar istemek gibi tüm haklara sahip bulunmaktadır¹⁸⁵.

Vergi beyannamelerinin denetimi sonucu net bir şekilde fark edilen anormallik ve tutarsızlıklarla ilgili olarak sorgulama yapılabilmektedir¹⁸⁶. Federal Almanya'da işletme denetimi, Türkiye'de olduğu gibi esas olarak vergi tahakkuk ettikten sonra yükümlü nezdinde hesap ve işletme incelemeleri yapılmak suretiyle yerine getirilir.

¹⁸² Hasan Doğan, “Almanya'da Toplu ve Sürekli Servet Vergisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 95, Kasım 2000, s. 28-30.

¹⁸³ Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **a.g.e.**, s. 44.

¹⁸⁴ Dieter Endres, Stefan Ditsch, “German Corporate Tax Planning”, **The International Tax Journal**, Winter 1999, Volume: 25, Issue: 1, s. 16-31.

¹⁸⁵ Endres ve Ditsch, **a.g.m.**, s. 16-31.

¹⁸⁶ Endres ve Ditsch, **a.g.m.**, s. 16-31.

2002 yılında vergi denetimi ile ilgili yeni bir yasa ile, Alman vergi yetkililerinin elektronik vergi denetimi yapabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Vergi denetiminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine dair olan bu kanunla birlikte, vergi yetkilileri vergi yükümlülerinin elektronik ortamdaki verilerine ulaşabilmekte ve analiz edebilmektedir. Bu yasayla birlikte, vergi denetçileri verilere elektronik ortamda ulaşabilme hakkına kavuştular. Vergi denetçilerinin elektronik ortamda denetleyebileceği belgeler; defter-i kebir, duran varlıkların kaydedilmesi, maaş ve ücretlerin hesaplanması ve ödenmesine ilişkin kayıtlardır¹⁸⁷.

1.3.3. Fransız Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.3.1. Fransız Vergi Sistemi

Vergi sistemimizde kaynaklık teşkil eden diğer bir ülke de Fransa'dır. Fransız vergi sistemini oluşturan başlıca vergiler, gelir ya da şirket kazançları üzerinden alınan kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi, sermaye üzerinden alınan veraset ve hibe vergisi¹⁸⁸, satış ya da muamele üzerinden alınan katma değer vergisi, hizmet vergisi, özel tüketim vergileri, ücret ya da çalıştırılan personel üzerinden alınan ücret vergisi, çıraklık vergisi ve sosyal güvenlik vergileri, emlak vergisi gibi mahalli vergilerdir¹⁸⁹. Fransa'da vergi sisteminin yönetilmesinden ve vergi gelirlerinin toplanmasından Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı sorumludur. Bakana bütçe ve vergi konularında bilgi sahibi olan bir devlet bakanı yardım eder¹⁹⁰.

Fransa'da Maliye bakanlığı ile Ekonomi bakanlığı birdir. Bu ülkede vergi faaliyetleri bu bakanlığa bağlı kurumlar tarafından yerine getirilmektedir. Fransız vergi sisteminin yönetiminden "Vergiler Genel Müdürlüğü" ve "Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğü" sorumludur. Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığına bağlı bu iki genel müdürlük, vergilerin ulusal ve yerel düzeyde yönetimi yanında vergi politikasından da sorumludurlar¹⁹¹. Bu genel müdürlükler, vergiyi tahsil etmekle yükümlü vergi tahsil büroları ile vergi yükümlülerinin izlenmesi ve beyanlarının kontrolünden sorumlu

¹⁸⁷ PricewaterhouseCoopers, "TAXeNEWS-Corporate Tax", www.tls.pwc.ch/tls, 2002-5, E.T. 22.10.2010.

¹⁸⁸ Halit Ek, **Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 169, Damga Matbaası, Ankara, 1976, s. 13-22.

¹⁸⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, **a.g.e.**, ss. 205-222.

¹⁹⁰ Burhan Erdem, **a.g.e.**, s. 74.

¹⁹¹ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 131.

tarh/tahakkuk ve yoklama birimlerinden oluşmaktadır¹⁹². Ancak dolaysız vergilerin tahsilatı ile ilgili görev yine bakanlığa bağlı bir genel müdürlük olan Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiştir. Bu müdürlük, yerel idareler dahil devletin tüm hesaplarının tutulduğu ödemelerin ve gelir tahsilatının yapıldığı bir birimdir. Sistem devletin tüm gelirlerinin bir kasada toplanması ve ödemelerin bu kasadan yapılması ilkesi üzerine kurulmuştur¹⁹³.

1.3.3.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

Fransa'da vergi sisteminin temelini ve önceliğini kişisel gelir vergisi almaktadır. Tam yükümlülüğe tabi olanlar hem Fransa'daki hem de yurt dışındaki gelirlerini beyan etmek ve vergisini ödemek durumundadırlar. Fransız gelir vergisi sisteminde gelirin tanımı yapılmamış, sadece gelirin unsurları sayılmakla yetinilmiştir¹⁹⁴. Verginin matrahı genel ve özel indirimler yapıldıktan sonra yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Fransız gelir vergisi artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Bu oran % 0 - 56,8 arasında değişmektedir¹⁹⁵.

1.3.3.1.2. Kurumlar Vergisi

Fransa'da kurumlar vergisi anonim şirketler, hisseli komandit şirketler, limited şirketler ve kooperatiflerin kazançları üzerinden alınmaktadır. Kurumlar vergisinin diğer yükümlüleri; dernekler, sınai ve ticari faaliyette bulunan iktisadi kamu müesseseleri ve özel hukuk kurallarına tabi kamu kurumlarıdır¹⁹⁶. Kurumlar vergisinde standart oran %33, 33'dür. Ancak uzun dönemli sermaye kazançlarına indirimli oran uygulanmaktadır. Bu oran ise %19'dur. Verginin matrahı; mali yılbaşındaki ve sonundaki net varlıklar arasındaki farktan sermaye katılımlarının çıkarılması ve üyeler tarafından çekilen değerlerin eklenmesiyle bulunur¹⁹⁷.

¹⁹² Yakup Tokat, "Fransız Katma Değer Vergisi ve Vergi İdaresi (1)", **Maliye Dergisi**, Sayı: 114, Temmuz –Ağustos-Eylül 1993, s. 83.

¹⁹³ Doğan Cansızlar, "Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 120, Eylül-Aralık, 1995, s. 4.

¹⁹⁴ Halit Ek, **a.g.e.**, s. 13.

¹⁹⁵ Onur Kızılot, "Fransız Vergi Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı: 52, Nisan 1997, s. 149.

¹⁹⁶ Julian S. Akworth, François Bourguignon, **France, Tax Reform and the Cost of Capital an International Comparison**, Ed. By, Dale W. Jorgenson, Ralph Landau, The Brookings Institution Washington, D.C. 1993, s. 134.

¹⁹⁷ Füsün Erol, **Fransa'nın Vergi Sistemi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz 1990, s. 25.

1.3.3.2. Fransız Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.3.2.1. Ortalama Kar Haddi

Beyan ettiği gelirden şüphe duyması halinde, vergi inceleme elemanı perakende satış yapan bir işletmenin, yıl içinde yapılan satışların maliyet bedeline uygun gördüğü bir yüzdeyi uygulamak suretiyle gayrisafi karı yeniden hesaplayabilmektedir. Bu yüzdenin belirlenmesinde Maliye Bakanlığınca çeşitli meslek gruplarına göre hazırlanmış dokümanlardan yararlanılmaktadır¹⁹⁸.

1.3.3.2.2. Hayat Standardı

Ülkemizde de bir dönem uygulanan Fransa'da da 1947 yılında uygulamaya başlayan hayat standardı esası, yükümlünün yaşayış tarzının belirli unsurlarına kanunla belirlenen ölçülerin uygulanması suretiyle tespit edilen götürü miktardan aşağı olmamaktadır.

Fransa'da bir yükümlünün beyan ettiği gelir ile yaşantı biçimi arasında açık bir oransızlık bulunduğu takdirde vergiye esas olarak alınacak olan matrah, o yükümlünün yaşantı tarzını oluşturan unsurların götürü bir miktara eşitlemek suretiyle belirlenmektedir. Bu yöntemin uygulanmasında yükümlünün ikametgahı dışındaki sayfiye evi, hizmetçisi, mürebbiyesi, otomobili, yatı, yarış atı ve benzeri gibi sürdüğü yaşam tarzının bir kısım belirtileri dikkate alınarak her bir kalem için asgari birer vergi matrahı belirlenmiştir¹⁹⁹.

Karine usulüne benzeyen bu uygulama her zaman geçerli olmayıp ancak dış göstergelere göre vergilendirmede, kanuni ölçüye göre tespit olunan götürü gelir, yükümlünün beyan ettiği net gelirden daha yüksek çıktığı zaman böyle bir uygulamadan söz edilebilir²⁰⁰.

1.3.3.2.3. Servet Beyanı

Vergi usulsüzlükleri ile yolsuzlukların en etkin yolu servet beyanıdır. Fransa'da tüm gelir vergisi yükümlülerinin servetleri hakkında ayrıntılı bilgilere dayanan servet

¹⁹⁸ Füsun Erol, **a.g.e.**, s. 19.

¹⁹⁹ **A.g.e.**, ss. 18-19.

²⁰⁰ Yıldız Fevzioglu, "Fransa'da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 21, 1983, s. 21.

beyanı uygulanmaktadır. Bu bilgiler vergi idaresinin arşivlerinde yer almaktadır. Gerek duyulduğunda yükümlünün gelirinin belirlenmesinde karine olarak arşiv bilgilerinden yararlanılması mümkündür²⁰¹.

1.3.3.2.4. Vergilerin Açıklanması

Ülkemizde olduğu gibi Fransa'da da vergilerin ilanı/açıklanması uygulanmaktadır. Vergi kaçırınların adları resmi gazetede yayınlanmaktadır. Bu ülkede yükümlülerin bildirdikleri vergi matrahları ve bu matrahlar üzerinden ödedikleri vergi miktarları ilan edilmekle birlikte isimleri de açıklanmaktadır. Bu sayede vergiye tabi olması gerektiği halde vergi yükümlülüğü dışında kalanların tespit edileceği düşünülmektedir²⁰².

1.3.3.2.5. Vergi Denetimi

Fransa'da vergi denetiminden sorumlu Vergiler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra örgütleri Genel müdürlük merkezi ile taşra teşkilatı arasında güçlü bir bilgisayar ağı ve denetim için iyi bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir²⁰³. Yükümlü beyannamelerinin kontrolü için beyannameleri çeşitli dokümanlarla desteklenmekte ve eğer gerek duyulursa bankalar, tapu, ilgili diğer yükümlüler gibi diğer kaynaklardan bilgi edinme yoluna gidilmektedir²⁰⁴.

Fransa'da Vergi denetimi sayısı 8000 civarında olan, vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bunların yetkileri geniş ve etkinlikleri çoktur²⁰⁵. Bu müfettişlerden başka serbest olarak vergi işi ile uğraşan vergi danışmanları ve serbest muhasebe uzmanları vardır. Vergi danışmanları, vergi müfettişleri, vergi kontrolörleri ve vergi konularıyla uğraşan avukatlardır. Bunlar yönetim ve yargı organlarında yükümlüleri temsil edebilmektedirler. Serbest muhasebe uzmanları ise hesap incelemeleri, muhasebe organizasyonu ve denetimi işleri ile uğraşmaktadırlar²⁰⁶.

Vergi yükümlüleri vergi incelemesi sırasında yanlarında muhasebe uzmanı veya vergi danışmanı bulundurabilirler²⁰⁷. Gerek vergi danışmanları, gerekse serbest

²⁰¹ Hasan Doğan, "Fransız Varlık Vergisi ve Türk Vergi Düzeni", **Vergi Dünyası**, Sayı: 219, Kasım 1999, ss. 11-17.

²⁰² Adnan Barlas, **Vergilerin Açıklanması**, İktisadi Araştırmalar Tesisi, İstanbul, 1966, s. 10.

²⁰³ Doğan Cansızlar, **a.g.m.**, s. 4.

²⁰⁴ Francis Lefebvre, **France- Business Law, Taxation, Social Law**, International Series, April 2000, s. 155.

²⁰⁵ Doğan Cansızlar, **a.g.m.**, s. 4.

²⁰⁶ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 135.

²⁰⁷ Francis Lefebvre, **a.g.e.**, s. 155.

muhasebe uzmanları vergi denetimine yardımcı bir işleve sahip bulunmaktadır.

Fransa'da Vergiler Genel Müdürlüğü vergi denetimi politikasının tespit edilmesinden de sorumludur. İncelenecek beyannameler ise genel ölçülerden yararlanılarak seçilir²⁰⁸. Bu ölçüler; kuruluşların işlemlerinin niteliklerinin göz önünde bulundurulması, muhasebe ve mali durumların analizlerinin yapılması, basında çıkan haberlerin değerlendirilmesi, olağanüstü varlık kalemlerinin tespit edilmesi, yükümlülerin yaşam düzeyleri, önemli harcamaların varlığı, son incelemenin yapılmamış olması ve karşıt incelemelere gereksinim duyulması şeklinde sıralanabilir²⁰⁹.

Kademeli bir vergi denetimine sahip olan Fransa'da vergi denetimi; ön denetim ve işyerinde denetim olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Birinci inceleme türünde incelemeyi yapan kişi, yükümlünün işyerine gitmeksizin, defter ve belgelerine bakmadan ön inceleme yapmaktadır. Amaç vergi yükümlüsünün beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Bu nedenle konu daha başlangıçta ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzenlemeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. Eğer inceleme elemanı yükümlünün daha fazla matrah beyan etmesi gerektiğini tespit ederse, yükümlüden ek bilgiler isteyebilir.

İlk inceleme defter, kayıt ve belge üzerinde iken ikinci inceleme işyerinde ve daha kapsamlı bir denetim faaliyetidir. İkinci incelemede, yani iş yerine gidilerek yükümlünün beyanından defter ve belgelerine kadar inilerek yapılan incelemedir. Amaç, yükümlünün tüm gelirlerini ele alarak doğruluğunu araştırmaktır. Bu tür derinlemesine bir denetim yaparken, karşıt incelemelere de gerek duyulabilir. Karşıt inceleme daha çok ortaklar, bankalar, yükümlü ile ilgisi olan kuruluşların işlemleri üzerinde yapılır. Bundan başka kamu kuruluşlarından, devlet arşiv ve kayıtlarından, mahkemeler ve benzeri kuruluşlardan bilgi istenebilir. Bu bilgiler yükümlüler hakkında gerekli araştırmayı yapmada kullanılmaktadır.

1.3.4. İngiliz Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.4.1. İngiliz Vergi Sistemi

İngiliz vergi sistemi gelir ve tüketim vergilerine dayanmaktadır. İngiliz Vergi Sistemi ile Amerikan Vergi Sistemi birbirine benzese de bazı özellikler bakımından

²⁰⁸ Doğan Cansızlar, **a.g.m.**, s. 4-5.

²⁰⁹ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 135.

farklılıklar göstermektedir. Her iki sistem arasındaki en büyük yapısal farklılık katma değer vergisinde bulunmaktadır. ABD'de eyalet ve yerel düzeyde satış vergisi alınırken, İngiltere'nin vergi gelirlerinin yaklaşık olarak yarısı katma değer vergisi aracılığı ile sağlanmaktadır²¹⁰.

İngiliz Vergi Sistemi genel olarak Kara Avrupası vergi sistemlerinden farklılık göstermektedir. Vergi sisteminin yönetiminden İç Gelirler Kurulu (The Board of Inland Revenue) ve Gümrük ve Gider Vergileri Kurulu (The Board of Customs and Excise) sorumludur. Bu kurumların merkezi Londra'dadır²¹¹. Yerel vergi yönetimlerine olabildiği kadar yetki genişliği verilmiştir.

Muamele vergisi (Purchase tax) mallarla ilgisi olması nedeniyle gümrük ve tüketim vergileri dairesinde (Costom and Excise Department) takip edilmekte ve uygulanmaktadır. İngiltere; Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve petrol gelirlerinden alınan vergilerden oluşmaktadır²¹².

1.3.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

İngiliz kişisel gelir vergisi tam ve dar mükellefiyeti birlikte kullanmaktadır. Bunag göre, İngiltere'de yerleşmiş şahısların tüm gelirleri ile yerleşme ve milliyet farkı gözetmeksizin İngiltere'de kazanılan tüm gelirler İngiliz gelir vergisinin kapsamında vergilendirilir²¹³. İkametgahı İngiltere'de bulunmayanlar, sadece İngiltere'de elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilirler. Sedüler gelir vergisi sisteminin hakim olduğu ve artan oranlı tarifinin uygulandığı İngiltere'de vergi gelirlerinin ¼'ü gibi önemli bir bölümü gelir vergisinden sağlanmaktadır²¹⁴. Gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır²¹⁵.

²¹⁰ William Gale, "What Can America Learn From the British Tax System?", **Fiscal Studies**, 1997, Vol: 18, No: 4, s. 358.

²¹¹ Margaret Lamb, "Defining Profits for British Income Tax Purposes: A Contextual Study of the Depreciaton Cases, 1875-1897", **Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference**, Manchester, July 2000.

²¹² Taxation in the United Kingdom, www.horwathcw.com/publication/taxintheUK.pdf, Erişim Tr. 23.10.2010.

²¹³ Ertan Cireli, **İngiliz Gelir İdaresi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No.1977-182, Ankara, 1977, s. 15.

²¹⁴ Süleyman Kalkan, "Bir Bütün Olarak İngiliz Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, Ekim 1996, s. 31.

²¹⁵ Mustafa Ergi, "Bütünsel Bir Bakış Açısı ile İngiliz Vergi Sistemi", **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 98, Şubat 2001, s. 91.

1.3.4.1.2. Kurumlar Vergisi

İngiltere'de şirketlerin vergilendirilmesi sermaye kazançları vergisi ile ifade edilmektedir. İngiltere'de sermaye kazançları vergisi ilk olarak 1965 yılında uygulanmaya başlamıştır. Şirketler tarafından elde edilen sermaye kazançları kurumlar vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Sermaye kazancı, aktif bir değer satış değeri ile orijinal alış bedeli arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır²¹⁶.

Kurumlar vergisinde tam mükellef olan yani İngiltere'de yerleşik şirketler, dernekler, ticaret birlikleri elde ettikleri kazanç ve gelirlerin tamamı üzerinden kurumlar vergisi öderler. Yerleşik olmayan şirketler ise İngiltere'deki yerleşik şube ve acenteleri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Kurumlar vergisi kanununda kurumların gelir vergisi ile sermaye değer artış kazançları vergisine konu teşkil eden faaliyetlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olacağı ve kazancın söz konusu vergi kanunlarındaki esaslara göre tespit edileceği belirtilmiştir²¹⁷. Kurum kazançlarından kar payı ödemesi sırasında %10 oranında tevkifat uygulanması vergi güvenliği bakımından yerinde bir uygulamadır²¹⁸.

1.3.4.2. İngiliz Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

1.3.4.2.1. Peşin Vergi

1999 yılından itibaren İngiltere'de uygulanmaya başlayan ve vergi güvenliği bakımından önemli bir uygulama da peşin vergidir. İngiliz vergi sisteminde peşin vergi uygulaması öteden beri alışılmış bir usul değildir. Peşin vergi uygulaması 1999 Nisan ayında uygulamaya girmiştir. Peşin vergi dört taksitte ödenir. Her taksit tahmini olarak hesaplanan verginin %15'idir. Peşin vergi her şirkete uygulanmamaktadır, yalnızca yıllık karı belirli bir miktarı geçen şirketler için söz konusudur²¹⁹. Vergi gelirlerinin bir an önce kamuya aktarılmasını sağlayan peşin vergide bir vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilebilir.

²¹⁶ Suart Adam, Jonathan Shaw, "A Survey of UK Tax System", **The Institute for Fiscal Studies**, Briefing Note, No: 9, November. 2003, s. 14.

²¹⁷ Hasan Aydın, **Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri ve Uyum Çalışmaları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara, 1996, s. 25.

²¹⁸ Sabahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:25, İstanbul, 2000, s. 98.

²¹⁹ **A.g.e.**, ss. 97-98.

1.3.4.2.2. Servet Beyanı

Fransa'da da uygulanan servet beyanı benzer şekilde İngiltere'de de yer almaktadır. İngiltere'de mali sistem içinde servet denetimi ve servet beyanı bir gelenek olarak yer almakta ve gelir vergisi denetiminde bu kurumdan büyük ölçüde yararlanılmaktadır²²⁰. Yükümlülerden kazanç ve iratlarının yanı sıra servet unsurlarını da beyan etmeleri istenmektedir. Çünkü İngiltere'de gelirin vergilendirme kapasitesinin ölçüsünü belirlemede tek başına yeterli olmadığı görüşü hakimdir²²¹. Bu nedenle bir güvenlik önlemi olarak servet beyanı uygulaması kabul edilmiştir.

Servet beyanı vergi denetiminin bir parçası olarak, yükümlülerin bir yıllık sürede servetlerinde meydana gelen artış ile beyan ettikleri gelirin karşılaştırılması şeklinde yapılmaktadır. Bu karşılaştırma sonucu meydana gelen servet artışının beyan edilenden fazla olması ya da ihbar olması durumunda zamanaşımı süresi içinde vergilendirilmemiş bir servet artışı bulunması halinde aradaki fark üzerinden vergi alınmaktadır.

1.3.4.2.3. Vergi Denetimi

İngiltere İç Gelir İdaresi ve Gümrükler İdaresi vergi kanunlarını uygulamakla görevli olan kuruluşlardır. İki idare alanlarına giren vergilerin niteliklerine uygun olarak kendi vergi denetim sistemlerini oluşturmuşlardır²²². İç gelirler idaresindeki vergi denetim birimleri de merkez ve taşra örgütü şeklinde ikili yapıda örgütlenmiştir. İngiltere'de bu iki ana görev, vergileme ile ilgili işlemleri yürüten İç Gelirler Yönetim Kurulu'nun müfettişlik bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. Müfettişlik bölümüne bağlı olan bölge müfettişleri, vergi müfettişleri ve inceleyiciler (Auditors) vergi denetimini gerçekleştirmektedirler. Bunların yanında vergi denetiminde serbest hesap uzmanlarından da yararlanılmaktadır²²³. İngiltere'de iç gelir idaresi bünyesindeki vergi denetim sistemi ile Türkiye'deki sistemi birbirinden ayıran en önemli fark; İngiltere'de merkezi denetim de uzmanlaşma esasına dayalı bir iş bölümünün mevcut olmasıdır.

İngiltere'de bağımsız çalışan ve aynı zamanda kanuni yetkiler ve esneklikle donatılan bölge müfettişleri görev yapmaktadır. Vergi daireleri birer vergi müfettişi tarafından yönetilmektedirler. Bölge müfettişleri müfettişlik bölümünün vereceği

²²⁰ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 138.

²²¹ Mehmet Akbay, "İngiltere'nin Mali Yapısı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 53, Eylül-Ekim 1981, s. 42.

²²² Mehmet Arabacı, "İngiltere'de Vergi Denetimi", **Maliye Dergisi**, Sayı 91, Eylül-Aralık 1988, s. 50.

²²³ Nezih Şeker, **Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 1994, s. 81.

talimatlar doğrultusunda çalışırlar. Müfettişler tarhiyat, araştırma, yükümlülere yardım gibi işler yapan bir inceleme elemanı durumundadırlar. Denetim elemanlarının en önemli görevlerinden biri de, her bölgede ve her yıl bir kez yapılan genel denetimdir. O dönemde geçmiş yılın değerlendirilmesi yapılır ve gelecek yıla ait planlar hazırlanır²²⁴.

²²⁴ Ertan Cireli, **a.g.e.**, s. 95.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Türk Vergi Sisteminde vergi güvenlik önlemlerini iki başlık altında incelemek yerinde olacaktır. Bunlardan birincisi makro düzeyde de ifade edebileceğimiz olan genel vergi önlemleridir. İkincisi ise her bir vergi türü için özel olarak uygulanmakta olan vergi güvenlik önlemleridir.

2.1. VERGİ DENETİMİ VE GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Genel vergi güvenlik önlemlerinin en önemli ayağını denetimler oluşturmaktadır. Bunun yanında denetimlerin ulusal ve uluslararası boyutu bulunmaktadır. Bu başlık altında bunlara da değinilecektir. Vergi denetiminde sorumluluk uygulamasının da önemi büyüktür. Bu nedenle sorumluluk uygulaması da genel vergi güvenlik önlemleri arasında yer almaktadır.

2.1.1. DENETİM YOLUYLA VERGİ GÜVENLİĞİNİN SAĞLANMASI

Makro ve genel anlamda vergi güvenliği sağlamanın bir aracı olan denetim, vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi yükümlülerce bilineceği düşüncesi üzerine kurulan yükümlülerin beyanı ve vergi idaresinin de bu beyanları denetimi usulüne dayanan bu usulde yükümlü bildirimlerinin gerçeği tam olarak yansıtması esas olmakla beraber uygulamada bu durumun aksine sıkça rastlanılmaktadır. Ancak vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtması durumu her zaman vergi yükümlülerinin kasıtlı davranışlarından kaynaklanmamakta, bazı durumlarda yasa hükümlerinin yanlış yorumlanmasından da kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle gerek vergi idaresinin gerekse yükümlülerin karşılaşılabilecekleri kayıpları önlemek için vergi idaresi aracılığıyla vergi denetimi yapılmaktadır. Yükümlülerce beyan edilen vergilendirme ile ilgili bilgilerin doğruluğunun sağlanması her şeyden önce geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır²²⁵. Vergi denetiminin amacı, vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla, matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğruluğunun tespit edilmesidir. Bu yönüyle vergi denetimi, vergi gelirlerini güvenlik altına alan etkili bir

²²⁵ Mehmet Akbay, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, Türkiye'de Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı. APK. Kurulu Yayınlan, No: 1990/308, Ankara 1990, s. 211.

araçtır²²⁶. Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısında, yükümlülerin vergi bilinci, ahlakı, kamu harcamalarının etkinliği, vergi idaresinin, vergi yargısının ve vergi denetiminin uygulama etkinliğinin de payı büyüktür. Vergi, sağlıklı kurumlaşan bir ekonomide ve uyumlu çalışan bir devlet bürokrasisinde daha güvenli toplanabilir. Çünkü kurumlaşmanın geliştiği bir ekonomide vergi yükümlüsü bütün modern araç ve gereçlerden faydalanır. Nakit para taşımaz. Para hareketleri bankalar aracılığı ile izlenir. Kamu kurumları arasında sağlıklı bir bilgi iletişimi vardır.

Beyan esasında mükelleflerin gerçek kazançlarını bildirmeleri neticesinde vergi gelirlerinin artması beklenmektedir. Ancak bu denetlenmelidir ve Vergi idaresi denetim yetkisini kullanabildiği ölçüde vergi gelirlerini arttırabilir²²⁷. Ancak bu noktada tartışılması gereken konu, vergi idaresinin yükümlü beyanlarının yüzde kaçını denetleyebildiğidir. Denetim oranının düşüklüğü denetimin caydırıcılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçaklarını arttıracaktır. Yükümlüler arasında vergi kaçakçılığının yaygın olması mali, ekonomik ve sosyal bakımlardan önemli sakıncalar doğurmaktadır. Kaçakçılık işlemlerinin toplumu oluşturan kesimler itibariyle çok değişik boyutlara ulaşması vergilemede eşitlik ve adalet ilkesini zedelemektedir. Bu olumsuz sonucun ortadan kaldırılarak vergi eşitliğinin sağlanabilmesi için elektronik bilgi işlem sistemlerinin geliştirilmesi ve muhasebe işlemlerinde bu tekniklerden yararlanılmaya başlanması sonucu geleneksel denetim tekniklerinin de değiştirilmesi ve elektronik bilgi işlem sistemleri ve programları ile desteklenen denetim tekniklerinin kullanılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır²²⁸.

Esasında vergi denetimi, her şeyden önce yükümlünün dürüstçe ve gerçeğe uygun beyanda bulunup bulunmadığının araştırılmasıdır. Bu araştırmayla yükümlünün bildirdiği matrahın doğruluğu tespit edilir. Yapılan bu araştırmanın amacı; yükümlüyü doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu yolla vergi kaybını önleyerek ek gelir sağlamaktır²²⁹. Asıl amaç bu olmakla beraber, vergi denetiminin gerçekleştirilmesinde başka amaçlardan da söz edilebilir. Bu amaçlar; yükümlünün eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve sosyo-ekonomik

²²⁶ Osman Pehlivan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 34.

²²⁷ Selahaddin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Güray Matbaası, İstanbul, 1984, s. 133.

²²⁸ M. Sedat Özkanlı, “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 119, Temmuz 1991, s. 22; Ayrıca Bkz., Hasan Yalçın, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 81.

²²⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Kalite Matbaası, Ankara 1979, s. 5.

amaçlara ulaşılmasıdır. O halde vergi denetimi ile ulaşılacak istenen iki ana hedef söz konusudur. Bu hedeflerden ilki, yükümlülerin dürüst ve gerçeğe uygun bildirimde bulunup bulunmadığını araştırmak ve beyanların doğruluğunu sağlamaktır²³⁰. Vergilerin doğruluğunu sağlamaktan amaç, kazancın hesaplanması hakkında kanuni hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak, vergi matrahını belirlemek ve buna bağlı olarak ödenmesi gereken verginin kanunlara uygunluğunu sağlamaktır. İkinci amaç ise yükümlüleri beyanlarında dürüst davranmaya alıştırmak ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltarak, bu yolla vergi güvenliğini sağlamaya çalışmaktır. Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp belirlenmesi, yükümlülerin doğru beyana alıştırmaları ve dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemlidir²³¹.

2.1.1.1. Vergi Denetiminin Niteliği ve Konusu

Hukuka uygun düzenlemelerin tamamlayıcı unsuru olan denetim, hem yükümlüleri korumak hem de hazinenin gelirlerindeki azalmayı önlemek amacıyla hizmet etmektedir²³². Ayrıca denetim, bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biridir. Vergi ödemeyenle vergi kaçırıcı arasındaki eşitsizliğin giderilmesi, haksız rekabetin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından vergi denetiminin önemi tartışmasız bir nitelik taşır. Ayrıca vergi denetiminin vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önleyici ve eğitici bir özelliği olduğu da bilinmektedir. Geniş ve sürekli bilgi toplama kaynağına sahip bulunan ve düzenli işleyen bir mali istihbarat arşivi, vergi denetiminin başarılı olmasında etkili olacaktır²³³.

Salt olarak denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir²³⁴. “Vergi denetimi, yükümlülerin kanunlar gereğince faaliyetlerine başlamadan, faaliyet dönemi içerisinde ve faaliyet dönemi sonunda vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini tespit etmek amacıyla yazılı veya sözlü olarak yapılan bir

²³⁰ Celal Kepekçi, “Vergi Yönetiminde Muhasebe Denetimi”, **Eskişehir İTİA Dergisi**, Cilt: X, Sayı: 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 119.

²³¹ Mehmet Arslan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği”, ss. 92-93.

²³² Stefano Fantorini, **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumuna**, (Çev: Hakan Üzeltürk), İstanbul, 2001, s. 103.

²³³ Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, s. 111.

²³⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998, s. 5.

eylemler bütünüdür”²³⁵ şeklinde ifade edilmektedir.

Yoklama ve vergi incelemesi olarak VUK’da şekillenen vergi denetimi, yaygın ve yüzeysel denetim (yüzeysel denetim, kayıt nizamı denetimi) ve vergi incelemesi (derinlemesine denetim) olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin anında tespiti ile cezasının kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir. Bu denetim, günlük işlemlerin belgelendirilmesi ve kanuni bir biçimde kayıtlara geçirilmesi amacına yöneliktir. Yaygın ve yoğun vergi denetiminde yükümlünün, vergi kanunlarına uygun olarak defter ve belgeleri tutup tutmadığı, tutmuşsa kanunların öngördüğü şekil şartlarına uyup uymadığı kontrol edilir. Uygulamada belge ve kayıt düzeninin kontrolü vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılmasına büyük katkı sağlayacaktır. Bilindiği gibi ülkemizde ticari işlemlerin önemli bir kısmının belge dışı gerçekleşmesi vergi kayıplarının temel nedenlerinden birisidir. Yaygın denetimle ticari işlemlerin belgelendirilmesi vergi güvenliğine büyük katkı sağlayacaktır. Vergi incelemesi ise, geçmişte belgelendirilen ve kayıtlara geçirilen işlemlerin gerçeği yansıtmadığına yöneliktir²³⁶.

2.1.1.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi idaresine ve vergi yükümlüsüne yüklenen hak ve sorumluluklar verginin güvenlik sınırlarını oluşturur²³⁷. Bu bakımdan vergi denetimi bu güvenlik sınırlarını koruduğu ölçüde vergi gelirlerini güvenlik altına alan çok önemli bir güvenlik önlemi olarak değerlendirilebilir. Bir güvenlik önlemi olarak vergi denetiminin araştırıcı ve önleyici olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır²³⁸.

2.1.1.2.1. Vergi Denetiminin Araştırıcı Fonksiyonu

Araştırıcı fonksiyon vergi denetiminin bilgi edinme fonksiyonunu ifade eder. Vergi denetiminin araştırıcı fonksiyonu; ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yükümlülerin vergi kanunlarına uygun olarak hareket edip etmediklerinin vergi kanunlarını uygulayanların ise yükümlü

²³⁵ Uçar Demirkan, **Kamusal Mali Denetim Türkiye'deki Uygulama ve Eleştirisi**, MTK Yayınları, No: 172-1977, Damga Matbaası, 1977, s. 3; Başka bir tanım için Bkz: Abdullah Aslan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, Ocak 1997, s. 3.

²³⁶ Ömer Faruk Demirel, “Türk Vergi Yönetimi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1985, s. 134.

²³⁷ Mehmet Arslan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği”, s. 93.

²³⁸ Abdurrahman Akdoğan, “**Vergi İncelemesi**”, s. 10.

beyanlarına dayanarak kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlere uygun davranıp davranmadığının tespitidir. Vergi denetiminin araştırmacı ve bulucu fonksiyonu, yükümlülerin işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter, kayıt ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini amaç edinir. Başlangıçta daha ziyade araştırmacı ve bulucu yönüyle uygulamaya konulan vergi denetimlerinin bu yönü zaman içerisinde önemini kaybetmiştir. Bunun yerine vergi kaçakçılığını önleyici amaçlar ön plana alınmıştır²³⁹.

Gerçekten gerek yükümlü sayısının çokluğu ve gerekse tahsil edilecek vergi türlerinin farklılığı nedeniyle bu işlemleri geçmiş dönemlerin basit ve geliştirilmemiş yöntem ve anlayışıyla yürütebilmek mevcut koşullar içerisinde fevkalade zordur. Bundan dolayı, günümüz vergiciliği her şeyden önce vergi idaresinin yükümlülerle işbirliği esasına dayanmaktadır. Bu anlayışın bir sonucu olarak da vergi denetiminin eğitici, yapıcı ve önleyici fonksiyonu, vergi denetiminin araştırmacı, bulucu ve cezalandırıcı fonksiyonunun önüne geçmektedir. Çünkü vergi denetimi suçlayıcı olmamalıdır aksi takdirde vergi ahlakı için sorun olabilir²⁴⁰.

2.1.1.2.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu

Vergi beyanlarında mükellefler bazen farkında olmadan hatalı ya da eksik bildirimlerde bulunabilirler. Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu, hata ve hileleri cezalandırma yerine, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle, önleyici tedbirler getirmektedir. Bu amaçla iş yerlerinin belli bir sıklıkla ve düzenli bir biçimde denetlenmesi gerekir. Böyle bir uygulama yükümlülere devamlı olarak denetim altında tutulduğu hissini verir. Ancak sürekli denetim altında tutuldukları hissi yükümlü psikolojisini olumsuz bir şekilde etkilememelidir. Yani yükümlü vergi idaresini zorunlu bir kötülük olarak görmemelidir. Yükümlü, devletin vergi toplarken adil olacağına inanmalıdır. Bu inancın temelinde yatan gerçek ise, denetim elemanının denetim sırasındaki davranış tarzı ve görev anlayışdır²⁴¹.

Denetimin başarılı olabilmesi, yükümlülerin zamanında her şeyden haberdar edilmesine, denetim elemanlarının rasyonel olmasına ve yükümlüye iyi davranmasına

²³⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayını Malatya, 1997, s. 185.

²⁴⁰ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, s. 206.

²⁴¹ Mehmet Arslan, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s. 94.

bağlıdır²⁴². Karşılarında sadece hazinenin faydasını gözeten, matrah farkı arayan ve ceza uygulaması peşinde koşan bir denetim elemanı yerine, kendileri ile görüş alışverişinde bulunan, uyaran, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan, objektif kriterleri esas alan bir görevli bulan yükümlüler idareye karşı artan güveni sayesinde vergi idaresine karşı daha dürüst davranacaklardır. Bu nedenle vergi ilişkisi ve işlemlerinde mümkün olduğunca objektif kriterleri esas alan daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket eden elemanların vergi idarelerinde çalıştırılması ve mevcut elemanların bu anlamda ciddi bir eğitimden geçirilmeleri gerekir²⁴³.

2.1.1.3. Türkiye'de Vergi Denetiminin Uygulama Araçları ve Yapısı

Türk Vergi Hukuku'nda yüzeysel denetim veya kayıt düzeni denetimi de denilen yoklama ve derinlemesine denetim ya da diğer bir ifade ile vergi incelemesine yer verilmiştir²⁴⁴.

2.1.1.3.1. Yoklama

Derinlemesine olmayan ancak kapsamlı bir denetim şeklidir. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde yükümlülerin doğru bildirimde bulunmalarını sağlamak için devletin almış olduğu genel nitelikli vergi güvenlik önlemlerinden biri yoklamadır. Vergi kaçakçılığının önlenmesinde ve vergi kayıplarının minimuma indirilebilme olanaklarının sağlanmasında, yoklamanın yeri ve önemi oldukça büyüktür²⁴⁵. Bu bakımdan yoklamanın kanunlara uygun ve etkin bir şekilde yapılabilmesi büyük önem taşımaktadır.

2.1.1.3.1.1. Tanımı, Niteliği ve Önemi

Yoklama, vergi yasalarının uygulanması için fiilen saptanması gereken durumların vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından yerinde araştırılmasıdır²⁴⁶. Bir başka ifadeyle yoklama, yükümlülerin ve yükümlülükle ilgili olayların araştırılması ve vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yapılıp yapılmadığının ortaya konulmasıdır²⁴⁷.

²⁴² Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s. 206.

²⁴³ Mehmet Arslan, “**Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**”, s. 94.

²⁴⁴ Ömer Faruk Batirel, “Türk Vergi Yönetimi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1985, s. 134.

²⁴⁵ Mehmet Baydemir, “Vergi Hukukunda Yoklama”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 138, Ekim 1999, s. 57.

²⁴⁶ Mehmet Baydemir, **a.g.m.**, s. 57.

²⁴⁷ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu, Yayın

Yoklama, yükümlülerin ve yükümlülükle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesidir (VUK md. 127). Yoklama ile vergi idaresi yükümlü hakkında bilgi toplama faaliyetlerini sürdürürken kayıt ve belge düzeninin denetimini gerçekleştirerek vergi güvenliğini sağlamaya çalışır²⁴⁸.

VUK'a göre yükümlüler, işe başlama, adres, işyeri ve işletme değişiklikleri, yeni bir vergiye tabi olma, işi bırakma ile işin değiştirilmesi ve işletmenin taşınması, tasfiye ve ölüm, yükümlülüğün muafliğe, muaflikten yükümlülüğe geçme, yeni inşaat ve gayrimenkullerdeki değişiklikler gibi vergi hukuku ile ilgili olayları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar²⁴⁹. Bu tür yükümlülükle ilgili maddi olaylar ve bu olayların doğru olup olmadığı ancak olay yerinde yapılacak yoklama ile tespit edilebilmektedir.

Denetimin yaygın şekli olan yoklama ile vergi yükümlülüğünün tesisi ya da kaldırılması, yükümlünün vergi kanunlarının öngördüğü defter ve belgeleri tutup tutmadığı, tutmuşsa kanunların öngördüğü şekilde olup olmadığı, işyerinde bulunup bulunmadığı kontrol edilir. Sözgelimi yoklama ile yükümlü tarafından asılması mecburi olan levhaların asılıp aşılmadığı, bulundurulması zorunlu defterlerin iş yerinde olup olmadığı test edilir. Ayrıca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışları için perakende satış fişi düzenleyip düzenlemedikleri araştırılır. Bu kadar önemli sonuçları olan yoklamanın VUK'da belirtilen ilkeler doğrultusunda yapılması gerekir. Aksi durumda yargı kuruluşları usulüne uygun olmayan yoklama fişlerine dayanan re'sen takdir yoluyla vergi salınmasını bozmaktadır²⁵⁰.

Yoklama faaliyetleri yürütülürken, denetime esas olabilecek ilgili defter ve belgelerin kanunlara uygun olarak tutulmadığı saptandığında veya bu belgelerin iş yerinde bulundurulmadığı tespit edildiğinde bu fiiller için "Genel Usulsüzlük Cezası" kesilir. Yoklama işlemlerinde vergi kaybı olup olmadığı araştırılmaz. Genellikle günlük işlemlerin incelemesi yapılır. Çünkü vergi kaybının olup olmadığı vergi incelemesi sonucu ortaya çıkartılabilir.

Belge düzenine uyma ve diğer şekli yükümlülüklerin doğru bir biçimde yerine

No: 1987/295, s. 33.

²⁴⁸ Sabri Arpaç, "Yoklama, İnceleme ve Yaygın ve Yoğun Denetim", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Yıl: 2, Mart 1986, s. 19.

²⁴⁹ Ali İyibil, Nadir Arıcam, **İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s. 16.

²⁵⁰ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s. 166.

getirilip getirilmediği doğrudan işyerinde yapılacak denetimle ortaya çıkartılabilir. Yoklamada vergi incelemesinden farklı olarak kontrol bizzat işyerinde yapılmaktadır.

Vergi konuları ve kaynaklarının yeterince kavranamamasının ortaya çıkardığı vergi kayıpları önemli boyutlara ulaşmaktadır²⁵¹. Bu kayıpların önlenmesi ve vergi kanunlarının sağlıklı biçimde uygulanabilmesi için vergi ile ilgili olayların yüzeysel denetim dediğimiz yoklama aracılığı ile sürekli denetlenmesi gereklidir.

Yoklama ile denetim alanında önemli adımlar atılmıştır. Vergi kanunlarının sağlıklı bir biçimde uygulanabilmesi, yükümlülerin test edilmesi ve eğitimleri açısından yoklamanın yapılması zorunlu olmaktadır. Yoklama, fonksiyonel olarak basit belirlemeler şeklinde algılanmamalıdır. Gerçek anlamda sağlıklı, periyodik ve ciddi bir tarama şeklinde uygulanabilecek bir yoklama, vergi kanunlarının vergi yönetimine tanıdığı kontrol ve denetim yetkisinin uygulamada işlerliğini sağlayacak etkili önlemlerden birisidir²⁵². Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun yoklama hükümleri tam olarak uygulanırsa kanuna aykırı fiil ve hareketler çok önceden saptanmış olacaktır. Çünkü kanun, yoklamayı sadece maddi olayların belirlenmesi biçiminde değil, gerekirse kayıtlara inilmesi ve konuların araştırılması biçiminde ortaya koymuştur. Bu nedenle yapılan yoklama cari yıl içindeki vergilemede sağlayacağı başarının yanı sıra daha sonraki yıllarda yapılacak vergi incelemelerine de katkı sağlayacaktır. Yaygın ve yoğun yoklama faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için vergi incelemesinde olduğu gibi uzman kadrolara ihtiyaç bulunmamaktadır.

Yoklama yoluyla belirlenen hasılat tespiti matrahın idarece belirlenmesi sırasında da vergi inceleme elemanlarına ya da komisyonlara kolaylık sağlayacaktır. Vergi memurlarına temel bilgiler verilerek yaygın ve yüzeysel denetim açısından etkin bir duruma getirilebilir. Bu bakımdan yoklama sonuçları, vergi inceleme elemanlarının kimleri inceleyecekleri konusunda da bir fikir verebilir.

Yoklama yoluyla vergi ile ilgili işlem ve uygulamaların gerçekleşmeleri aşamasında, gözetim, denetim ve müdahale imkanı yaratılmış olmaktadır²⁵³. Vergi denetiminin yaygın ve önleyici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi bakımından, yoklama

²⁵¹ Rıfkı Ergün, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi”, **Maliye Dergisi**, N.F.T.K. Yayını, Sayı: 36, Kasım-Aralık 1978, s. 109.

²⁵² Mehmet Arslan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği”, s. 94.

²⁵³ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s. 42.

müessesesinin büyük bir önemi bulunmaktadır. Vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılabilmesinde yoklamanın katkısı büyüktür²⁵⁴. Çünkü, Türkiye'de özellikle ticari işlemler genellikle belge düzenine bağlı olmadan gerçekleşmektedir. Yoklama yoluyla bu tür işlemlerde belge kullanılması sağlanabilirse, vergi kaçakçılığı olayı daha dar bir alanda kalacaktır. Bu açıdan bakıldığında ciddi ve periyodik bir yoklamanın kayıt dışılığı önleyerek kamu gelirlerini önemli ölçüde artmasına sebep olacağı iddia edilebilir.

2.1.1.3.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nda yoklama tanımlandıktan sonra, yoklamanın; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi incelemesine yetkili olanlar maliye müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve yardımcıları, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleridir. Uygulamada bu elemanların vergi incelemesi ile uğraştıkları, yoklama görevinin ise daha çok yoklama memurları tarafından yürütüldüğü gözlenmektedir. Yoklamaya yetkili olanlar vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak;

- Özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığını belirlemek ve kurallara uygunluğunu tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu olan defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, kayıtların usulüne uygunluğunu, belgesiz mal bulundurulup bulundurulmadığını, levha asılıp aşılmadığını tespit etmek,
- Nakil araçlarında belge kontrolü yaparak araçta bulunan malların belgelerle uyumunun kontrolünü sağlamakla görevlidirler²⁵⁵.

2.1.1.3.1.3. Yoklama Zamanı

Yoklama geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün bir yıl boyunca ve her zaman gerçekleştirilebilir. Özellikle, gece faaliyette bulunan yerlerde yoklama gece yapılabilir²⁵⁶. Yoklamanın yapılacağı ilgiliye hiçbir şekilde önceden haber verilmez. Aksi halde yoklamadan beklenen faydalar gerçekleşmez. Çünkü yoklamanın amacı, yükümlüyle veya yükümlülükle ilgili olayların ve konuların ani olarak belirlenmesi ve

²⁵⁴ Şenol Çudin, “Yoklamanın Amacı ve Yoklamaya Yetkili Olanlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 1986/11, s. 60.

²⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, s. 42.

²⁵⁶ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayını Malatya, 1997, s. 185.

gerçeğin araştırılmasıdır.

2.1.1.3.1.4. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi

Yoklamaya yetkili kişiler tarafından yapılan yoklama sonuçları yoklama fişi ile tespit edilir ve iki nüsha düzenlenir. Yoklama memuru, ilgili ya da yetkili temsilcisi tutanağı imza ederler, ilgili ya da yetkili temsilcisi bulunmazsa veya imzadan çekinirse, yoklama fişi bir zabıta memuruna ya da muhtara veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalatılır (VUK. 131). Tutanağın bir nüshası ilgili mükellefe ya da mükellefin kanuni temsilcisine bırakılır. Bu bireyler yoklama sırasında yoklama yerinde bulunmuyorsa, bu nüsha yedi gün içinde posta ile ilgisine gönderilir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine sunulur.

Yoklama fişinin yükümlü hakkındaki işlemlere dayanak olabilmesi için yoklama fişinin usulüne uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Usulüne göre düzenlenen yoklama fişiyle belirlenen husus ve konular vergilendirmeye esas olur. Yoklama, defterlerin incelenmesini de gerektiriyorsa yoklama ile yetinilmeyip defter incelemesi de yapılmalıdır.

Gerektiği durumlarda bireysel yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılabilir ve sonuçlar toplu olarak bu cetvellerde gösterilebilir (VUK md.133). Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi yönetiminin dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine, sosyal adalete ve vergi güvenliğine katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır²⁵⁷.

2.1.1.3.2. Vergi İncelemesi

Beklenmesine rağmen, bütün vergi yükümlülerinin gelir ve kazançlarını vergi kanunlarında önceden öngörüldüğü şekilde doğru olarak ve zamanında beyan etmediği görülmektedir²⁵⁸. Beyanların gerçeği yansıtmaması, sadece yükümlünün kasıtlı ve bilinçli hareket etmelerinden kaynaklanmayabilir. Aynı zamanda kanun hükümlerinin yanlış anlaşılmasından ve yanlış yorumlanmasından da meydana gelebilir. Bu nedenle vergi incelemesiyle bir yandan uygulama birliği oluşturulurken diğer yandan da kasıtlı olarak gerçekleştirilen vergi kayıpları da en aza indirilebilir.

²⁵⁷ Mehmet Baydemir, **a.g.m.**, s. 57.

²⁵⁸ Mustafa Kazım Ünver, "Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri", **Yaklaşım**, Sayı: 138, Haziran 2004, s. 140.

2.1.1.3.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Niteliği ve Önemi

Vergi incelemesinde defter, belge ve kayıtların yanı sıra ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine yönelik çalışmalarında ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahip hale gelmiştir²⁵⁹. Vergi incelemesinden amaç, defter tutma, bilanço, değerlendirme, kazancın hesaplanması gibi konular hakkında var olan kanuni hükümlere uygun olarak hareket edilip edilmediğini araştırmak, buna göre gerçek vergi matrahını belirlemek ve buna dayanarak ödenecek vergilerin kanunlara uygun olmasını sağlamaktır. Vergi incelemesi bir yandan ödenecek vergilerin doğruluğunu sağlarken diğer yandan da yükümlüyü doğru beyanda bulunmaya yönlerecek tedbirleri de almalıdır.

Vergi incelemesi yükümlü üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini göstermelidir. Eksik vergi ödendiğinin tespiti halinde, ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılır. Vergi incelemesi, vergi güvenliğini sağlamak ve kanuni hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini araştırmak amacıyla, kanuni yetkiye dayanılarak yapılan işlemleri kapsayan bir vergi güvenlik önlemi şeklinde tanımlanabilir²⁶⁰. Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımlamaya göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak olduğuna göre ulaşılmak istenen iki temel hedef söz konusudur. Bu hedeflerden birincisi, yükümlü ve sorumluların dürüst olarak ve gerçeğe uygun bir biçimde bildirimde bulunup bulunmadığını araştırmak ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması kapsamına sadece hazinenin lehine olan hususların araştırılması girmemekte, aynı zamanda hazinenin aleyhine de olsa yükümlülerin lehine olan hususlarında değerlendirilmesi yoluyla vergilerin doğruluğunu araştırmak gerekir²⁶¹.

Kayıt dışı ekonominin vergilendirme kapsamına alınması bakımından vergi incelemesinin önemi bellidir. Vergi incelemelerinin yapılmaması veya gereği gibi olmaması, bazı yükümlülerin vergi kaçırmasına olanak verecektir ki bu durum; bir

²⁵⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanununun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985, s. 229.

²⁶⁰ Sakıp Şeker, "Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı:5, Mayıs 1993, s. 54.

²⁶¹ Azmi Demirci, Zihni Kartal, "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999, s. 42.

yandan adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte yandan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratacaktır²⁶². İkinci hedef ise vergi bilincini geliştirmek, vergi adaletini sağlamak, yükümlüleri gelirlerinin beyanında dürüst davranmaya alıştırmak ve kaçakçılık arzularından caydırarak vergi güvenliğini ya da vergilerin doğruluğunu sağlamaya çalışmaktır²⁶³.

VUK'da denetimin kapsamı genişletilerek hukuksal kapsamdan çıkmıştır. Vergi incelemelerinin defter, hesap ve kayıtlara dayandırılması ilkesinin dışına çıkılarak, ekonomik delil sistemi kabul edilmek suretiyle kapsam genişletilmiştir. Kanunda vergi incelemesinin görevsel bir tanımı yapılmamış vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin ekonomik gerekçeleri de dikkate alarak doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır, denilerek vergi incelemesinin amaç yönünden bir tanımı yapılmıştır.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir²⁶⁴. İncelemelerde yukarıda da belirtildiği gibi inceleme elemanlarının sadece defter, kayıt ve belgelerde inceleme sınırlaması getirilmediğinden gerektiği zaman yükümlü nezdinde arama ve banka hesaplarına el koyma işlemleri de yapılabilmektedir.

2.1.1.3.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olanlar Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde; maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri, kontrolör yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri olarak belirlenmiştir. Vergi inceleme yetkisi ayrıca serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere de belli ölçülerde tanınmıştır.

Vergi iadesi işlemleri, yeniden değerlendirme yapılması, kurumlar vergisinden istisna

²⁶² Şükrü Kızılot, "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 91, Temmuz 2000, s. 48.

²⁶³ Niyazi Özker, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (4)**, s. 176.

²⁶⁴ Sakıp Şeker, "Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 54.

edilen kazanç veya gelirlerin kurum kazancından indirilmesi gibi işlemler Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) raporuna istinaden yerine getirilmektedir. YMM'ler yaptıkları bu tasdik işlemlerinin doğruluğundan maddi yönden şahsen sorumlu tutulmaktadırlar²⁶⁵.

2.1.1.3.2.3. İncelemenin Yeri

Vergi incelemesi kural olarak işletme bünyesinde içeriden yapılır, uygulamada herhangi bir zorunluluk olmadıkça bu kurala uyulur. İşyerinin faaliyetlerini aksatmamak işyerinde yapılan vergi incelemesinin önkoşuludur²⁶⁶. İnceleme bazen işletme dışında da yapılabilmektedir. İncelemenin işletme dışında yapılabilmesi;

- İşletmede inceleme yapmaya uygun bir yer bulunmaması
- İşletmenin defter ve belgelerin yapılan arama sonucunda alınması durumunda
- Ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu nedenlerin olması halinde
- Yükümlü veya vergi sorumlusunun isteğinin bulunması halinde söz konusu olabilmektedir.

İncelemeyi işletme dışında yapmak isteyen vergi inceleme elemanları, gerekli defter ve belgelerin daireye getirilmesini yükümlüden yazılı olarak isteyebilmektedir.

2.1.1.3.2.4. İnceleme Zamanı

İnceleme tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Vergi incelemesinin tarafsız ve hiçbir etki altında kalınmadan yapılabilmesi için önceden haber verme zorunluluğu kaldırılmıştır. Bir dönem içinde inceleme yapılmış olması veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması aynı dönem içinde tekrar inceleme yapılmasına engel değildir. (VUK. md. 138) Ancak kural olarak vergi incelemesi mesai saatleri içinde yapılır. İnceleme yapılanın izni olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılmaz veya buna devam edilemez. İnceleme süresi ise, işletmenin büyüklüğüne, inceleme elemanlarının sayısına ve inceleme konusunun niteliğine göre değişebilmektedir²⁶⁷.

2.1.1.3.2.5. İncelemenin Yapılması

Derinlemesine olarak vergi incelemesine alınan yükümlünün satışları, alışları, gelirleri, giderleri ve emtia dengesi ayrı ayrı incelenir. İncelemeler sırasında yükümlülerin defter ve belgeleri karşıt inceleme yoluyla ayrıntılı bir şekilde denetlenir. Gerekliğinde yükümlülerin hem de çeşitli nedenlerle yükümlü ile ilişki içinde bulunan

²⁶⁵ A.g.m., s. 56.

²⁶⁶ Niyazi Özker, a.g.m., s. 180.

²⁶⁷ A.g.m., s. 179.

şahıs ifadelerine başvurulur. Bütün bu çalışmalar sonucunda yapılan bildirim yükümlülerin gerçekteki durumlarına uygun olup olmadığı karşıt incelemeyle yükümlüyle ilişkide bulunan kişi ve kurumlardan bilgi alınır ve bu bilgilerin incelenen yükümlü kayıtlarını ne ölçüde doğruladığı araştırılır²⁶⁸. Bildirimi gerçeğe uygun olmayan yükümlülerin durumlarına uygun bildirimlerin ne olması gerektiği tespit edilir.

2.1.1.3.2.6. İncelemenin Sonuçlandırılması

İnceleme elemanının dayanaktan yoksun ve kişisel görüşleri niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri yargıda geçersiz olduğundan, inceleme raporu delillerle gerekçelendirilmelidir. Vergi inceleme elemanı inceleme çalışmalarını tamamladıktan sonra sonuçları bir raporla tespit eder²⁶⁹. Raporun düzenlenmesi sırasında vergi yükümlüsü ile bir görüşme daha yapar. Yapılan son görüşmede inceleme sonucu edinilen izlenimler ve eleştirilen hususlar açıklanırken yükümlülerin anlayamadıkları konular da bilgi verilerek yükümlü eğitilir. Herhangi bir ön yargı ve endişeye kapılmaksızın inceleme elemanının açıklamaları, vergi disiplini ve idareye güvenin oluşturulması bakımından önem taşır. Varsa ilgililerin görüş ve itirazları da bu rapora eklenir. Vergi inceleme raporlarında, matrah farkları ile bu farklar nedeniyle uygulanacak vergi ve kesilecek cezalar raporda gösterilir. Bu raporlar, inceleme sonuçlarının hem yükümlülere hem de vergi dairesine bildirilmesinde kullanılır. Yapılan inceleme sonucunda, vergi kanunlarına aykırı davrandıkları belirlenen yükümlüler hakkında VUK'un ilgili maddelerinde belirtilen cezalar uygulanır.

2.1.1.3.2.7. İncelemenin Etkinliği

Vergi incelemesi mükellefi mutlaka suçlu çıkarıcı şekilde olmamalıdır²⁷⁰. Vergi güvenliğinin sağlanması bakımından en etkili yol, yükümlü beyanlarının vergi denetim uzmanları tarafından doğrudan incelenmesidir. Vergi inceleme elemanlarının yetersizliği nedeniyle vergi incelemeleri, geçmiş hesap dönemlerine ilişkin beyanlar üzerinde yürütülmektedir. Bunun doğal sonucu olarak, vergi dairesine kayıt yaptırmayan yükümlüler ile kayıt dışı bırakılan alanlar denetim dışında kalmaktadır²⁷¹. Bunun önlenmesi vergi inceleme oranlarının artırılmasıyla mümkün olabilir.

²⁶⁸ Şükrü Kızılot, "Vergi İncelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması", **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 8, Ağustos 1993, s. 9.

²⁶⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 228.

²⁷⁰ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 100.

²⁷¹ Fehamettin Ervardar, "Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Murakabesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 11. Seri, Yıl: 1965, s. 47.

2.1.1.3.3. Arama

Kanunla düzenlenen bir diğer denetim yolu aramadır. İhbar ya da yapılan incelemeler nedeniyle bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına arama denir. Arama VUK'un 142-147. maddelerinde düzenlenmiştir. Arama, vergi idaresinin bilgi edinme yollarından bir diğeridir ve çok dikkatli bir şekilde başvurulması gereken bir yoldur. Vergi yükümlüsünün ya da onunla ilişkisi olan diğer kişilerin iş ve özel yaşamlarını da çok yakından ilgilendirmektedir. Bu bakımdan ciddi anlamda sorumluluk gerektirmektedir²⁷².

2.1.1.3.3.1. Aramanın Koşulları

Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili olan sulh yargıcından izin alması gerekir. Arama sulh yargıcının izin belgesinde belirttiği yerlerde yapılabilir (VUK. madde 142). Aramanın yapılabilmesi için ihbarda bulunulması yeterli görülmemiş; ihbarın, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca ciddi bulunması gerekir. İnceleme elemanı gerekli ön çalışma ve incelemeleri yaptıktan sonra buna karar verecektir. Bu nedenle ihbarda bulunan kişinin adının ve adresinin açıkça belirtilmesi ve ihbarın imzalı dilekçeyle yapılmış olması gerekir²⁷³. Çünkü ihbar sabit görülmediğinde aranan kişi isterse vergi idaresi, muhbirin adını bildirmek zorundadır.

2.1.1.3.3.2. Aramanın Yapılması

Arama kişilik ve mülkiyet haklarına ters düşmemelidir. Aramada bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter ve belgelerin ayrıntılı olarak bir tutanakla saptanması gerekir. Bu tutanağın nasıl düzenleneceği, kimlerin imzalayacağı VUK'un 143. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi güvenliği bakımından bulunan belgelerin iyi bir şekilde korunması gerekir. Aksi takdirde doğacak zarardan idare sorumludur. Arama yapılan hallerde vergi incelemesi hızla tamamlanmalıdır. İnceleme süresince yükümlünün defter ve belgelerden yararlanmasına, beyannamesini hazırlamasına izin verilmektedir. Gerekli görüldüğü hallerde beyanname düzenlemek için yükümlüye ek süre verilebilir.

²⁷² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s. 168.

²⁷³ Ali Dayıoğlu, "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, 26 Eylül, 1984, s. 101.

2.1.1.3.3. Aramanın Sonuçlandırılması

Arama sonucu tutanakla el konulan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde tamamlanarak vergi yükümlüsüne yine bir tutanakla geri verilmesi gerekir. Haklı nedenler varsa sulh hakiminden izin alınarak bu üç aylık süre uzatılabilir. İnceleme sırasında bulunan kanuna aykırı olay ve durumlar bir tutanağa bağlanır. Yükümlü bunu imzalamazsa belgeler ilgili vergi ve ceza kesinleşinceye kadar kendisine verilmez (VUK. Md. 145).

2.1.1.3.4. Bilgi Toplama

Diğer vergi denetim yöntemlerinden biri de bilgi toplama. Bilgi toplama faaliyeti çok yaygın bir vergi güvenlik önlemi haline gelmiştir. Başlangıçta dolaysız vergilerde kullanılan bu yöntem zamanla geliştirilerek dolaylı vergilerde de kullanılmaya başlamıştır. Sadece özel kişilerden değil, bütün kamu kurumlarından ve idarenin kontrolü altında bulunan şirketlerden de devamlı bir şekilde bilgi toplanmakta ve vergi incelenmesine gidilmektedir²⁷⁴. Vergilemeye ilişkin usul ve esasları düzenleyen Vergi Usul Kanunu'na göre, kamu kuruluşları, yükümlülerle olan işlemlerinde vergilemeye ilişkin bilgileri istemeleri halinde vergi yönetimine bildirmek zorundadırlar (VUK. md. 148). Aynı şekilde, ölüm ve intikallerle ilgili olmak üzere, ölüm olayları hakkında bilgi edinen sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, konsolosluklar, mahalle ve köy muhtarları banka ve benzeri kuruluşlar, ölüm olaylarını ve intikalleri öğrenmelerini takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (VUK. md. 150).

Gelir ve kurumlar vergileri yükümlüleri, işe başlamalarını, yükümlülüklerinde ya da işlerinde meydana gelen bazı değişiklikleri ve işi bırakmalarını yasada öngörülen süre içerisinde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (VUK. md. 153-164). Ölüm olayının meydana gelmesiyle, miras hakkı elde eden mirasçılar, mirası kabul etmişlerse, bunu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler (VUK. md. 164). Yeni yapılan binalar ve inşaatı tamamlanmadan kullanılmaya başlanan kısımların yükümlülerce vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Bina ve arazide, emlak vergisine ilişkin olarak meydana gelen belli başlı değişikliklerin de yükümlülerce vergi dairesine bildirilmesi zorunludur.

Zirai kazanç elde edenler için ise, belirli büyüklükteki zirai işletmeye sahip olan

²⁷⁴ A. Naci Arıkan, "Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 107.

ve gelir vergisi yükümlülüğü kapsamına giren çiftçiler, her yıl Ekim ayında, kimlikleri ve ekili alana ilişkin olarak; hayvancılıkta hayvan sayısı hakkında, meyvecilikte meyve verebilecek ağaç sayısı ve meyve dikili arazinin genişliği hakkında köy ya da mahalle muhtarına, sözlü veya yazılı beyanda bulunmak zorundadırlar. Muhtarlar, çiftçilerin beyanlarını, beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde belge karşılığında ilgili vergi dairesine teslim ederler (VUK. md. 243). Yine muhtarlar, hiç beyanda bulunmamış olanları, beyanda bulunmaya, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları, beyanlarını düzeltmeye çağırır. Bu çağrılara rağmen beyanda bulunmayanları veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde vergi dairesine bildirirler (VUK. md. 245).

Yükümlülerce tutulan yasal defterler, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını belirlemek amacıyla, istenildiğinde ilgililere ibraz edilmesi de yükümlülerin gerçek durumlarının ortaya çıkarılması bakımından bir güvenlik önlemi olarak kabul edilebilir. (VUK. md. 177). Yukarıda da belirtildiği gibi, yükümlülerin saptanmasında, yükümlülerin bizzat kendilerine ve bunların ilişkide bulunduğu öteki kişilere önemli yasal görevler yüklenmiş bulunmaktadır. Bu mekanizmanın etkin bir biçimde işletilmesi halinde vergi güvenliğine büyük ölçüde katkı sağlanmış olacaktır. Vergi yönetiminin, elde ettiği bilgi ve bildirimlerden tam anlamıyla yararlanabilmesi için, her ilde bunları değerlendirmeye tabi tutacak bir değerlendirme birimi oluşturulmalıdır.

Mükellef ya da sorumlulara ilişkin bilgilerin toplanıp değerlendirilmesini yapabilecek bir değerlendirme biriminin oluşturulması vergi konusunda yetişmiş eleman ve bunların çalışmalarını destekleyecek araç ve gereçlerin sağlanmasını gerekli kılar. Fakat Türkiye'de vergi yönetimi, eleman yönünden istenilen düzeyde bulunmadığı gibi, çağdaş teknolojinin idari hizmetlere kazandırdığı bilgi işlem sistemine de henüz tam anlamıyla kavuşturulamamıştır. Günümüzün ekonomik gelişmelerine bağlı olarak birçok alanda olduğu gibi, vergi yönetiminde de bilgi işlem sisteminden yararlanmak artık kaçınılmaz olmuştur.

Mükelleflerin bir kısım ekonomik değerlerini Maliye Bakanlığının bilgisi dışında tutmaları, Türkiye'de vergi kayıplarının en önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Özellikle menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlar ya hiç beyan

edilmemekte ya da olduğundan çok az miktarda beyan edilmektedir²⁷⁵.

Vergi güvenliğinin sağlanması için yükümlülüğün zamanında ve eksiksiz olarak belirlenebilmesi için gerekli yöntemler zaman kaybedilmeden uygulamaya konulmalıdır. VUK'un Vergilendirme başlıklı birinci kitabının yedinci kısım dördüncü bölümünde "Bilgi Toplama" başlığı altında; bilgi isteme ve bilgi verme ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. "Bilgi Toplama"nın vergi incelemesi ile aynı kısımda düzenlenmesi ve maddelerin içeriği, vergi incelemesine yardımcı bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır²⁷⁶.

Yükümlülük ile ilgili olaylar hakkında devamlı surette veya gerektiğinde bilgi vereceğini bilen yükümlü, beyanlarının tespitinde daha titiz olma zorunluluğunu hisseder. Bilgi toplama bu yönü ile vergi güvenliği açısından önleyici bir etki yapar. Bunun dışında sıhhatli beyanda bulunmayan yükümlülerin ziyaa uğrattıkları verginin tespiti yönünden de bilgi toplama önem taşır²⁷⁷.

2.1.1.3.4.1. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar

VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesine yetkili olanlar bilgi isteme yetkisine sahiptirler. Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'un 135. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesine yetkili olduklarından dolayı bilgi isteme yetkisine sahip olanlar; gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, maliye müfettişleri ve maliye müfettişleri muavinleri, hesap uzmanları ve hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleridir.

2.1.1.3.4.2. Bilgi Vermek Zorunda Olanlar

İstenen bilgileri vermek yasal bir zorunluluktur. Vergi Usul Kanunu'nun 148/1. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı'nın veya vergi inceleme yetkisi olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi vermek zorunda olan yükümlü veya vergi sorumluları ise her çeşit verginin yükümlüsü veya sorumlusu durumunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Alım-satım işleri gerçekleşmemiş olsa bile verginin konusuna girecek bir muamele için yapılmış ön görüşmeler, yükümlüye ait emtia nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü şeklindeki münasebetlerin hepsi

²⁷⁵ Metin Duran, "Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart-1995, ss. 112-117.

²⁷⁶ Nezih Şeker, **Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 1994, s. 379.

²⁷⁷ Metin Duran, **a.g.m.**, s. 112.

yükümlülerle muamelede bulunma deyiminin içine girerler²⁷⁸.

Bilgi isteme esasen yazılı olarak yapılır ancak bazen bilgi sözlü olarak da istenebilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile bildirilir ve bilgi vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilir. (VUK Md. 148/2) Uygun sürenin ne kadar bir zamanı içerdiği hususunda bir açıklık yoktur. Ancak VUK'nun kanuni ve idari süreler başlıklı 14. maddesinde kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin 15 günden aşağı olmamak üzere süre belirleyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle bilgi istenirken tayin edilen sürenin 15 günden daha az olmaması gerekir²⁷⁹.

2.1.1.3.4.3. Devamlı Bilgi Vermek Zorunda Olanlar

Sürekli bilgi vermek zorunda olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 149 ve 150. Maddelerinde düzenlemiştir. Buna göre kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenilecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesinde belirtilen resmi makamlar ile gerçek ve tüzel kişiler her ay meydana gelen ölüm olaylarını ve intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesine göre özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan kaçınamazlar. Ancak bu kuralın bazı istisnaları yine aynı maddede belirtilmiştir. Belirtilen hususlarda bilgi toplama belli ölçüde kısıtlanmıştır. Ancak bu kısıtlama, vergi ve yükümlülükle doğrudan doğruya ilgili hususları kapsamaz. Daha çok yükümlü ile muamelede bulunanların özel yaşantıları ile ilgili hususların gizli kalması öngörülmüştür²⁸⁰.

2.1.1.3.4.4. Bilgi Verme Zorunluluğuna Uymayanlar Hakkında Uygulanacak Yaptırımlar

Bilgi vermek zorunda olanlardan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler de dahil) bu mecburiyetlerini çekinme sebebi olmaksızın yerine getirmeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 150/4. maddeleri uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir (VUK Mük. md.

²⁷⁸ Metin Duran, **a.g.m.**, s. 113.

²⁷⁹ Nezir Şeker, **Vergi İncelemesi**, s. 380.

²⁸⁰ Metin Duran, **a.g.m.**, s. 114.

355). Kesilecek özel usulsüzlük cezasının miktarı ceza kesilecek kişinin tüccar olup olmamasına ve kaçınıcı sınıf tüccar olduğuna veya basit usule tabi olmasına göre değişmektedir.

İstenen bilgiyi vermeyen mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen ilgililerce yine mükerrer istenen bilgi verilmezse ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verilirse bilgi isteyen makam tarafından yeniden süre belli edilerek bu mecburiyetlerini yerine getirmeleri için belli bir süre verilir. Verilen süre içinde bu mecburiyetlerini yerine getirmeyenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanır.

Somut olarak bazı kişi ve kurumlar için bilgi vermek kanun hükmü gereği olduğundan bu kişi ve kuruluşlar kendilerinden ayrıca istenmesine gerek olmaksızın bilgi vermekle yükümlü tutulmuşlardır. Diğer bazı kişi ve kuruluşlar ise ancak kendilerinden yazılı veya sözlü olarak istenilmesi halinde bilgi vermek mecburiyetindedirler. Bu mecburiyetlerini yerine getirmedikleri takdirde haklarında VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca cezai yaptırım uygulanmaktadır.

2.1.2. MÜKELLEF VE SORUMLUNUN FAALİYETLERİNİN TAKİBİNE YÖNELİK ULUSAL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Vergi güvenliği topyekun bir faaliyetler bütünüdür ve aynı zamanda sistemle entegre çalışması gerekmektedir. İyi bir vergi güvenliği için vergi kanunlarının iyi olması, bunun yanında vergi idaresinin iyi çalışması, vergi denetim mekanizmalarının iyi işlemesi, yargı sisteminin hızlı ve etkin çalışmasının yanında mükellefin takibine yönelik vergi güvenlik müesseselerinin de iyi olması gerekmektedir. Vergi güvenliğinin sağlanması için denetimin yanı sıra, vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergiyi doğuran olaya neden olan faaliyetlerinin takibi de önem taşımaktadır.

2.1.2.1. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması

Bilimsel gelişmeler sonucu yeni teknik gelişmelerin yaygınlaştığı günümüzde, her alanda olduğu gibi vergileme alanında da, teknolojinin yaygın kullanımı bir zorunluluk oluşturmaktadır. Günümüz teknolojisinin ulaştığı nokta vergi yükümlülerinin ülke çapında hatta bazı durumlarda dünya çapında takibini mümkün kılmaktadır. Bu nedenle, çağdaş veri bankalarının oluşturulması, hızlı, etkin ve güvenilir bilgi akışının sağlanması, bürokrasinin bu bilgileri iyi kullanabilen etkin bir yapıya kavuşturulması için bütün işlemlerde çağdaş teknolojik imkanlardan yararlanılması büyük önem taşımaktadır. Bu

gelişmeler karşısında vergi yönetimi tarafından etkin denetimin sağlanabilmesi, vergi kaçağının önlenmesi ve vergilendirme işlemlerinin etkin bir şekilde takibinin yapılabilmesi için özel kesimin kullandığı yeni teknolojilerin vergi idaresince de kullanılması bir zorunluluk haline almıştır²⁸¹. Örneğin ABD'de herkese bir vatandaşlık numarası verilerek, vergi, sosyal güvenlik, tapu, nüfus ve emniyetle ilgili tüm işlemleri bu numaradan izlenebilmektedir²⁸². Vergi denetimlerinde incelenecek yükümlüler bilgisayar yardımıyla tespit edildiği için, vergi inceleme oranının %2,8²⁸³ gibi düşük bir rakam olmasına karşın, yapılan incelemeler neticesinde son derece etkin sonuçlar alınabilmektedir²⁸⁴.

Vergi numarası uygulaması ile sağlanmak istenen vergiye tabi işlemlerin tümünün izlenebilmesidir. Türkiye'de kazanç elde eden tam ve dar yükümlülere vergi numarası verilerek vergiye tabi işlemlerin tümünün kontrol altında tutulması amaçlanmıştır²⁸⁵. Bu nedenle 06.07.1994 tarih ve 21982 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4108 Sayılı kanunun birinci maddesiyle VUK'un 8. maddesine bir fıkra eklenerek vergi kimlik numarası kullanılması uygulamasına geçilmiştir. Bu düzenleme ile ülke ekonomisinde meydana gelen değişiklikleri zamanında kavramak, ekonomik olayları ve faaliyetleri maddi delillere dayandırmak ve yükümlülerin etkin bir şekilde takibinin yapılması hedeflenmiştir²⁸⁶.

Vergi kimlik numarasının yaygınlaşması ve İçişleri Bakanlığı bünyesindeki MERNİS Projesinin hayata geçirilmesi yükümlü takip ve tespitini kolaylaştırmıştır. Bütün kişi ve olayların bir sayısal ibareyle irtibatlandırılarak izlenmesi teknolojinin ortaya çıkardığı bir zorunluluktur. Bu nedenle vergi idaresinin milyonlarca vergi yükümlüsünü izleyebilmesi hem bu kolaylıktan yararlanmasını hem de teknolojik zorunluluğa uymasını gerektirmektedir. Vergi numarası uygulamada sicil numarası adı altında 1950'li yıllardan beri kullanılmaktaydı²⁸⁷.

²⁸¹ Adnan Gerçek, "Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 4, Aralık 2001, s. 3.

²⁸² Mehmet Tosuner, "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 80, Mayıs 1995, s. 86.

²⁸³ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu - 2009**, ss. 61-63.

²⁸⁴ Adnan Gerçek, **a.g.m.**, s. 3.

²⁸⁵ Vildan Şafak, "T.C. Tabiiyetinde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişilere Vergi Numarası Verilmesi Konusunda Yapılan Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 84, Eylül 1995, s. 36-37.

²⁸⁶ 240 Sayılı VUK Genel Tebliği, **Resmi Gazete**, Tarih: 28.06.1995, S. 22327.

²⁸⁷ M. Ali Özeyer, "Vergi Kimlik Numarası", **Yaklaşım**, Sayı: 66, Haziran, 1998, s. 23.

Vergi kimlik numarası uygulaması ile şu genel amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir²⁸⁸.

- Yükümlülerin ve faaliyetlerin kolayca takibi,
- Yükümlülerin ve vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması,
- Yükümlülerin ve potansiyel yükümlülerin gerçek gelirlerini kavramaya yönelik bilgi toplama, değerlendirme ve kullanımının kolaylaşması,
- Yükümlülerin vergi kanunlarında mevcut, yeni işe başlayanlar için öngörülmuş kolaylıkları kötüye kullanma ve hadlerden kurtulma çabalarının (muafiyet, basit usul, gibi) önlenmesi,
- Aynı veya farklı gelir unsurları için değişik vergi dairelerinde yükümlülük tesis ettirmiş olanların tespit edilerek, gelir vergisinin artan oranlı tarife etkisinden kaçınmalarının önlenmesi.

Kamu kurumlarının, Vergi dairelerinin ve mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin izlenmesini sağlamak ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için 3 Temmuz 1995 tarihinde başlatılan vergi kimlik numarası uygulaması 1996 yılında mevcut yükümlülerin tamamını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Vergi kimlik numarasının verilmesinde öncelikle vergi dairelerinde kayıtlı bulunan faal yükümlüler esas alınmıştır. Vergi dairelerinde kayıtlı bulunan tüm vergi yükümlülerine ait bilgiler merkezi Ankara'da oluşturulan "Vergi Mükellef Merkez Sicil Kütüğü"ne aktarılmıştır. Burada, daha önce vergi yönetimi tarafından verilen sicil numaraları iptal edilerek yeni vergi kimlik numaraları verilmiştir.

Yasal düzenlemelerle adres değişikliği ile vergi numarasının değişmeyeceği, yükümlülerin mevcut defter ve belgelerini kullanmaya devam etmeleri sağlanmıştır. Vergi kimlik numarası almış olan yükümlüler işlerini terk etmiş olsalar dahi, ileride yeniden işe başlamaları halinde de kendilerine verilen vergi kimlik numarasını kullanmaları esası benimsenerek Türkiye'nin her yerinde aynı numara ile takip edilmesi sağlanmıştır²⁸⁹.

MERNİS projesi ile tüm vatandaşlara kimlik numarası verilmiş, VEDOP projesi

²⁸⁸ Adnan Yıldırım, "Vergi Kimlik Numarası Uygulaması Başlarken", **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, Temmuz- 1995, s. 87.

²⁸⁹ Adnan Gerçek, "Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", s. 3; Ayrıca Bkz. A. Naci Arıkan, "Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, 2001, s. 101.

ile de tüm mükelleflere vergi kimlik numarası verilmiştir. Vergi denetim uygulamasının daha etkin bir şekilde kullanımını sağlayabilmek için, İçişleri Bakanlığı bünyesinde Nüfus İdaresi tarafından sürdürülen ve amacı her vatandaşa bir “vatandaşlık numarası” vermek olan MERNİS (Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi) projesinin tamamlanması ile vatandaşlık numarasının vergi numarası olarak kullanılması benimsenmiştir²⁹⁰.

02.04.1998 tarih ve 23307 sayılı Resmi Gazete'de 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun yayınlanarak vergi kimlik numarası uygulamasının daha sistematik bir şekilde yerleşmesini sağlamak amacıyla. Bu Kanun'un amacı, “vergiyi doğuran olayların ve yükümlülerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyanının önlenmesinin sağlanması” olarak belirtilmiştir.

Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ve Pasaport Kanunu'nda değişiklik yapmak suretiyle, düzenlenecek belge ve yapılacak işlemlerde vergi kimlik numarasına yer verilmesi bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Vergi kimlik numarası uygulamasında amaç, vergiyi doğuran olayların ve yükümlülerin zamanında tespit edilmesi suretiyle vergi ziyanının önlenmesi olduğuna göre, bu numaranın uygulama alanının sürekli genişletilerek, tüm vatandaşların ekonomik faaliyetlerinin ve hatta devletle olan tüm ilişkilerinin kontrol altına alınması vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemlidir.

2.1.2.2. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) Uygulaması

Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarla yapılarak, iş yükünün azaltılmasını, etkinlik ve verimliliğin artırılmasını amaçlayan proje VEDOP olarak adlandırılmaktadır. Bugüne kadar yapılan çalışmalarda bazı adımlar atılmış olmasına rağmen vergi yönetimi özel kesim kadar teknolojik imkanlardan faydalanamamıştır.

Verginin tahakkuku, tahsilatı ve denetimi vergi idaresi için temel görevlerdendir. Bu işlemlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi verginin konusu olan ekonomik faaliyetlerin izlenmesine bağlıdır. Bu amaçla hazırlanan otomasyon projeleri ile verginin

²⁹⁰ Adnan Yıldırım, “Vergi Kimlik Numarası ve Otomasyonun Yaygınlaştırılması”, **Yaklaşım**, Sayı: 32, Ağustos-1995, s. 44.

konusuna giren her türlü ekonomik faaliyetin belli bir veri tabanına aktarılması ve vatandaşlık numaraları ile ilişkilendirilerek gerek kişisel gerekse de kurumsal vergi tahakkukunun ve tahsilinin yapılması hedeflenmektedir²⁹¹. Bu amaçla Gelirler Genel Müdürlüğüne başlatılan bu proje ile motorlu taşıtlar vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi, gecikme zammı hesaplamaları, vergi kimlik numarası sorgulama gibi işlemler web üzerinden vatandaşlar tarafından kolaylıkla yapılabilmektedir.

VEDOP'un hayata geçmesi ile Maliye Bakanlığı vergi yükümlülerini müşteri olarak görmekte ve müşteri memnuniyetini hedeflemektedir. Bu proje ile yükümlülerin vergi dairelerindeki işlemleri hızlanmış, vergi dairesine gitmeden internet ağırlıklı uygulamalarla yükümlülerin kendi hesaplarını sorgulamalarına ve beyannamelerini internet ortamında vermelerine imkan sağlanmıştır. Ağ üzerinde vergi sorgulaması ile yükümlüler vergi durumlarını kolaylıkla takip edebilmektedirler.

Muhasebeciler aracılığı ile işlem yapan yükümlüler, beyanname verilme ve ödeme işlemlerinin gününde yapılıp yapılmadığını denetleyebilmektedirler. Vergi yönetimi de teknolojinin imkanlarından yararlanmak suretiyle eleman yetersizliğinden kaynaklanan problemlerden kurtulmaktadır.

2.1.2.3. Vergilerin Açıklanması

Genel anlamda vergi denetim yöntemlerinden biri de, vergi matrahının olduğundan daha düşük gösterilmesini engellemeyi amaçlayan vergilerin açıklanmasıdır. Çeşitli ülkelerde de uygulama alanı bulan ödenen gelir ve kurumlar vergisinin açıklanması usulü bir güvenlik önlemi olarak, Türkiye'de ilk kez 26.06.1964 tarih 485 sayılı kanunla uygulanmaya başlanmış olup, VUK'un 5. maddesinde hükme bağlanmıştır²⁹². 2365 Sayılı Kanunun 2. maddesiyle VUK'un 5. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları bu vergi önlemine yer vermektedir.

Vergi suçları arasında Vergi Mahremiyetini ihlal suçu bulunmakta ve buna göre mükellefin özel bütün bilgileri kamuoyuna mükelleften izin alınmaksızın açıklanamaz. Ancak yükümlülerin ödedikleri vergilerin vergi daireleri tarafından açıklanması vergi mahremiyetinin bir istisnasıdır. Kanun koyucu vergilerin açıklanmasının vergi güvenliği yönünden taşıdığı önemi, vergi gizliliğinden üstün tutsa da açıklanan bilgilerle

²⁹¹ İbrahim Kırcova, **E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2003-38, s. 89.

²⁹² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 275.

yükümlülerin onur, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği güvence altına alınmıştır. Bu yasağa uymayanlara, VUK'un 5. maddesinde atıfta bulunulan cezalar uygulanacaktır. Bir vergi güvenlik önlemi olarak vergilerin açıklanması; Vergilerin ilanı ve Vergi levhası uygulaması ile yapılmaktadır.

2.1.2.3.1. Vergilerin İlanı

Vergi güvenlik önlemlerinden birisi de, vergi ödeyen yükümlü listelerinin açıklanması ilanıdır. Bu ilan, yükümlülerin birbirlerini karşılıklı olarak denetlemesi esasına dayanmaktadır. İsviçre, Amerika Birleşik Devletleri, Danimarka ve uzun yıllardır ülkemizde de uygulanan bu yöntemin amacı, yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmek ve bilgi sahibi olan üçüncü kişilerin idareye gizli matrahları ihbar etmelerini sağlamaktır. Bu yöntem etkili bir şekilde kullanıldığı takdirde vergi matrahının kavranmasında faydalı olabilir. Fakat vergi yolsuzlukları sebebiyle yükümlülerin kendi aralarında dayanışma oluşturarak vergiye karşı direnmeleri bu yöntemin vergi güvenliği bakımından faydalarını azaltabilir²⁹³.

1980 yılında vergi güvenlik tedbiri olarak, vergi yasalarında yapılan bir dizi değişiklik ile, gelir vergisi yükümlülerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile yükümlülerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun yerine cetvellerle ilan olunur. Yükümlülerin bağlı bulunduğu kuruluş varsa, bu ilan orada da yapılır. 4369 Sayılı Yasayla VUK'un 5. maddesine eklenen bir fıkraya göre yükümlülerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir (VUK. md. 5).

Birbirine vergi matrahı itibariyle yakın ya da uzak olan mükelleflerin birbirlerinin ödedikleri vergiyi görerek birbirlerini kontrol ettirerek dolaylı yoldan vergi kaçakçılığını önlemek için yükümlülerin ne miktarda vergi ödedikleri ilan edilmektedir. Yapılan ilanlarda yükümlülerin ticari ve mesleki sırları gösterilmeyerek, yalnız ödenen vergi miktarı açıklanmaktadır. Açıklama, her vergi dairesinde, belirli bir süreyle yükümlülere

²⁹³ Günter Schmolders, *a.g.e.*, s. 99.

ait cetvellerin askıda bırakılması şeklinde yapılmaktadır²⁹⁴.

2.1.2.3.2. Vergi Levhası

Vergi levhası uygulaması ilk kez 1964 yılında getirilmiştir. Kanuna eklenen bir hükümlerle, götürü usulde vergilendirilenler dahil olmak üzere gelir vergisi yükümlüleri ve sermaye şirketlerine her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile yükümlüler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak mecburiyeti getirilmiştir.

Vergi levhasının işyerlerinin uygun görülen ancak müşterilerinin görebileceği bir yeri asılması ile vergilerin, yükümlülerin faaliyet durumlarına göre oldukça düşük beyanda bulunmaları, yükümlüler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturmak suretiyle doğru beyana yöneltebilir. Bu bilgiler ele alınarak yükümlülerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak uygulanır.

Vergi güvenliği için ek bir önlem olarak vergilendirmede kamuoyunun baskısından yararlanılarak ortak bir vergi ödeme bilinci yaratılması genel kabul görmüş bir ilkedir²⁹⁵. Kişiler arasında ortak bir vergi ödeme şuurunu yerleştirmek ve verginin alınmasında kamuoyunun baskı ve desteğinden faydalanılarak vergi güvenliğine katkı sağlamak amacıyla vergi levhası uygulaması yasaya konulmuştur. Bu uygulama ile yükümlülerin vergi ödevi bakımından kamuoyunca denetimi sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergi levhası, yükümlülerin beyan ettikleri vergiye ilişkin bilgileri göstermekle birlikte, yeni işe başlayanların, işyerlerine böyle bir levhayı asmaları, bunların yükümlülüklerini bağlı buldukları vergi dairesine tescil ettirdiklerini ifade etmektedir.

Vergi levhasında açıklanan matrah ile mükellefin kazanç durumunu yakından bilenlerin arasında bir fark bulunması halinde ihbarda bulunabilmeleri sağlanmıştır. 31.12.1931 tarih ve 1905 Sayılı Kanuna göre, çeşitli vergilerden, yükümlülerin vergi gizlediklerini haber verenlere, tahakkuk edecek vergi ve cezalar toplamı üzerinden belirli ölçülerde ikramiye verilir. Bu uygulamanın iki etkisi belirtilebilir. Birincisi, yükümlülerin psikolojik olarak etkilenecek doğru beyana zorlanmaları, ikincisi ise, bu yöntemin ihbar mekanizmasını harekete geçirebileceği varsayımıyla yükümlüler

²⁹⁴ Vural Arıkan, **Birbirinin Kurdu Yedi Vergi**, İstanbul Matbaası, İstanbul- 1983, s. 109.

²⁹⁵ Talat Saral, "Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri", s. 109.

hakkında daha ayrıntılı bilgi toplamaktır. Yükümlüler hakkında bilgi toplamak, iyi bir vergi arşivine sahip olmayı gerekli kılar. Türkiye'de vergi arşivlerinin iyi işletildiğinden söz etmek mümkün değildir.

25.02.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren düzenleme ile, Vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak işletmeler için vergi levhası onaylatarak almak zorunluluğu halen devam etmektedir.

2.1.2.3.3. Vergilerin Açıklanmasının Uygulamadaki Etkinliği

Vergi levhası asılması uygulamasının ihbar ve çekinmek olarak iki faktörü bağlı olarak vergi kaybını azaltabileceği öngörülebilir. Birincisi, yükümlüler açıklama yapıldığını bildiklerinden vergi matrahlarını düşük göstermekten belirli ölçüde kaçacaklardır. İkincisi, vergi levhalarını izleyen kişiler yükümlünün vergi kaçırmış olabileceğini ihbar edebilirler. Böylece bu uygulama hem vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olmakta hem de üçüncü kişilerin ellerindeki delillere vergi idaresi daha kolay ulaşabilmektedir²⁹⁶.

Uygulamada vergilerin açıklanmasının beklenildiği ölçüde vergi ihbarlarını arttırmadığı görülmüştür. Vergilerin açıklanmasının uygulamadaki etkinliği büyük ölçüde toplumun bu konudaki duyarlılığına bağlıdır. Özellikle yükümlüleri ihbar eden fertleri, özendirmek amacıyla bazı teşvik edici unsurlar uygulanabilir. Yaptırımın az olması, denetimin yetersizliği ve toplumun bu konudaki duyarsızlığı gibi faktörler vergilerin açıklanması önlemini tamamen etkisiz kılmıştır.

2.1.2.4. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

Belli tutarı aşan ödemelerin nakden değil çekle ya da bankalar aracılığı ile yapılması vergi güvenliğinin sağlanmasında nakit ödemelerin sınırlandırılması olarak belirtilebilir ve bir önlem olarak uygulanabilir. Daha çok naylon fatura kullanımıyla veya muhteviyatı pek açık olmayan işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarında oldukça yüksek tutarlı nakdi ödemelere rastlanmaktadır. Bu tür büyük miktardaki ödemelerin çekle ya da banka aracılığıyla yapılması naylon fatura konusundaki kuşkuları azaltacaktır. Vergi yükümlülerinin birbirleri arasındaki iktisadi ilişkiler bakımından gerekli olan çekle ya da bankalar aracılığıyla yapılan ödemelerin vergi kaydı olmayan tüketicileri de kapsamı gerekmektedir. Zira asıl kayıt dışı gelir tüketicilere yapılan satışlarda ortaya

²⁹⁶ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 247.

çıkılmaktadır²⁹⁷.

2.1.2.5. Veri Tabanı Oluşturulması

İletişim ağlarının tüm imkanlarından yararlanarak Gelir idaresinin veri tabanı oluşturması vergi güvenliğinin sağlanması bakımından katkı sağlayacaktır. Bu durumda bir yükümlünün gelir ve servet durumunun tam olarak tespiti yapılarak etkin denetim sağlanabilecektir. Günümüzde en küçük bankaların bile modern iletişim ağlarına sahip oldukları göz önüne alınırsa karar vericilerin bu konudaki tutumlarını mali gerekçelerle açıklamanın yetersiz kaldığı görülmektedir²⁹⁸. Bu nedenle kamu kesimi, özel kesimin kullandığı bilgi teknolojisine ayak uydurmalı ve ona göre yasal düzenlemeleri zamanında yapmalıdır²⁹⁹.

2.1.2.6. Vergi İstihbarat Arşivi

Beyan esasına dayanan modern vergi sistemleri günümüzde yaygın kullanılmaktadır. Ancak bunların doğruluğunun çeşitli yöntemlerle kontrolü gerekmektedir. Bu amaçla oluşturulan çeşitli güvenlik önlemlerinden birisi de vergi istihbaratıdır. Vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgilerle özellikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan yükümlülerin daha kolay saptanması ve izlenmesi vergi denetim birimlerine sağlıklı ve sürekli hızlı bilgi alımı sağlanabilir³⁰⁰. Bilgi verecek kamu idare ve müesseseleri kanunlarla belirlenmiştir.

Sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğünü ertesi ayın 15. Günü akşamına kadar yerine getirmekle görevli kişi ve kuruluşlar şunlardır: Eczaneler, tapu sicil müdürlükleri, valilikler, belediyeler, Türkiye Elektrik Kurumu gibi kurum ve kuruluşlar; kuyumcu mihlması gibi kıymetli taş ve eşyaları işleyen veya şekil verenler; on kişiden fazla işçi çalıştıran imalat işi yapan işletmeler; mahkemeler, yüksek yargı organları ve icra iflas daireleridir.

2.1.2.7. Haber Verme (İhbar) İkramesi

Geleneğimizde hoş karşılanmayan ihbar müessesesi kamu menfaati için vergi

²⁹⁷ Yakup Tokat, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltabilecek Bir Öneri", **Yaklaşım**, Sayı: 21, Eylül 1994, s. 24.

²⁹⁸ Faruk Gözübüyük, "Siyasi karar Alma Süreci ve Türk Vergi Sistemindeki İzleri", **Vergi Sorunları**, Sayı: 102, Mart-1997, s. 140.

²⁹⁹ Namık Kemal Uyanık, "E-Devlet ile Bilgi ve İletişim Teknolojileri Projelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar-II", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan-2003, s. 63.

³⁰⁰ Yahya Arıkan, **a.g.e.**, s. 72.

güvenliği olarak Vergi kayıp ve denetim yetersizliklerini bir ölçüde de olsa önleyebilmek amacıyla yürürlüğe konulmuştur. İhbar müessesesi ile vergi yükümlüleri arasında vergi adaletini ve eşitliğini sağlayarak, piyasada rekabet eşitliğini bozmamak amacına yönelik bir uygulama oluşturulmak istenmiştir.

26.12.1931 tarihinde çıkarılan 1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Envai ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” ile ihbar müessesesi ayrı bir kanunla ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir³⁰¹. Bu yasayla mevcut vergi kayıp ve kaçığının vergi idaresine haber verilmesi ve sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara belirli oranlarda ikramiye verilmesi öngörülerek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi³⁰² ve dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır.

Söz konusu yasa ile getirilen düzenlemeye göre vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini vergi dairesine haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve ceza toplamı üzerinden %10 oranında ikramiye ödenmesi kararlaştırılmıştır. İkramiyenin 1/3'ü vergi tahakkuk ettirilince, geriye kalanı ise verginin tahsili aşamasında ödenmektedir³⁰³. Maliye, ihbarları değerlendirmekte titiz ve hassas davranmaktadır. İhbarlar nasıl kaçakçılık yapıldığını göstermedikçe ve delilleri içermedikçe işleme konmamaktadır. Bu nedenle şantajın çoğalacağı savı doğru bulunmamaktadır³⁰⁴.

İhbar ikramiyesi herkese ödenmez birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bu koşullar şu şekilde belirtilmiştir; muhbirin kendisini gizlememesi, isimsiz ihbarlarda, vergi incelemesi bitmeden muhbirin ortaya çıkması, muhbirin inceleme bitmeden ihbardan vazgeçmemesi, ihbar olunan ile matrah farkları arasında bağ olması ve ihbarın somut delillere dayanması gerekir. İhbar sonucu ikramiye verilebilmesi için, suçun kanıtlanmış ve cezanın tahakkuk ve tahsilinin yapılmış olması gerekir.

Bu vergi güvenlik önleminin varlığından toplumun büyük bir kesiminin haberi yoktur. Bu önlemin başarısı her şeyden önce böyle bir müessesenin var olduğunun kamuoyunca bilinmesine bağlıdır. Ayrıca ikramiyenin, kişileri cezbedebilecek nitelikte olması gerekir. Bugünkü biçimi ile bu önlemin etkili olduğu söylenemez. 1930'larda

³⁰¹ Zeki Süzen, Yılmaz Bodur, “İhbar Müessesesinin Vergilerde İşleyişi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 11, Temmuz - 1982, s. 19.

³⁰² Orhan Karşıyaka, “Vergi Hukukumuzda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 13, Ocak 1994, s. 25.

³⁰³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 95.

³⁰⁴ Vural Arıkan, **a.g.e.**, s. 112.

yürürlüğe girmiş olan müessese ile ilgili olarak birkaç uygulama dışında, olaya rastlamak mümkün değildir. Görünüşe göre halen yürürlükte olan bu kurumun varlığı dahi bilinmemektedir. Dolayısıyla, bu koşullarda vergi güvenliğinin sağlanmasında etkin olması mümkün değildir³⁰⁵.

2.1.2.8. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar ve Vergi Güvenliği

Maliye bakanlığı ya da Gelir İdaresi Başkanlığı dışında vergi yönetimine ve denetimine yardımcı olan kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Vergi gelirlerini güvence altına almada yararlanılabilecek yardımcı bu kuruluşları kamu ve özel kuruluşlar olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.1.2.8.1. Vergi Yönetimine Yardımcı Kamu Kuruluşları

Gelir idaresi başkanlığına vergi yönünden yardımcı olan kuruluşlar daha çok kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Bu kamu kuruluşları, vergi yönetim örgütleri dışındaki bazı kamu kuruluşlarıdır. Günümüzde bazı kamu kuruluşları doğrudan ya da dolaylı bir biçimde vergiyi doğuran olayla ilişkili olabilmektedirler. Söz konusu bu tür kamu kuruluşlarının görevleri arasına, ilişkili oldukları vergi borcu doğuran olayları ilgili vergi yönetim örgütlerine bildirmeleri eklenmek suretiyle ortaya çıkan vergi borcunu bir ölçüde güven altına alınabilir³⁰⁶. Örneğin, üzerinden vergi alınan çeşitli gayrimenkul ve haklarına ilişkin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili bilgiler, söz konusu gayrimenkul ve hakların kayıt ve tescil edildiği ya da devrinin yapıldığı tapu - kadastro, mahkemeler ve noterler gibi kamu kuruluşları tarafından ilgili vergi yönetim örgütlerine bildirilir³⁰⁷.

Mükellefiyetin belirlenmesi ve vergi borcu doğuran olayları zamanında tespit edebilmek için üçüncü kişi ya da vergi borcu doğuran olaya taraf olan kamu kuruluşlarından yararlanmak büyük ölçüde denetimleri kolaylaştırmaktadır. Bu önlemlerin etkin bir biçimde uygulanması görevi vergi yönetimine düşmektedir.

Türk Vergi Yönetimi, vergilemeye ilişkin bilgi ve verilerin toplanıp değerlendirildiği tam anlamıyla modern bir arşive henüz sahip değildir. Bu yüzden Türkiye'de, vergilemeye ilişkin olarak dolaylı bilgi akımından istenilen ölçüde yararlanıldığını gözlemek mümkün değildir. Bunun için her şeyden önce modern bir

³⁰⁵ Metin Taş, **a.g.e.**, s. 64.

³⁰⁶ Osman Pehlivan, **Vergi Yönetimi**, Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (DT), Trabzon, 1985, s. 67.

³⁰⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 209.

bilgisayar ağının yönetim örgütleri bünyesinde en kısa zamanda kurulması gerekmektedir. Bu suretle bir kısım vergi borcu doğuran olayların varlığı bazı kamu kuruluşlarının ağ üzerinde anında verecekleri bilgilerle kesin olarak saptanmış olur. Vergi yönetiminin, vergi borcu doğuran olaylara ilişkin olarak ilgili kamu kuruluşlarından bilgi transferi, yükümlülerde sürekli denetim ve gözetim hissini uyandırarak vergi yasalarına daha saygılı davranmalarına neden olur. Bu bakımdan vergi yönetiminin bu yardımcı kuruluşlarla sıkı bir işbirliği oluşturması bir zorunluluktur³⁰⁸.

Mesleki Kuruluşlar: Muhasebe mesleği kuruluşları Türkiye’de en örgütlü kuruluşlardan olup vergi konusunda matrah bilgisine en yakın meslek grubudur. Bunun dışında diğer çeşitli meslek mensuplarının mesleki birlikleri özellikle muhasebe ile ilgili meslek kuruluşları başta olmak üzere muhasebe ve vergi konularındaki girişimleriyle en azından kendi mensuplarına ve vergi yönetimine yardımcı olmaktadır. Bu meslek kuruluşları mensuplarını vergi konusunda bilgilendirmek yoluyla gerek vergi idaresine gerekse mensuplarına yardımcı olabilmektedirler. Meslek kuruluşlarının asıl amaçları, faaliyette buldukları meslek dalının korunması ve gelişiminin sağlanmasının yanı sıra mensuplarının faaliyetleriyle ilgili sorunları gidermektir. Bu kuruluşlar vergi alanındaki gelişmeleri gerek toplantılarla gerekse çeşitli yayınlarla mensuplarına duyurmakla öncelikli olarak üyelerine ve genelde ise tüm yükümlülerin faaliyetlerine yardımcı olan çalışmalarda bulunmaktadır³⁰⁹.

Tasfiye Memurları: Yardımcı olan bir diğer grup ise tasfiye memurlarıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34. maddesine göre alacaklılara ve ortaklara ödeme, paylaşırma yapılabilmesi için memurların tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiyi ödemeleri ya da itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmaları gerekmektedir. Aksi takdirde kendileri müteselsilen sorumlu olmaktadır. Bu suretle yani müteselsilen sorumluluktan dolayı, tasfiye memurları yükümlü yerine geçip onun vergisini ödemekle sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte tasfiye memurları vergi yönetimine bilgi de verirler. Vergi Usul Kanunu'nun 162. maddesine göre tasfiye kararları ve tasfiyenin kapanması, AATUHK'nun 33. maddesine göre tasfiyenin başladığı, üç gün içinde vergi (tahsil) dairesine bildirilir³¹⁰.

³⁰⁸ Osman Pehlivan, **Vergi Yönetimi**, (DT), s. 68.

³⁰⁹ Nilgün Akça, “Türkiye’de Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Kuruluşlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991, s. 187-188.

³¹⁰ **A.g.m.**, s. 188.

Muhtar, İhtiyar Heyeti: Muhtar ve ihtiyar heyetleri de vergi yönetimine yardımcı bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu noktada muhtar ve ihtiyar heyetleri ekim sayım beyanlarının doğruluğunu kontrol ederek, beyanda bulunmamış olan yükümlüleri beyana, yanlış beyanda bulunanları ise düzeltmeye davet ederler. Muhtar ve ihtiyar heyeti, davetlerini dikkate almayıp uygulamayanları 15 gün içinde vergi dairesine bildirirler ki bu ihbar niteliğindedir. Muhtar ve ihtiyar heyetlerinin ihbarı sonucunda vergi dairesince yapılan araştırma sonucuna göre işlem yapılır (VUK Md. 245). Ekim sayım beyanı, bir vergi güvenlik önlemi olan asgari zirai kazanç esasına temel oluşturmasından dolayı önemlidir. Zirai bilanço ve işletme hesabına tabi yükümlülerin ekim sayım beyanlarına göre belirlenen zirai kazançları beyan ettiklerinden fazla olduğu takdirde tarhiyatta düzeltme yapılır. Böylece yükümlünün gelirini olduğundan düşük göstermesi önlenmeye çalışılır³¹¹.

2.1.2.8.2. Vergi Yönetimine Yardımcı Özel Kuruluşlar

Bazı özel kuruluşlardan yardım almak da vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemli olup, vergi güvenliğini destekler mahiyettedir. Bu nitelikteki özel kuruluşlar, yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin işlem ve belgelerinin sağlıklı düzenlenmesine yardımcı olan ve gerektiğinde yükümlülerin durumları hakkında bilgi veren kuruluşlardır. Yükümlülerin görevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerinin vergi güvenliğine büyük katkı sağlayacağı söylenebilir.

Günümüzde vergi yükümlülerinin birçoğu vergi yasalarının kendilerine yükledikleri sorumlulukları yerine getirebilmek amacıyla “serbest muhasebeci ve mali müşavir” diye isimlendirilen uzman kişilerin yardımına ihtiyaç duymaktadır. Beyan esasının başarıya ulaşabilmesi kayıt ve belgelerin yasalarda öngörülen biçimde tutulmasına bağlı bulunmaktadır. Bu nedendir ki, günümüzde çok sık değişen vergi yasalarına uygun işlem yapabilmek için yükümlülerinin bir çoğu işletmelerinde istihdam ettikleri uzman kişiler ya da bu amaçla kurulmuş olan birimler aracılığıyla belirli bir ücret karşılığında yerine getirmektedirler³¹².

Ekonomik ve teknik gelişmelere paralel olarak, diğer meslek dallarında olduğu gibi, muhasebecilik veya başka bir deyimle “yeminli mali müşavirlik” mesleği de günümüzde büyük bir gelişme göstermiş ve tamamen profesyonel bir meslek haline

³¹¹ A.g.m., s. 189.

³¹² A.g.m., ss. 189-190.

gelmiştir. YMM'ler bir yandan yükümlülere vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede yardımcı olurken, öte yandan yükümlülerin kayıt ve hesaplarını inceleyerek bunlar hakkında raporlar düzenlenmektedirler. Bu yönüyle YMM'ler yaptıkları denetimle vergi yönetimine yardımcı olmaktadır³¹³. YMM'ler aracılığıyla özel kesim işletmelerinde muhasebe standardizasyonunu gerçekleştirerek bu yoldan vergi denetiminde etkinliği arttırmak mümkün olur. Muhasebe standardizasyonu yardımıyla denetçilerin, muhasebe sistemlerini kısa zamanda tanımasını kolaylaştıracak ve işletmeleri vergi yönünden inceleme süresi kısalarak denetimde etkinlik artacaktır³¹⁴.

Ayrıca işverenlerinde vergi güvenliği konusunda bir takım sorumlulukları bulunmaktadır. Kazançları basit usulde saptanan ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahibi işverenler, yanlarında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnede yazılı vergilerini ödemelerini sağlamakla yükümlüdürler. Aksi takdirde vergi ve ceza işverenden alınır (VUK. md. 251). Böylece işveren vergi sorumlusu sıfatıyla yanında çalışanın vergisinden sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluğun yerine getirilmesi hem çalışana vergi ödemesinde yardımcı ve zorlayıcı olacak, hem de vergi yönetimine gelirini elde etme olanağı sağlayacaktır.

Kanunlara göre mülki amirler, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi yasalarının uygulanmasında ilgili memurlara ve komisyonlara olanaklarına göre kolaylık gösterip, yardımda bulunmak zorundadırlar (VUK. md. 7).

2.1.2.9. Yükümlülerle İşbirliği

Vergiler mükelleflerin kendi çabaları doğrultusunda elde ettikleri kazançların bir kısmının kanunlarla ve karşılıksız olarak ellerinden alınması şeklinde de belirtilebilir. Bu nedenle mükelleflerle vergi idaresinin uyumlu, işbirliği halinde ve karşılıklı anlayış çerçevesinde çalışılmalıdır. Bir vergilendirme işleminde, vergi yönetimi ve yükümlüler olmak üzere başlıca iki taraf vardır. İdare, vergi kanunlarının tatbikiyle vatandaşların gayet hassas oldukları bir noktaya yani kazançlarına tesir eder. Bu durum vergi memurlarının yükümlü ile temaslarında daha dikkatli davranmalarını gerektirmektedir.

Vergi yönetiminin yükümlülerle işbirliğine vergi sisteminin verimliliğini de

³¹³ Vergi Reform Komisyonu, “Serbest Hesap Uzmanlığı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi”, **Vergi Reform Komisyonu Raporları**, Cilt: I, 2002, s. 387.

³¹⁴ Bahri Turgut, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Özel Sektöre Uygulanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 33, Mayıs-1984, s. 49.

etkilemektedir. Söz konusu işbirliğinin başarısı yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin konularda bilgi sahibi olmalarına, diğer bir deyimle vergi mevzuatı konusunda bilgi birikimine sahip olmalarına, vergilerin benimsetilmesine yani vergilerin etkin bir şekilde toplanmasının gerekliliğine inanmalarına ve çıkabilecek sorunlara ortak çözüm aramalarına bağlıdır³¹⁵. Yükümlü ile idare ilişkisinin olumlu olması vergi idaresine düzenli bilgi akışı sağlanması yoluyla vergi güvenliğine katkı sağlayabilecektir.

Yükümlüler vergilerin adil olduğuna, herkesin eşit vergilendirildiğine ve ödenen vergilerin yararlı alanlarda kullanıldığına inandırılmış olmalıdırlar. Vergilemede kamu çıkarlarının yanında kişi haklarının da korunması ile sosyal sınıflar arasında dengesizlik ortaya çıkarılmasından kaçınılmalıdır. Vergi yönetiminin yükümlülerle işbirliği geliştirebilmesinin önemli koşullarından biri, yükümlülerin belirli bir bilgi düzeyine sahip olmalarıdır.

Yükümlülerin vergi bilinçlerinin geliştirilmesi, vergi uygulamaları konusunda aydınlatılmaları ve yükümlülerle işbirliği yollarının aranmasının vergilemede güvenliğin sağlanmasında önemli katkılar sağlayacağı bir gerçektir³¹⁶. Vergileme sürecine hız kazandırmanın önemli bir koşulu da işlemlerin mümkün olduğu ölçüde basitleştirilmesidir. Bunun için her şeyden önce mevzuatın basitleştirilmesi yanında, beyannamelerin de karmaşıklıktan kurtarılması gerekir.

Vergi yasalarında yapılan değişiklikler konusunda yükümlüleri aydınlatmak amacıyla ülkemizde son yıllarda eğitici ve bilgilendirici yayın ve faaliyetler düzenlenmiştir. Vergi dairelerinde danışmada bir memur görevlendirilerek gelen yükümlülere yol göstermesi sağlanabilmektedir. Ancak, bu faaliyetler sürekli bir nitelik taşımamaktadır. Yükümlüleri aydınlatıcı ve eğitici faaliyetlerin sürekli bir yapıya kavuşturulması gerekir. Bu amaçla vergi yönetim örgütlerinde kurulan “Danışma Büroları” iyi değerlendirildiği ölçüde yükümlülerle işbirliği geliştirebilir³¹⁷.

Neredeyse tüm dünyada ve batı ülkelerinde vergi yükümlüsü bir çok işletme, belirli bir döneme ilişkin tutulan kayıt ve hesaplara dayanarak düzenledikleri mali tablolarını serbest hesap uzmanı kişilere ya da bu amaçla kurulmuş olan kuruluşlara onaylatma zorunluluğu vardır. Bu yöntemle devlet, kendi memurları aracılığıyla yükümlüleri

³¹⁵ Murat Özden, “Vergi Yönetiminde Etkinlik Sorunu”, **Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991, s. 171.

³¹⁶ Sadettin Doğanıyığıt, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Yükümlü ile Olan İlişkilerin Önemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 41, Mayıs-1996, s. 87.

³¹⁷ Osman Pehlivan, **Vergi Yönetimi**, s. 201.

denetlemenin mali külfetinden kurtulmakta ve bu önemli hizmeti kendine bedelsiz olarak sağlamaktadır. Vergilerin verimliliğini etkileyen bu yöntemlerle denetimler, vergi beyannamelerinin verilmesinden önce yapılması ve beyannamenin ekleri olan bilanço, gelir tablosu ve öteki tabloların onaylanması eksik ya da yanlışların idareye gitmeden tespit edilmesini sağlar³¹⁸.

2.1.2.10. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)

13.11.1996 tarihinde ve 4208 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile bu kanun kapsamında kara paranın aklanmasının önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak üzere Mali Suçları Araştırma Kurulu 17 Şubat 1997 tarihinde fiilen kurulmuştur. Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK), şüpheli işlem usul ve esaslarını belirleme ve şüpheli işlem formlarını kabul edip değerlendirme, kimlik tespit usul ve esaslarını belirleme, yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini denetleme, ön incelemeler ve incelemeler ile kanunların verdiği diğer görevleri yerine getirir³¹⁹.

Yasal olmayan parayı yasal hale getirme anlamına gelen kara para aklamak suç olup bu suçun araştırılması ve incelenmesi görev ve yetkisine sahip olan kurul, bu görevini maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, (günümüzde vergi müfettişleri olmuştur) bankalar yeminli murakıpları, hazine kontrolörleri ve sermaye piyasası kurulu uzmanları vasıtası ile yerine getirmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının talebi üzerine görevlendirilen MASAK inceleme elemanları özel kanunların kendilerine verdiği yetkilerin yanı sıra, görevlendirme konusuna giren konularda 4208 Sayılı Kanunda yer alan; bilgi ve belge isteme, araştırma ve inceleme yapma, uygulamayı takip etme ve denetleme, bu maksatla her türlü evrakı tetkik etme yetkisine sahiptirler.

2.1.3. VERGİ SORUMLULUĞU UYGULAMASI VE VERGİ GÜVENLİĞİ

Vergi kanunlarına vergi sorumluluğu ile ilgili hükümler konulmasındaki amaç, devlet alacağını güvence altında bulundurmaya amacıyla birçok durumda üçüncü kişileri de vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getirmelerini sağlamak veya asıl yükümlü ile birlikte ya da onun yerine vergi borcunu ödemek zorunda tutmaktır³²⁰. Diğer

³¹⁸ Yahya Arıkan, **a.g.e.**, s. 67.

³¹⁹ Ülker Mavral, **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Vergi Denetmenleri Derneği Yay., 2001, s. 252.

³²⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 41; Ahmet Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi**

bir deyişle devletin alacağına ilişkin şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesini asıl vergi borçlusunun yanında, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerden de isteyebilmesi vergi sorumluluğu kurumu ile açıklanmaktadır³²¹.

2.1.3.1. Vergi Hukuku'nda Sorumluluk Uygulaması

Vergilendirme nedeniyle devlet ile kişiler arasında bir alacak borç ilişkisi doğmaktadır. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet; borçlu taraf ise vergiyi ödeme yükümlülüğü altına sokulan yükümlüdür. Vergi hukukunda vergi güvenliği bakımından bazen vergi borcunun vergi dairesine ödenmesi hususunda yükümlü dışındaki bazı gerçek ve tüzel kişilere de sorumluluk yüklenmiştir. Nitekim 213 Sayılı Yasanın 8. maddesinin ikinci fıkrasında “vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak nitelendirilmiştir. Vergi sorumlusunun vergiyi yükümlü adına vergi dairesine yatırma ödevi dışında, defter tutma, muhtasar beyanname verme, bordro düzenleme gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır³²². Bu bakımdan vergi sorumlusu çoğu zaman vergi yükümlüsünün yerini almaktadır ki, 213 Sayılı Yasanın 8. maddesinin 4. fıkrasında, kanundaki yükümlü tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi yükümlüsü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek ve tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Bu bakımdan vergi yükümlüsü, verginin asıl borçlusu iken sorumlu, vergiyi kendi namına fakat asıl borçlu hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sorumluları, asıl vergi yükümlüsü ile hukuki veya fiili yönden yakın ilişkisi olan kimselerdir³²³.

Vergi sorumluluğu vergi alacağını güvence altına almak için geliştirilmiş bir müessesedir. Bu müesseseye Vergi Usul Kanunu'nun 8-12. maddelerinde yer verilmiştir. Anılan maddelerden başka Türk Vergi Sisteminde, Gelir, Kurumlar, KDV, Veraset ve

Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj), İstanbul, 1992, ss. 27-30.

³²¹ Yusuf Karakoç, “Vergi Hukukunda Mirasçılardan Vergi Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Sayı: 8, Yıl: 1, Ağustos 1993, s. 20; M. Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, **Yaklaşım**, Sayı: 111, Mart 2002, s. 63.

³²² Bayram Güzel, “Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 73, Temmuz-Ağustos 1994, s. 52.

³²³ M. Tahir Ufuk, **a.g.m.**, s. 63.

intikal vergisi ve Damga vergilerinde uygulanmaktadır. Aşağıda yükümlülük dışında vergiyle ilgili belli başlı sorumluluklara değinilecektir.

Devletin vergi alacağını güvence altına alma temel amacına yönelik olan vergi sorumluluğu müessesesi bir kamu hukuku ilişkisi olup sadece yasayla öngörülebilir³²⁴ ve yasalarda öngörülen istisnalar dışında vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz. Vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunun devredilemeyeceğinin hüküm altına alınmasının vergi güvenliğinin sağlanması bakımından kötü niyetlilere karşı alınmış bir önlem olduğu söylenebilir.

2.1.3.1.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Bilindiği gibi vergi alacağının gerçek yükümlüsü, yükümlü ve kanunlarla belirlenen bazı hallerde de vergi sorumlusu olmaktadır. Temel kural bu olmakla beraber, yükümlü ve vergi sorumlularına düşen vergisel ödevlerin yerine getirilmesi konusunda vergi kanunlarında kanuni temsilcilere de büyük sorumluluklar yüklenmiştir. Temsilci, hak ve görevleri bakımından birinin veya bir topluluğun adına hareket eden kişidir. Bu bakımdan temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket etmekte ve temsilcisi olduğu kişi ya da kurumu hak sahibi ve borçlu durumuna düşürebilmektedir. Kaynağını yürürlükteki mevzuattan alan temsilcilik müessesesine kanuni temsilcilik denilmektedir. Vergi kanunlarına göre kanuni temsilci; yükümlü ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları ile yükümlü kılınan kişi olarak tanımlanmaktadır³²⁵. Kanuni temsilci başkasının nam ve hesabına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme yetkisini vergi kanunlarından alır.

Vergi hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin başlıca nedenlerinden biri, vergi ödeme gücüne sahip olduğu halde fiil ehliyeti bulunmayanların ya da bu ehliyeti sınırlı olanların vergisel ödevlerinin gerçekleştirilmesi için vergi idaresine muhatap tayin etmektir. Bu kişilerin kamuya olan borçlarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru bir biçimde yerine getirilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulur. Ayrıca, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen vergi yükümlüsü ve sorumlusu olabilen bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının da vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili

³²⁴ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 1-4, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2000, s. 186.

³²⁵ Şebnem Pınar Gürgür, Eren Yeşilyurt, “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları I”, **Yaklaşım**, Sayı:130, Ekim 2003, s. 127.

ödevleri yine kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirilmektedir.

Küçük ve kısıtlılarla, tüzel kişilerin vergi yükümlüsü olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan topluluklar vergi yükümlüsü olduklarında, sözü edilen ödevler bunları idare edenler veya varsa kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Aynı esas Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır (VUK madde 10).

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden yükümlülerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl yükümlülere rücu edebilirler.

Kanuni temsilciler vergilendirme ile ilgili görevlerin yapılmasından VUK'un 10. maddesi, amme alacağının ödenmesinden ise 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi ile sorumlu tutulmuşlardır. Bu hükümlere göre tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin görevlerini yerine getirmemeleri sonucu meydana gelen ve tüzel kişinin mal varlığından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezası kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edilir. Kanuni temsilcinin mal varlığına müracaat edilebilmesi için kasıt ve ihmalin bulunup bulunmaması önemli değildir. Sadece görevin yerine getirilmemiş olması yeterlidir³²⁶.

Tüzel kişilerin yönetim kurulunun değişmesi ya da tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz³²⁷. Görüldüğü üzere tüzel kişilerle, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan ya da bu hakları kısıtlı bulunan gerçek kişilerin vergilendirilme ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Bu kural vergi hukukunda sorumluluk kavramının tipik örneklerinden birini oluşturmaktadır³²⁸.

³²⁶ Erkan Gürboğa, Figen Akgül, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 110, Kasım 1997, s. 47.

³²⁷ Şebnem Pınar Gürgür, Eren Yeşilyurt, **a.g.m.**, s. 127.

³²⁸ Ülker Mavral, "Anonim Şirkette Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", **Vergi Sorunları Dergisi**,

Madde hükmünde medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmayanlar ile kısıtlı ehliyetliler ve tüzel kişiler için vergi kanunlarında yükümlü ve vergi sorumlusu olarak yükletilen ödevlerinin kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği öngörülmüştür. Kanuni temsilciler bu ödevlerini yerine getirirken gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar. Zira gerekli özen ve dikkati göstermedikleri takdirde, yükümlü veya sorumluların mal varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır. Kanuni temsilciler, şahsi mal varlıklarından yükümlü adına ödemek zorunda kaldıkları vergilerin aslı için yükümlü veya sorumluya müracaat hakkına sahiptirler. Buna karşın zam ve cezalar için rücu hakları bulunmamaktadır.

2.1.3.2.2. Müteselsil Sorumluluk

Ekonomik yaşamdaki işlem ve ilişkilerin karmaşıklığı ve işlemlerin gerçekleşmesi sırasında birebir denetimin imkansız olması nedeniyle bir güvenlik önlemi olarak müteselsil sorumluluk uygulamasının getirilmesi kaçınılmaz olmuştur. Müteselsil sorumluluk, borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'un 11. maddesine 3239 Sayılı Kanunla eklenen fıkralarda, vergi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi idaresine yatırmayanlar ile gerçek vergi yükümlüsü arasında verginin tahsil edilememesini sağlamaya yönelik bir irtibatın bulunması durumunda müteselsil sorumluluğu düzenleyen hükümlere yer verilmektedir. Bu hükümler kesilen vergilerin ödenmemesi amacını güden tertipleri önlemeyi amaçlamaktadır. VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrasına göre, mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden alım satıma taraftar olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit edilirse müteselsilen sorumludurlar. Bu hükümde sözü edilen irtibatın verginin tahsilini önlemeye yönelik hileli anlaşma biçiminde yorumlanması gerekmektedir. Örneğin bir takım kişi ve kuruluşlar kurdukları ya da kurdurdukları paravan firmalar sayesinde hazineye intikal etmesi gereken vergileri kendi çıkarları için kullanmaktadırlar. Durum bir vergi inceleme raporuyla tespit edildiğinde kaçınılmaz olarak müteselsil sorumluluk gündeme gelmektedir. Aksi takdirde bu paravan işletmeler tarafından ziyama neden olunan vergilerin tahsil edilme imkanı bulunmamaktadır. İşte

bunu önlemek amacıyla oluşturulan müteselsil sorumluluk uygulaması hazine alacağı için bir güvenlik önlemi görevi görmektedir. Alım satıma taraf olan satıcılar veya hizmetten faydalananların tahsil edip ödemediği katma değer vergisinden sorumlu tutulmaları alıcının belge düzenine uyması koşuluyla objektif hukuk kuralları ile açıklanamaz³²⁹. Danıştay VUK.'un 11. Maddesinin üçüncü fıkrasına dayanarak sorumlu tutulmak istenen kimsenin, yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve ödemedi bulunmayan diğer şirket ve kişilerin bu eylemlerine iştirak ettiği ya da onlarla irtibatlı olduğu yolunda bit tespitinin bulunmasını gerekli görmektedir³³⁰.

Anayasa Mahkemesi vergi tahsilatını güvence altına almak için bu hükmün konulmuş bulunduğu, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlenmesini sağlayan bir tür otokontrol mekanizması getiren VUK.'un 11. maddesinin 3. fıkrasının kamu yararını koruduğu, bir ceza niteliği taşımadığı gerekçeleriyle Anayasaya aykırılığı iddiasını reddetmiştir.

2.1.3.2.3. Mirasçıların Sorumluluğu

Ölümlerle birlikte vergi borçlarının ortadan kalkmaması devletin doğrudan ekonomik varlığa yönelmesinin bir gereğidir. Vergi cezaları ise cezaların şahsiliği ilkesi gereği ölümle sona erer. VUK'un 12. maddesi ölüm halinde yükümlülerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup (tayin edilmiş) mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre, murisin sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Ancak, mirasçılar mirası reddeder iseler mirastan faydalanmaları söz konusu olmadığı gibi, vergi ile ilgili sorumluluk da ortadan kalkar. Vergi Hukukuna göre mirası reddetmemiş kanuni ve mansup (miras bırakan tarafından tayin edilmiş) mirasçılar murisin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Mirasçılarının sorumluluğu vergi aslı ve usule ilişkin yükümlülüklerle ilgilidir³³¹. VUK'un 372. maddesine göre ölüm halinde vergi cezası düşüğünden ceza yönünden sorumluluk söz konusu değildir.

2.1.3.2.4. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi tahsilatında asıl olan, yükümlünün vergisini kendisinin beyan etmesi ve

³²⁹ Sakıp Şeker, "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 154, Temmuz 2001, s. 27.

³³⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 156.

³³¹ M. Tahir Ufuk, **a.g.m.**, s. 67.

vergi dairesine yatırması olmakla birlikte, verginin beyanı ve ödenmesi sırasında yükümlüde ortaya çıkabilecek çekingenliğin olumsuz sonuçlarını gidermek, tahsilat masraflarını azaltmak, tahsilattaki gecikmeyi ortadan kaldırmak, kamu alacağının bir an önce elde edilmesini sağlamak ve nihayet vergi yükümlülerinin beyan, tahakkuk ve tahsilat gibi işlemler nedeniyle meydana gelen vergisel yükünü azaltmak amacıyla kaynakta kesme (stopaj) usulü geliştirilmiştir. Bu usulde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda kesinti yapılmakta ve ilgili vergi kanununda öngörülen sürede kesinti yapan sorumlu tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır. Verginin kaynakta kesilmesi yöntemi vergi kanunlarında geniş yer bulmaktadır. Bu yöntem baş vurulmasının amacı vergi güvenliğini sağlamaktır³³². Vergi sorumlusunun vergiyi kesmesi ile vergi dairesine yatırması tarihleri arasında geçen sürenin kısaltılması da vergi güvenliği bakımından önemlidir. Aksi takdirde yani bu sürenin uzun olması halinde vergi sorumlusu kesilen parayı kullanarak yarar dahi sağlayabilir. Vergi sorumluluğu kurumunun amacı idarenin vergi alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplamasını sağlamaktır. Vergi dairesi binlerce yükümlü ile muhatap olmak yerine onlarla ilişki içinde olan ve onlara ödemedeki bulunan kişiler aracılığı ile verginin ödenmesini uygun bulmuştur. Hatta vergi sorumlusu adeta maliyenin fahri tahsildarı konumundadır³³³.

Vergi kesmekle yükümlü olanların sorumlulukları 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlıklı 11. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl yükümlüye rücu etmek haklarını kaldırmaz. Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar”.

Vergi kanunlarına göre vergi kesmekle yükümlü olanlar hem verginin tam ve eksiksiz olarak kesilmesinden hem de kesinti işleminden sonra verginin devlet hazinesine

³³² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 154.

³³³ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s. 81.

intikaline kadar geçecek evrede yapılması gereken işlemlerin usulü dairesinde yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Maddenin ikinci fıkrası hükmünde, vergi sorumlusu tarafından yükümlü adına ödenen vergiler için asıl yükümlüye rücu hakkının bulunduğu belirtilmiştir.

Madde hükmünden, vergi sorumlusunun kusuru nedeniyle ortaya çıkan cezalar için yükümlüye rücu imkanının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Böylece, vergi sorumlularının görevlerini yerine getirmemeleri halinde cezanın kendi üzerlerinde kalması şeklinde bir müeyyide ortaya çıkmış olmaktadır.

Vergi sorumlusu bir kamu tüzel kişisi ise, bu kurumun görevlilerinin sorumlulukla ilgili görevlerini yerine getirmemeleri halinde vergi dairesince kesilen cezaların kurum bütçesinden karşılanma olanağı yoktur. Kamu kurum ve kuruluşlarında gelirlerin tahsilatı ve giderlerin yapılması ile görevli kişi saymanlar ve tahakkuk memurlarıdır. Bu nedenle, madde hükmünün yerine getirilmesinde bu kişilerin gerekli özeni göstermeleri zorunludur.

Vergi sorumluluğu konusunda Kanunun 8. maddesinde de hüküm getirilmiş olmakla beraber anılan maddenin tanımlama ve nitelendirme; 11. maddenin ise görevlendirme ve sorumluluğun kapsamını belirleme şeklinde anlaşılması gerekir.

2.1.3.2.5. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 251. maddesine göre kazançları basit usulde saptanan ticaret erbabı ile götürü gider esasını kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, karne almalarını ve vergilerini ödemelerini sağlamakla sorumludurlar. Bu ödev yerine getirilmediği takdirde vergi, sorumlu adına tarh edilir ve vergi cezası da sorumlu adına kesilerek tahsil edilir. Vergi sorumlusu işverenler, ödedikleri vergiler için asıl yükümlülere rücu hakları bulunmaktadır³³⁴.

2.1.3.2.6. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 277. maddesi, vergi denetiminde idareye yardımcı olmak amacıyla yeminli mali müşavir, mali müşavir ve muhasebecilere bir takım görevler vermiştir.

³³⁴ A.g.e., s. 84.

Bu görevler; Yüklülere ait vergi beyannamelerinin sözü edilen kişiler tarafından imzalanması, Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme ve zarar mahsubu gibi işlemlerden yükümlülerin yararlanabilmesi için, yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları hazırlamalarıdır.

Sözü edilen kişiler beyannameleri imzalamakla, vergi beyannamelerinin defterlere uygun bir biçimde hazırladığını ve defterlerin de kabul gören belgelere göre işlendiğini onaylamış olurlar. Düzenlenen tasdik raporları da aynı anlamı taşımaktadır. Diğer bir anlatımla bu raporlar, yükümlülerin talebinin kayıt ve belgelere uygun olduğunu göstermektedir.

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. Meslek mensupları, yükümlü tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya ek bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır³³⁵. Miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini yükümlüden isteyebilirler. Yükümlünün bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde keyfiyet meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır³³⁶.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi ziyama sebebiyet veren meslek mensubu, ziyana uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

³³⁵ Mehmet Cem Kurban, "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 108, Eylül 1997, ss. 129-130.

³³⁶ Altar Öner Arpacı, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", **Yaklaşım**, Yıl: 12, Sayı: 142, Ekim-2004, s. 138.

Bu yolla devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin azami miktarda toplanması amaçlanmaktadır³³⁷.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yükümlülere ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan sorumludurlar.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren yükümlülere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden 4 No.lu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Hiç kuşkusuz bu sorumluluk vergi güvenliği için getirilmiştir³³⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun 4 No.lu Tebliğle belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere bağlı bulunduğu meslek odasına gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Maliye Bakanlığı'na gönderilmesine gerek yoktur.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek

³³⁷ Mehmet Cem Kurban, **a.g.m.**, s. 128.

³³⁸ Kemal Darıcı, "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 108, Eylül 1997, s. 1.

mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir³³⁹.

"Verilen bu yetkilerin sonucunda da sözü edilen kişilere bazı sorumluluklar yüklenmesi çok doğaldır. Bu nedenle de bu meslek mensuplarına önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Vergi idaresi tarafından imza ve tasdik raporlarının verilmesinden sonra yapılan inceleme sonucunda, bunların usulüne uygun bir şekilde gerçekleştirilmediği ve bunun sonucunda da ortaya vergi kaybı çıktığı anlaşılırsa, adı geçen kişiler, ortaya çıkan vergi ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesinde, yükümlülerle birlikte müteselsil sorumlu olurlar"³⁴⁰.

3568 Sayılı Yasanın 12. maddesi ile 213 Sayılı V.U.K.'nun mükerrer 227. Maddesi YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu tutmaktadır. Maliye Bakanlığınca Yönetmelik ve tebliğlerle belirlenen usul ve esaslara göre tasdik raporu düzenleyen YMM'ler düzenlenen tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan, vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden yükümlü ile birlikte müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluk vergi güvenliğinin sağlanması bakımından YMM'lerin tasdik işlemlerini, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yapmalarını sağlamak için getirilmiştir³⁴¹.

YMM'lerin yaptıkları tasdik niteliği, farklı bir ifadeyle, tasdik doğru olmasının objektif ölçütleri Yasanın anılan maddesinin ilk fıkrasında açıklanmıştır. Bu fıkra hükmüne göre YMM'ler finansal tabloların ve beyannamelerin, ilgili mevzuat hükümlerine, Muhasebe prensiplerine, Muhasebe standardına uygun olduğunu ve hesap denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler.

Bu hüküm uyarınca YMM'lerin sorumluluğunun çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır.

³³⁹ Altar Öner Arpacı, **a.g.m.**, s. 139.

³⁴⁰ Kamil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Eskişehir, 2003, s. 57.

³⁴¹ Kemal Darıcı, **a.g.m.** s. 7 Ayrıca Bkz. Mehmet Şevki Kaya, "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesine İlişkin Bazı Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 147, Aralık 2000, s. 49.

2.1.4. MÜKELLEFLER VE SORUMLUNUN FAALİYETLERİNİN TAKİBİNE YÖNELİK ULUSLARARASI VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Son otuz yılda teknolojik ilerlemeler ve küreselleşme ticari malları, ülkeleri ve insanları birbirine daha çok yaklaştırmıştır. Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile çok uluslu şirketlerin genişlemesi ve sayılarının artması, bankacılık alanında teknolojinin de etken olduğu gelişmelere paralel yasal düzenlemelerin zamanında yapılmaması vergi matrahı üzerinde olumsuz etkiler oluşturabilir.

Uluslararası alanda görülen bu değişimler işletmeleri ülkeler arasında yapılan anlaşmalar ve diğer ülkelerin iç mevzuatlarıncı sağlanan avantajlardan yararlanmak amacıyla faaliyetlerinin içerik ve yönünün yeniden düzenlemelerine; vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimlerinde bulunmalarına yol açarak vergi idareleri için ortaya yeni sorunlar çıkarmıştır³⁴². Bunun için vergi idareleri, yeni yapılanma modelleri ve uluslararası işbirliğini arttırıcı çözüm yolları üzerinde çalışmalara başlamışlardır³⁴³. Bu çalışmaların yaklaşımı etkin bir uluslararası işbirliğinin gerekliliği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Avrupa Birliği, G8 ülkeleri, OECD gibi birçok uluslararası platform bu soruna çözüm önerileri geliştirme çabaları içindedir. Konuyla ilgili en kapsamlı ve en geniş kabul gören çalışma OECD'ye aittir³⁴⁴. Yirmi birinci yüzyılda dünya çapında meydana gelen siyasi, sosyal ve ekonomik alandaki gelişmeler küreselleşme sürecini gündeme getirmiştir.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, dünya ticaret hacminin büyümesi, başta iletişim, bilgi ve ulaşım olmak üzere teknolojik alandaki hızlı gelişmeler küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç içinde, ülkelerin vergi sistemleri de birçok değişim ve gelişime uğramıştır. Bu değişim ve gelişmeler mali disiplinin artırarak vergi sistemi dizaynını ulusal boyuttan çıkarıp uluslararası işbirliği gerektiren çok kompleks bir olgu haline getirmiştir³⁴⁵.

Küreselleşme ve sermayenin artan hareketliliği genelde sermaye piyasalarının özelde de finansal piyasaların gelişmesini desteklemekte ve ülkeleri, sermaye

³⁴² Selda Aydın, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybının Önlenmesine Yönelik Olarak Uluslararası Düzeydeki Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 175, Nisan 2003, s. 41.

³⁴³ N. Semih Öz, “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos, 2000, s. 48.

³⁴⁴ Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Ticaret AŞ, İstanbul, 2003, s. 9.

³⁴⁵ Esra Siverekli Demircan, **a.g.m.**, s. 535-536.

hareketlerine yönelik engelleri ortadan kaldırmaya ve vergi rekabeti olgusuna ve yeni dünya koşullarına uyum sağlayacak şekilde vergi sistemlerini modernleşmeye yöneltmektedir³⁴⁶. Bu nedenle vergi gelirlerini arttırmak için teknoloji ve bilginin kullanımıyla mali alanda yeni yöntemlerin geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu konuda OECD ve AB'ye üye ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi paylaşımı ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi konularında çalışmalar sürdürmektedirler³⁴⁷. Küreselleşmenin, vergi politikaları üzerindeki olumlu etkilerinin yanı sıra, kurum ve kişilere vergiden kaçınma ve vergi yüklerini minimum düzeye indirme imkanı gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır.

Bu etkileri azaltabilmek için vergilendirme konusunda birden fazla ülkeyi ilgilendiren herhangi bir durum söz konusu olduğunda, vergi idareleri karşılıklı bilgi alışverişinde bulunabilen ve vergi rejimlerinden kaynaklanan sorunların çözümünde işbirliği yapmaları gerekir³⁴⁸.

2.1.4.1. Uluslararası Vergi Yönetimi

Egemenlik ve bağımsızlık hakkının doğal bir sonucu olan vergi koyma hakkı, devletin en önemli varlık koşullarından birini oluşturmaktadır³⁴⁹. Devlet, bu haktan yararlanarak, hem ülke sınırları içindeki vatandaşlarını, hem de yabancıları vergilendirme yetkisine sahiptir. Ancak devletler vergilendirme yetkilerini gelişigüzel kullanmazlar. Vergilendirme yetkisinin kullanma biçimi ve sınırları genel olarak anayasalarda düzenlenir³⁵⁰. Vergi hukuku uzun süre iç hukuku ilgilendiren bir bilim kolu olarak kalmıştır. Fakat yakın zamanlarda vergilemenin uluslararası etkileri, bugüne kadar görülmeyen bir genişlik kazanmıştır. Klasik çifte vergilendirme ve vergi kaçırma problemlerine bu kez de vergilendirmenin uluslararası ekonomik ilişkiler üzerine etkileri problemi eklenmiştir. Bu problemlerin gelişimi küreselleşme ve uluslararası ticari hareketlilik ile ilişkilidir³⁵¹. Hatta küreselleşme süreci ile vergilendirme yetkisinin uluslararası boyutu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası alanda, ticaret ve sermaye hareketlerinde meydana gelen hızlı

³⁴⁶ Yahya Arıkan, **a.g.e.**, s. 55.

³⁴⁷ Naci Ağbal, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II", **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 81.

³⁴⁸ Fethi Heper, Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-I", **Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 42.

³⁴⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 3.

³⁵⁰ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Ankara 1974, s. 31.

³⁵¹ Süral Arıcan, "Vergi Sistemi Uluslararası Vergi Sistemi Mukayesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: IV, 1987, s. 10.

gelişmeler vergilerin bu alanda meydana getirdikleri etkilerin ve sorunların ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu bu gelişmeler, “Uluslararası Vergi Hukuku” ve “Uluslararası Vergi Yönetimi” konularının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası vergi hukuku, geniş anlamda, çeşitli devletlerin vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandıran milli hukuk hükümleri ile uluslararası anlaşmalardan doğan hükümlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır³⁵².

İki taraflı çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, vergisel içerikli diğer iki taraflı anlaşmalar, örneğin, Avrupa Birliği Anlaşmasının vergilerin ahenkleştirilmesine ilişkin hükümleri gibi konular uluslararası vergi hukukunun konularını oluşturmaktadır³⁵³. “Uluslararası vergi yönetimi ise, uluslararası etkilere sahip olan vergilere ilişkin hükümlerin milli ve uluslararası vergi hukuku çerçevesinde yürütülmesi biçiminde tanımlanabilir.”

Vergi yasaları ancak ülke sınırları içerisinde uygulama alanı bulmaktadır. Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesiyle bazı ülkelerin vergi yasaları zaman zaman çatışmakta ve aynı konu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde iki ülkenin de vergi almak durumunda kaldıkları yani çifte vergilendirmenin söz konusu olduğu görülmektedir. Bu nedendir ki, uluslararası vergi hukukunun temelini çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları oluşturmaktadır³⁵⁴. Bu tür anlaşmalar iki taraflı olabileceği gibi, çok taraflı da olabilir. Ancak, günümüzde çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları daha çok iki taraflı olarak yapılmaktadır. Anlaşmaya taraf olan ülkeler, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergilendirme yapılmasını önlemek amacıyla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerinde sınırlandırmalar yapmaktadırlar.

Vergi anlaşmaları daha çok Avrupa da yaygınlaşmıştır ancak İngiltere ve ABD diğer ülkelere göre daha yavaş davranmıştır. Günümüzde ise dünya genelinde çift taraflı vergi anlaşmalarının yaygınlaştığı dikkat çekmektedir. Vergi anlaşmalarının temel amacı, uluslararası ticaret faaliyetlerinin çifte vergilendirmesinin önlenmesini sağlamak ve vergi kaçırmanın önüne geçebilmektir. Çift taraflı vergi anlaşmaları, ülkelerin uluslararası normlara uyum konusundaki gönüllülüklerinin bir göstergesi niteliğindedir³⁵⁵.

³⁵² Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995, s. 59.

³⁵³ Osman Pehlivan, **Vergi Yönetimi**, s. 88.

³⁵⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 9.

³⁵⁵ Miranda Stewart, “Global Trajectories of Tax Reform: The Discourse of Tax Reform in Developing and Transition Countries”, **Harvard International Law Journal**, Volume: 44, Number: 1, Winter 2003, ss.

2.1.4.2. Vergi Yönetiminde Uluslararası İşbirliği ve Yardımlaşma

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları dışında yapılan diğer uluslar arası anlaşmalar, devletlerin vergi yönetimleri arasında işbirliği ve karşılıklı yardımlaşmalarını da içermektedir³⁵⁶. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak ticaret ve sermaye hareketlerinin uluslararası alanda giderek artan bir şekilde yoğunluk kazanması, vergi kayıplarına karşı alınacak önlemlerde uluslararası işbirliği konusunun ortaya çıkmasında en büyük etken olmuştur. Çoğunluğu gelişmiş ülke kaynaklı olan sermaye dünya piyasalarında sürekli bir şekilde hareket halinde olduğundan karların belirleneceği ülkeler kadar vergilendirilebilecek kazançların tanımlanması da güçleşmiştir.

Bu alanda yapılan çalışmalar son yıllarda daha da hızlanmış ve Birleşmiş Milletler tarafından kurulan “Vergi Anlaşmaları Uzmanlar Grubu”, Birleşmiş Milletler Çifte Vergileme Anlaşma Modeline ilişkin çalışmalarını tamamlamasını takiben, çeşitli ülkelerde vergileme konusunda kazanılmış bilgi ve deneyimlerin paylaşılmasına imkan veren uluslararası form ve işbirliği organının geliştirilmesine ve vergi kaçakçılığına karşı mücadelede uluslararası işbirliğine gidilmesini önermiştir³⁵⁷.

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından da uygun görülerek gerekli çalışmalar başlatan Uzmanlar Grubunun Aralık 1981'den beri devam eden çalışmalarında ilk olarak uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma için yükümlülere başvurulabilecek yöntemler araştırılarak saptanmış ve bunlara karşı mücadelede yararlanılması düşünülen uluslararası işbirliği yolları araştırılmıştır³⁵⁸.

2.1.4.3. Uluslararası Bilgi Paylaşımı

Uluslar arası alanda da bilgi toplama faaliyeti vergi güvenliği açısından önemlidir. Bir kısım vergi mükellefleri, vergiye esas olacak kazanç ve iratlarının bir bölümünü ülke sınırları dışından sağlamaktadır. Söz konusu bu kazanç ve iratlara ilişkin bilgilerin doğruluğunun araştırılması vergi yönetimini, vergi borcu doğuran olaylara ilişkin olarak ülke sınırları dışından da bilgi toplamaya yönelir.

Teknoloji her türlü vergilemeden kurtulan bir ticaret alanının doğmasına neden olmuştur. İnternet dünyası sadece ülkelerin sınırlarını ortadan kaldırmamış, aynı

147-148.

³⁵⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 222.

³⁵⁷ M. Erol Karsan, “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmada Uluslararası İşbirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 35, Temmuz 1984, s. 20.

³⁵⁸ **A.g.m.**, s. 23.

zamanda ortada ticaret yapan kişi ve şirketlerin kimliğini de değiştirmektedir³⁵⁹. Uluslararası ekonomide meydana gelen hızlı gelişmeler, başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkeyi vergi kaybını asgari düzeyde tutabilmesi için ortak çalışmalar yapmaya yöneltmektedir. Bu kapsamda olmak üzere G-7 grubu, OECD ve AB son on yıldır bu alanda çalışmalar yürütmeye başlamış ve yapılan çalışmalarda, elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ortak kuralların belirlenmesi, ülkelerin vergi idareleri arasındaki işbirliğinin ve bilgi paylaşımının geliştirilmesi, vergi cenneti ve tahrip edici vergi rejimlerine karşı ortak mücadele stratejilerinin geliştirilmesi, transfer fiyatlama konusunda ortak ilkelerin belirlenmesi gibi konular ön plana çıkmıştır.

Uluslar arası alanda vergisel bir çalışma da AB tarafından, idari işbirliği direktifi ile yapılan çalışma bulunmaktadır. Söz konusu direktife göre, üye devletlerin sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının, vergide adalet ilkesinin çiğnenmesine yol açtığı belirtilerek, uluslararası nitelik kazanmış olan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede üye devletlerin vergi idareleri arasında, bilgi paylaşımı konusunda işbirliği yapılmaya başlanmıştır³⁶⁰.

Bazı gelir unsurlarının vergilendirme yetkisini tamamen başka bir ülkeye bırakan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, yükümlülerin karlarını vergi yükü daha düşük olan ülkelere kaydırmaları veya sahte belgelerle karın tümünü ortadan kaldırma girişimlerinde bulunmaları mümkündür. Bu tür eylemlerin önlenmesi ancak ilgili devletler arasında yeterli düzeyde bilgi paylaşımı ile mümkün olur. Uluslararası anlaşma modelleri bu konuda ilgili taraflara gerekli kolaylıkları sağlamaktadır³⁶¹. Ülkeler arasında, vergilemeye ilişkin olarak karşılıklı bilgi paylaşımını içeren anlaşmalardan beklenen yararların sağlanması, geniş ölçüde tarafların sahip olduğu bilgi toplama ve iletme kapasiteleriyle anlaşmaların işletilmesine verdikleri öneme bağlıdır. Günümüz teknolojisinin ulaştığı nokta da uluslararası bilgi paylaşımına ihtiyaç duyan ülkeler, bu teknoloji sayesinde, istenilen bilgi paylaşımını hızla gerçekleştirecek düzeye ulaşmışlardır.

³⁵⁹ Nurettin Bilici, **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 214.

³⁶⁰ Selda Aydın, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybının Önlenmesine Yönelik Olarak Uluslararası Düzeydeki Çalışmalar", s. 41.

³⁶¹ Osman Pehlivan, **Vergi Yönetimi**, s. 105.

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÖZEL GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini elde ederken yada elde ettiklerinde uygulanan vergilerdir. Vergi sınıflandırmalara arasında yaygın kullanılan gelir, tüketim ve servet vergileri olarak kullanılan şekle göre gelir türünde vergiler üretim faktörlerinin üretime katılmaları neticesinde elde ettikleri gelirlerden oluşmaktadır. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler Gelir vergisi ve Kurumlar vergisidir. Vergi güvenliği açısından iki vergi ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

2.2.1. GELİR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİK DÜZENLEMELERİ

Gelir vergisinden beklenen verimliliği verebilmesi ve fonksiyonunu ifa edebilmesi, vergi yükümlülerinin elde edilen kazanç ve iratlarını doğru olarak beyan etmesine bağlıdır. Bunun sağlanabilmesi de vergi sisteminin koruyucu önlemlerle donatılmasını gerektirir. Aksi durumda verginin verimliliği düşer ve vergi yükü bütün ağırlığı ile vergisi stopaj yoluyla tahsil edilen ücretlilere ve kısmen de vergisini doğru ödeyen vergi yükümlülerinin üzerinde kalarak vergi adaleti sarsılmış olur. Bu nedenle, idare yükümlülerin beyan ettikleri vergilerin doğru beyan edilmesini sağlayacak düzenlemelere ek olarak gerçek gelirin beyanını sağlayacak önlemleri alması gerekir. Genel anlamda vergi güvenliği; vergilerin konularındaki amaca uygun olarak eşitlik ve optimal randıman verecek şekilde uygulanmasını sağlayacak önlemlerin tümünü ifade etmektedir³⁶².

Doğrudan güvenlik önlemi olarak yoklama, vergi incelemesi arama ve bilgi toplama konularında önceki bölümlerde bahsedildi. Vergi denetiminin yükümlüleri uyarma ve vergi gelirlerini güvence altına almak bakımından en etkili bir yöntem olduğunu söyleyebiliriz. Ancak ülkemizde bir yandan denetim elemanı sayısındaki yetersizlik, diğer yandan da beyannameli yükümlü sayısındaki hızlı artış nedeniyle mevcut beyannamelerin ancak % 3'ünün dolaysız denetime tabi tutulabilmesi denetim dışında yeni güvenlik önlemlerinin alınmasını gerekli kılmaktadır³⁶³.

Verginin tahsilini güvence altına alacak mekanizmaların kurulmamış olması

³⁶² Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, s. 115.

³⁶³ Ahmet Erol, “İstanbul'da Yapılan Vergi Denetim ve İncelemelerinin Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 73, Temmuz-Eylül 2001/ Sayı: 78, Ocak-Mart 2003, s. 41.

nedeniyle vergi kaçırانların yakalanma olasılığı da gittikçe azalmaktadır. Bu durum da vergi sisteminin gereği gibi işlemlerini engellemektedir. Bu nedenle vergi sistemi içerisinde muhakkak surette geliri kavramaya yönelik oto kontrol müesseselerinin yerleştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde oto kontrol sistemi bulunmayan bir vergi kanunu, ne kadar mükemmel hazırlanırsa hazırlansın mevcut yasal düzenleme de olduğu gibi, vergi adaletini sağlamak ve yukarıda belirtilen diğer fonksiyonları yerine getirmekten uzak olacaktır.

Vergi güvenliği ve adaletini sağlamak bakımından herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması, genel kabul görmüş bir vergileme ilkesidir. Adalet ilkesi olarak adlandırılan bu ilke T.C. Anayasasının 73. maddesi hükmü ile güvence altına alınmıştır. Bu hükme göre; herkes kamu giderlerini karşılamak üzere ödeme gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Bu nedenle gelir vergisi sisteminin oluşumunda en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına yaklaşım açısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilen gelirin yasada yer alan tanımının iyi yapılması verginin güvenliği bakımından kritik öneme sahiptir.

Ödeme gücünün en önemli göstergelerinden biri gelirdir. Gelir hem harcamaların hem de servetin temel kaynağıdır. Çağımızda iktisatçılar tarafından kabul edilen gelir kavramı klasik gelir kavramından daha geniştir ve sermayenin kendi değerindeki artışları ve karşılıksız zenginleşmeleri de kapsamaktadır³⁶⁴. Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışır. İktisadi manada gelir, bir kimsenin belirli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla o devre içinde tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır. Bu tanımdan anlaşıldığı gibi gelir, iktisadi bir kavramdır. Vergicilik açısından ise gelir kavramının belirtilmesi ve sınırlarının çizilmesi, yani mali gelir kavramının ne demek olduğunun açıklanması gerekir. Çünkü gelir vergisinin konusunu gelir oluşturmaktadır.

Bazı teorisyenlere göre gelir; üretim faktörlerinin üretime katılmalarının bir bedeli olarak ödenen iktisadi değer akımıdır. Bazı teorisyenler ise harcama gücünde meydana gelen net artışların yani kişilerin mal varlıklarının değerinde meydana gelen artışları da gelir olarak kabul etmektedirler. Bu görüşlerden birincisine “dar anlamda gelir”, ikincisine ise “geniş anlamda gelir” denilmektedir³⁶⁵. Diğer şartlar veri iken kural olarak

³⁶⁴ Gülsen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172, Ocak 2003, s. 90.

³⁶⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s. 324.

bir verginin kanunlarda belirtilen konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında pozitif bir ilişki vardır. Bu ilişkiyi açıklayabilmek için gelir vergisinin konusunu oluşturan geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen “Kaynak Teorisi” ve “Net Artış Teorisi”nin gelir vergisinin güvenliğine olan katkısı bakımında ele almak gerekir³⁶⁶.

Ülkemiz vergi sisteminde de genellikle kabul görmüş olan kaynak teorisine göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre üretim faktörlerinden elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için devamlılık ve bir üretim faktörüne bağlılık şeklinde iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir³⁶⁷. Üretim faktörlerinden devamlı olarak elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucu oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyesi, bağış ve yardımlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir³⁶⁸. Şu halde bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmazlar. Ayrıca bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi, vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir³⁶⁹.

ABD gibi ülkeler tarafından uygulanan ve geliri daha geniş anlamda tanımlayan net artış teorisine göre ise vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve devamlılık ölçütlerinin kullanılmasına gerek yoktur. Bir kişinin geliri, belirli dönemde yaptığı tüketim ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin toplamından ibarettir. Burada gelir; gelirin ancak tüketim veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğinden hareketle kavranmaktadır.

Buna göre, kaynak teorisinin aksine, üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan transferler, arızı gelirler ve çeşitli nedenlerle servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışları da net artış teorisine göre gelir kavramına girmektedir. Bugüne kadar her iki teoriye de çeşitli noktalardan eleştiriler getirilmiştir. Esas olarak eleştiriler, kaynak teorisinde gelirin dar, net artışın teorisinde ise geniş anlamda tanımlanmasına yöneliktir.

³⁶⁶ Yenal Öncel, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, s. 45.

³⁶⁷ Funda Başaran, “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 223, Mart 2000, s. 115.

³⁶⁸ Kamil Mutluer, Aykut Herekman, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 941, Ankara, 2004, s. 2.

³⁶⁹ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998, s. 4.

Kaynak teorisi gelirin geniş anlamda tüm unsur ve yollarını kapsamamaktadır. Bu noktada kaynak teorisine yapılan en büyük eleştiri, teorinin dar kapsamlı bir gelir tanımı kabul ederek, mali gücün büyük bir kısmını vergi dışında bıraktığı şeklindedir³⁷⁰. Bu teoride, gelirin tanımlanmasında kullanılan belli bir kaynağa bağlılık ve devamlılık unsurları açık değildir. Bunun sonucu olarak bazı gelir unsurları vergilenecek gelir kapsamına alınmamaktadır. Ülke ekonomilerinin entegrasyon, teknolojik gelişme ve hızlı iletişim süreci içinde olmaları ve üretim faktörlerinin mobil hale gelmesi, gelirin kaynağının ve sürekli olup olmadığının tespitini gittikçe zorlaştırmaktadır. Ayrıca bu teoriye göre, transfer ödemeleri ve arızı kazançlar kişilerin mali güçlerinde bir artışa neden olmasına rağmen vergiye tabi gelir kapsamına dahil edilmemektedir.

Kaynak teorisini kabul eden bir vergi sisteminde gelir vergisi yükü belirli kesimlerin üzerinde yoğunlaşmakta mali şartları eşit olan iki kişiden biri, sadece şartlara uygun bir gelir elde etmediği için vergilendirilememektedir³⁷¹. Bu nedenlerle vergilendirilecek gelirin kavranmasında kaynak teorisinin kullanılması eşitlik ve vergi ödeme gücü açısından olumsuz etkiler yaratarak, vergilendirmede adalet ilkesine uymayan sonuçlar ortaya çıkarmaktadır³⁷².

Ekonomist ve maliyeciler net artış teorisini de eleştirmişlerdir. Net artış teorisi, geliri geniş anlamıyla kavrayıp kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini sağlama açısından vergi adaletine daha uygun bir yaklaşım olmakla birlikte, vergi tekniği açısından uygulamada zorluklar yaratması nedeniyle çeşitli eleştirilere hedef olmuştur. Temel eleştiri, servet unsurlarında değer artışlarından kaynaklanan realize olmamış gelirlerin de vergiye tabi gelir kapsamına alınmasıdır. Buna göre, bir gayrimenkulün değeri çeşitli nedenlerle arttığı zaman, bu gayrimenkul elden çıkarılmasa bile, değer artışı vergilenecek gelir kapsamına girmektedir. Bir başka eleştiri; gelirin geniş tanımlanması nedeniyle, ölçülmesi çok güç olan ve sosyal açıdan da vergilendirilmesi anlamlı olmayan öz tüketimin vergilendirilecek gelir kapsamına alınmasıdır. Bu teoriyi savunanlar öz tüketimin ve realize edilmemiş gelirlerin uygulamada, vergilendirilebilecek gelir kapsamı dışında tutularak söz konusu sakıncaların giderilebileceğini belirtmektedirler.

Esasında dünyanın hiçbir yerinde tam anlamıyla kaynak teorisi veya net artış

³⁷⁰ Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2003, s. 67.

³⁷¹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara, 1998, s. 152.

³⁷² Fevzi Rifat Ortaç, “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1 Sayı:2, Ankara, 1999, s. 4.

teorisindeki gelir tanımından yola çıkarak vergilendirme yapılmamaktadır. Genel olarak gelişmiş batı ülkelerinde net artış teorisine doğru bir akım olmaktadır. Bazı ülke uygulamalarında kaynak teorisine daha yakın bir anlayışa yer verilirken, diğer bazı ülkelerde net artış teorisine ağırlık veren düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir³⁷³. Ancak özellikle gelişmiş ülkelerin uygulamalarında dikkati çeken nokta, vergilendirmenin mümkün olduğunca net artış teorisinde tanımlanan geliri kavrayacak düzenlemelere göre yapılmasıdır. Bu amaçla bazı ülkeler gelir unsurlarını kaynağına göre sayarken, mümkün olduğunca fazla sayıda gelir unsuru belirlemişler veya unsur sayısını az tutmakla birlikte, gelir unsurlarına giren gelir unsurlarının kapsamını geniş tutmuşlardır. Böylece görünüşte kaynak teorisine uygun düzenlemeler yapmakla birlikte, gerçekte net artış teorisindeki gelir tanımlamasına yaklaşmışlardır. Diğer bazı ülkeler ise, geliri herhangi bir kaynağına bağlı olarak tanımlamamış, kaynağı ne olursa olsun her türlü geliri vergilendirilecek gelir kapsamına almışlardır. Ancak bazı gelirleri istisna ederek vergilendirilecek gelir tanımlamasını sınırlandırmışlardır³⁷⁴.

Net Artış Teorisi halen ABD'de uygulanmakta olup Amerikan gelir vergisi yasasında geniş kapsamlı bir gelir tanımı yapılmıştır. Söz konusu madde, “bu alt bölümde aksine bir düzenleme olmadığı sürece, brüt gelir on beş kalem dahil olmak üzere kaynağına bakılmaksızın tüm gelirleri ifade etmektedir” ifadesini içermektedir. Uygulamada yargı, verdiği kararlarda bütün kaynaklardan elde edilen gelirlerin yasama tarafından spesifik olarak istisna edilmedikçe verginin konusuna girdiğini kabul etmektedir³⁷⁵.

Kaynak teorisini benimseyen ülkelerden olan İngiltere’de ise sınırlayıcı bir nitelikte sedüleri sistem kabul edilmiş ve sedüleri gelirin kaynağına göre belirlenmiştir. İngiltere’de vergiye tabi gelir, bir gerçek kişinin bir yılda elde ettiği toplam gelirden indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısımdır. Toplam gelir, yabancı ülkeler dahil tüm kaynaklardan elde edilen ve ilgili bulunduğu unsurlar (sedüli) ile vergilendirilebilen gelirlerdir.

Bu açıklamalara göre Amerika, Fransa, Almanya ve İsviçre'nin vergi sistemleri net artış teorisine, İngiliz vergi sistemi ise kaynak teorisine yakındır. Dar anlamdaki gelir yaklaşımı, gelir vergisi sisteminin milli gelir tabanına oturması bakımından konuyu

³⁷³ Kamil Mutluer, Aykut Herekman, **a.g.e.**, s. 4.

³⁷⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s. 153.

³⁷⁵ **A.g.e.**, s. 162.

sınırlandırdığı gibi vergi güvenliğine de negatif etki yapar. Böyle bir yaklaşım vergi sistemini oluşturan diğer vergilerle bağlantıyı azaltarak, gelir vergisi sisteminin güvenliğini azaltıcı boşluklar oluşturur. Bu bakımdan geniş anlamdaki gelir tercihi yapılarak bir yandan gelirin milli gelir tabanına oturtulması sağlanıp vergi güvenliği ile ilgili boşluklar azaltılarak, gelir, gider ve harcama ile servet arasındaki bağlantılar kurulması mümkün hale getirilerek bu sayede bir otokontrol sistemi oluşturulabilir³⁷⁶.

2.2.1.1. Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımının Vergi Güvenliğine Etkisi

Mükelleflere gelir yaratan faaliyetlerin iktisadi ve sosyal değişime paralel bir gelişmeyle artması ve çeşitlenmesi gelirin ayrıntılı bir tanımının yapılmasını engellemektedir³⁷⁷. Yasal düzenlemelerde yer alan gelir tanımı ve gelirin niteliği gelir vergisinin uygulama şeklini belirleyen en önemli unsurlardandır. Bu bağlamda mevcut yasal düzenlemeye göre, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesi “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklindeki tanımıyla dar anlamdaki geliri, yani kaynak teorisini benimsediğini göstermiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ise gelirin unsurlarını yedi bent halinde saymaktadır. Bu maddeye göre herhangi bir ekonomik değer gelir olarak vergilendirilebilmesi için kanunda belirtilen gelirin yedi unsurundan birinin içinde yer alması gerekir. O halde vergi hukuku açısından, bir fiil yasalarla yasaklansa ve suç oluştursa bile kanunda nitelikleri belirtilen vergi doğuran olaya sebebiyet veriyor ve bundan gelir elde ediliyorsa vergiye tabi tutulacaktır³⁷⁸. Örneğin kumardan elde edilen kazanç gelirin yedi unsurundan birinin kapsamına sokulabildiği takdirde gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilecektir. Bunların hiçbirinin kapsamına sokulamazsa, özünde gelir niteliği taşısa dahi, gelir vergisine tabi tutulamayacaktır³⁷⁹.

Görüldüğü gibi Gelir Vergisi Kanunumuz ödeme gücündeki artışları kavramakta yetersiz kalmaktadır. Bu düzenlemenin ilk değiştirilme teşebbüsü 1997 yılında yapılmıştır. 1.1.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 1 ve 2. maddelerinde değişikliğe gidilerek gelirin kapsamı genişletilmeye çalışılmıştır. Yapılan

³⁷⁶ Yenal Öncel, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, s. 45.

³⁷⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 165, Ankara, 1991, s. 12.

³⁷⁸ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s. 5.

³⁷⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 241.

bu değişiklik sonucunda kaynak teorisinden ayrılmış ve net artış (safı artış) teorisine geçilerek gelirin tanımı değiştirilmiştir. Yapılan tanım değişikliği ile vergilendirme tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve neticede vergi güvenliğinin sağlanması gibi amaçların yanı sıra gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının da vergilendirilebilmesi de sağlanmaya alıřılmıřtır³⁸⁰.

Buna göre; “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safı tutarıdır” şeklinde tanımlanmış; GVK'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından 7. unsur “Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilmiştir. Getirilen bu düzenleme ile gelire giren kazanç ve iratların tek tek sayılması yaklaşımından vazgeçilmiş, onun yerine ilk altı unsura girmeyen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi esası belirtilmiřtir³⁸¹. Burada asıl amaç; kişilerin servet ve harcamalarındaki artışları beyan ettikleri kayıtlı gelirleri ve diğer yasal kaynaklarla aıklayamamaları durumunda idarenin kaynağı belirlenemeyen bu ekstra varlığın vergiden kaçırılmış bir gelir olarak vergilendirmesidir. Gelirin bu kadar geniş tanımlanmasının vergi güvenliğine katkısı büyük olmakla beraber bir takım teknik izleme olanaklarıyla desteklenmesi gerekmektedir.

Yine yapılan bu yasal değişikliklerle gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmek istenmiştir. Bu madde kapsamında vergilendirme yapılabilmesi için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, aynı Kanununun 103. maddesinde yazılı gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şartı getirilmiştir. Öte yandan, diğer kazanç ve irat olarak tespit edilen bir gelirin hangi yıl elde edildiğinin tespit edilememesi veya yükümlüler tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri kabul edilerek vergilendirme yapılacaktır. Bu durum hem zamanaşımı kavramının yok edilmesi hem de servet artışının izah nedenlerinin olabileceği gerçeğini dikkate almaması bakımından haklı eleştirilere maruz kalmıřtır³⁸².

³⁸⁰ Murat ak, “Vergi Reformu Kavramı çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 140, Aralık 1999, s. 77.

³⁸¹ Fevzi Rifat Orta, **a.g.m.**, s. 12.

³⁸² Gülsen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve

4369 Sayılı Kanunla yapılan ve yukarıda özetle belirtilen bu değişiklik, 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanunun 3. maddesiyle ertelenmiş daha sonra da 4783 Sayılı Kanunla tamamen kaldırılmış olduğu için hiç yürürlük kazanmamıştır ve tekrar 4369 Sayılı Kanun öncesi gelir tanımı uygulamasına dönmüştür. Sonuç olarak 4369 Sayılı Kanun ile yapılan tanım bir deneme girişimi olmaktan ileri gitmemiştir. 4369 Sayılı Kanun öncesine göre tek farklılık, yedinci gelir unsuruna ait “sair kazanç ve iratlar” ifadesinin “diğer kazanç ve iratlar” şeklinde değişmiş olmasıdır³⁸³.

Gelir vergisi sistemimiz kaynak teorisi üzerine kurulmuştur. Bu teori, gelirin belirli kaynaklardan elde edildiği ve bu kaynaklarında vergi kanununda açık bir şekilde belirtilmesi gerektiği esasına dayanmaktaydı. Bu esastan hareketle vergi kanunlarında gelirin hangi kaynaklardan sağlanabileceği yedi temel unsur halinde sayılmıştır. Kanunda sayılan bu yedi unsur dışında gelir elde edilmesinin mümkün olmadığı düzenlemesi vergi sisteminde tasarruf ve harcamadan hareketle gelirin otokontrolü sağlayacak “servet beyanı” ve “gider bildirim” gibi vergi güvenlik önlemlerinin ihdasını gerekli kılmıştır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere aslında tasarruf ve harcamalardan hareketle gelirin kavranması 4369 sayılı Kanunla geliştirilmiş yeni bir olay değildir.

01.01.1961 tarihinde GVK'nun 114, 115 ve 116. maddelerinde “Servet Beyanı” ve 113. maddesinde de “Gider Esası” adıyla iki ayrı vergi güvenlik müessesesi bulunmaktaydı. Servet beyanı esasında, yükümlülerce bildirilen veya maddi delillere dayanılarak saptanan dönem başı ve dönem sonu servetlerinin karşılaştırılacağı; bu karşılaştırma sonunda bulunan farkın aynı dönem içinde beyan olunan geliri aşması durumunda, aşan tutarın vergiye tabi olmayan bir kaynaktan elde edilmiş olduğunun ispatlanamaması şartıyla, dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılacağı kabul edilmekteydi. Bununla birlikte Gider Esası, diğer bir oto kontrol müessesesi olarak yürürlükte bulunmaktaydı. Bu esasa göre, yükümlülerin yıllık gelir beyannamelerinde gösterdikleri geliriyle bildirilen veya vergi incelemesi sırasında tespit olunan giderleri arasında açık bir farklılık bulunması halinde, servet kıyaslaması da dikkate alınarak, beyan olunan gelir yerine tespit edilen gelir tarhiyata esas tutulmaktaydı. Dolayısıyla, GVK'nun 2. maddesinde belirtilen 7 gelir unsurundan biri ile

Ana çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, s. 91

³⁸³ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 53.

ilişkilendirilemeyen herhangi bir gelir, servet mukayesesi ile kavranmakta, böylece net artış teorisi oto kontrol müessesesi yardımıyla uygulanmaktaydı. Ancak, söz konusu servet beyanı ve gider esası olarak adlandırılan vergi güvenlik müesseselerinin kaldırılması sonucunda, gelirin tasarruf ve harcamadan hareketle tespit imkanı ortadan kalkmıştı.

Bu açığın kapatılması amacıyla, önce VUK'un 30. maddesine eklenen bir hükümle tasarruf ve harcamadan hareketle gelirin kavranması amaçlanmış, daha sonra da 4369 Sayılı Kanunla GVK'nun 1. maddesindeki gelirin tanımı değiştirilmiş ve 2. maddesinde sair kazanç ve iratlar yerine “Diğer Kazanç ve İratlar” başlığı ile yeni bir gelir unsuru ihdas edilerek, daha detaylı bir düzenleme yapılmıştır. Servet beyanı ve gider esasının kaldırılması sonrasında benzer nitelikte olmamakla birlikte vergi güvenlik müessesesi olarak “Hayat Standardı Esası” getirilmiştir. Ancak hayat standardı esas, özünde net artış teorisi ve servet beyanı müessesesinin yerini dolduracak mahiyette bir oto kontrol aracı değildir. Hayat standardı esas, götürü bir vergileme niteliğinde olup sadece vergi hasılatı amacıyla düzenlenmiş adil olmayan bir müessesedir. “Hayat Standardı Esası” 4369 sayılı yasayla 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmasına rağmen, 4605 Sayılı Kanunla 1/1/2000-31/12/2001 tarihleri arasında geçici olarak tekrar uygulamaya konulmuştur. Ancak bir yıl sonra tekrar yürürlükten kaldırılmıştır.

İster kaynak teorisi sistemi içerisinde yer alan servet beyanı, gider esası gibi oto kontrol müesseseleri olsun, isterse, net artış teorisiyle açıklandığı üzere tasarruf ve harcamaların kavranması şeklinde olsun, sonuçta temel amaç, gelir unsurlarından herhangi birine mal edilemeyen bir gelirin, harcama ve tasarrufa dönüşmüş olabileceği mantığından hareketle kavranmasıdır. Bu bağlamda 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin mantığı doğrudur.

Harcama ve servet biriktirme safhasında vergi alınmasının temelinde, gelir dağılımının düzeltilmesi, sosyal adaletin teminine yardımcı olunması ve kamu vicdanının rahatlatılması gibi görüşler yer alsa da, diğer bir amaç olarak da gelirin elde edilmesi safhasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının, bu tür gelirlerin harcanması sırasında kısmen de olsa vergilendirilmesidir. Ancak, son yıllarda harcamalar üzerinden vergi alınması eğilimi artmakla beraber, bu durum gelir üzerinden alınan vergilerin önemini azaltmamıştır. Bu önem gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi güvenlik müesseselerinin bulunmasını gerekli kılmaktadır.

Kuşkusuz kayıt dışı bırakılan gelirlerin kayda alınması veya vergilenebilmesi son derece önemli bir konudur. Ancak burada yapılması gerekenin, gelirin tanımını değiştirerek yeni bir gelir unsuru yaratmak yerine, 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki gelirin tanımına ve 7 gelir unsuruna dokunmadan, yukarıdaki öneride belirtildiği gibi, GVK'da yapılacak bir düzenlemeyle bir vergi güvenlik müessesesinin ihdas edilmesi gerekmektedir. Böylelikle, harcama ve tasarruftan yola çıkılarak GVK'da belirtilen yedi gelir unsurundan hangisine girdiği saptanamayan ve beyan dışı kalan gelirleri vergilendirebilme imkanı doğmuş ve gelir tam anlamıyla kavranmış olacaktır.

2.2.1.2. Gelirin Unsurlarına Göre Vergi Güvenlik Önlemleri

2.2.1.2.1. Ticari Kazançlarda Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Gelir vergisinin en önemli unsuru ticari kazançlardır. Ticari kazanç üzerinden mükellef olanların sayısı, stopajla vergilendirilen ücretlileri ve menkul sermaye iradı elde edenleri bir kenara bırakırsak en fazladır. Buna göre en çok beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ticari kazanç elde edenlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. Maddesinin 1. Fıkrası "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü ile ticari kazancı genel ve soyut olarak tanımladıktan sonra aynı maddenin 2. fıkrasında özel olarak ticari kazanç sayılan gelirleri hükme bağlamıştır. Yasada belirtildiği gibi ticari kazançların çok çeşitli faaliyet alanlarını ilgilendirmesi, vergiyi doğuran olayın tespiti ve vergi tarhiyatının sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesi için önlem alınmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bakımdan burada geçmişte ticari kazançların güvenliği için alınan özel güvenlik önlemlerinin de gerekliliğinin eleştirisi de yapılmıştır.

2.2.1.2.1.1. Asgari Vergiye Tabi Olanlar ve Ödenecek Asgari Vergi

Gelir vergisi kanununda daha önceki dönemlerde yer almış ve uygulanmış olan Ortalama Kar Haddi Esası (OKHE), perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların kazançlarındaki denetimin güçlüğü nedeniyle benimsenmiş ve uzun bir süre Türk Vergi Sisteminde uygulanmış olan bir güvenlik müessesesidir.

Gelir ve Kurumlar vergisi kanunları özellikle ticari kazançlar bakımından en önemli denetim unsurunu kendi içinde taşımaktadır. Zira her ikisi de vergi yükümlüsü olan kişiler arasındaki ticari faaliyetlerde taraflardan birinin gelirini oluşturan tutar diğerinin ise giderini veya maliyetini oluşturmakta olup, alıcının işlem bedelini tam olarak kayıtlara intikal ettirmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Tabi bunun için

ekonomideki belge düzen ve disiplini ile kayıt sisteminin kurulmuş olması gerekir. Eğer malın vergi yükümlüsü olmayan kişilere satışı söz konusu ise bu kontrol sistemi işlemeyecektir. İşte kanun koyucu bu gibi hallerde beyan edilen ticari kazancın ortalama kar hadleri ölçüsü ile denetlenmesini öngörmüştür. Bu nedenle GVK 111. maddesi ile OKHE düzenlenmiştir³⁸⁴.

Önceki dönemlerde vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanmış olan Ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası uygulamadan kaldırıldıktan sonra 2364 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren talih oyunları işletmelerindeki belge ve kayıt düzenindeki disiplinsizlik nedeniyle talih oyunları salonu işletenlere özel “Asgari Vergi” adı verilen bir güvenlik önlemi getirilmesi bir zorunluluk olmuştur. (GVK. mük. md. 111). Söz konusu Turizmi Teşvik Kanunu ile 1995 yılında 4108 Sayılı Kanunla vergi sistemimize giren bu güvenlik önlemi bu salonların kapatılması nedeniyle fazlaca işlerliği bulunan bir önlem değildir.

Bu güvenlik önleminin uygulanabilmesi için vergi yükümlülerinin; Gerçek usulde (bilanço ve işletme hesabı esasına göre) gelir vergisine tabi olması ve Talih oyunları salon işletmeciliğinin 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre yapılması gerekmektedir³⁸⁵. Asgari vergi tutarı, talih oyunları salonlarında bulunan oyun masalarının ve oyun makinelerinin sayısına bağlı olarak hesaplanmaktadır. İlgili yıl için uygulanan tutarlar VUK’un ilgili hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle bulunan tutar kadar arttırılır.

Bakanlar Kurulu kanunda yazılı tutarları 10 katına kadar arttırmaya ve turizm bölge alan merkez itibariyle farklı tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Asgari vergi cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere cari yıl içinde ödenir. Mahsup edilmeyen vergiler iade edilmez. Bu nedenle yapılan işlem asgari vergi niteliği gösterdiğinden bu müesseseye asgari vergi denilmiştir³⁸⁶.

2.2.1.2.1.2. Asgari Verginin Uygulaması

Şans ve talih oyunları oynatanlar ve düzenleyenler aylık dönemler itibariyle hesaplanan asgari vergi takip eden ayın 20. günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

³⁸⁴ Yalçın Demirsoy, “Ortalama Kar Hadleri Esası Hakkında Açıklamalar ve Gayrisafi Kazançtaki Düşüklüğün İzah Şartları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 115, Mart 1991, s. 3.

³⁸⁵ Ali Serdar, **a.g.m.**, s. 12.

³⁸⁶ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998, s. 98.

Geçici verginin mahsup edilmesi benzer şekilde tahakkuk eden asgari vergi o yıla ilişkin verilen yıllık beyanname üzerinden bu faaliyetlere ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilmeyen vergiler red ve iade edilmez. Vergi güvenlik müessesesi olan kısım burasıdır. Yükümlünün ilgili dönem için ödenecek hem geçici vergisi hem de asgari vergisi varsa, geçici verginin asgari vergiden indirilmesi gerekir. Böylelikle geçici verginin asgari vergiden düşülen ya da bir başka deyişle asgari vergi içine girmiş kısmı terkin edilir geri kalan kısmı terkin edilmez³⁸⁷.

2.2.1.2.2. Zirai Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarımsal üretim birimlerinin gösterdiği dağılım, tarım faaliyetlerinin niteliği, vergi ve muhasebe bilgisi açısından ortaya çıkan sorunlar, eğitim düzeyi gibi faktörler bu sektörün vergi bakımından kavranmasını güçleştirmektedir³⁸⁸. Gayrisafi milli hasıla içerisinde tarım sektörü payının büyüklüğü ve nüfusumuzun hala önemli bir bölümünün bu sektörde bulunması, ülkemiz ekonomisi açısından söz konusu sektörün vergi güvenliği bakımından önemini ortaya koymaktadır.

Tarım kesiminin vergi bakımından disipline edilememesi sadece zirai kazançlardan alınan vergilerin kaybına neden olmamakta, aynı zamanda ücret ve ticari kazançlarda da vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Tarım sektöründe vergi ödeme gücünün tespitini güçleştiren faktörler mevcut olmakla birlikte, bu sektörde olan vergi rezervinin çeşitli uygulamalarla mutlaka kavranması gerekmektedir³⁸⁹.

Zirai kazançların vergilendirilmesi; kaynakta vergilendirme ve gerçek usulde vergilendirme olmak üzere iki çeşit uygulamaya kanunlarda yer verilmiştir. Kural olarak, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, GVK'nun 94. maddesi gereğince, hasılatları üzerinden tevkifat yapılması suretiyle kaynakta vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır (GVK Md. 53). Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının, gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin, bu kazançları için beyanname vermemeleri hüküm altına alınmıştır.

³⁸⁷ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s. 98.

³⁸⁸ Abdurrahman Akdoğan, "**Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**", s. 149.

³⁸⁹ **A.g.e.**, s. 149.

Türkiye’de nüfusun % 35’i tarım kesiminde yer almaktadır. Önemli bir kısmının tarım kesiminde yer almasına karşın, bu kesimdeki gelir vergisi tahsilatının çok düşük düzeyde kalmasının çeşitli nedenleri olmakla birlikte en önemlisi; yürürlükteki mevzuatın tarımın vergilendirilmesi konusunda gerekli belge ve kayıt düzeninin iyi işletilememesi ve güvenlik önlemlerinden yoksun bulunmasıdır³⁹⁰. Bazı maliyecilerin geçmişte vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanmış ve 4369 Sayılı Yasa ile 1998 yılında yürürlükten kaldırılan asgari zirai kazanç ve asgari zirai vergi uygulamasının tekrar yürürlüğe sokulması ile zirai kazançlarda vergi güvenliğinin sağlanacağı savunulsa da³⁹¹ da bu görüşe katılmak mümkün değildir. Götürü bir vergileme sistemi olan asgari zirai vergilendirme, vergi adaletine aykırılıklar taşımaktadır. Verginin adil olması verginin ödeme gücü olanlardan alınmasıyla mümkündür.

Asgari vergilendirme kabul edildiği takdirde, yükümlü, kazancı olmadığı hallerde de vergi verecek veya kazandığından daha fazla vergi ödeyecek ya da çok kazananlardan da asgari vergi alınmakla yetinilecektir. Böyle bir uygulamanın beyan esasına bir tepki niteliği taşıdığı, gelir vergisinin ilke ve kurallarına aykırı olduğu gibi vergi idaresinin de başarısızlığının bir göstergesidir. Uygulamalarda modern vergiciliğin beyan esasına dayanması gerektiğini savunmakla beraber bir yandan da bu görüşlerin aksi yönünde asgari zirai vergi gibi bir tür götürü vergiye yönelmek büyük bir tutarsızlıktır. Vergi adaleti ve vergi güvenliğini ortadan kaldıran sakıncaları ve yükümlü psikolojisini bozan yanlarına karşın bu uygulamanın aslında vergilemeye ilişkin düzenleme ve uygulama eksiklerinden kaynaklanan bir zorunluluktan doğduğunu kabul etmek gerekir. Böyle bir vergilendirme gelir vergisindeki gerçek usulde vergilendirme esasına aykırı düşecek ve vergi sistemini götürü vergilendirmeye doğru yöneltecektir³⁹². Bu durum tarımsal vergi ödeme gücünün net olarak belirlenmesinin zorluğu ile birlikte ağırlıklı olarak siyasi nedenlere dayanmaktadır.

Zirai kazançların vergilendirilmesinde temel vergileme rejimi olarak stopaj (tevkifat) esasını benimsenmiştir. Zirai kazancın tespitinde hasılat yerine işletme büyüklüğü ölçülerinin esas alınarak, çiftçiye külfet getirmeyen bir vergileme rejimi uygulamaya konulmuştur³⁹³. Zirai kazancın tespitinde hasılat yerine işletme büyüklüğü

³⁹⁰ Sait Engindeniz, “Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Kayıtdışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs, 1996, s. 127.

³⁹¹ Ali Serdar, **a.g.m.**, s. 12.

³⁹² Vural Arıkan, **a.g.e.**, s. 39.

³⁹³ Fazıl Aydın, “Türkiye’de Tarım Sektörünün Değerlendirilmesi-III”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 106,

ölçülerinin esas alınması da vergi güvenliği bakımından eleştirilebilecek bir düzenlemedir. Tarım sektörüne yönelik olarak vergilendirme yönteminin tevkifat usulü üzerine kurulması olumlu bir uygulama olmuştur. Tevkifat usulü ile tarım sektörünün kavranması ve vergilendirilmesi gerek idare gerekse yükümlü açısından büyük bir kolaylık sağlamıştır.

Tarım sektörünün barındırdığı nüfus, tarımsal yapıdaki bozukluklar, kurumsal altyapının oluşturulamaması, bu kesimde kişi başına düşen gelirin düşüklüğü ve tarımın karşılaştığı darboğazlar dikkate alınarak bu sektörün desteklenmesi gerektiği düşünülmüş ve bu kesimin büyük çoğunluğu gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bunun sonucu olarak da tarımdan alınan gelir vergisi, vergi tevkifatı ile sınırlı kalmış ve tarımsal gelirlerin asgari düzeyde vergilendirilmesi söz konusu olmuştur³⁹⁴.

Çiftçilere tanınan muafiyetlerin çokluğu da gerçek usulde vergilendirmeyi esas almış bir vergi sisteminde bütünlüğü bozarak vergi kayıplarına neden olabilir. Bu bakımdan muafiyetlerin sınırları dar tutularak herkesin vergi yükümlüsü olması sağlanmalıdır. Tarım sektörünün ülke ekonomisine gerekli katkıyı sağlaması için çiftçilerin çiftçi belgesi almalarının özellikle ziraat odaları tarafından izlenmesi, AB'ye katılım süreci içinde tüm çiftçilerin çiftçi kayıt sistemine dahil edilmesi, çiftçi tapu kayıtları ve diğer kayıtlara yönelik veri tabanının oluşturulması zirai kazançların vergilendirilmesi bakımından önemli bir uygulama olmuştur³⁹⁵.

Zirai kazançlarda diğer bazı kurumlardan da yararlanılarak vergi güvenliği oluşturulmuştur. GVK'nun 4369 Sayılı Kanunla değiştirilen 53. maddesinin son fıkrasında “VUK’un hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan ve ziraat odası, bulunmayan yerlerde tarım il veya ilçe müdürlüklerinden çiftçi belgesini almayan çiftçiler çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenir” hükmü yer almaktadır. Bu fıkra hükmüne göre çiftçilerin avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanabilmeleri için ilgili mevzuatında belirtilen

Ekim-2001, ss. 70-71.

³⁹⁴ Sait Engindeniz, “Türkiye’de Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi Üzerinde Bir Değerlendirme-II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 148, Ocak-2001, s. 100.

³⁹⁵ Fazıl Aydın, “Türkiye’de Tarım Sektörünün Değerlendirilmesi-III”, ss. 70-71.

şartlarla birlikte³⁹⁶; VUK'un belge düzenine ilişkin hükümlerine uymaları ve çiftçi belgesi almalarının getirilmesi vergi güvenliği bakımından olumlu bir gelişmedir.

VUK'un belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymadığı belirlenen çiftçiler, ilgili vergi daireleri tarafından çiftçinin bağlı olduğu ziraat odasına, ziraat odasının bulunmadığı yerlerde ise ilgili tarım il veya ilçe müdürlüklerine bildirmektedir. Vergi daireleri bu bildirimlerde kesinleşmiş tespitleri esas alacaklar, yargıda ihtilaf konusu yapılan ya da henüz süresi dolmadığı için kesinleşmemiş fiillere ilişkin tespitleri bildirmeyeceklerdir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasına ilişkin kesinleşmiş tespitlerin bulunması halinde ise, vergi daireleri söz konusu bildirimlerinde bu hususa da yer vereceklerdir. Söz konusu bildirimler en geç ertesinin Ocak ayı sonuna kadar ilgili oda ya da müdürlükte olacak şekilde yapılacaktır³⁹⁷.

2.2.1.2.2.1. Çiftçi Belgesi Düzenlemeye Yetkili Olanların Sorumlulukları

Vergi güvenliği olarak yardımcı kuruluş olarak kullanılan ilgili ziraat odaları ya da tarım il veya ilçe müdürlükleri, çiftçi belgesini düzenlerken vergi dairelerinden gelen bilgileri dikkate alacaklar ve VUK'un ilgili hükümlerine uymayan çiftçilere, yaptırımın uygulandığı süre zarfında çiftçi belgesi vermeyeceklerdir.

Yarı resmi kuruluş olan ziraat odaları ile kamu kurumu olan tarım il veya ilçe müdürlükleri düzenledikleri çiftçi belgesinde yer alan bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar. Bu nedenle söz konusu kuruluşlar, çiftçi belgelerinin düzenlenmesi ve onaylanması işlemlerinde, bu belgelerde yer alan bilgilerin gerçekliğini araştırmak durumundadır.

Kanunun emredici hükümlerine uymayarak çiftçi belgesi verilmeyecek olanlar adına çiftçi belgesi düzenlenmesi veya çiftçi belgesinde yer alan bilgilerin eksik ya da gerçeğe aykırı düzenlenmesi halinde ilgili ziraat odası veya tarım il veya ilçe müdürlüğündeki ilgililer hakkında TCK'nun ve VUK'un cezalarla ilgili hükümleri ile destekleme unsurlarıyla ilgili olarak çıkarılan kararname ve uygulama tebliğlerinde yer alan hukuki ve cezai sorumluluk hükümleri uygulanacaktır³⁹⁸.

³⁹⁶ Ümit Aksoy, "Tarımsal Destekleme Politikaları ve Çiftçi Belgesi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs-2001, s. 47.

³⁹⁷ **A.g.m.**, s. 48.

³⁹⁸ **A.g.m.**, s. 49.

2.2.1.2.2.2. Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Mütteselsil Sorumluluk

Sorumluluk uygulaması ile genel olarak tevkif yoluyla ödenen vergilerde mütteselsil sorumluluk esas 213 Sayılı VUK'un 11. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde de mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden alım satıma taraf olanların tümünün mütteselsilen sorumlu olacakları şeklindeki düzenleme vergi güvenliği bakımından büyük önem taşımaktadır.

Zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ve ticaret borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden mütteselsilen/zincirleme olarak sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkisini 153, 155, 162, 175, 185, 188 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerini yayımlayarak kullanmıştır³⁹⁹. Benzer uygulama ve sorumluluk tüm kesinti şeklindeki vergilerde görülmektedir. buna göre benzer vergi güvenlik önlemi ücretlerde, menkul sermaye iratlarında ve işyeri benzeri stopajla vergilendirilen gayrimenkul sermaye iratlarında da bulunmaktadır.

2.2.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemleri (Emsal Kira Bedeli Uygulaması)

Gayrimenkul sermaye iratları geniş ölçüde stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Stopaj uygulanmasının yukarıda da belirtildiği üzere vergi güvenlik önlemi olduğu açıktır. Gayrimenkul sermaye iradında hasılatın temsil edilen kira bedeli olduğu GVK'nun 72. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Ancak bazı durumlarda hasılat olarak gerçek kira yerine emsal kira bedelinin dikkate alınacağı, bir başka deyişle kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olmayacağı GVK'nun 73. maddesinde bir güvenlik önlemi olarak düzenlenmiştir.

Emsal kira bedeli, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak 193 Sayılı GVK'nun 73. maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirlerinin

³⁹⁹ Fatih Acar, "Zirai Ürünlerde Vergi Tevkifatı Esası", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 87, Aralık 1995, s. 30.

altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik önlemi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir⁴⁰⁰. Söz konusu madde hükmüne göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanmasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Bu hükümlere göre, bina ve arazi için emsal kira bedeli tespit edilirken, öncelikle yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce belirlenmiş bir kira bedelinin olup olmadığı araştırılacaktır. Mahkemece tespit edilen bir bedel varsa emsal kira bedeli uygulaması açısından bu bedel esas alınacaktır. Böyle bir belirleme yoksa VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'i bina ve arazinin emsal kira bedelidir⁴⁰¹. VUK'un 268. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin rayiç değeridir. Bina ve arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Emsal kira bedeli uygulanmayacak halleri kanun, dört bent halinde belirtmiştir. Bunlar, boş kalan gayrimenkullerin korunması amacı ile başkaları tarafından kullanılması, binaların sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine ayrılması, mal sahibiyle birlikte akrabaların da aynı evde oturması, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamar biçiminde sıralanmaktadır. Belirlenen tutardan daha az kira alınması durumunda dahi, kira geliri emsal kira bedeli kadar varsayılacaktır. Ancak beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun yükümlülere ispatlanması durumunda, emsal kira bedelinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda farklı görüşler söz konusudur.

Danıştay gerçek kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olduğunun ispatlanması durumunda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı yönünde kararlar vermiştir. Danıştay'ın bir kararına göre⁴⁰² GVK'nun 1. ve 70. maddesinde kazanç ve iratların vergilendirilmesini elde etme koşuluna (tahsil esasına) bağlamıştır. "GVK'nun 2. maddesinin son fıkrasında; bu madde de yazılı kazanç ve iratların, aynı kanunda aksine hüküm olmadıkça gerçek ve safi tutarları üzerinden vergiye tabi olduğu yönündeki

⁴⁰⁰ Mustafa Durmuş, "Bedelsiz Olarak Kiralanan Gayrimenkullerde Emsal Kira Bedeli, Gelir Vergisi Tevkifatı ve Beyanı", **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, s. 211.

⁴⁰¹ Soner Ülgen, "Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası", **Yaklaşım**, Sayı: 109, Ocak 2002, s. 69.

⁴⁰² Danıştay, 12.11.1986 tarih ve E: 1986/1151, K: 1986/2209 Sayılı Karar.

kuralına dayanılarak 73. madde de buna istisna getirdiği ve kiralanan mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağını kurala bağlandığı ileri sürülebilirse de kanununun 70. maddesinde vergilemede elde etme esasının kabul edilmesi nedeniyle emsal kira bedeli esasının söz konusu 2. maddenin son fıkrasına istisna oluşturmadığı sonucuna varılır⁴⁰³.

Emsal kira bedeli uygulaması, vergi gelirlerinin azalmasını bir ölçüde önleyebilecek, bazı muvazaalı davranışların önüne geçebilecek bir özellik taşımaktadır. Emsal kira bedelinin üzerinde ödenen kira bedelleri diğer kira geliri elde edenler için emsal olma özelliği taşıyabilir⁴⁰⁴. Genellikle vergi idaresi hazineci zihniyetle hareket etmekte, değerlendirme ve yorumlarını bu doğrultuda yaparak vergi kaybını önlemeyi ve vergi gelirlerini arttırmayı ön plana çıkarmaktadır.

2.2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ GÜVENLİK DÜZENLEMELERİ

Günümüzde küreselleşme olgusunun hızlanması ve artan ticaret hacmi nedeniyle bir çok ülke vergi sistemlerini; vergilendirmede adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergi sisteminde sadelik ve basitlik, vergilendirmede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmış bulunmaktadır. Ülkemizde de bu gelişmelere paralel olarak vergi kanunlarının yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuştur.

Her ne kadar bazı yazarlar tarafından kayıt dışılıkla mücadele için şirket kuruluşlarının zorlaştırılması tavsiye ediliyor olsa da⁴⁰⁵, ekonomik hayatın akışında ve büyük yatırımlara girişilmede sermaye yetersizliğinin olduğu noktalarda şirketleşme kaçınılmazdır. Bu nedenle şirket kuruluşlarının zorlaştırılması değil kolaylaştırılması gerekir. Ancak vergi güvenliği açısından da ek tedbirler konulmalıdır. Yeni düzenlemelerle vergi sistemimizdeki bu yapısal dönüşüm üç ana ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler; Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması, mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması, mükelleflere daha

⁴⁰³ Mehmet Ali Çetin, “Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Bir Sorun”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 98, Kasım 1996, s. 49.

⁴⁰⁴ Adnan Gülerman, “Emsal Kira Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu”, Yaklaşım, Sayı: 75, Mart 1999, s. 18. Ayrıca bkz. Bülent Çağlayan, Gül Arslan Kurnaz, “2001 Yılı Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tespiti, Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Özel Sayı, Sayı: 55, Ekim-Kasım 2001, ss. 17-19.

⁴⁰⁵ Memduh Aslan, “Kayıtdışılık ile Hukuki Mücadele”, Vergi Dünyası, Yıl: 31, S. 365, Ocak 2012, s. 191.

kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan ve bilgi ve teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması, seklinde özetlenebilir⁴⁰⁶.

Bu amaçla Türk Vergi Sisteminde yapılan düzenlemelerden biri de 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 2006 yılında yürürlüğe girmesidir (Resmi Gazete, 2006). Yeni Kanunla vergi sistemimize transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, vergi cennetlerine ilişkin yeni düzenlemeler getirilerek, örtülü sermaye kavramı yeniden düzenlenmiş ve objektif kriterlere bağlanmıştır.

Kurumlar vergisindeki vergi güvenlik müesseseleri olarak örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı ve vergi cennetlerine ilişkin düzenlemeler ana hatları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2.2.1. Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Uygulaması

Özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı kurumlarda sık rastlanılan bir durum, yabancı ortak veya ortaklardan döviz üzerinden borç alınması, alınan borç dolayısıyla oluşan kur farkı ve faiz tutarının kanuni defterlere gider kaydedilerek Kurumlar Vergisi ve buna bağlı diğer vergi ve fon matrahlarını azaltma çabası içine girilmesidir. Bu çabaları engelleyecek tek hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve önemli bir güvenlik müessesesi olan "örtülü sermaye" dir.

Örtülü sermaye müessesesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü; "Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsal kurumlarınkine nazaran bir fazlalık gösterirse söz konusu istikrazlar örtülü sermaye sayılır." şeklindedir. Aynı kanunda hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Filiz Ekinci, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007,(17), s. 288.

⁴⁰⁷ Fatih Acar, "Şirket Ortaklarına Ödünç Para Verme Sonucu Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar Kar Payı Olarak Nitelendirilebilir Mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 147, Yıl: 2000, s. 52.

Bir borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için şu şartların topluca bulunması gerekir:

- Alacaklı, borcu olan kurumla “vasıtalı veya vasıtasız şirket münasebeti” bulunan veya “devamlı ve sıkı iktisadi münasebeti” olan gerçek veya tüzel kişi olmalıdır.
- Borç, kurumda “devamlı” olarak kullanılmalıdır.
- Borç ile borçlu kurumun öz sermayesi arasındaki nispet “emsali kurumlara nazaran bariz bir fazlalık” göstermelidir.

Kanun koyucunun "örtülü sermaye" müessesesinde güttüğü amaç, bu nitelikteki bir borçlanma dolayısıyla kurum kazancının aşındırılmasını önlemektedir.

2.2.2.1.1. Grup Şirketleri ve Örtülü Sermaye

KVK.da örtülü sermayeye konu istikrazın, mal veya hizmet satışı karşılığı (yani ticari mahiyette) olmayan belli, başka bir deyişle sabit bir miktar para olduğu ve bunun işletmede uzun süre kullanılması halinde örtülü sermaye niteliği kazanacağı söylenebilir. Bunu, önceki bölümde açıklanan “*sermayenin belli olması*” prensibi de teyit etmektedir.

Sürekli işleyen, bu nedenle de bakiyesi sürekli değişen hatta zaman zaman tersine dönen cari hesaplar yoluyla sağlanan kaynaklara, açıkladığımız gerekçelerle örtülü sermaye denilemez. Böyle bir sermaye anlayışı sermaye şirketlerinde söz konusu olamaz. Değişken sermaye kavramı, tüzel kişiliği olmayan adi şirketlere özgü bir kavramdır. Adi şirketlere has bu değişken sermaye, ortaklar cari hesabı kanalıyla işletmeye konulur ve çekilir⁴⁰⁸.

KVK'nun 16 ve 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç hükümleri, vergi güvenliğinin sağlanmasına yani hazinenin kayba uğratılmasının önlenmesine yöneliktir.

Bu nedenle, kanunda açıkça bu ifade edilmemiş olmasına rağmen Danıştay, özellikle son yıllarda, örtülü sermaye veya örtülü kazanç ile ilgili tüm yasal şartların oluştuğu anlaşılabilir, olayda vergi kaçırma kastı ve hazinenin fiilen zarara uğratılması durumu yoksa yapılan tarhiyatları terkin (kaldırma) yönünde kararlar vermektedir⁴⁰⁹.

Bu bakımdan, borcu alan kurum borç üzerinden faiz hesaplayıp bunu gider

⁴⁰⁸ Ömer Arpacı, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Sermaye Şirketi Kavramı”, **Yaklaşım**, S. 152, Yıl: 2005, s. 116.

⁴⁰⁹ Nazmi Karyağdı, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizlerin ve Örtülü Kazanç Dağıtımının Kâr Payı Olarak Nitelendirilip Nitelendirilemeyeceği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 256, Aralık 2002, s. 71-72.

yazarken, alacaklı kurum bunu gelir yazarak kurum matrahına dahil etmişse, ortada hazine zararı bulunmamaktadır. Ancak alacaklı kurum indirim, istisna veya zarar nedeniyle matrah beyan etmemişse hazinenin gelir kaybına uğraması söz konusu olabilir. Bu nedenle, hazine zararı araştırılmalı yani “*Şayet faiz hesaplanıp gider ve gelir yazılmasaydı ne olurdu?*” sorusunun cevabı bulunmalı ve bulunan sonuç ile fiili durum mukayese edilmelidir. Eğer bu mukayese sonucunda, hazinenin zarara uğramadığı tespit ediliyorsa, örtülü sermayeyle ilgili işlem yapılmamalıdır⁴¹⁰.

Bilindiği gibi, grup şirketler arası borç para alışverişlerinde, borç para veren kurumlar, KVK.’nun 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç hükümlerini ihlal etmemek amacıyla, vermiş oldukları borçlar için faiz hesaplamaktadırlar. Bir taraf faiz hesaplayıp gelir yazmak zorunda iken, diğer tarafın bunu gider yazamaması aksak bir uygulamaya sebep olmakta ve bu durum uygulamada “*örtülü sermaye- örtülü kazanç sarmalı*” olarak adlandırılmaktadır.

Uygulamada, aynı holdinge dahil şirketlerin kaynaklarını işbirliği içinde en rasyonel şekilde kullanmalarını temin için, holding şeklindeki organizasyonun doğal sonucu olarak, likidite fazlası olan şirketlerin bu fazlaları kaynak ihtiyacı olan şirketlere aktarılmakta ve belli periyotlarla gruba dahil şirketlerde bu nitelikteki tüm alacak ve borçlara piyasa rayiçlerine uygun nispette yeknesak bir faiz işletilerek, her şirkete kullandığı kaynağın maliyeti ödetilmektedir.

Böylece gruba dahil şirketler arasında menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Ticari hayatın gerçeklerine ve holding şeklindeki yapının doğasına uygun bu ilişki nedeniyle ödenen faizlerin gider yazılması kadar mantıklı ve hakkaniyete uygun bir şey olamaz. Nitekim Danıştay’da bu görüşü paylaşmaktadır⁴¹¹.

Grup şirketlerinin birbirlerine aktardıkları kaynaklar, özkaynaklardan karşılanabileceği gibi, yabancı kaynaklardan da karşılanabilir. Örneğin bir şirket aynı gruptaki diğer bir şirkete bankadan aldığı krediyi kısmen veya tamamen kullanabilir. Bu takdirde, krediyi aktaran şirket bir anlamda aracılık fonksiyonu görür. Ekonomik hayatta bu tür olaylara, limitlerin uygunluğu, kullanılan kredilerin belli bir süre serbest kalması gibi nedenlerle sıklıkla rastlanmaktadır.

⁴¹⁰ Mesut Koyuncu, “Örtülü Sermaye Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 177, Mayıs 1996, s. 24.

⁴¹¹ Sağlam Erdoğan, “Grup Şirketleri Arasında Sürekli İşleyen Cari Hesaplar Yoluyla Ortaya Çıkan Borçlanmalar Örtülü Sermaye Olarak Nitelendirilemez”, **Vergi Dünyası**, Sayı:245, Ocak 2002, s. 12.

Verilen paraların kaynağını yabancı kaynakların oluşturduğu durumlarda, bize göre, örtülü sermayeden söz edilemez. Çünkü vergilendirmede VUK'un 3. maddesi gereğince gerçek durum esastır. Burada da, gerçekte grup şirketi üzerinden kredi kullanımı vardır. Faiz tutarı da nihai anlamda kredinin gerçek kullanıcısı olan şirkette gider yazılmaktadır. Krediyi kısmen veya tamamen diğer şirkete aktaran şirkette faiz tutarı hem "gider" hem de "gelir" yazılmaktadır. Yani gider yazılan tutar bir anlamda telafi edilmektedir. Bize göre, böyle bir durumda, kredi kaynaklı paraları örtülü sermaye saymak, kanunun ruhuna aykırıdır.

2.2.2.1.2. Ortağın Şirkete Döviz Cinsinden Borç Vermesinin Vergisel Boyutu

Ortağın şirkete verdiği borç, "örtülü sermaye" niteliği taşımadığı sürece, bu borç için şirketin ortağa faiz ödemesine ve gider yazmasına engel bir durum da yoktur. Bu faiz ödemeleri (alacak faizleri) stopaja tabi değildir.

Çoğu zaman ortaklar şirketlerine döviz olarak borç verirler ve faiz almazlar. Çünkü ortağın amacı şirkete borç verip buradan faiz elde etmek değil, şirketinin geçici finans ihtiyacını bankalara muhtaç olmadan gidermek, fakat bu arada şahsî parasının reel değerini korumaktır.

Bazı ortakların şirkete kullandırdıkları dövizli borç için faiz talep ettikleri de görülebilir. Özellikle birden fazla büyük hisseli ortaklıklarda, ortakların şirketi finanse etmeleri, hisseleri ile orantılı olmadığında, finansmanı yapan ortak tek taraflı fedakarlıkta bulunmak istemediği için, şirkete verdiği dövizli borç nedeni ile döviz faiz talebinde de bulunabilmekte, örtülü sermaye durumunu yoksa bu döviz faizler de, borcu almış olan şirket tarafından kur farkları ile birlikte gider yazılabilmektedir⁴¹².

Kurumlar, kendi öz kaynaklarının yanı sıra, yabancı kaynak kullanmak suretiyle de faaliyette bulunurlar. Ancak kurumların kullandıkları bu yabancı kaynakları sağlayanların niteliği de önemli olup, kurumların ortaklarının, kuruma koydukları paraların, KVK.'nın 16. maddesinde belirtilen örtülü yoldan konulmuş bir sermaye niteliğine bürünmesi durumunda, ortaklar tarafından verilen paraların kurum tarafından nemalandırılması ve nemalandırma sonucu hesaplanan tutarların vergi matrahından indirilerek kurum kazancını azaltması durumunda; bu işlemin vergi kanunlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının irdelenmesi gerekmektedir. Ortaklarının örtülü yoldan

⁴¹² Şükrü Kızılot, "Ortakların, Şirkete Döviz Cinsinden Borç Para Vermesi ve Kur Farkının Gider Yazılması Konusunda Son Gelişmeler", **Yaklaşım**, Sayı: 121, Ocak 2003, s. 33.

işletmeye koydukları sermayenin nemalandırılması, örtülü yoldan konulmuş sermaye ile kayıtlı sermayenin, bir arada kullanılarak, elde edilen toplam kurum kazancının, bir kısmının, vergilendirilmeden ortaklara intikal etmesini sağlayacaktır. Bu durum ise, temel unsuru sermayeye dayalı organizasyon olan anonim şirket kazançlarının, haksız yere vergi dışı bırakılmasına yol açacaktır.

Ortakların işletmeye koydukları veya verdikleri döviz cinsinden paraların örtülü sermaye karşısındaki durumunun, verilen paranın KVK.'nun 16. maddesinde yer alan şartları topluca taşıyıp taşımadığı yönünde değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Ayrıca bu şartları taşıyan ve işletmeye ortaklar tarafından verilmiş olan döviz cinsinden paraların nemalandırılmasının ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Şirket ortaklarının döviz cinsinden şirkete verdikleri borçlara ilişkin hesaplanan kur farklarının kurum kazancından indirilemeyeceğini savunan iki görüş vardır. Ancak KVK.'nun 15/2 ve 16. maddeleri toplu olarak değerlendirildiğinde ve yukarıda yer alan açıklamadan da görüleceği üzere, örtülü sermaye olarak nitelendirilecek bir borçlanmanın varlığı ve bu borçlanma üzerinden faizin ödenmesi halinde bu faiz giderlerinin dönem kazancından indirimi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/2. maddesine göre mümkün değildir. Madde metninde her ne kadar faiz kelimesi kullanılmışsa da burada önemli olan husus örtülü sermaye sonucunda kurumun fazladan borçlanmada bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere bir para ödemesi ya da bir menfaat sağlaması ve bunu kurum matrahından indirmesidir. Bu menfaat faiz olabileceği gibi kara iştirak payı olabilir, kur farkı olabilir, altın farkı veya enflasyon payı olabilir, ne şekilde ve nasıl isimlendirildiği önemli değildir. Önemli olan bu işlemin mahiyeti ve sonucudur. Mahiyeti örtülü sermaye sayılan bir borçlanma, sonucu ise TL cinsinden ödenen fazla paranın kurum matrahı ile ilişkilendirilerek kurum kazancının azaltılmasıdır⁴¹³.

Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinde; “Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır.” hükmü yer almaktadır.

⁴¹³ Şekdur Mahmut, “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Üzerine Farklı Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 236, Nisan 2001, s. 44.

Yukarıda yer alan kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, örtülü sermayeden söz edebilmek için,

- Kurumun vasıtalı, vasıtasız bir şirket ilişkisi ya da devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki içinde bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yapmış olması
- Alınan borcun işletmede devamlı olarak kullanılması
- Alınan borcun öz sermayeye olan oranının, emsali kurumlarinkine oranla bariz bir fazlalık göstermesi gerekmektedir.

KVK'nun, 16. maddesinde örtülü sermayenin varlığı için gerekli olan koşullardan bir tanesi de borçlarla öz sermaye arasındaki oranın, emsali kurumlara nazaran bariz bir fazlalık göstermesi olarak sayılmıştır. Ancak, söz konusu maddede kıyaslama yapılacak kurumun ne şekilde belirleneceği konusunda bir açıklama yapılmamıştır.

Vergi sistemimizde, kazancın tespit sistemi, öz sermaye karşılaştırmasına dayalı bir sistem olup, vergi matrahı dönem sonu ve dönem başında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerleri, esas alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Öz sermaye ise, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin değerleri toplamı ile alacaklar toplamından, borçlar düşüldükten sonra kalan tutar olduğuna göre, bunun tespit edilebilmesi için, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerinin bilinmesi gerekmektedir. Değerleme, VUK.'un 258. maddesinde "Vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, işletmeler için, değerlemenin işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olacağı açıktır. Bu yönüyle, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde, değerlemesinin yapılarak vergi matrahının da buna göre tespit edilmesi gerekmektedir. VUK.'daki değerlemeye ilişkin emredici hükümlerin dışına çıkarak, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin, ilgili hükümler dışında değerlemeye tabi tutulması, doğrudan vergi matrahını etkileyecektir. Bu yönüyle işletmeye dahil kıymetlerin değerlendirilmesinde, VUK.'da yer alan kriterlere göre hareket edilmesi vergi matrahının doğru tespit edilebilmesi için gerekli şarttır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi birinci fıkrasında "*Kurum kazancının tespitinde aşağıda yazılı indirimlerin yapılması kabul edilmez.*" hükmü yer almakta olup, aynı maddenin 2. bendinde, kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyecek indirim olarak "*Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler*" sayılmıştır.

Kurum ortaklarının örtülü yoldan işletmeye koydukları paraların, nemalandırılması sonucu, ortaklara ödenen veya hesaplanıp, ortaklara ait hesaplara

alacak kaydedilen tutarların, kar payı dağıtımını hükmünde olacağı tabiidir. Bu yönüyle, ortakların, örtülü yoldan işletmeye koydukları paraların, başlangıçta döviz olarak geldiği hususundan hareketle, Türk parasının kıymetinde meydana gelen azalmalar nedeniyle, hesaplanan kur farklarının ortaklara intikal ettirilmesi de, ortaklara, koydukları örtülü sermayeye karşılık olarak dağıtılan kar payı hükmündedir. Hesaplanan kur farklarının, kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması, örtülü sermaye olarak, ortaklar tarafından koyulmuş paraların nemalandırılmasına ve ortaklara dağıtılan kar paylarının vergi dışı kalmasına yol açacaktır. Ortaklar tarafından, örtülü yoldan konulmuş olan sermayenin kur farkı adı altında nemalandırılması faiz ödemesinden bir farklılık taşımamaktadır. Çünkü, sermaye olarak işletmeye konulan para, konulduğu andan itibaren sermaye niteliğine sahip olmakta ve Türk Lirası cinsinden kayıtlara geçirilmektedir. Kurum ortaklarının herhangi bir faiz almadan, borç adı altında koydukları örtülü sermaye niteliğindeki dövizler, işletmeye girdiği anda TL cinsinden kayıtlara geçirilmesi gerektiği ve Türk parasının kıymetinde meydana gelen azalmalar sonucu hesaplanan kur farklarının bu esaslara göre kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. Literatürde, ortağın şirkete verdiği döviz cinsinden borçların “faiz” niteliğinde olduğu ve örtülü sermaye kabul edilip, kanunen kabul edilmeyen gider sayılacağı görüşü yaygındır⁴¹⁴.

Sonuç olarak bu yaklaşıma göre; örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma ile ilgili olarak gerek dönem sonunda ve gerekse borcun ifası esnasında bir değerlendirme – kur farkı değerlendirme sonucu ortaya çıkmaktadır – yapılamaz, yapılmış olan değerlendirme, mali karın tespiti noktasında, gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınamaz. KVK.’nın 15/2’nci maddesinde kur farkı ibaresine yer verilmemiş olması da, kur farkının sermaye için söz konusu olmayan değerlendirme sonucu ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır.

Her işletmenin uğraş konusunun, sermaye yapısının ve aktif kıymet unsurlarının değişkenliği, pazar ortamı, ortaklarının sayısı ve buna benzer durumlar dolayısıyla emsal kurum mukayesesi yapmak her zaman anlamlı sonuçlar vermeyebilir. Örtülü sermayenin belirlenmesinde, hakkında inceleme yapılan kurum yönünden bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, yapılan borçlanmanın özsermayeye oranının ticari hayatın normal kurallarına uyup uymadığına bakılması ve bu mukayesenin kurumun kendi bünyesinde

⁴¹⁴ Suat Taş, Şerafettin Karakış, “Örtülü Sermaye Niteliğindeki Döviz Üzerinden Borçlanmalarda da Kur Farklarının Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği”, **Mali Çözüm**, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s. 22.

yapılması daha makul ve uygun düşmektedir. Bu bakımdan, inceleme elemanınca işletmenin bünyesinde yapılan değerlendirme neticesinde ulaşılan sonuç, Yasanın aradığı bir diğer koşulu, yani borçlanılan tutarla özsermaye arasında ticari hayatın normal koşullarına göre mutad olmayan oranda bariz bir fark yaratıldığını açıkça ortaya koymuştur.

Gerek örtülü sermaye müessesesi ve gerekse konuya ilişkin KVK.'nın 15. maddesinin ikinci bendi, öteden beri Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bu hükümlerin ilk kez yer aldığı tarihten bu yana, birçok kez değişiklikler yapılmıştır. Kanun koyucu kur farklarını da bu kapsamda değerlendirmek isteseydi, tereddütleri ortadan kaldırmak bakımından madde metninde değişiklik yapar “faiz” deyimini yerine, “kur farkı ve benzeri unsurları” da kapsayıcı bir tanımlamaya gidebilirdi. Oysa, böyle bir düzenleme bugüne kadar yapılmamıştır.

Kuşkusuz, borç alınan dövizin, işletmenin kasasında TL olarak muhafaza edilmesi halinde, kur farkının gider yazılması kabul edilemez. Başka bir anlatımla, uzun süre için ortaktan borç alınmış görünen döviz bozdurulup TL olarak kasada saklanmış gözüküyorsa, buna itibar edilmez ve borcun iadesinde ortaya çıkan kur farkının gider yazılması da kabul edilmez. Ortaktan alınan dövizin, “döviz olarak kasada muhafaza edilip” yine bir süre sonra “döviz olarak iade edilmesi” halinde, herhangi bir kur farkı da doğmayacağından, gider yazılacak bir tutar da söz konusu olamaz.

Döviz üzerinden yapılan borçlanma nedeniyle, şirket borç verene fazla bir ödeme yapmamaktadır. Çünkü, borcu veren borç verdiği tutarda dövizin TL karşılığı olarak aynen geri almaktadır. Türk Lirası cinsinden ortaya çıkan fazlalık ise, Türkiye ekonomisinin uzun yıllardır içinde bulunduğu enflasyonist ortamdan kaynaklanmaktadır. Nitekim, yargı kararlarında da, ısrarla bu durum vurgulanmaktadır⁴¹⁵.

O halde aleyhe doğan ve işletmenin faaliyetiyle ilgili olan döviz cinsinden bir borcun, aleyhe doğan kur farkının da “indirimi kabul edilmeyen bir gider” olarak nitelendirilmesi *mümkün değildir*.

Kur farkları örtülü sermaye açısından faiz sayılmaz. Kanun koyucu, bu konuda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, konu ile ilgili 15/2. maddesinde yalnızca “faiz” deyimine

⁴¹⁵ Mehmet Maç, “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi Hakkında Detaylı Bir Mukteza ve Görüşlerimiz, **Vergi Dünyası**, Sayı: 245, Ocak 2002, s. 51.

yer vermiş ancak “gibi” edatını kullanmamıştır. Oysa Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24/c maddesinde “faiz” ve “kur farkı” deyimleri ayrı ayrı kullanılmış, bununla da yetinilmeyip “gibi” edatına da yer verilmiştir. KVK.’da, bu konuda bir boşluk olduğu düşünülüyor ise, bu boşluk yorumla değil, yasa değişikliği ile doldurulabilir. Anayasamızın 73’üncü maddesi uyarınca, vergi ancak kanunla alınabilir. Aksine yorum ve uygulama “vergilerin yasallığı ilkesine” de ters düşer. Ayrıca, yukarıda da belirtildiği üzere, her olayı kendi koşullarına göre değerlendirmekte yarar vardır⁴¹⁶.

Bütün bunlardan hareketle kur farkı hakkında özetle şu tespitleri sıralayabiliriz: Kur farkı elde eden açısından bir gelir veya menfaat olmayıp; ayrıca, bir hizmet ya da sağlanan bir değer de değildir. Bu nedenle faiz kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/2. maddesi hükmünde; “Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler” in kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Kanun koyucu, burada sadece faizler için bu kısıtlamayı getirmiştir. Kanun metnine “faizler” ibaresinin yanına “kur farkı” ibaresi de eklenseydi, bu takdirde tartışma da söz konusu olmayacaktı. Bu bakımdan, kanun metninde spesifik olarak yer alan faiz ibaresinin birden fazla ve farklı anlamlara gelebilecek şekilde yorumlanarak genişletilmesi mümkün görünmemektedir.

2.2.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesine Yönelik Düzenlemeler

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize dahil edilen yeniliklerden biri kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin düzenlemelerdir. Vergi rekabetini bozucu davranışları önlemek amacıyla yapılan bu düzenleme aynı zamanda vergi güvenlik müessesesidir. Bu düzenlemeye göre; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin veya kar payının ya da oy kullanma hakkının en az % 50 sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın;

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi

⁴¹⁶ Ömer Duman, “Şirketin Ortaklarına Döviz Üzerinden Borçlanması ve Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 212, Nisan 1999, s. 42.

pasif nitelikli gelirlerinden oluşması,

b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması,

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md. 7/1).

Yukarıda belirtilen şartların mevcut olması halinde Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye'deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Diğer taraftan yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kar payı dağıtımında bulunulması halinde, elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmemiş kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır⁴¹⁷.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi sistemimiz kurumlar vergisi yönünden iştirak yolu ile yapılan yatırımlardan elde edilen kazançları, söz konusu iştirakin elde ettiği kazancın kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirme konusu yapmaktadır. Genel kural bu şekilde olmasına rağmen; sıfır veya düşük oranlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kar dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmaması nedeniyle bu ülkelerdeki kurumlar veya hakim ortak kar dağıtımını yapmadığı için, oluşan kazançların vergilendirilmesinin ertelenmesi için çok uygun bir ortam bulunmaktadır. Kontrol edilen

⁴¹⁷ A. Naci Arıkan, "Şirket Ortaklarının Döviz Cinsinden Şirkete Verdikleri Örtülü Sermaye Cinsinden Borçlara İlişkin Kur Farklarının Vergisel Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 231, Kasım 2000, s. 87.

yabancı kurum düzenlemeleri ile haksız vergi rekabeti ile mücadele amacıyla, yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin bu iştiraklerindeki karları dağıtılsın veya dağıtılmasın vergi uygulamaları açısından elde edilmiş sayılarak, bu iştiraklere atfedilen kazançları Türkiye’de kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır⁴¹⁸.

2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize getirilen diğer bir yenilikte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelerdir. Bu kapsamda Eski Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “örtülü kazanç” müessesesi kaldırılarak, yerine “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi getirilmiştir. Bu düzenlemenin amacı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ve bu yolla vergi kaçak ve kayıplarının önlenmesidir. Gelir vergisinde de örtülü kazanç dağıtımı şeklindeki fiyatlamaların gider olarak yazılamayacağı ya da hasıllata ekleneceği yönünde benzer bir düzenleme de bulunmaktadır. Bu önlem hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi için bir vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilmelidir.

Eski Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesi içinde yer alan “örtülü kazanç” maddesinin uygulaması gerek yerli gerekse yabancı kurumlar açısından büyük anlaşmazlıkların doğmasına yol açmış bu yüzden Yeni Yasada bu sorunun çözümlenmesi için OECD ülkelerindeki uygulamalara paralel düzenlemelere gidilmiştir. İşte 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” maddesi bu amaçla konulmuştur⁴¹⁹.

Genel olarak transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir ve gider veya kar paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibariyle hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak, vergi muhasebesi açısından ise çok uluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yöntem ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.

⁴¹⁸ İbrahim Öztürk, **2010 Türkiye Ekonomisi Raporu**, MÜSİAD Yayınları, 2010, s. 171.

⁴¹⁹ Selahattin Tuncer, “Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, S. 164, Ağustos 2006, s. 32.

Yeni Kurumlar Vergisi yasasına giren bu kavram, AB ülkeleri, OECD Vergi Bölümü ve Milletlerarası Ticaret Odası çalışmalarında kullanılan bir kavramdır. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak yapılan düzenlemeler OECD modeline uyumlu hale getirilmiştir. İlişkili kişinin emsallerine uygunluk ilkesi gibi objektif kriterler getirilerek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kar payı sayılarak stopaj kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeler sayesinde transfer fiyatlandırmasının vergi kaybına neden olacak biçimde kullanılmasından doğan kayıp ve kaçakların tespit edilmesi kolaylaşacaktır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin 1. fıkrasına göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir⁴²⁰.

Bu fıkra hükmünde geçen ilgili kişi kavramı maddenin 2. fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre ilgili kişi; Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesi ise maddenin 3. fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre; emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında

⁴²⁰ Abdulkadir Demirci, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler Kavramı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 31, S. 365, Ocak 2012, s. 49.

uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

İlişkili kişilerle, emsallere uygun fiyat veya bedeller kullanarak, mal ya da hizmet alım satımı yapan kurumlar, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına muhatap olmayacaklardır. Bu uygulamaya muhatap tutulmamak için, kurumların, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyat ve bedellerini;

- a) Piyasa fiyatı ile karşılaştırarak, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine
- b) Makul bir kar oranı ekleyerek, maliyet artı yöntemine
- c) Makul bir brüt satış karı düşülerek, yeniden satış fiyatı yöntemine

d) Bunların hiçbirinin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda, kendi tespit edecekleri bir yöntemle göre emsallere uygun olup olmadığını tespit etmeleri ve ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyat veya bedellerin, emsallere uygun olduğundan emin olmaları gerekmektedir⁴²¹.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi; bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları piyasa fiyatı ile karşılaştırarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Maliyet artı yöntemi; emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet bedelinin uygun bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kar oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranını ifade etmektedir. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır. Yeniden satış fiyatı yöntemi ise emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan karı ifade etmektedir. Bu kar tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili

⁴²¹ Şükrü Kızılot, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 14, S. 165, Eylül 2006, s. 52.

kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşacaktır.

Mükellefler bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir⁴²².

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellef için ana merkeze aktarılan tutar sayılarak vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir.

2.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenlemeler

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize getirilen bir diğer yenilikte vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik düzenlemedir.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye'de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir⁴²³. Bu düzenleme ile zararlı vergi rekabeti yaratan ülkelerde yapılan işlemlerin vergilendirilmesi sağlanmakta, vergi matrahının azaltılması, sermaye kaçıışı ve kara paranın aklanması önlenmektedir⁴²⁴.

Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkeler olarak tanımlanabilir⁴²⁵.

Vergi cennetlerine ilişkin düzenleme Yeni Kanunun "dar mükellefiyette vergi

⁴²² Filiz Ekinci, **a.g.e.**, s. 289.

⁴²³ Şaban Erdikler, "Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 14, S. 165, Eylül 2006, s. 42.

⁴²⁴ Kaplan, Mürsel Ali, "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının Temel Özellikleri ve İşletmelere Etkileri", <http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKaplanSunum.pdf>, 05.08.2010)

⁴²⁵ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmış Doktora Tezi, AÖF Yayınları, No. 775, 2003, s. 86.

kesintisi”ni düzenleyen 30. maddesinin 7 numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bent hükmüne göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden %30 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Bu çerçevede yapılacak vergi kesintisi zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan (tam mükellef kurumların yurt dışındaki işyerleri dahil) yapılan her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın yapılacaktır. Bu düzenlemede, tam mükellef kurumların Bakanlar Kurulunca yayımlanacak listede yer alan ülkelerde bulunan işyerlerine yapılan ödemeler de vergi kesintisi kapsamına dahil edilmiştir⁴²⁶.

Buna göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergileme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır⁴²⁷.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte Eski Kurumlar Vergisi Kanununda yer almayan ve vergi sistemimizde ilk defa uygulanacak vergi güvenlik müesseseleri getirilmiştir.

Bunlar kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve vergi cennetlerine ilişkin düzenlemelerdir.

Türk Vergi Sisteminde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmak amacıyla kullanılabilen, başka ülkeler aleyhine fon yatırımları çekebilmek için vergi erteleme olanağı sunan, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar yer veren ülkelerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlemesi ve ticari ve sınai nitelikte olmayan, yatırımlarını yurt dışındaki düşük

⁴²⁶ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası**, Sayı 238, Haziran 2001, s. 94.

⁴²⁷ Nurettin Bilici, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçıkları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu**, Belek, 10-14 Mayıs 2004, s. 611.

oranlı ülkelere yönlendiren mükellef ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi ilişkin düzenlemeler getirilmiştir⁴²⁸.

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili sistem OECD modeline uyumlu hale getirilerek, ilişkili kişinin emsallerine uygunluk gibi objektif ilkelere bağlı kriterler getirilmiş ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazançlar dağıtılmış kar payı sayılarak vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Transfer fiyatlandırması ile ilgili objektif kriterleri belirleme açısından Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir⁴²⁹.

Bakanlar Kurulunca ilan edilen ve “Vergi Cenneti” olarak bilinen ülkelere ve bölgelere yapılan ödemelerde; emsaline uygun fiyatlarla alınan mal ve iştirak hisseleri ve kredi ana para ve kar payı ödemeleri hariç olmak üzere %30 oranında vergi kesintisi getirilmek suretiyle zararlı vergi rekabeti yaratan ülkelerde yapılan işlemlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

⁴²⁸ Saygın Eyüpgiller, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası**, S. 249, Mayıs 2002, s. 96.

⁴²⁹ Sarı Gülsen Gerşil, “Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 6, Sayı 1, 2004, s. 149.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE UYUMU

Vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi yükümlülerce bilineceği düşüncesi üzerine kurulan yükümlülerin beyanı ve vergi idaresinin de bu beyanları denetlenmesi usulüne dayanan beyan usulünde, yükümlü bildirimlerinin gerçeği tam olarak yansıtması esas olmakla beraber uygulamada vergi idaresi yükümlüleri hem denetlemekte hem de vergi sistemi içerisine kendiliğinden işleyen güvenlik müesseseleri koyarak yükümlülerin vergi kurallarına uyumunu tam anlamıyla sağlamaya çalışmaktadır.

Bu çalışma kapsamında bulunan Türk Gelir ve Kurumlar Vergisinde bulunan ve bir önceki bölümde sayılan vergi güvenlik müesseselerinin, bu vergilerin mükelleflerini nasıl etkilediği, vergi uygulamalarında bu müesseselerin mükellefi doğru beyan ve maddi ve şekli yükümlülüklerine uyumu konuları mükellefler ile yüz yüze görüşülerek araştırılmaya çalışılmıştır. Mükelleflere anket formu halinde bu güvenlik müesseselerine uyumu hakkında sorular sorularak mükelleflerin tutum ve yaklaşımları hakkında veriler toplanmaya çalışıldı.

3.1. ARAŞTIRMA ANAKÜTLESİ VE ÖRNEK KÜTLE

3.1.1. Yöntem

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi güvenlik önlemlerine uyumu araştırmasının yapılmasında yöntem, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde anket yapılması şeklinde gerçekleşmiştir. Anket çalışması bütün anakütle için yapılmamış, bunun yerine örneklem seçimi basit tesadüfi örnekleme yöntemine göre yapılmıştır. Basit tesadüfi örnekleme yönteminde, anakütledeki her eleman, eşit ve bağımsız seçilme şansına sahiptir. Yani, her eleman eşit seçilme şansına sahip olmalı ve aynı zamanda birisinin seçilmesi, diğerinin seçilmesine kesinlikle engel olmamalı, etki etmemelidir⁴³⁰. Seçilen bu yöntem ideal örnekleme tekniğidir⁴³¹.

Ankette mükelleflere sorulan sorular ekte yer alan anket örneğinde görülmektedir.

⁴³⁰ Jeffrey M. Wooldridge, **Introductory Econometrics a Modern Approach**, 2. Edition, 2000, s. 6-7.

⁴³¹ Subir Ghosh, "Design of Sample Surveys Across Time", **Handbook of Applied Econometrics and Statistical Inference**, Marcel Dekker Inc., New York, 2002, s. 99.

Anketin hazırlanması esnasında, ikinci bölümde yer alan gelir ve kurumlar vergisindeki vergi güvenlik önlemleri dikkate alınmıştır.

3.1.2. Anakütle ve Örneklem

Anakütle bir araştırmada üzerinde araştırma yapılacak olan bütün topluluğu ifade etmektedir. Araştırmalarda bütün anakütleye ulaşmak imkansızdır, ayrıca çok zaman alabilir ve maliyetli de olabilmektedir. İşte bu amaçla anakütlenin tamamı üzerinde araştırma yapmanın sakıncalarını ortadan kaldırmak için, bir kütle oluşturulan birimlerin tümü yerine bir bölümü seçilerek gözlenmektedir. Bu seçime de örnekleme denir⁴³². Türk Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri araştırmanın anakütlesini oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı verilerine göre 2011 yılı Eylül ayı itibariyle Mükellef sayıları şöyledir⁴³³:

| | |
|--|------------------|
| Gelir Vergisi | 1.702.800 |
| Gelir vergisi stopajına tabi mükellef sayısı | 2.380.750 |
| Gelir vergisi GMSİ mükellef sayısı | 1.042.800 |
| Gelir vergisi Basit usul mükellef sayısı | 720.400 |
| Kurumlar vergisi mükellef sayısı | 661.930 |
| TOPLAM MÜKELLEF SAYISI | 6.508.680 |

Tahmin edilebileceği üzere 6,5 milyon gerçek ve tüzel kişiliğin tamamıyla görüşme ve anket çalışması yapılamayacağından dolayı, örnekleme yöntemi kullanılmaktadır. Bilindiği üzere, örneklemenin amacı, araştırmacıya anakütle hakkında genellemeler yapabileceği (tüme varım) bilgiyi, anakütlenin bütünü tek tek araştırmasına gerek kalmadan sağlamaktır. Herhangi bir olasılığa dayalı örneklemede, örnekleme çerçevesi örneğin seçildiği anakütlerde yer alan bütün elemanların yazılı olduğu listedir. Bu çalışma açısından Türk Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin bütünü anakütle olacaktır. Örnek bir kütlede elde edilen verilerden yola çıkarak anakütle hakkında genellemeler yapmak, olasılığa dayanmaktadır. Bu sebeple, örnek kütle büyüdükçe anakütle hakkında yapılan genellemelerde yanılma olasılığı azalır. Çalışma

⁴³² Merih İpek, **İstatistiğe Giriş I Betimsel İstatistik**, Beta Yayınları, İstanbul, 1988, s. 11.

⁴³³ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Erişim Tr. 21.10.2011.

için öngörülen hassasiyet derecesi, makul karşılanabilecek hata payı, uygulayacağı istatistiksel analiz ve nihayet anakütlenin büyüklüğü, örnek kütle büyüklüğünün temel belirleyicileridir. Bu faktörler dikkate alındığında örnek kütle için belirlenen büyüklüğün, ayrıntılı hesaplamalardan çok araştırmacının yargısına bağlı olduğu söylenebilir. Ancak, belli istatistiksel tekniklerin uygulanabilmesi için en az 30 deneğin olması gerektiği konusunda yaygın bir kabul vardır. 30 denekten az sayıdaki örnek kütlelere uygulanabilecek sağlıklı istatistiksel teknik sayısı çok azdır ve bunlardan yapılabilecek genellemeler eleştiriye açıktır.

Uygun bir örnekleme çerçevesi oluşturup ihtiyaç duyulan örnek kütle büyüklüğü belirlendikten sonra, yapılması gereken şey temsil gücü yüksek bir örnek kütle oluşturacak, örnek seçme metodunu belirlemektir. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere temelde iki farklı örnekleme yaklaşımı vardır: Olasılığa dayalı örnekleme teknikleri ve Olasılığa dayalı olmayan örnekleme teknikleri⁴³⁴.

Olasılığa dayalı örneklemede, anakütlerde yer alan her elemanın örnekte yer alma şansı (olasılığı) bilinir ve bu şans her eleman için eşittir. Anakütlerdeki her eleman örnekte temsil edilme şansına sahip olduğundan buna temsili örnekleme de denir.

Olasılığa dayalı olmayan örneklemede ise, anakütlerde yer alan bazı elemanların örnekte yer alma şansları diğer elemanlardan daha yüksektir veya düşüktür (şanslar eşit değildir). Bu sebepten bu yöneme ‘yargısal örnekleme’ de denmektedir. Örnek kütle oluşturulabilmesi için, anakütlerdeki bütün elemanların yazılı olduğu liste anlamına gelen bir örnekleme çerçevesine sahip olmak gerekir.

Bu çalışmada kullanılan Basit Tesadüfi Örnekleme yöntemi, olasılığa dayalı örnekleme tekniklerinin en çok tercih edileni olmaktadır. Bu yöntemde, belirlenen anakütlerdeki her eleman, “eşit” ve “bağımsız” seçilme şansına sahiptir. Yani, her eleman eşit seçilme şansına sahip olmalı ve aynı zamanda birisinin seçilmesi, diğerinin seçilmesine kesinlikle engel olmamalı, etki etmemelidir. Örnekleme çerçevesinden belirlenen sayıda ismin gözler kapatılarak seçilmesi bir başka yöntem olabilir. Ayrıca bilgisayar ortamına aktarılan anakütlerden uygun sayıda deneğin bilgisayara verilen ‘rasgele seç’ komutuyla belirlenmesi mümkündür. İdeal örnekleme tekniği yöntemlerinden birisi budur.

⁴³⁴ Remzi Altunışık ve diğerleri, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2007, ss. 129-130.

Tesadüfi örnekleme tekniğinin en önemli sakıncası, iyi bir örnekleme çerçevesine ihtiyaç duymasındır⁴³⁵. Bazı anakütller için (işletmeler, okullar, sendikalar gibi) böyle bir çerçeveye sahip olmak mümkündür. Ancak şehirler veya ülkelerde yaşayanların anakütleyi oluşturmaları durumunda, böyle bir örnekleme çerçevesini oluşturmak imkansız gibidir. Ayrıca çerçeveye sahip olunsa bile coğrafi dağılım, araştırmanın uygulanabilirliğini neredeyse imkansız hale getirir.

Diğer bir olasılığa dayalı örnekleme yöntemi de Tabakalı (Zümrelere Göre) Örneklemedir. Belli bir değişken dikkate alınarak, bu değişkene ilişkin anakütlerde var olan özelliklerin örnekte de aynı oranda temsil edilmesidir. Bu değişkenin cinsiyet olduğunu varsayarsak ve yukarıdaki örneği kullanırsak şöyle bir tablo karşımıza çıkar: Örneği oluştururken dikkate alınacak değişken cinsiyet. Anakütle 3500'ü erkek, 1500 kadın olmak üzere toplam 5.000 mükelleften oluşmakta olduğunu kabul edersek eğer, 200 kişilik örneklemin % 70'i erkek, 30'u kadındır. Bu durumda örneğin de aynı oranları yansıtması için 140 erkek ve 60 kadın mükelleften oluşturulması gerekir. Bunun için anakütlerdeki kişiler cinsiyetlerine göre iki kümede toplanırlar. Erkeklerin yer aldığı ve 3500 mükelleften oluşan kümeden tesadüfi örnekleme yoluyla 140, kadınların yer aldığı kümeden ise 60 kişi seçilerek örnek elde edilmiş olur⁴³⁶.

Özellikle belli değişkenlerin öne çıktığı çalışmalarda bu yöntem yararlıdır. Örneğin, belli bir bölgede yaşayanların oy verme eğilimleri belirlenmek isteniyorsa yaşa dayalı bir zümreleme, örnek kütlelerin anakütleyi temsil gücünü artıracaktır. Zümreleri oluştururken birden fazla değişkeni (yaş, iş durumu ve eğitim seviyesi gibi) aynı anda dikkate almak mümkündür. Bu yöntemlerin dışında Sistematik Örnekleme ve Kümelere Göre Örnekleme yöntemleri de bulunmaktadır.

Saha araştırmalarında örnekleme büyüklüğünün tespitinde ayrıntılı yapılan bir hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Belli istatistiksel tekniklerin uygulanabilmesi için en az 30 deneğin olması gerektiği konusunda yaygın bir kabul vardır. 30 denekten az sayıdaki örnek kümelere uygulanabilecek sağlıklı istatistiksel teknik sayısı çok azdır ve bunlardan yapılabilecek genellemeler eleştiriye açıktır⁴³⁷. Örneklemin hepsinde % 5'lik bir belirlilik (certainty) düzeyinde çalışılmıştır. Bu, eğer örnek kütle 100 kere seçilmiş

⁴³⁵ Vasfi Nadir Tekin, **SPSS Uygulamalı Bilimsel Pazarlama Araştırmaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, ss. 104-105.

⁴³⁶ Kemal Kurtuluş, **Pazarlama Araştırmaları**, 5. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul, 1996, s. 237.

⁴³⁷ Hamza Al, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 2. Baskı, Sakarya, 2007, s. 76.

olsa idi, bunlardan en az 95 tanesi anakütlenin özelliklerini temsil edecek güce sahip olduğunu göstermektedir⁴³⁸.

Araştırmada anakütle büyüklüğü belli olduğu için örneklemin tespitinde aşağıdaki formülden yararlanılmıştır⁴³⁹:

$$n = \frac{Z^2 \pi(1 - \pi)N}{Z^2 \pi(1 - \pi) + (p - \pi)^2(N - 1)}$$

N: Ana kütle,

n: Örneklem büyüklüğü,

Z: Güven düzeyine göre %95 için: 1,96 alınmaktadır.

π : Anakütle içindeki ilgilendiğimiz özellikteki birimlerin oranıdır. Bu rakam 0,50 olarak alınmaktadır.

(p- π): Göz yumulabilir yanılğı payını göstermektedir.

$$n = \frac{(1,96)^2 * 0,50(1 - 0,50) * 6500000}{(1,96)^2 * 0,50(1 - 0,50) + (0,05)^2 * (6500000 - 1)}$$

$$n = (1,96)^2 * 0,50(1-0,50)*6500000 / ((1,96)^2 * 0,50(1- 0,50)+(0,05)^2 * (6500000-1))$$

$$n = 6242600 / 16249$$

$$n = 396,50$$

Bu formülün uygulanması sonucunda 397 örnek büyüklüğünün yeterli olduğu hesaplanmıştır. Ayrıca, araştırma yöntemleri hakkında yazılmış kaynaklarda % 5 belirlilik düzeyinde, ne kadarlık anakütle için ne kadar bir örneklemin yeterli olacağı belirlenmiştir⁴⁴⁰. Buna göre bizim anakütlemiz olan 6.500.000 kişi için tablodaki yeterli örneklem sayısının da 385 olduğu belirtilmektedir. Bu kadar bir örnek kütlenin yeterli olduğu bilinmekle birlikte çalışmanın güvenilirliğini daha da artırmak için bunun çok üzerinde örneklem (906 anket) alınmıştır.

⁴³⁸ Remzi Altunışık ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 127.

⁴³⁹ Hüseyin Bal, **Bilimsel Araştırma Yöntem ve Teknikleri**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta, 2001, s. 113.

⁴⁴⁰ Kemal Kurtuluş, **a.g.e.**, s. 236; Remzi Altunışık ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 126-127.

3.1.3. Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırmaya yönelik verilerin toplanmasında, anket tekniğinden yararlanılmıştır. Mükelleflere yönelik olarak hazırlanan anket, genel olarak mükellef bilgileri, vergi güvenlik uygulamaları hakkındaki görüşü ve tutumu gibi konulara ağırlık verilmiştir. Ankette mükelleflere, vergi güvenliği ile ilgili sorular Likert ölçeği ile (5'li) sorulmuştur. Ankette kullanılan 5 noktalı Likert ölçeğine göre katılımcılar vergi güvenliği ile ilgili önermelerin etkili yada etkisiz derecelerini ortaya koymuşlardır. Örneğin; “Genel olarak vergi denetim faaliyetleri” için “Çok etkisiz”, “Etkisiz”, “Kararsız”, “Etkili” ve “Çok etkili” yanıtlarından birini seçerek bu güvenlik uygulamasının etkili olup olmadığını derecelendirmişlerdir. Açık uçlu iki soru sorularak mükelleflerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği ve ne kadar denetim geçirdiği ile ceza alıp almadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Hedeflenen 1000 anketin 950 kadarı yapılmış ancak değerlendirilmeye 906 anket alınmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere 397 anketin yeterli olduğu göz önünde bulundurulursa 906 anketin de yeterince açıklayıcı olacağı düşünülmektedir. Yaklaşık 35 kadar anket, sorularının yarısının boş bırakılması, tek seçenek işaretlenmesi gerekirken birden fazla seçeneğin işaretlenmesi yada anketteki önemli kısmı oluşturan mükellef bilgileri sorularının tamamen boş bırakılması gibi nedenlerle değerlendirme dışında tutulmuştur. 906 adet ankete dayalı olarak elde edilen verilerin analizi için istatistiksel yöntemler kullanılmıştır. Mükellefler üzerinde yapılan araştırmada frekans analizi, parametrik olmayan analiz yöntemleri olan Ki-Kare testi, Spearman Sıra Korelasyonu, Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis testi yapılmış, sonuçları 0,05 anlamlılık düzeyine (% 95 güven aralığı) göre değerlendirilmiştir. Anket verilerine dayanılarak anakütle üzerinde tahminlerin yapıldığı, iki değişkenin birbirinden bağımsız olup olmadıklarının testi Ki-Kare testi ile yapılmaktadır. Bu test değişkenler arasındaki farklılıkların belirlenmesinde kullanılmaktadır⁴⁴¹. Ki-Kare analizi frekans dağılımları üzerinden hesaplanmakta ve şekil itibarıyla sola çarpık bir dağılım göstermektedir⁴⁴². Ki-Kare testinin hesaplanmasında kullanılan temel formül şu şekildedir;

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(G_i - B_i)^2}{B_i}$$

⁴⁴¹ Şahin Akkaya, M. Vedat Pazarlıoğlu, **Ekonometri I**, 4. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, ss. 157-158.

⁴⁴² E. K. Bowen, M. K. Starr, **Basic Statistics for Business and Economics**, McGraw Hill, New York, 1982, s. 145.

Burada G_i , i aralık yada sınıfının gözlenen frekansını; B_i , normal dağılıma dayanarak elde edilen i sınıfının beklenen frekansıdır. Eğer gözlenen ve beklenen (tahmin edilen) frekanslar arasında fark küçükse u_i hata teriminin normal dağıldığı söylenebilir. Buna karşılık gözlenen ve beklenen frekanslar arasındaki fark büyük ise u hata teriminin normal dağıldığını iddia eden sıfır hipotezi reddedilir. Ki-Kare testinde, sıfır hipotezi H_0 olarak değişkenler arasında ilişki yoktur varsayımı yapılmakta, yani iki değişken arasında sistematik bir ilişkinin olup olmadığı belirlenmeye çalışılmaktadır⁴⁴³. Ki-Kare testi, bir çapraz tabloda yer alan değişkenler arasındaki gözlenen ilişkinin istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılmaktadır. Ki-Kare testi, gözlemlenen frekans değerleri ile beklenen frekans değerlerinin karşılaştırılmasını yapmaktadır. Çapraz tabloda yer alan bir hücre için bu iki değer arasındaki farkın kareleri alınarak beklenen değere olan oranı tespit edilir. Bu oranların toplamı ise Ki-Kare istatistiği denen rakamı oluşturur ki, hesaplanan değer kritik (tablo değeri) değerden büyük ise anlamlı bir ilişkinin varlığından söz etmek gerekmektedir⁴⁴⁴.

Ki-Kare testinin başarılı sonuçlar verebilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bunlardan birisi, üzerinde analiz yapılan değişkenlere ilişkin oluşturulan çapraz tabloda yer alan hücrelerin her birindeki frekans sayısının en az beş olması önerilmektedir. Ayrıca, verinin de çoklu dağılımdan gelmiş olması ve beklenen değerlerin de çok küçük olmaması gerekmektedir⁴⁴⁵. İstatistiksel testlerin yapılmasında bilgisayar SPSS programından yararlanılmıştır. Değerlendirme kısmında toplanan veriler bu programda değerlendirilmiştir. Söz konusu programda gerekli ayarlamalar yapıldığında çapraz tablolardan sonra küçük bir tablo halinde Ki-kare test değerleri sunulmaktadır. Söz konusu program, girilen verilerden gerekli komutlar verildiğinde otomatik olarak ki-kare dağılımlarını oluşturmakta ve ölçmektedir. Yukarıda verilen formüle göre ki-kare testi için gerekli değerleri tablo halinde vermektedir⁴⁴⁶. Bu tabloda (Chi-Square Tests Tablosu) yer alan Asymp. Significant (2-sides) sütununda Pearson Chi-Square değeri bulunmaktadır. Eğer bu değer 0,05'den küçük ise iki değişken

⁴⁴³ Dominick Salvatore, Derrick Reagle, **Theory and Problems of Statistics and Econometrics**, Second Edition, McGraw Hill Inc., New York, 2002, ss. 90-91.

⁴⁴⁴ D. N. Gujarati, **Basic Econometrics**, Fourth Edition, The McGraw Hill Inc., New York, 2004, ss. 133-134.

⁴⁴⁵ F. N. Kerlinger, **Foundations of Behavioral Research**, 3. Edition, Harcourt Brace Jovanovich, 1985, s. 56.

⁴⁴⁶ Russel Davidson, James G. MacKinnon, **Econometric Theory and Methods**, 1999, s. 135.

arasında anlamlı bir fark bulunduğu yani değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunduğu varsayılır. Aksi takdirde yani, söz konusu ki-kare test değeri 0,05'ten büyük çıktığında H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Bunun anlamı ise, iki değişken arasında anlamlı bir fark bulunmaz, yani değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı varsayılır⁴⁴⁷.

3.1.4. Araştırmanın Güvenilirlik Analizi

Hazırlanan bir ankette kullanılmak üzere geliştirilen ölçekler kusursuz olmayabilir, ayrıca davranış değişkenlerinin ölçülmesinde her zaman hata yapılabilir. Daha iyi araçların kullanılması daha doğru sonuçlar verecektir, bu da araştırmanın bilimsel açıdan kalitesini artıracaktır. Bu nedenle geliştirilen ölçeklerin ne kadar iyi olduklarının bir şekilde değerlendirilmesi gereklidir. Yani kullanılan ölçüm araçlarının ölçmeleri gereken değişkenleri gerçekten ölçtüklerinden ve doğru olarak ölçtüklerinden emin olmamız beklenir.

Geliştirilmiş olan bir ölçeğin ne kadar iyi olduğunu tespit etmek ve anketten elde edilen verilerin doğruluk seviyesinin analizi için güvenilirlik analizleri yapılır ve ölçeğin geçerliliği incelenir. Güvenilirlik, ölçümlerin doğruluk ve kesinliğini, verilerin zaman içinde değişmemesi ve tutarlılığını ifade eder. İç tutarlılık güvenilirliği, katılımcıların bir ölçümdeki tüm maddelere verdikleri cevapların bir tutarlılık testidir. Eğer maddeler aynı konseptin bağımsız ölçekleri iseler aralarında bir korelasyon olacaktır. İç tutarlılık alfa katsayısı ile ölçülür.

Cronbach Alfa Katsayısı, iç tutarlılık güvenilirliği testlerinin en yaygın olarak kullanılanıdır. Çok noktalı ölçeklendirilmiş maddeler için kullanılır. Alfa, doğru varyansı toplam varyans üzerinden ölçmektedir. Bir ölçeğin alfası 0,60'dan büyük olmalıdır ki bu maddeler beraberce bir ölçek oluşturabilsin. Alfa değeri 0,60'ın üzerinde ise araştırmanın güvenilirliğinin yüksek olduğu sonucuna varılır.

Tüm anket verileri için SPSS programıyla yapılan Cronbach Alfa test sonucu şöyledir:

| Reliability Statistics | | |
|------------------------|--|------------|
| Cronbach's Alpha | Cronbach's Alpha Based on Standardized Items | N of Items |
| 0,842 | 0,857 | 86 |

⁴⁴⁷ M. J. Norisis, **SPSS Base Manuel 6.0**, SPSS Inc., 1983, ss. 87-90.

Yukarıdaki sonuç verisine göre, Cronbach Alfa Katsayısı 0,842'dir. Bu oran tüm anket çalışmasının güvenilirliğinin oldukça yüksek bir değere sahip olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle; bu anket çalışması farklı zamanlarda ya da farklı kişiler tarafından da yapılacak olsa benzer sonuçlar çıkacaktır.

Araştırmanın güvenilirlik derecesini artırmak için bazı çalışmalarda güvenilirliği azaltan soruların anketten çıkartılması yani analize dahil edilmemesi gerekmektedir. Ancak bu çıkartma güvenilirlik derecesi düşük olan çalışmalarda yapılabilir. Bu çalışmanın güvenilirlik katsayısı oldukça yüksek çıktığı için böyle bir soru çıkarma durumuna gerek kalmamıştır.

3.2. ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLARI

Türkiye'de Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde yapılan bu araştırma, Ocak – Temmuz 2011 aylarını kapsayan dönemde ve Türkiye'nin 30 kadar ilinde yapılmış ancak, ağırlıklı olarak İstanbul, Kocaeli, Sakarya, Bursa, Ankara, İzmir gibi illeri kapsamaktadır.

3.2.1. Araştırmaya Katılan Mükelleflerle İlgili Demografik Bilgiler

Anket yoluyla mükelleflerin bazı demografik bilgileri elde edilmiştir. 906 mükellef üzerinde yapılan araştırmaya göre, bu bilgiler sırasıyla yaş, cinsiyet ve eğitim durumunu göstermektedir.

3.2.1.1. Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin genellikle orta yaş ve üzeri insanlar olduğu ve katılımcıların tamamının bu soruyu cevapladığı belirlenmiştir. Yaş gruplarına göre en çok mükellef % 32 ile 40 yaş üstü kişiler, sonra % 22 ile 31-35 yaş arasındadır. En az mükellefin % 9 ile 18-25 yaş aralığında olduğu, 26-35 ve 36-40 yaş aralığında bulunan mükelleflerin oranlarının da % 18 ile aynı olduğu görülmektedir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

| | Frekans | Yüzde |
|---------------|----------------|--------------|
| 18-25 | 84 | 9,3 |
| 26-30 | 164 | 18,1 |
| 31-35 | 202 | 22,3 |
| 36-40 | 166 | 18,3 |
| 41 + | 290 | 32,0 |
| Toplam | 906 | 100,0 |

Anket çalışması yapılırken mükellefler arasında yaş gruplarına göre bir ayırım gözetilmemiştir, bu yüzden rastlantısal olarak seçilen 906 kişinin anketteki yaş dağılımı, genel olarak tüm mükelleflerin de yaş dağılımını göstermektedir.

3.2.1.2. Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı

Katılımcı mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun (% 84) erkek olduğu, ancak % 16'sının kadın olduğu görülmektedir. Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin genel olarak erkek egemen yapısında olduğu söylenebilir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı

| | Frekans | Yüzde |
|---------------|------------|--------------|
| Erkek | 763 | 84,2 |
| Kadın | 143 | 15,8 |
| Toplam | 906 | 100,0 |

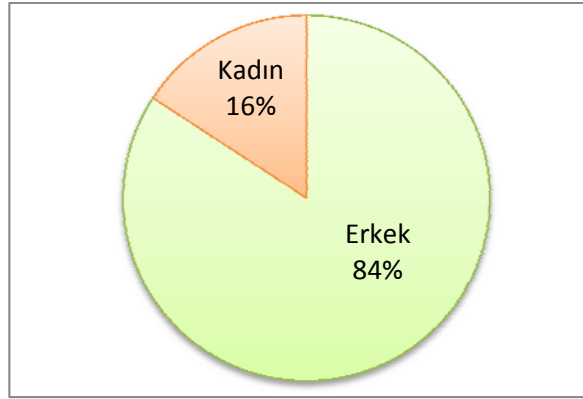
Kadın mükelleflerin sayısı erkek mükelleflerin sayısının sadece beşte biridir. Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, erkek mükelleflerin daha çok ileri yaşlarda olduğu ancak kadın mükelleflerin ise daha çok genç yaşlarda olduğu görülmektedir.

Tablo 3: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyet ve Yaşa Göre Dağılımı

| | Yaş | | | | | Toplam |
|-----------------------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|
| | 18-25 | 26-30 | 31-35 | 36-40 | 41 + | |
| Cinsiyet Erkek | 48 | 129 | 172 | 141 | 273 | 763 |
| Kadın | 36 | 35 | 30 | 25 | 17 | 143 |
| Toplam | 84 | 164 | 202 | 166 | 290 | 906 |

18-25 yaş grubundaki erkeklerin sayısının 48, kadınların ise 36 olmasına karşın 41 ve üzeri yaş grubunda erkeklerin sayısının 273, kadınların ise sadece 17 olması ilginç bir durumdur. Bu rakamlara göre günümüzde kadınların ticari hayatı tercih etmede eskiye göre daha cesur oldukları söylenebilir. Yaş ve cinsiyete göre yapılan bu tablo ki-kare test değerine göre erkek ve kadın mükelleflerin yaş gruplarına göre dağılımının farklılık göstermesi istatistiksel olarak anlamlı olduğu belirlenmiştir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

Grafik 1: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Cinsiyet Oranları



3.2.1.3. Mükelleflerin Eğitim Durumu

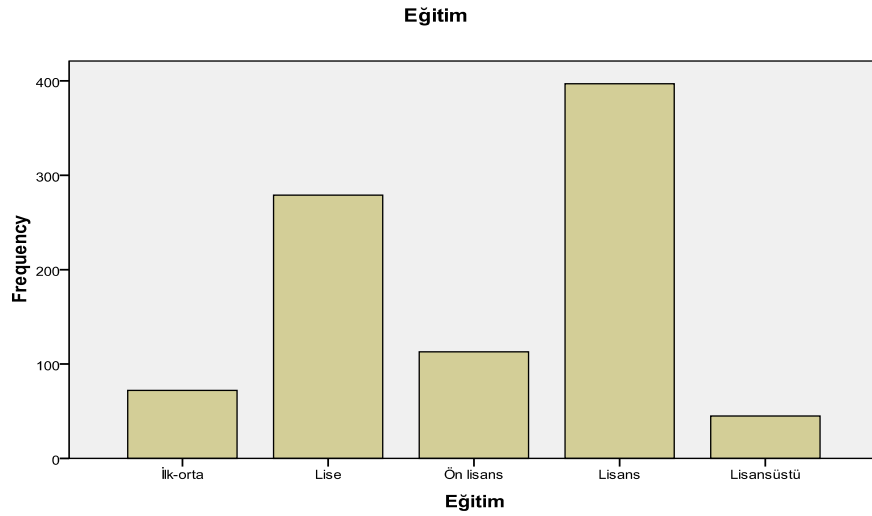
Mükelleflerin yarıya yakını lisans mezunudur (% 44). Lise mezunlarının oranı % 31, önlisans mezunlarının oranı % 13, ilköğretim mezunu olanların oranı % 8 ve lisansüstü mezunu olanların da oranı % 5'dir. Buna göre üniversite mezunu olanların toplam oranının % 61 olduğu hesaplanmaktadır.

Tablo 4: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu

| | Frekans | Yüzde |
|---------------|------------|--------------|
| İlk-orta | 72 | 7,9 |
| Lise | 279 | 30,8 |
| Ön lisans | 113 | 12,5 |
| Lisans | 397 | 43,8 |
| Lisansüstü | 45 | 5,0 |
| Toplam | 906 | 100,0 |

Cinsiyet ve eğitim durumu birlikte ele alındığında ise ticari hayata atılan kadınların eğitim seviyelerinin erkeklere göre biraz daha yüksek olduğu görülmektedir. Şöyle ki; üniversite mezunu erkeklerin oranı % 59 iken bu oran kadınlarda % 75'dir. Kadınların % 50'si lisans mezunu iken bu oran erkeklerde % 43'de kalmaktadır. Lisans üstü mezun olan mükelleflerde ise durum tersine dönmüştür. Lisans üstü mezunu olan erkek mükelleflerin oranı % 5,5 iken lisans üstü mezunu olan kadınların oranı % 2,1'de kalmıştır.

Grafik 2: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim Durumu



Tablo 5: Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Eğitim ve Cinsiyete Göre Durumu

| | | Eğitim Durumu | | | | | Toplam |
|---------------|-------------------|---------------|-------|-----------|--------|------------|--------|
| | | İlk-orta | Lise | Ön lisans | Lisans | Lisansüstü | |
| Erkek | Sayı | 65 | 250 | 81 | 325 | 42 | 763 |
| | Cinsiyet içinde % | 8,5% | 32,8% | 10,6% | 42,6% | 5,5% | 100,0% |
| Kadın | Sayı | 7 | 29 | 32 | 72 | 3 | 143 |
| | Cinsiyet içinde % | 4,9% | 20,3% | 22,4% | 50,3% | 2,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 72 | 279 | 113 | 397 | 45 | 906 |
| | Cinsiyet içinde % | 7,9% | 30,8% | 12,5% | 43,8% | 5,0% | 100,0% |

Eğitim durumu ve cinsiyete göre yapılan bu değerlendirme ki-kare test değerine göre erkek ve kadın mükelleflerin eğitim durumlarına göre dağılımının farklılık göstermesi istatistiksel olarak anlamlı olduğu belirlenmiştir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

3.2.2. Araştırmaya Katılanların Mükellefiyet Türü, Vergilendirme Usulü ve Sektörleri İle İlgili Bilgiler

Anket çalışması yoluyla mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisinden hangisinin mükellefi oldukları, vergilendirme usullerinden hangisine tabi oldukları ve hangi sektörde faaliyette buldukları sorularak öğrenilmeye çalışılmıştır. 906 mükellefin tümü

bu sorulara cevap vermiştir. Bu sorular önemli olduğundan bu soruları boş bırakan ve cevap vermeyen mükelleflerin doldurdukları anketler değerlendirme dışında bırakılmıştır.

3.2.2.1. Mükelleflerin Hangi Vergiye Tabi Olduğuna Göre Dağılımı

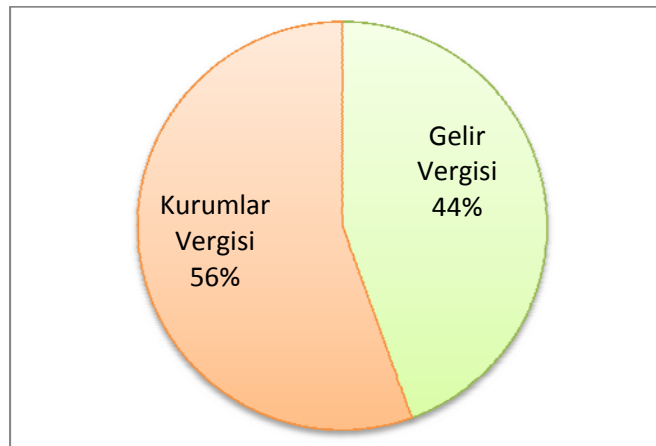
Ankete katılan mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisinden hangisine tabi olduklarına göre ayırımında birbirine yakınlık bulunmaktadır. 906 katılımcı mükellefin % 55'i Kurumlar vergisi mükellefi iken % 45'i Gelir vergisi mükellefidir.

Tablo 6: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Dağılımı

| | Frekans | Yüzde |
|------------------|------------|--------------|
| Gelir Vergisi | 403 | 44,5 |
| Kurumlar Vergisi | 503 | 55,5 |
| Toplam | 906 | 100,0 |

Vergi güvenlik müesseselerini kapsayan bu araştırmanın daha çok birinci sınıf (bilanço esasına tabi) mükellefler üzerinde olması istendiğinden kurumlar vergisi mükelleflerinin daha çok olmasına özen gösterilmiştir. Çünkü kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına tabi olmak zorundadırlar. Ayrıca vergi güvenlik tedbirlerinin daha çok büyük mükellef olan kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde yoğunlaştığı da bir gerçektir (örneğin Ba-Bs bildirimleri).

Grafik 3: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Oranları



Gelir vergisi mükelleflerinin de büyük bir çoğunluğu bilanço esasına tabidir. Asıl vergilendirme usulünün bilanço esasına göre vergilendirme usulü olması elbette ki bilanço esasına tabi olan mükelleflerin araştırma kapsamında daha çok olmasını gerekli

kılmaktadır. Bu gerekliliğe dikkat edilerek araştırma örnekleme seçimi buna göre yapılmıştır. Ancak diğer mükelleflerin de vergi güvenlik önlemlerine bakışı ve onlar için uygulanan vergi güvenlik önlemlerine uyumlarını tespit edebilmek için işletme esasına tabi olan, basit usule tabi olan ve serbest meslek kazanç usulüne tabi olan mükelleflere de araştırmada yer verilmiştir.

Tablo 7: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Cinsiyete Göre Dağılımı

| Mükellefin vergi türü | | Cinsiyet | | Toplam |
|-----------------------|-------------------|----------|--------|--------|
| | | Erkek | Kadın | |
| Gelir V. | Sayı | 350 | 53 | 403 |
| | Cinsiyet içinde % | 45,9% | 37,1% | 44,5% |
| Kurumlar V. | Sayı | 413 | 90 | 503 |
| | Cinsiyet içinde % | 54,1% | 62,9% | 55,5% |
| Toplam | Sayı | 763 | 143 | 906 |
| | Cinsiyet içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Kadın mükelleflerin erkek mükelleflere göre kurumlar vergisi mükellefi olma oranı daha yüksektir. Bu oranlar; kurumlar vergisine tabi olan kadınlar % 63, gelir vergisine tabi olan kadınlar % 37 iken, erkeklerde bu oranlar sırasıyla % 54 ve % 46'dır. Bu verilere göre kadın mükellefler erkek mükelleflere göre daha çok kurumsallaşmaktadır. Yani kurumlar vergisine tabi olma oranı kadınlarda daha yüksek gerçekleşmiştir.

Tablo 8: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

| Mükellefin vergi türü | | Yaş | | | | | Toplam |
|-----------------------|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | 18-25 | 26-30 | 31-35 | 36-40 | 41 + | |
| Gelir V. | Sayı | 45 | 78 | 79 | 78 | 123 | 403 |
| | vergi türü içinde % | 11,2% | 19,4% | 19,6% | 19,4% | 30,5% | 100,0% |
| | Yaş içinde % | 53,6% | 47,6% | 39,1% | 47,0% | 42,4% | 44,5% |
| Kurumlar V. | Sayı | 39 | 86 | 123 | 88 | 167 | 503 |
| | vergi türü içinde % | 7,8% | 17,1% | 24,5% | 17,5% | 33,2% | 100,0% |
| | Yaş içinde % | 46,4% | 52,4% | 60,9% | 53,0% | 57,6% | 55,5% |
| Toplam | Sayı | 84 | 164 | 202 | 166 | 290 | 906 |
| | vergi türü içinde % | 9,3% | 18,1% | 22,3% | 18,3% | 32,0% | 100,0% |
| | Yaş içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Yaş gruplarına göre vergi mükellefiyet türüne baktığımızda, gelir vergisi mükelleflerinin daha çok ileri yaş gruplarından oluştuğu, kurumlar vergisi mükelleflerinin ise daha çok 40 yaş üstü mükellef olduğu görülmektedir. Yaş gruplarına göre vergi türlerine bakarsak; 18-25 yaş grubunun daha çok gelir vergisi (%54) mükellefi olduğu ancak diğer yaş gruplarının tümünde tercihin daha çok kurumlar vergisi mükellefiyeti olduğu belirlenmiştir.

Tablo 9: Katılımcıların Mükellefiyet Türü ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

| Mükellefin vergi türü | Eğitim | | | | | Toplam | |
|-----------------------|---------------------|--------|----------|--------|-----------|--------|--------|
| | İlk-orta | Lise | Önlisans | Lisans | Lisansüst | | |
| Gelir V. | Sayı | 47 | 155 | 55 | 131 | 15 | 403 |
| | vergi türü içinde % | 11,7% | 38,5% | 13,6% | 32,5% | 3,7% | 100,0% |
| | Eğitim içinde % | 65,3% | 55,6% | 48,7% | 33,0% | 33,3% | 44,5% |
| Kurumlar V. | Sayı | 25 | 124 | 58 | 266 | 30 | 503 |
| | vergi türü içinde % | 5,0% | 24,7% | 11,5% | 52,9% | 6,0% | 100,0% |
| | Eğitim içinde % | 34,7% | 44,4% | 51,3% | 67,0% | 66,7% | 55,5% |
| Toplam | Sayı | 72 | 279 | 113 | 397 | 45 | 906 |
| | vergi türü içinde % | 7,9% | 30,8% | 12,5% | 43,8% | 5,0% | 100,0% |
| | Eğitim içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Eğitim durumlarına göre vergi mükellefiyet türleri yukarıda tabloda görülmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin daha çok lise (% 39) ve lisans (% 33) mezunu, buna karşılık kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük kısmının lisans (% 53) mezunu oldukları görülmektedir.

İlk ve orta düzeyinde eğitime sahip olanlar % 65 oranında gelir vergisi ve % 35 oranında kurumlar vergisi mükellefidir. Lise mezunu olanların % 56'sı gelir vergisi ve % 44'ü kurumlar vergisi mükellefi, önlisans mezunu olanların gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yaklaşık eşit olduğu, ancak lisans ve yüksek lisans mezunu olan mükelleflerin daha çok kurumlar vergisi mükellefi oldukları belirlenmiştir. Bu oranlar hem lisans hem de yüksek lisans mezunu olanlar için % 67'dir. Buna göre eğitim seviyesi yükseldikçe kurumlar vergisi mükellefi olma oranının arttığı söylenebilir. Ki-kare test değerine göre bu farklılık anlamlıdır (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,00; p<0,05).

3.2.2.2. Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan mükelleflerin bilanço, işletme hesabı, basit usul ve serbest meslek hesabı usullerinden hangisine tabi olduklarına göre ayrımında ağırlık bilanço usulüne tabi olanlardadır. 906 katılımcı mükellefin % 77'si bilanço esasına tabi iken, % 14'ü işletme hesabına, % 4'ü basit usule ve % 5'i de serbest meslek kazanç usulüne tabidir.

Bilanço esasına tabi olan mükelleflerin daha çok olmasının üç nedeni bulunmaktadır. Birincisi Türkiye'de en çok mükellef sayısının ve en çok vergi hasılatı elde edilen mükelleflerin bilanço esasına tabi olmasıdır. Gerçektende Maliye Bakanlığı tüm mükelleflerin bu usule tabi olmasını arzulamakta ancak küçük mükellefler için diğer usullerinde bulunması gerekmektedir.

Tablo 10: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Dağılımı

| | Frekans | Yüzde |
|------------------|------------|--------------|
| Bilanço usulü | 698 | 77,0 |
| İşletme h. usulü | 126 | 13,9 |
| Basit usul | 38 | 4,2 |
| Serbest Meslek | 44 | 4,9 |
| Toplam | 906 | 100,0 |

İkinci olarak en gerçekçi usulün bilanço esası olduğudur. Vergilendirme usullerinden olan gerçek usul denilince akla bilanço usulü gelmektedir. Muhasebe kavram ve kurallarının da bilanço esasına tabi olan mükellefler için geçerli olan muhasebe standardı olduğu bilinmektedir.

Üçüncü neden ise, vergi güvenlik müesseselerinin hedef kitlesinin daha çok bilanço esasına tabi olan mükellefler olduğudur. Bu nedenle araştırmaya katılacak olan deneklerin de bilanço esasına tabi olan mükellef olmasına dikkat edilmiş ve bu da bilanço esasına tabi olan mükellef sayısının diğer usullere tabi olanlardan daha çok olmasına neden olmuştur.

Katılımcıların vergilendirme usulü ile cinsiyete göre dağılımına ilişkin elde veri olmasına rağmen anlamlılık konusunda sıkıntılı olduğundan bu konuda tablo ve yorum yapılmamıştır. Bu tür bir tablo iki bakımdan anlamsız çıkmaktadır. Bunlardan birincisi bilanço esasına tabi olan mükelleflerin tercih edilmesi sonucu ağırlıkta olması ve ikinci olarak ta kadın mükelleflerin erkek mükelleflere göre oldukça az olmasıdır. Bu iki

nedenden dolayı anlamlı bir ilişki ortaya çıkmamaktadır.

Tablo 11: Katılımcıların Vergilendirme Usulü ve Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

| Vergilendirme Usulleri | | Yaş | | | | | Toplam |
|-------------------------|----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | 18-25 | 26-30 | 31-35 | 36-40 | 41 + | |
| Bilanço usulü | Sayı | 52 | 114 | 164 | 139 | 229 | 698 |
| | Verg. usulü içinde % | 7,4% | 16,3% | 23,5% | 19,9% | 32,8% | 100,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 18 | 34 | 23 | 13 | 38 | 126 |
| | Verg. usulü içinde % | 14,3% | 27,0% | 18,3% | 10,3% | 30,2% | 100,0% |
| Basit usul | Sayı | 9 | 11 | 6 | 5 | 7 | 38 |
| | Verg. usulü içinde % | 23,7% | 28,9% | 15,8% | 13,2% | 18,4% | 100,0% |
| Serbest Meslek | Sayı | 5 | 5 | 9 | 9 | 16 | 44 |
| | Verg. usulü içinde % | 11,4% | 11,4% | 20,5% | 20,5% | 36,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 84 | 164 | 202 | 166 | 290 | 906 |
| | Verg. usulü içinde % | 9,3% | 18,1% | 22,3% | 18,3% | 32,0% | 100,0% |

Yaş gruplarına göre vergilendirme usullerine baktığımızda, bilanço usulüne ve işletme hesabı usulüne tabi olan mükelleflerin büyük çoğunluğu ileri yaş gruplarındaki, basit usule tabi olan mükelleflerin ise daha genç yaş gruplarındaki, serbest meslek kazanç usulüne tabi olanların ise daha çok ileri yaşlardaki mükellefler olduğu belirlenmiştir.

Tablo 12: Katılımcıların Vergilendirme Usulü ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

| Vergilendirme Usulleri | | Eğitim | | | | | Toplam |
|-------------------------|---------------------|----------|-------|-----------|--------|-----------|--------|
| | | İlk-orta | Lise | Ön lisans | Lisans | Lisansüst | |
| Bilanço usulü | Sayı | 43 | 198 | 86 | 333 | 38 | 698 |
| | verg.usulü içinde % | 6,2% | 28,4% | 12,3% | 47,7% | 5,4% | 100,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 20 | 49 | 23 | 32 | 2 | 126 |
| | verg.usulü içinde % | 15,9% | 38,9% | 18,3% | 25,4% | 1,6% | 100,0% |
| Basit usul | Sayı | 6 | 15 | 2 | 15 | 0 | 38 |
| | verg.usulü içinde % | 15,8% | 39,5% | 5,3% | 39,5% | ,0% | 100,0% |
| Serbest Meslek | Sayı | 3 | 17 | 2 | 17 | 5 | 44 |
| | verg.usulü içinde % | 6,8% | 38,6% | 4,5% | 38,6% | 11,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 72 | 279 | 113 | 397 | 45 | 906 |
| | verg.usulü içinde % | 7,9% | 30,8% | 12,5% | 43,8% | 5,0% | 100,0% |

Bilanço esasına tabi olan mükelleflerin neredeyse yarısının (% 48) lisans mezunu olduğu, işletme esasına tabi olanların nispi çoğunluğunun (% 39) lise mezunu olduğu, basit usule tabi olanların çoğunluğunun lise (% 40) ve lisans mezunu (% 40) olduğu, serbest meslek erbabının ise daha çok lisans mezunu (% 39) olduğu görülmektedir. Serbest meslek erbabı için bir sıkıntı bulunmaktadır ki oda halk arasında işyeri olmayan ve kendi hesabına çalışan uzmanlık gerektiren bazı meslekler için de serbest meslek kavramının kullanılmasıdır. Bu nedenle serbest meslek erbabının önemli bir kısmının da lise mezunu olduğu tabloda görülmektedir (% 39).

3.2.2.3. Mükelleflerin Sektörlerine Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan 906 mükellefin form üzerinde belirttikleri sektörleri aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 13: Katılımcıların Sektörlere Göre Dağılımı

| | Frekans | Yüzde | | Frekans | Yüzde |
|---------------|---------|-------|---------------|------------|--------------|
| ahşap | 19 | 2,1 | kuaför | 6 | ,7 |
| ayakkabı | 6 | ,7 | lokanta | 6 | ,7 |
| banka sigorta | 13 | 1,4 | mali müşavir | 32 | 3,5 |
| beyaz eşya | 12 | 1,3 | market | 16 | 1,8 |
| bilişim | 13 | 1,4 | metal | 18 | 2,0 |
| cafe | 6 | ,7 | mobilya | 15 | 1,7 |
| demir çelik | 7 | ,8 | nakliye | 22 | 2,4 |
| diğer | 45 | 5,0 | otomotiv | 31 | 3,4 |
| eğitim | 23 | 2,5 | pazarlama | 21 | 2,3 |
| elektrik | 9 | 1,0 | perakende | 21 | 2,3 |
| elektronik | 31 | 3,4 | petrol | 20 | 2,2 |
| emlak | 6 | ,7 | pvc | 11 | 1,2 |
| gıda | 119 | 13,1 | reklam | 10 | 1,1 |
| hizmet | 42 | 4,6 | sağlık | 13 | 1,4 |
| iklimlendirme | 10 | 1,1 | sanayi | 39 | 4,3 |
| iletişim | 18 | 2,0 | tarım | 6 | ,7 |
| imalat | 7 | ,8 | tekstil | 65 | 7,2 |
| inşaat | 95 | 10,5 | turizm | 13 | 1,4 |
| kırtasiye | 16 | 1,8 | | | |
| konaklama | 44 | 4,9 | Toplam | 906 | 100,0 |

Sektörlere göre anket katılımcılarına bakarsak, en fazla katılımın gıda, tekstil, inşaat, konaklama, mali müşavir ve sanayi sektöründen olduğu görülmektedir. En az katılımın ise; ayakkabı, kafe, emlak, lokanta ve tarım sektöründendir.

Tüm sektörlerde bakıldığında kadınların ağırlığının az olduğu görülmektedir. Zaten

tüm katılımcıların ancak altıda biri kadar kadın olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte kadınların daha yoğun olduğu sektörler sırasıyla şöyledir; kuaför (% 50), iklimlendirme (% 50), konaklama (% 41), kafe işletmeciliği (% 33) ve tarımdır (% 33). Kadınların hiç bulunmadığı sektörler ise; emlak, lokanta, mobilya ve petrol alanlarıdır.

Sektörlere göre eğitim durumlarına baktığımızda; ilköğretim mezunu olanların kuaför v lokanta işinde ağırlıkta oldukları, lise mezunlarının ahşap, ayakkabı, elektronik, iletişim, imalat, kırtasiye, metal, otomotiv, petrol, pvc ve tekstil alanında ağırlıkta oldukları, önlisans mezunlarının tarım alanında ağırlıkta olduğu, lisans mezunlarının banka sigorta, beyaz eşya, bilişim, demir-çelik, eğitim, elektrik, emlak, gıda, hizmet, iklimlendirme, iletişim, inşaat, konaklama, mali müşavir, market, mobilya, nakliye, pazarlama, perakende, reklamcılık, sağlık, sanayi ve turizm alanında ağırlıkta oldukları görülmektedir.

Tablo 14: Katılımcıların Sektör ve Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

| | Cinsiyet | | | | Toplam |
|---------------|----------|--------|-------|-------|--------|
| | Erkek | % | Kadın | % | |
| ahşap | 18 | 94,7% | 1 | 5,3% | 19 |
| ayakkabı | 5 | 83,3% | 1 | 16,7% | 6 |
| banka sigorta | 10 | 76,9% | 3 | 23,1% | 13 |
| beyaz eşya | 10 | 83,3% | 2 | 16,7% | 12 |
| bilişim | 10 | 76,9% | 3 | 23,1% | 13 |
| cafe | 4 | 66,7% | 2 | 33,3% | 6 |
| demir çelik | 5 | 71,4% | 2 | 28,6% | 7 |
| diğer | 36 | 80,0% | 9 | 20,0% | 45 |
| eğitim | 19 | 82,6% | 4 | 17,4% | 23 |
| elektrik | 8 | 88,9% | 1 | 11,1% | 9 |
| elektronik | 27 | 87,1% | 4 | 12,9% | 31 |
| emlak | 6 | 100,0% | 0 | ,0% | 6 |
| gıda | 98 | 82,4% | 21 | 17,6% | 119 |
| hizmet | 36 | 85,7% | 6 | 14,3% | 42 |
| iklimlendirme | 5 | 50,0% | 5 | 50,0% | 10 |
| iletişim | 16 | 88,9% | 2 | 11,1% | 18 |
| imalat | 6 | 85,7% | 1 | 14,3% | 7 |
| inşaat | 85 | 89,5% | 10 | 10,5% | 95 |
| kırtasiye | 13 | 81,3% | 3 | 18,8% | 16 |
| konaklama | 26 | 59,1% | 18 | 40,9% | 44 |
| kuaför | 3 | 50,0% | 3 | 50,0% | 6 |
| lokanta | 6 | 100,0% | 0 | ,0% | 6 |
| mali müşavir | 29 | 90,6% | 3 | 9,4% | 32 |
| market | 13 | 81,3% | 3 | 18,8% | 16 |
| metal | 17 | 94,4% | 1 | 5,6% | 18 |

| | | | | | |
|---------------|------------|--------------|------------|--------------|------------|
| mobilya | 15 | 100,0% | 0 | ,0% | 15 |
| nakliye | 17 | 77,3% | 5 | 22,7% | 22 |
| otomotiv | 28 | 90,3% | 3 | 9,7% | 31 |
| pazarlama | 18 | 85,7% | 3 | 14,3% | 21 |
| perakende | 19 | 90,5% | 2 | 9,5% | 21 |
| petrol | 20 | 100,0% | 0 | ,0% | 20 |
| pvc | 8 | 72,7% | 3 | 27,3% | 11 |
| reklam | 9 | 90,0% | 1 | 10,0% | 10 |
| sağlık | 12 | 92,3% | 1 | 7,7% | 13 |
| sanayi | 34 | 87,2% | 5 | 12,8% | 39 |
| tarım | 4 | 66,7% | 2 | 33,3% | 6 |
| tekstil | 56 | 86,2% | 9 | 13,8% | 65 |
| turizm | 12 | 92,3% | 1 | 7,7% | 13 |
| Toplam | 763 | 84,2% | 143 | 15,8% | 906 |

Anket katılımcılarının hem sektör hem de eğitim durumlarına göre dağılımına bakacak olursak.

Tablo 15: Katılımcıların Sektör ve Eğitimlerine Göre Dağılımı

| | | Eğitim | | | | | Toplam |
|---------------|------|----------|--------|-----------|--------|------------|--------|
| | | İlk-orta | Lise | Ön lisans | Lisans | Lisansüstü | |
| ahşap | Sayı | 3 | 7 | 3 | 5 | 1 | 19 |
| | % | 15,8% | 36,8% | 15,8% | 26,3% | 5,3% | 100,0% |
| ayakkabı | Sayı | 2 | 3 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| | % | 33,3% | 50,0% | 16,7% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| banka sigorta | Sayı | 0 | 2 | 1 | 9 | 1 | 13 |
| | % | ,0% | 15,4% | 7,7% | 69,2% | 7,7% | 100,0% |
| beyaz eşya | Sayı | 1 | 2 | 1 | 6 | 2 | 12 |
| | % | 8,3% | 16,7% | 8,3% | 50,0% | 16,7% | 100,0% |
| bilişim | Sayı | 0 | 2 | 2 | 8 | 1 | 13 |
| | % | ,0% | 15,4% | 15,4% | 61,5% | 7,7% | 100,0% |
| cafe | Sayı | 0 | 6 | 0 | 0 | 0 | 6 |
| | % | ,0% | 100,0% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| demir çelik | Sayı | 0 | 1 | 0 | 6 | 0 | 7 |
| | % | ,0% | 14,3% | ,0% | 85,7% | ,0% | 100,0% |
| diğer | Sayı | 6 | 16 | 4 | 19 | 0 | 45 |
| | % | 13,3% | 35,6% | 8,9% | 42,2% | ,0% | 100,0% |
| eğitim | Sayı | 1 | 1 | 4 | 15 | 2 | 23 |
| | % | 4,3% | 4,3% | 17,4% | 65,2% | 8,7% | 100,0% |
| elektrik | Sayı | 1 | 1 | 2 | 4 | 1 | 9 |
| | % | 11,1% | 11,1% | 22,2% | 44,4% | 11,1% | 100,0% |
| elektronik | Sayı | 1 | 13 | 7 | 8 | 2 | 31 |
| | % | 3,2% | 41,9% | 22,6% | 25,8% | 6,5% | 100,0% |
| emlak | Sayı | 0 | 2 | 1 | 3 | 0 | 6 |
| | % | ,0% | 33,3% | 16,7% | 50,0% | ,0% | 100,0% |

| | | | | | | | |
|---------------|------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | % | ,0% | 33,3% | 16,7% | 50,0% | ,0% | 100,0% |
| gıda | Sayı | 14 | 36 | 19 | 47 | 3 | 119 |
| | % | 11,8% | 30,3% | 16,0% | 39,5% | 2,5% | 100,0% |
| hizmet | Sayı | 1 | 9 | 7 | 23 | 2 | 42 |
| | % | 2,4% | 21,4% | 16,7% | 54,8% | 4,8% | 100,0% |
| iklimlendirme | Sayı | 0 | 2 | 3 | 5 | 0 | 10 |
| | % | ,0% | 20,0% | 30,0% | 50,0% | ,0% | 100,0% |
| iletişim | Sayı | 0 | 9 | 0 | 9 | 0 | 18 |
| | % | ,0% | 50,0% | ,0% | 50,0% | ,0% | 100,0% |
| imalat | Sayı | 0 | 4 | 0 | 2 | 1 | 7 |
| | % | ,0% | 57,1% | ,0% | 28,6% | 14,3% | 100,0% |
| inşaat | Sayı | 9 | 29 | 11 | 40 | 6 | 95 |
| | % | 9,5% | 30,5% | 11,6% | 42,1% | 6,3% | 100,0% |
| kırtasiye | Sayı | 1 | 10 | 1 | 4 | 0 | 16 |
| | % | 6,3% | 62,5% | 6,3% | 25,0% | ,0% | 100,0% |
| konaklama | Sayı | 1 | 7 | 13 | 22 | 1 | 44 |
| | % | 2,3% | 15,9% | 29,5% | 50,0% | 2,3% | 100,0% |
| kuaför | Sayı | 4 | 1 | 0 | 1 | 0 | 6 |
| | % | 66,7% | 16,7% | ,0% | 16,7% | ,0% | 100,0% |
| lokanta | Sayı | 4 | 1 | 0 | 1 | 0 | 6 |
| | % | 66,7% | 16,7% | ,0% | 16,7% | ,0% | 100,0% |
| mali müşavir | Sayı | 1 | 4 | 1 | 23 | 3 | 32 |
| | % | 3,1% | 12,5% | 3,1% | 71,9% | 9,4% | 100,0% |
| market | Sayı | 1 | 5 | 2 | 8 | 0 | 16 |
| | % | 6,3% | 31,3% | 12,5% | 50,0% | ,0% | 100,0% |
| metal | Sayı | 3 | 9 | 0 | 6 | 0 | 18 |
| | % | 16,7% | 50,0% | ,0% | 33,3% | ,0% | 100,0% |
| mobilya | Sayı | 1 | 4 | 3 | 5 | 2 | 15 |
| | % | 6,7% | 26,7% | 20,0% | 33,3% | 13,3% | 100,0% |
| nakliye | Sayı | 0 | 8 | 3 | 9 | 2 | 22 |
| | % | ,0% | 36,4% | 13,6% | 40,9% | 9,1% | 100,0% |
| otomotiv | Sayı | 2 | 14 | 4 | 8 | 3 | 31 |
| | % | 6,5% | 45,2% | 12,9% | 25,8% | 9,7% | 100,0% |
| pazarlama | Sayı | 1 | 5 | 5 | 9 | 1 | 21 |
| | % | 4,8% | 23,8% | 23,8% | 42,9% | 4,8% | 100,0% |
| perakende | Sayı | 0 | 6 | 0 | 12 | 3 | 21 |
| | % | ,0% | 28,6% | ,0% | 57,1% | 14,3% | 100,0% |
| petrol | Sayı | 1 | 9 | 1 | 8 | 1 | 20 |
| | % | 5,0% | 45,0% | 5,0% | 40,0% | 5,0% | 100,0% |
| pvc | Sayı | 2 | 3 | 2 | 3 | 1 | 11 |
| | % | 18,2% | 27,3% | 18,2% | 27,3% | 9,1% | 100,0% |
| reklam | Sayı | 2 | 4 | 0 | 4 | 0 | 10 |
| | % | 20,0% | 40,0% | ,0% | 40,0% | ,0% | 100,0% |
| sağlık | Sayı | 0 | 4 | 1 | 8 | 0 | 13 |
| | % | ,0% | 30,8% | 7,7% | 61,5% | ,0% | 100,0% |

| | | | | | | | |
|---------------|------|------|-------|-------|-------|-------|--------|
| sanayi | Sayı | 2 | 9 | 0 | 24 | 4 | 39 |
| | % | 5,1% | 23,1% | ,0% | 61,5% | 10,3% | 100,0% |
| tarım | Sayı | 0 | 2 | 3 | 0 | 1 | 6 |
| | % | ,0% | 33,3% | 50,0% | ,0% | 16,7% | 100,0% |
| tekstil | Sayı | 6 | 28 | 7 | 24 | 0 | 65 |
| | % | 9,2% | 43,1% | 10,8% | 36,9% | ,0% | 100,0% |
| turizm | Sayı | 1 | 1 | 1 | 9 | 1 | 13 |
| | % | 7,7% | 7,7% | 7,7% | 69,2% | 7,7% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 72 | 279 | 113 | 397 | 45 | 906 |
| | % | 7,9% | 30,8% | 12,5% | 43,8% | 5,0% | 100,0% |

Lisansüstü mezunlarının ise ağırlıkta olduğu belli bir sektör yoktur. Bu sonucun böyle çıkması, lisansüstü mezunlarının katılımcı tüm mükellefler içindeki payının % 5 olmasının bir sonucudur. Ancak yine de sayı olarak en çok oldukları alanın inşaat ve sanayi sektörünün olduğu söylenebilir.

3.2.3. Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Denetim İle İlgili Bilgiler

Anket çalışması yoluyla mükelleflerin demografik, vergi mükellefiyeti, mükellefiyet türleri, sektörlerine göre ne kadar denetlendikleri bu denetimler sonucunda ceza alıp almadıkları ve ceza uygulamasına maruz kalanların tutumlarında nasıl değişiklikler olduğu bu kısımda ele alınacaktır.

3.2.3.1. Mükelleflerin Demografik Bilgileri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular

Ankette mükelleflere kaç kez denetim geçirdikleri yada hiç denetlenip denetlenmedikleri sorulmuştur. Verilen cevaplara göre mükelleflerin yaklaşık üçte biri hiç denetlenmediklerini belirtmişlerdir (% 29). Bir kez denetim geçirenler ile 4 ve üzeri denetim geçirenlerin oranı birbirine yakındır. Bir kez denetim geçiren mükelleflerinin oranının % 21; 4 ve üzeri denetim geçiren mükelleflerinin oranının % 21,5; iki kez denetim geçirenlerinin oranının % 18 ve üç kez denetim geçirenlerin oranının % 11 olduğu aşağıdaki tabloda da görülmektedir.

18-25 yaş grubundaki mükelleflerin % 46'sı, 26-30 yaş grubundaki mükelleflerin % 27'si, 31-35 yaş grubundaki mükelleflerin % 26'sı, 36-40 yaş grubundaki mükelleflerin % 31'i, 41 ve üzeri yaş grubundaki mükelleflerin % 25'i hiç denetlenmemiştir.

Tablo 16: Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı

| Yaş | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|--------------------|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| 18-25 Sayı | 39 | 18 | 13 | 4 | 10 | 84 |
| Yaş içinde % | 46,4% | 21,4% | 15,5% | 4,8% | 11,9% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 15,0% | 9,5% | 7,8% | 4,2% | 5,1% | 9,3% |
| 26-30 Sayı | 44 | 46 | 29 | 17 | 28 | 164 |
| Yaş içinde % | 26,8% | 28,0% | 17,7% | 10,4% | 17,1% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 16,9% | 24,3% | 17,5% | 17,7% | 14,4% | 18,1% |
| 31-35 Sayı | 53 | 51 | 42 | 21 | 35 | 202 |
| Yaş içinde % | 26,2% | 25,2% | 20,8% | 10,4% | 17,3% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 20,4% | 27,0% | 25,3% | 21,9% | 17,9% | 22,3% |
| 36-40 Sayı | 51 | 21 | 26 | 30 | 38 | 166 |
| Yaş içinde % | 30,7% | 12,7% | 15,7% | 18,1% | 22,9% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 19,6% | 11,1% | 15,7% | 31,3% | 19,5% | 18,3% |
| 41 + Sayı | 73 | 53 | 56 | 24 | 84 | 290 |
| Yaş içinde % | 25,2% | 18,3% | 19,3% | 8,3% | 29,0% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 28,1% | 28,0% | 33,7% | 25,0% | 43,1% | 32,0% |
| Toplam Sayı | 260 | 189 | 166 | 96 | 195 | 906 |
| Yaş içinde % | 28,7% | 20,9% | 18,3% | 10,6% | 21,5% | 100,0% |
| Denetim içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Hiç denetlenmeyen mükellefler içinde en çok olan grubun 41 ve üzeri olduğu yaş grubudur (% 28). Buna karşın 4 ve üzeri sayıda denetim geçiren mükelleflerin de yine 41 ve üzeri yaş grubu mükellefler olduğu görülmektedir. Ki-kare test değerine göre yaş grubu ve denetim bilgilerinin anlamlı olduğu belirlenmiştir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

Tablo 17: Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Denetim Sonucu Aldıkları Ceza Sayısı

| Yaş | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|----------------------|----------------------------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| 18-25 Sayı | 67 | 10 | 2 | 3 | 2 | 84 |
| Yaş içinde % | 79,8% | 11,9% | 2,4% | 3,6% | 2,4% | 100,0% |
| ceza sayısı içinde % | 11,2% | 7,0% | 2,3% | 8,1% | 4,7% | 9,3% |
| 26-30 Sayı | 116 | 23 | 13 | 5 | 7 | 164 |
| Yaş içinde % | 70,7% | 14,0% | 7,9% | 3,0% | 4,3% | 100,0% |
| ceza sayısı içinde % | 19,4% | 16,2% | 14,9% | 13,5% | 16,3% | 18,1% |
| 31-35 Sayı | 130 | 30 | 24 | 10 | 8 | 202 |
| Yaş içinde % | 64,4% | 14,9% | 11,9% | 5,0% | 4,0% | 100,0% |
| ceza sayısı içinde % | 21,8% | 21,1% | 27,6% | 27,0% | 18,6% | 22,3% |
| 36-40 Sayı | 110 | 25 | 19 | 6 | 6 | 166 |
| Yaş içinde % | 66,3% | 15,1% | 11,4% | 3,6% | 3,6% | 100,0% |

| | | | | | | | |
|---------------|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | ceza sayısı içinde % | 18,4% | 17,6% | 21,8% | 16,2% | 14,0% | 18,3% |
| 41 + | Sayı | 174 | 54 | 29 | 13 | 20 | 290 |
| | Yaş içinde % | 60,0% | 18,6% | 10,0% | 4,5% | 6,9% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 29,1% | 38,0% | 33,3% | 35,1% | 46,5% | 32,0% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | Yaş içinde % | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Katılımcıların % 66'sı hiç ceza almadıklarını, % 16'sı bir kez, % 10'u iki kez, % 4'ü üç kez ve % 5'i 4 ve daha fazla ceza aldıklarını belirtmişlerdir. Yaş gruplarına göre hiç ceza almamış olan yaş grupları içinde en çok olan grup % 80 ile 18-25 yaş grubudur.

Yaş grupları içinde en çok ceza almış olan yaş grubunun 36-40 yaş grubu olduğu yani 36-40 yaş grubundakilerin % 82'si mutlaka bir ceza aldığını belirtmiştir. Yukarıdaki tabloda verilen sonuçların tüm anakütleyi açıklamadığı ki-kare testinde çıkmıştır (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,23; p>0,05).

Tablo 18: Katılımcıların Geçirdikleri Denetim Sayılarına Göre Aldıkları Ceza Sayısı

| Geçirilen vergi denetimi sayısı | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam | |
|---------------------------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | | |
| Hiç | Sayı | 218 | 15 | 20 | 5 | 2 | 260 |
| | denetim sayısı içinde % | 83,8% | 5,8% | 7,7% | 1,9% | ,8% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 36,5% | 10,6% | 23,0% | 13,5% | 4,7% | 28,7% |
| 1 | Sayı | 133 | 35 | 13 | 6 | 2 | 189 |
| | denetim sayısı içinde % | 70,4% | 18,5% | 6,9% | 3,2% | 1,1% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 22,3% | 24,6% | 14,9% | 16,2% | 4,7% | 20,9% |
| 2 | Sayı | 93 | 41 | 12 | 14 | 6 | 166 |
| | denetim sayısı içinde % | 56,0% | 24,7% | 7,2% | 8,4% | 3,6% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 15,6% | 28,9% | 13,8% | 37,8% | 14,0% | 18,3% |
| 3 | Sayı | 51 | 22 | 16 | 4 | 3 | 96 |
| | denetim sayısı içinde % | 53,1% | 22,9% | 16,7% | 4,2% | 3,1% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 8,5% | 15,5% | 18,4% | 10,8% | 7,0% | 10,6% |
| 4+ | Sayı | 102 | 29 | 26 | 8 | 30 | 195 |
| | denetim sayısı içinde % | 52,3% | 14,9% | 13,3% | 4,1% | 15,4% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 17,1% | 20,4% | 29,9% | 21,6% | 69,8% | 21,5% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | denetim sayısı içinde % | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Hiç denetim geçirmemiş mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun elbette hiç ceza almadığı yukarıdaki tabloda da görülmektedir (% 84). Ancak hiç denetim geçirmeden ceza alanlarda bulunmaktadır. Bunların genelde yoklama neticesinde kesilen usulsüzlük cezası olduğu düşünülmektedir.

Denetim geçirme sayısı arttıkça hiç ceza almayanların oranı düşmektedir. En çok ceza alanların 4 kez ya da üzerinde denetim geçirdikleri görülmektedir. Bu durumda ceza alma sayısı ile denetim geçirme sayısı arasında pozitif bir ilişki olduğu nettir. Bu sonuçların tüm anakütleyi açıklamaya yeter sonuç olduğu ki-kare testiyle de ortaya konmuştur. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$). Bir diğer ilginç olan ise mükelleflerin yaklaşık dörtte biri en az 3 denetim geçirmesine rağmen hiç ceza almamalarıdır. Mükelleflerin % 37'si ise hiç denetlenmemişlerdir. Bu durumda geriye kalan % 63'ünün mutlaka en az bir kez denetim geçirdikleri söylenebilir.

Tablo 19: Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Aldıkları Ceza Sayısı

| Eğitim | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam | |
|-------------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | | |
| İlk-orta | Sayı | 42 | 12 | 10 | 3 | 5 | 72 |
| | Eğitim içinde % | 58,3% | 16,7% | 13,9% | 4,2% | 6,9% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 7,0% | 8,5% | 11,5% | 8,1% | 11,6% | 7,9% |
| Lise | Sayı | 182 | 50 | 22 | 10 | 15 | 279 |
| | Eğitim içinde % | 65,2% | 17,9% | 7,9% | 3,6% | 5,4% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 30,5% | 35,2% | 25,3% | 27,0% | 34,9% | 30,8% |
| Ön lisans | Sayı | 83 | 14 | 6 | 7 | 3 | 113 |
| | Eğitim içinde % | 73,5% | 12,4% | 5,3% | 6,2% | 2,7% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 13,9% | 9,9% | 6,9% | 18,9% | 7,0% | 12,5% |
| Lisans | Sayı | 261 | 62 | 40 | 16 | 18 | 397 |
| | Eğitim içinde % | 65,7% | 15,6% | 10,1% | 4,0% | 4,5% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 43,7% | 43,7% | 46,0% | 43,2% | 41,9% | 43,8% |
| Lisansüstü | Sayı | 29 | 4 | 9 | 1 | 2 | 45 |
| | Eğitim içinde % | 64,4% | 8,9% | 20,0% | 2,2% | 4,4% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 4,9% | 2,8% | 10,3% | 2,7% | 4,7% | 5,0% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | Eğitim içinde % | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Tabloya bakıldığında eğitim seviyesi ile ceza alma sayısı arasında ters orantı olduğu görülmektedir. Eğitim seviyesi arttıkça ceza alma sayısı düşmektedir. Hiç ceza almayanların % 7'si ilk orta mezunu, % 30'u lise mezunu, % 14'ü önlisans mezunu, %

43'ü lisans mezunu ve % 5'i de lisansüstü mezunudur. Dört ve daha fazla ceza alanların ise; % 8'si ilk orta, % 31'i lise, % 13'ü önlisans, % 44'ü lisans ve % 5'i de lisansüstü eğitime sahiptir. Ancak ceza alma sayısı ile eğitim seviyesi arasında tam bir ilişki olduğu ki-kare testi ile desteklenmemektedir. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,32$; $p>0,05$). Ki-kare test sonuçları eğitim seviyesi ile ceza alma sayısı arasında anlamlı bir ilişki olmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo 20: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı

| Cinsiyet | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam | |
|---------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | | |
| Erkek | Sayı | 482 | 131 | 77 | 35 | 38 | 763 |
| | Cinsiyet içinde % | 63,2% | 17,2% | 10,1% | 4,6% | 5,0% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 80,7% | 92,3% | 88,5% | 94,6% | 88,4% | 84,2% |
| Kadın | Sayı | 115 | 11 | 10 | 2 | 5 | 143 |
| | Cinsiyet içinde % | 80,4% | 7,7% | 7,0% | 1,4% | 3,5% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 19,3% | 7,7% | 11,5% | 5,4% | 11,6% | 15,8% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | Cinsiyet içinde % | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | ceza sayısı içinde % | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Erkek katılımcıların % 63'ü hiç ceza almamışken, bu oran kadın katılımcılarda % 80'dir. Bu orana göre erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre daha çok ceza aldığını göstermektedir. Üç ve daha fazla ceza almış olanların sayısında da erkek katılımcılar hayli öndedir. Üç ve daha fazla ceza alan erkeklerin oranı % 10 iken bu oran kadınlarda sadece yarısıdır (% 5). Bir yada iki kez ceza alanlarda da durum neredeyse aynıdır. Bir yada iki ceza alan erkeklerin oranı % 17 iken, bu oran kadınlarda % 15'dir.

Bu sonuçların tüm anakütleyle açıklamaya yeter sonuç olduğu ki-kare testiyle de onaylanmıştır. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$). Yani mükelleflerin ceza alma sayısı ile cinsiyet arasında ters yönlü bir ilişki bulunmakta, kadınların ceza alma sayısı erkeklere göre daha az olduğu görülmektedir.

3.2.3.2. Mükelleflerin Vergi Mükellefiyet Bilgileri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular

Ankette mükelleflere kaç kez denetim geçirdikleri yada hiç denetlenip denetlenmedikleri yada kaç kez denetlendikleri sorusunun yanı sıra mükellefiyet türü ve tabi oldukları vergilendirme usulleri sorulmuştur.

Aşağıdaki tabloda mükellefiyet türü ile geçirilen vergi denetimi sayısı arasında bir ilişki olmadığı görülmektedir. Yani gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi

mükellefleri aynı oranda denetime tabi tutulmaktadır. Belirgin bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 21: Katılımcıların Mükellefiyet Türlerine Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı

| Mükellefin vergi türü | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|-------------------------|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Gelir V. Sayı | 120 | 76 | 77 | 39 | 91 | 403 |
| % Mükellefiyet türü | 29,8% | 18,9% | 19,1% | 9,7% | 22,6% | 100,0% |
| % denetim sayısı | 46,2% | 40,2% | 46,4% | 40,6% | 46,7% | 44,5% |
| Kurumlar V. Sayı | 140 | 113 | 89 | 57 | 104 | 503 |
| % Mükellefiyet türü | 27,8% | 22,5% | 17,7% | 11,3% | 20,7% | 100,0% |
| % denetim sayısı | 53,8% | 59,8% | 53,6% | 59,4% | 53,3% | 55,5% |
| Toplam Sayı | 260 | 189 | 166 | 96 | 195 | 906 |
| % Mükellefiyet türü | 28,7% | 20,9% | 18,3% | 10,6% | 21,5% | 100,0% |
| % denetim sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Hiç denetim geçirmeyen mükelleflerin oranı hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri için birbirine yakındır (GV % 30; KV % 28). Bir , iki ve üç kez denetim geçiren mükelleflerin oranları da vergi türüne göre yaklaşık aynıdır. En az dört kez denetlenen mükelleflerin de yine aynı şekilde oranlarının yakın olduğu görülmektedir (GV % 23; KV % 21). Bu iki değişken arasındaki ilişki ki-kare testinden de geçmemiştir. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,58$; $p>0,05$).

Benzer bir durum mükellefiyet türü ile mükelleflerin aldıkları ceza sayısı için de geçerlidir. Bu iki değişken arasında da anlamlı bir farklılık bulunmadığı için tablo konulmamıştır. Mükelleflerin aldıkları ceza sayısı ile mükellefiyet türü arasında bir ilişki tespit edilememiştir. Bu ilişkinin ki-kare test değerinin $p=0,64$; $p>0,05$ olduğunu belirtelim.

Vergilendirme usullerine göre geçirilen vergi denetim sayıları arasında büyük bir anlamlı farklılık olmamasına karşın, yine de serbest meslek kazanç esasına tabi olan mükelleflerin diğer vergilendirme türlerine göre daha az denetim geçirdikleri basit usuldeki mükelleflerin ise aksine daha fazla denetime tabi tutuldukları yukarıda ki tablodan da görülmektedir. En az üç kez denetim geçirenlerin oranları; bilanço esasına ve işletme esasına tabi olanlarda % 33, basit usuldeki mükelleflerde % 44 ve serbest meslek kazanç sahiplerinde % 16'dır.

Tablo 22: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Geçirdikleri Denetim Sayısı

| Vergilendirme Usulleri | | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|-------------------------|---------------------|---------------------------------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Bilanço usulü | Sayı | 198 | 151 | 123 | 79 | 147 | 698 |
| | % Mükellefiyet türü | 28,4% | 21,6% | 17,6% | 11,3% | 21,1% | 100,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 33 | 21 | 31 | 8 | 33 | 126 |
| | % Mükellefiyet türü | 26,2% | 16,7% | 24,6% | 6,3% | 26,2% | 100,0% |
| Basit usul | Sayı | 11 | 5 | 5 | 8 | 9 | 38 |
| | % Mükellefiyet türü | 28,9% | 13,2% | 13,2% | 21,1% | 23,7% | 100,0% |
| Serbest Meslek | Sayı | 18 | 12 | 7 | 1 | 6 | 44 |
| | % Mükellefiyet türü | 40,9% | 27,3% | 15,9% | 2,3% | 13,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 260 | 189 | 166 | 96 | 195 | 906 |
| | % Mükellefiyet türü | 28,7% | 20,9% | 18,3% | 10,6% | 21,5% | 100,0% |

Hiç denetim geçirmeyenlerde ise işletme esasına tabi olanlar ile basit usuldeki mükelleflerin oranı diğerlerine göre daha düşüktür. Yine yukarıdaki çıkarıma paralel olarak serbest meslek kazanç türüne tabi olan mükelleflerin % 41'i hiç denetlenmediklerini beyan etmişlerdir. Bu iki değişken arasındaki ilişki ki-kare testinden geçerek tüm anakütle için de geçerli olduğu söylenebilir. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,45$; $p<0,05$).

Mükellefiyet türlerine göre alınan ceza sayıları arasında büyük bir anlamlı farklılık bulunmamaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin biraz daha az ceza aldıkları söylenebilir. Gelir vergisi mükelleflerinden hiç ceza almayanların oranının % 67 olmasına karşılık, kurumlar vergisinde bu oran % 65'dir.

Tablo 23: Katılımcıların Vergi Türlerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı

| | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|--------------------|----------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Gelir V. | Sayı | 271 | 65 | 38 | 13 | 16 | 403 |
| | % vergi türü | 67,2% | 16,1% | 9,4% | 3,2% | 4,0% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 45,4% | 45,8% | 43,7% | 35,1% | 37,2% | 44,5% |
| Kurumlar V. | Sayı | 326 | 77 | 49 | 24 | 27 | 503 |
| | % vergi türü | 64,8% | 15,3% | 9,7% | 4,8% | 5,4% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 54,6% | 54,2% | 56,3% | 64,9% | 62,8% | 55,5% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | % vergi türü | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Üç ve daha fazla ceza alan gelir vergisi mükelleflerinin oranı % 7 iken, bu oran kurumlar vergisinde % 10'dur. Görüldüğü üzere ceza çokluğuna göre bir ayırım yapıldığında kurumlar vergisinde bu oran daha yüksektir. Bu iki değişken arasındaki ilişki ki-kare testinden geçmemiş, yani tüm anakütle için genelleme yapılamamaktadır. (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,64; p>0,05).

Tablo 24: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Aldıkları Ceza Sayısı

| | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|-------------------------|----------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Bilanço usulü | Sayı | 460 | 110 | 70 | 31 | 27 | 698 |
| | % vergi türü | 65,9% | 15,8% | 10,0% | 4,4% | 3,9% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 77,1% | 77,5% | 80,5% | 83,8% | 62,8% | 77,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 80 | 24 | 8 | 3 | 11 | 126 |
| | % vergi türü | 63,5% | 19,0% | 6,3% | 2,4% | 8,7% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 13,4% | 16,9% | 9,2% | 8,1% | 25,6% | 13,9% |
| Basit usul | Sayı | 22 | 5 | 5 | 2 | 4 | 38 |
| | % vergi türü | 57,9% | 13,2% | 13,2% | 5,3% | 10,5% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 3,7% | 3,5% | 5,7% | 5,4% | 9,3% | 4,2% |
| Serbest Meslek | Sayı | 35 | 3 | 4 | 1 | 1 | 44 |
| | % vergi türü | 79,5% | 6,8% | 9,1% | 2,3% | 2,3% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 5,9% | 2,1% | 4,6% | 2,7% | 2,3% | 4,9% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | % vergi türü | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| | % vergi cezası | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Vergilendirme usulleri ile alınan vergi cezaları arasında da anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuç ki-kare anlamlılık test sonucuna göre de böyledir (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,14; p>0,05).

Hiç ceza almamış mükelleflere baktığımızda serbest meslek kazanç sahiplerinin en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir. Hiç ceza almamış serbest meslek mensuplarının bu meslek grubundakilere oranı % 80'dir. Bu gruptan sonra bilanço esasına tabi olanlar gelmektedir. Bu grupta ceza almamış olanların oranı da % 66'dır. Daha sonra işletme esasına tabi olanlar ile basit usule tabi olanlar gelmektedir. Bunların payları da sırasıyla % 64 ve % 58'dir. Kendi grubu içerisinde en çok ceza alanların basit usule tabi oldukları tabloda da görülmektedir.

Üç ve daha fazla ceza alanların oranları bakarsak bunda da şöyle bir sıralama görülmektedir; Basit usuldekiler % 15, İşletme hesabı usulündekiler % 11, Bilanço

esasına tabi olanlar % 8 ve serbest meslek kazançlarında % 5'dir. Buna göre de en çok ceza alanların basit usuldeki mükellefler olduğu, en az ceza alanların da serbest meslek kazanç sahipleri olduğu anlaşılmaktadır.

Bu sonuçların elbette denetimlerle de ilgisi bulunmaktadır. Yukarıdaki tablo 22'de de görüldüğü üzere denetlenen mükellef sayılarının da yorumlamada kullanılması gerekmektedir. Çünkü en az denetlenen mükelleflerin serbest meslek kazancına tabi olanlar ile en az ceza alanların yine aynı esasa tabi olanlar olması tesadüf değildir. Çünkü denetim geçiren mükellefler ile ceza alan mükellefler arasında anlamlılık testlerine baktığımızda da geçer not aldığı görülmektedir. (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$). Buna göre elbette geçirilen denetim sayısı ile alınan ceza sayısı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 25: Denetim Geçiren Mükelleflere Göre Alınan Ceza Sayısı

| Geçirilen vergi denetim sayısı | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|--------------------------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Hiç Sayı | 218 | 15 | 20 | 5 | 2 | 260 |
| % denetim sayısı | 83,8% | 5,8% | 7,7% | 1,9% | ,8% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 36,5% | 10,6% | 23,0% | 13,5% | 4,7% | 28,7% |
| 1 Sayı | 133 | 35 | 13 | 6 | 2 | 189 |
| % denetim sayısı | 70,4% | 18,5% | 6,9% | 3,2% | 1,1% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 22,3% | 24,6% | 14,9% | 16,2% | 4,7% | 20,9% |
| 2 Sayı | 93 | 41 | 12 | 14 | 6 | 166 |
| % denetim sayısı | 56,0% | 24,7% | 7,2% | 8,4% | 3,6% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 15,6% | 28,9% | 13,8% | 37,8% | 14,0% | 18,3% |
| 3 Sayı | 51 | 22 | 16 | 4 | 3 | 96 |
| % denetim sayısı | 53,1% | 22,9% | 16,7% | 4,2% | 3,1% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 8,5% | 15,5% | 18,4% | 10,8% | 7,0% | 10,6% |
| 4+ Sayı | 102 | 29 | 26 | 8 | 30 | 195 |
| % denetim sayısı | 52,3% | 14,9% | 13,3% | 4,1% | 15,4% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 17,1% | 20,4% | 29,9% | 21,6% | 69,8% | 21,5% |
| Toplam Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| % denetim sayısı | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |
| % ceza sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Bu tabloda yukarıdaki sonuç daha belirgin gözükmemektedir. Buna göre hiç denetlenmeyen mükellefler içinde hiç ceza almamış olanların oranı % 84'dür. Burada şöyle yanlış bir kanaat oluşmaması için şu açıklama gereklidir; hiç denetim olmadan ceza olur mu? Çünkü hiç denetlenmemiş olan mükelleflerin % 16'sı ceza aldıklarını beyan etmişlerdir. Burada mükelleflerin denetlenmeden ne anladıkları önem kazanmaktadır.

Eğer mükellefler denetim derken yoklama uygulamasını değil de vergi incelemesini anlıyorsalar, yoklama neticesinde kesilen cezaların denetimsiz kesilen ceza olduğunu zannetmeleri normaldir. Ancak vergi denetimi uygulamalarından yoklama uygulaması da önemli bir vergi denetim faaliyetidir.

Tabii olarak en çok ceza alan mükelleflerin de en çok denetlenen mükellefler olduğu açıktır. Bu sonuç yukarıdaki tabloda da görülmektedir (% 69,8). Dört ve üzeri ceza alanların yaklaşık % 70'i dört ve üzeri denetim geçirmiş olanlardır (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

Şimdi daha önemli bir sonuca varmak için denetimlerin ve ceza uygulamalarının mükellefler üzerinde nasıl bir sonuç doğurduğunun bilinmesi gerekmektedir.

Tablo 26: Vergi Denetimlerinin Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Mükellef tutumu | | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|--|-------------------|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Değiştirmedim | Sayı | 73 | 47 | 35 | 24 | 43 | 222 |
| | % mükellef tutumu | 32,9% | 21,2% | 15,8% | 10,8% | 19,4% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 39,9% | 32,2% | 25,9% | 33,3% | 29,5% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 30 | 34 | 40 | 15 | 39 | 158 |
| | % mükellef tutumu | 19,0% | 21,5% | 25,3% | 9,5% | 24,7% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 16,4% | 23,3% | 29,6% | 20,8% | 26,7% | 23,2% |
| Daha çok fatura/fiş alıp vermeye başladım | Sayı | 28 | 30 | 20 | 11 | 29 | 118 |
| | % mükellef tutumu | 23,7% | 25,4% | 16,9% | 9,3% | 24,6% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 15,3% | 20,5% | 14,8% | 15,3% | 19,9% | 17,3% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 17 | 12 | 10 | 6 | 13 | 58 |
| | % mükellef tutumu | 29,3% | 20,7% | 17,2% | 10,3% | 22,4% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 9,3% | 8,2% | 7,4% | 8,3% | 8,9% | 8,5% |
| Her işlemimi belgeli yapmaya başladım | Sayı | 33 | 20 | 30 | 16 | 21 | 120 |
| | % mükellef tutumu | 27,5% | 16,7% | 25,0% | 13,3% | 17,5% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 18,0% | 13,7% | 22,2% | 22,2% | 14,4% | 17,6% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 2 | 3 | 0 | 0 | 1 | 6 |
| | % mükellef tutumu | 33,3% | 50,0% | ,0% | ,0% | 16,7% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 1,1% | 2,1% | ,0% | ,0% | ,7% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 183 | 146 | 135 | 72 | 146 | 682 |
| | % mükellef tutumu | 26,8% | 21,4% | 19,8% | 10,6% | 21,4% | 100,0% |
| | % denetim sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Tüm katılımcıların % 25'i bu soruya cevap vermemişlerdir. Hiç vergi denetimi geçirmeyenlerin vergilemeye ilişkin tutumları değişmeyenlerin oranı % 40'dır. Ancak denetim geçirmese de denetimin varlığının yine de tutumlara etkisi olmuştur. Yine hiç denetim geçirmeyenlerin % 16'sı vergi kurallarına tam uyduğunu, % 15'i daha çok fatura

ve fiş alıp verdiğini, % 9'u yakalanmamak için daha çok dikkatli olduğunu, % 18'i tüm işlemlerini belgeli yaptığını, % 1'i ise daha az vergi ödediklerini beyan etmişlerdir.

Tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin yarısından fazlasının hiç denetlenmediği yada bir kez denetlendiği, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı” diyenlerin yarısından fazlasının en az iki kez denetlendiği, “daha çok fatura ve fiş vermeye ve almaya başladım” diyenlerin yarısından fazlasının yine iki ve daha çok denetlendiği, “yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladım” diyenlerin yarısından fazlasının hiç denetlenmediği yada bir kez denetlendiği, “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” diyenlerin yarısından fazlasının yine en az iki kez denetlendiği, “daha az vergi ödemeye başladım” diyenlerin ise önemli bir çoğunluğunun ya hiç denetlenmediği yada sadece 1 kez denetlendiği tabloda da görülmektedir.

Dört ve üzeri denetim geçiren mükelleflerin % 30'unun tutumlarını değiştirmedikleri, % 27'sinin vergi kurallarına tam olarak uymalarını sağladığı, % 20'sinin daha çok fatura ve fiş kullanmaya başladığı, % 9'unun yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladığı, % 14'ünün her işlemi belgeli yapmaya başladığı ve % 1'inin daha az vergi ödemeye başladığı görülmektedir.

Ancak bu sonuçlar anakütle için açıklayıcı olmaktan uzaktır. Çünkü ki-kare test sonuçları bu iki değişken için anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,24$; $p>0,05$). Buna göre vergi denetimlerinin mükellef davranışları üzerinde daha çok kurallara uymak yönünde etkisinin olduğu açıktır. Buna karşılık denetim faaliyetlerinin davranışları değiştirip değiştirmediği ya da nasıl bir davranış içerisine girdikleri konusunda anlamlı bir sonuç elde edilememiştir.

Yine aynı şekilde tüm katılımcıların % 25'i bu soruya cevap vermemiştir. Hiç tutumlarını değiştirmedikleri belirten mükelleflerin % 75'i hiç ceza almamış mükellefler olduğu görülmektedir. “Vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı”, “daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım”, “yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım” ve “her işlemimi belgeli olarak yapmaya başladım” diyen mükelleflerin yarıya yakınının yine hiç ceza almamış olan mükellefler olduğu tabloda da görülmektedir. “Daha az vergi ödemeye başladım” diyenlerin ise önemli bir çoğunluğunun (% 67) hiç ceza almadıkları anlaşılmaktadır.

En az üç kez ceza alan mükelleflerin % 4'ünün tutumlarını değiştirmedikleri, % 10'unun vergi kurallarına tam olarak uymaya başladıkları, % 21'inin daha çok fatura ve

fiş almaya başladıkları, % 12'sinin yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladığı, % 16'sinin her işlemlerini belgeli yapmaya başladıkları % 17'sinin ise daha az vergi ödemeye başladıkları görülmektedir. Bu sonuçlara göre ceza alan mükelleflerin daha dikkatli oldukları ve daha çok kurallara uydukları söylenebilir.

Tablo 27: Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Mükellef tutumu | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|--|-------------------|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Değiştirmedim | Sayı | 166 | 32 | 15 | 5 | 4 | 222 |
| | % mükellef tutumu | 74,8% | 14,4% | 6,8% | 2,3% | 1,8% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 43,8% | 22,9% | 17,6% | 13,9% | 9,5% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladım | Sayı | 73 | 41 | 27 | 7 | 10 | 158 |
| | % mükellef tutumu | 46,2% | 25,9% | 17,1% | 4,4% | 6,3% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 19,3% | 29,3% | 31,8% | 19,4% | 23,8% | 23,2% |
| Daha çok fatura/fiş alıp vermeye başladım | Sayı | 52 | 27 | 14 | 9 | 16 | 118 |
| | % mükellef tutumu | 44,1% | 22,9% | 11,9% | 7,6% | 13,6% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 13,7% | 19,3% | 16,5% | 25,0% | 38,1% | 17,3% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 27 | 11 | 13 | 2 | 5 | 58 |
| | % mükellef tutumu | 46,6% | 19,0% | 22,4% | 3,4% | 8,6% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 7,1% | 7,9% | 15,3% | 5,6% | 11,9% | 8,5% |
| Her işlemimi belgeli yapmaya başladım | Sayı | 57 | 28 | 16 | 12 | 7 | 120 |
| | % mükellef tutumu | 47,5% | 23,3% | 13,3% | 10,0% | 5,8% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 15,0% | 20,0% | 18,8% | 33,3% | 16,7% | 17,6% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 4 | 1 | 0 | 1 | 0 | 6 |
| | % mükellef tutumu | 66,7% | 16,7% | ,0% | 16,7% | ,0% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 1,1% | ,7% | ,0% | 2,8% | ,0% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 379 | 140 | 85 | 36 | 42 | 682 |
| | % mükellef tutumu | 55,6% | 20,5% | 12,5% | 5,3% | 6,2% | 100,0% |
| | % ceza sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Bu sonuçlara paralel olarak; “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladım”, “daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım”, “yakalanmamak için daha çok dikkatli olmaya başladım” ve “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” diyenlerin kendi grupları içerisinde yarısından fazlasının en az bir kez ceza aldıkları görülmektedir. Ceza almayanlar ise tutumlarını büyük bir çoğunlukla değiştirmemektedirler (% 75).

Bu sonuçlara göre, vergi cezaları mükelleflerin tutumları değiştirmektedir. Ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları açıkça ortadadır. Ancak vergi denetimleri için bu kadar güçlü sonuçlar elde edilmemiştir. Cezaların caydırıcı etkisinin daha çok olduğu söylenebilir. Bu sonuçlar anakütle için de

açıklayıcıdır. Çünkü ki-kare test sonuçları bu iki değişken arasında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,00; p<0,05).

3.2.3.3. Mükelleflerin Sektörleri ve Denetimlerine İlişkin Bulgular

Sektörler itibariyle baktığımızda tamamıyla hiç denetlenmemiş sektör bulunmamaktadır. Her sektörden bir kısım mükellefler az ya da çok denetlenmiştir. Hangi sektörlerin en az denetlendiklerine bakarsak, hiç denetlenmediklerini söyleyenlerin en yoğun bulunduğu sektörler; ayakkabı (% 50), banka sigorta (% 54), bilişim (% 46), elektrik (% 56), imalat (% 43), mali müşavirlik (% 41) ve perakendedir (% 52).

Tablo 28: Sektörlere Göre Denetim Sayısı

| | | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|----------------------|----------|---------------------------------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| ahşap | Sayı | 7 | 3 | 3 | 1 | 5 | 19 |
| | % Sektör | 36,8% | 15,8% | 15,8% | 5,3% | 26,3% | 100,0% |
| ayakkabı | Sayı | 3 | 2 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 50,0% | 33,3% | 16,7% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| banka sigorta | Sayı | 7 | 1 | 3 | 1 | 1 | 13 |
| | % Sektör | 53,8% | 7,7% | 23,1% | 7,7% | 7,7% | 100,0% |
| beyaz eşya | Sayı | 2 | 6 | 0 | 2 | 2 | 12 |
| | % Sektör | 16,7% | 50,0% | ,0% | 16,7% | 16,7% | 100,0% |
| bilişim | Sayı | 6 | 2 | 2 | 0 | 3 | 13 |
| | % Sektör | 46,2% | 15,4% | 15,4% | ,0% | 23,1% | 100,0% |
| cafe | Sayı | 0 | 3 | 0 | 0 | 3 | 6 |
| | % Sektör | ,0% | 50,0% | ,0% | ,0% | 50,0% | 100,0% |
| demir çelik | Sayı | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 7 |
| | % Sektör | 14,3% | 28,6% | 14,3% | 28,6% | 14,3% | 100,0% |
| diğer | Sayı | 12 | 11 | 8 | 5 | 9 | 45 |
| | % Sektör | 26,7% | 24,4% | 17,8% | 11,1% | 20,0% | 100,0% |
| eğitim | Sayı | 3 | 8 | 3 | 8 | 1 | 23 |
| | % Sektör | 13,0% | 34,8% | 13,0% | 34,8% | 4,3% | 100,0% |
| elektrik | Sayı | 5 | 0 | 2 | 1 | 1 | 9 |
| | % Sektör | 55,6% | ,0% | 22,2% | 11,1% | 11,1% | 100,0% |
| elektronik | Sayı | 8 | 12 | 3 | 2 | 6 | 31 |
| | % Sektör | 25,8% | 38,7% | 9,7% | 6,5% | 19,4% | 100,0% |
| emlak | Sayı | 0 | 0 | 1 | 0 | 5 | 6 |
| | % Sektör | ,0% | ,0% | 16,7% | ,0% | 83,3% | 100,0% |
| gıda | Sayı | 35 | 23 | 22 | 13 | 26 | 119 |
| | % Sektör | 29,4% | 19,3% | 18,5% | 10,9% | 21,8% | 100,0% |
| hizmet | Sayı | 11 | 8 | 8 | 5 | 10 | 42 |
| | % Sektör | 26,2% | 19,0% | 19,0% | 11,9% | 23,8% | 100,0% |

| | | | | | | | |
|----------------------|----------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| iklimlendirme | Sayı | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 10 |
| | % Sektör | 10,0% | 30,0% | 30,0% | 10,0% | 20,0% | 100,0% |
| iletişim | Sayı | 3 | 6 | 3 | 2 | 4 | 18 |
| | % Sektör | 16,7% | 33,3% | 16,7% | 11,1% | 22,2% | 100,0% |
| imalat | Sayı | 3 | 3 | 0 | 1 | 0 | 7 |
| | % Sektör | 42,9% | 42,9% | ,0% | 14,3% | ,0% | 100,0% |
| inşaat | Sayı | 30 | 15 | 15 | 9 | 26 | 95 |
| | % Sektör | 31,6% | 15,8% | 15,8% | 9,5% | 27,4% | 100,0% |
| kırtasiye | Sayı | 2 | 3 | 6 | 2 | 3 | 16 |
| | % Sektör | 12,5% | 18,8% | 37,5% | 12,5% | 18,8% | 100,0% |
| konaklama | Sayı | 13 | 4 | 11 | 3 | 13 | 44 |
| | % Sektör | 29,5% | 9,1% | 25,0% | 6,8% | 29,5% | 100,0% |
| kuaför | Sayı | 0 | 1 | 2 | 0 | 3 | 6 |
| | % Sektör | ,0% | 16,7% | 33,3% | ,0% | 50,0% | 100,0% |
| lokanta | Sayı | 1 | 1 | 0 | 0 | 4 | 6 |
| | % Sektör | 16,7% | 16,7% | ,0% | ,0% | 66,7% | 100,0% |
| mali müşavir | Sayı | 13 | 4 | 4 | 1 | 10 | 32 |
| | % Sektör | 40,6% | 12,5% | 12,5% | 3,1% | 31,3% | 100,0% |
| market | Sayı | 5 | 3 | 2 | 4 | 2 | 16 |
| | % Sektör | 31,3% | 18,8% | 12,5% | 25,0% | 12,5% | 100,0% |
| metal | Sayı | 3 | 5 | 4 | 3 | 3 | 18 |
| | % Sektör | 16,7% | 27,8% | 22,2% | 16,7% | 16,7% | 100,0% |
| mobilya | Sayı | 2 | 6 | 2 | 2 | 3 | 15 |
| | % Sektör | 13,3% | 40,0% | 13,3% | 13,3% | 20,0% | 100,0% |
| nakliye | Sayı | 8 | 4 | 4 | 2 | 4 | 22 |
| | % Sektör | 36,4% | 18,2% | 18,2% | 9,1% | 18,2% | 100,0% |
| otomotiv | Sayı | 9 | 4 | 8 | 3 | 7 | 31 |
| | % Sektör | 29,0% | 12,9% | 25,8% | 9,7% | 22,6% | 100,0% |
| pazarlama | Sayı | 5 | 2 | 5 | 0 | 9 | 21 |
| | % Sektör | 23,8% | 9,5% | 23,8% | ,0% | 42,9% | 100,0% |
| perakende | Sayı | 11 | 1 | 4 | 0 | 5 | 21 |
| | % Sektör | 52,4% | 4,8% | 19,0% | ,0% | 23,8% | 100,0% |
| petrol | Sayı | 5 | 5 | 2 | 5 | 3 | 20 |
| | % Sektör | 25,0% | 25,0% | 10,0% | 25,0% | 15,0% | 100,0% |
| pvc | Sayı | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 11 |
| | % Sektör | 18,2% | 27,3% | 27,3% | 18,2% | 9,1% | 100,0% |
| reklam | Sayı | 4 | 3 | 1 | 1 | 1 | 10 |
| | % Sektör | 40,0% | 30,0% | 10,0% | 10,0% | 10,0% | 100,0% |
| sağlık | Sayı | 5 | 1 | 3 | 0 | 4 | 13 |
| | % Sektör | 38,5% | 7,7% | 23,1% | ,0% | 30,8% | 100,0% |
| sanayi | Sayı | 14 | 6 | 5 | 6 | 8 | 39 |
| | % Sektör | 35,9% | 15,4% | 12,8% | 15,4% | 20,5% | 100,0% |
| tarım | Sayı | 1 | 3 | 2 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 16,7% | 50,0% | 33,3% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| tekstil | Sayı | 17 | 19 | 16 | 6 | 7 | 65 |

| | | | | | | | |
|---------------|----------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | % Sektör | 26,2% | 29,2% | 24,6% | 9,2% | 10,8% | 100,0% |
| turizm | Sayı | 3 | 3 | 4 | 3 | 0 | 13 |
| | % Sektör | 23,1% | 23,1% | 30,8% | 23,1% | ,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 260 | 189 | 166 | 96 | 195 | 906 |
| | % Sektör | 28,7% | 20,9% | 18,3% | 10,6% | 21,5% | 100,0% |

En çok denetlenen sektörler bakarsak, iki ve üzerinde denetim geçirenlerin en büyük orana sahip olduğu sektörler sırasıyla şöyledir. Ahşap (% 48), kafe (% 50), demir çelik (% 57), eğitim (% 52), elektrik (% 44), emlak (% 100), gıda (% 52), hizmetler (% 55), iklimlendirme (% 60), iletişim (% 50), inşaat (% 53), kırtasiye (% 60), konaklama (% 63), kuaför (% 83), lokanta (% 67), metal (% 51), mobilya (% 47), otomotiv (% 58), pazarlama (% 66), petrol (% 50), pvc (% 55), sağlık (% 54), tekstil (% 45) ve turizmdir (% 54).

Bu sonuçlara göre sektörler itibariyle denetim sayılarının farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir. Bu sonuçlar ki-kare test değeri ile de desteklenmektedir (Asymp. Sig. Anlamlılık; p=0,01; p<0,05).

Tablo 29: Sektörlere Göre Denetim Sonucu Alınan Ceza Sayısı

| | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|----------------------|----------|----------------------------|-------|-------|------|-------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| ahşap | Sayı | 15 | 1 | 0 | 0 | 3 | 19 |
| | % Sektör | 78,9% | 5,3% | ,0% | ,0% | 15,8% | 100,0% |
| ayakkabı | Sayı | 3 | 0 | 3 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 50,0% | ,0% | 50,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| banka sigorta | Sayı | 11 | 2 | 0 | 0 | 0 | 13 |
| | % Sektör | 84,6% | 15,4% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| beyaz eşya | Sayı | 9 | 2 | 0 | 1 | 0 | 12 |
| | % Sektör | 75,0% | 16,7% | ,0% | 8,3% | ,0% | 100,0% |
| bilişim | Sayı | 7 | 2 | 3 | 1 | 0 | 13 |
| | % Sektör | 53,8% | 15,4% | 23,1% | 7,7% | ,0% | 100,0% |
| cafe | Sayı | 6 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 100,0% | ,0% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| demir çelik | Sayı | 6 | 1 | 0 | 0 | 0 | 7 |
| | % Sektör | 85,7% | 14,3% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| diğer | Sayı | 35 | 3 | 3 | 1 | 3 | 45 |
| | % Sektör | 77,8% | 6,7% | 6,7% | 2,2% | 6,7% | 100,0% |
| eğitim | Sayı | 17 | 2 | 2 | 0 | 2 | 23 |
| | % Sektör | 73,9% | 8,7% | 8,7% | ,0% | 8,7% | 100,0% |
| elektrik | Sayı | 7 | 1 | 1 | 0 | 0 | 9 |
| | % Sektör | 77,8% | 11,1% | 11,1% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| elektronik | Sayı | 28 | 2 | 1 | 0 | 0 | 31 |

| | | | | | | | |
|----------------------|----------|--------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | % Sektör | 90,3% | 6,5% | 3,2% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| emlak | Sayı | 2 | 0 | 0 | 0 | 4 | 6 |
| | % Sektör | 33,3% | ,0% | ,0% | ,0% | 66,7% | 100,0% |
| gıda | Sayı | 72 | 23 | 11 | 6 | 7 | 119 |
| | % Sektör | 60,5% | 19,3% | 9,2% | 5,0% | 5,9% | 100,0% |
| hizmet | Sayı | 29 | 4 | 3 | 3 | 3 | 42 |
| | % Sektör | 69,0% | 9,5% | 7,1% | 7,1% | 7,1% | 100,0% |
| iklimlendirme | Sayı | 6 | 3 | 0 | 0 | 1 | 10 |
| | % Sektör | 60,0% | 30,0% | ,0% | ,0% | 10,0% | 100,0% |
| iletişim | Sayı | 11 | 6 | 0 | 0 | 1 | 18 |
| | % Sektör | 61,1% | 33,3% | ,0% | ,0% | 5,6% | 100,0% |
| imalat | Sayı | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 |
| | % Sektör | 100,0% | ,0% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| inşaat | Sayı | 57 | 15 | 14 | 5 | 4 | 95 |
| | % Sektör | 60,0% | 15,8% | 14,7% | 5,3% | 4,2% | 100,0% |
| kırtasiye | Sayı | 6 | 7 | 1 | 2 | 0 | 16 |
| | % Sektör | 37,5% | 43,8% | 6,3% | 12,5% | ,0% | 100,0% |
| konaklama | Sayı | 33 | 5 | 5 | 0 | 1 | 44 |
| | % Sektör | 75,0% | 11,4% | 11,4% | ,0% | 2,3% | 100,0% |
| kuaför | Sayı | 5 | 1 | 0 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 83,3% | 16,7% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| lokanta | Sayı | 4 | 0 | 1 | 0 | 1 | 6 |
| | % Sektör | 66,7% | ,0% | 16,7% | ,0% | 16,7% | 100,0% |
| mali müşavir | Sayı | 22 | 3 | 1 | 2 | 4 | 32 |
| | % Sektör | 68,8% | 9,4% | 3,1% | 6,3% | 12,5% | 100,0% |
| market | Sayı | 10 | 4 | 1 | 1 | 0 | 16 |
| | % Sektör | 62,5% | 25,0% | 6,3% | 6,3% | ,0% | 100,0% |
| metal | Sayı | 14 | 3 | 1 | 0 | 0 | 18 |
| | % Sektör | 77,8% | 16,7% | 5,6% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| mobilya | Sayı | 9 | 3 | 2 | 1 | 0 | 15 |
| | % Sektör | 60,0% | 20,0% | 13,3% | 6,7% | ,0% | 100,0% |
| nakliye | Sayı | 16 | 1 | 3 | 1 | 1 | 22 |
| | % Sektör | 72,7% | 4,5% | 13,6% | 4,5% | 4,5% | 100,0% |
| otomotiv | Sayı | 20 | 4 | 4 | 1 | 2 | 31 |
| | % Sektör | 64,5% | 12,9% | 12,9% | 3,2% | 6,5% | 100,0% |
| pazarlama | Sayı | 10 | 7 | 1 | 1 | 2 | 21 |
| | % Sektör | 47,6% | 33,3% | 4,8% | 4,8% | 9,5% | 100,0% |
| perakende | Sayı | 11 | 4 | 5 | 1 | 0 | 21 |
| | % Sektör | 52,4% | 19,0% | 23,8% | 4,8% | ,0% | 100,0% |
| petrol | Sayı | 12 | 4 | 2 | 0 | 2 | 20 |
| | % Sektör | 60,0% | 20,0% | 10,0% | ,0% | 10,0% | 100,0% |
| pvc | Sayı | 7 | 2 | 1 | 1 | 0 | 11 |
| | % Sektör | 63,6% | 18,2% | 9,1% | 9,1% | ,0% | 100,0% |
| reklam | Sayı | 7 | 1 | 2 | 0 | 0 | 10 |
| | % Sektör | 70,0% | 10,0% | 20,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |

| | | | | | | | |
|----------------|----------|-------|-------|-------|------|------|--------|
| sağlık | Sayı | 9 | 2 | 1 | 1 | 0 | 13 |
| | % Sektör | 69,2% | 15,4% | 7,7% | 7,7% | ,0% | 100,0% |
| sanayi | Sayı | 27 | 3 | 5 | 2 | 2 | 39 |
| | % Sektör | 69,2% | 7,7% | 12,8% | 5,1% | 5,1% | 100,0% |
| tarım | Sayı | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 6 |
| | % Sektör | 50,0% | 50,0% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| tekstil | Sayı | 34 | 15 | 10 | 6 | 0 | 65 |
| | % Sektör | 52,3% | 23,1% | 15,4% | 9,2% | ,0% | 100,0% |
| turizm | Sayı | 10 | 3 | 0 | 0 | 0 | 13 |
| | % Sektör | 76,9% | 23,1% | ,0% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 597 | 142 | 87 | 37 | 43 | 906 |
| | % Sektör | 65,9% | 15,7% | 9,6% | 4,1% | 4,7% | 100,0% |

Sektörler itibariyle ceza alıp almadıkları ve kaç kez ceza aldıkları konusunda mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun birkaç sektör hariç büyük bir çoğunlukta sektörde hiç ceza almadıkları yönünde bir tablo bulunmaktadır. Sadece emlak, kırtasiye ve pazarlama sektörlerinde hiç ceza almadığını belirtenlerin oranı % 50'nin altında olup diğer bütün sektörlerde % 50'nin üzerinde bulunmaktadır. Zaten tüm mükelleflerin % 67'si hiç ceza almadıklarını beyan etmiştir.

Sektörler itibariyle ceza alma sayısı arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmekle birlikte bu farklılık çok yüksek değildir. Ki-kare test sonuçlarına göre bu iki değişken arasında anlamlı bir farklılığın bulunduğu görülmektedir (Asymp. Sig. Anlamlılık; $p=0,00$; $p<0,05$).

3.2.4. Mükelleflerin Genel Olarak Denetim ve Denetim Uygulamaları Hakkındaki Tutumları

Bu kısımda mükelleflere genel vergi denetimleri ve genel olarak vergi denetim uygulamaları hakkında fikirleri sorularak görüşleri alınmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın ikinci bölümünde yer alan genel vergi denetim uygulamaları hakkında mükelleflerin vergi denetimindeki etkinliğinin derecesi sorulmuştur. Mükellefler, kendilerine sorulan genel vergi denetimi uygulamalarının etkili bir denetim yolu olup olmadığı yada ne kadar etkili olduğunu likert ölçeğine göre derecelendirmişlerdir. Mükelleflerin denetim uygulamalarını derecelendirmeleri için kendilerine her denetim uygulaması için; “çok etkisiz”, “etkisiz”, “kararsız”, “etkili” ve “çok etkili” seçenekleri sunulmuş, bunlardan birini seçmeleri istenmiştir. Rakamsal olarak bu denetim uygulamalarının 1’den 5’e doğru etkinlik derecesine göre belirlenmiştir. Buna göre, 1 “çok etkisiz” anlamında ve 5 ise “çok etkili” anlamında kullanılmıştır.

Mükelleflerin çoğunun bu sorulara cevap verdiği görülmektedir. Sadece çiftçilerle ilgili olan iki soru için katılımın düşük olduğu görülmüştür. Bunun sebebi de çiftçilik ile ilgili bilgisi olmayanların bu soruyu boş bırakması istendiğindedir.

Genel olarak bakıldığında vergi denetim uygulamalarının etkili olduğu (4; “etkilidir”) görülmektedir. Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere mükellefler vergi denetim uygulamalarına ortalama olarak 4 civarında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 30: Mükelleflerin Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Sapma |
|--|------------|----------|------------|
| Genel olarak vergi denetimleri | 901 | 3,72 | ,979 |
| Mükellefiyet kaydının kontrolü | 904 | 3,83 | ,879 |
| İşe başlama ve adres bildirimini | 904 | 4,08 | ,831 |
| Kayıtların belgeye dayanması | 900 | 4,21 | ,878 |
| Vergilerin ilanı | 901 | 3,54 | 1,171 |
| Vergi levhası bulundurmak | 887 | 3,99 | 1,145 |
| 8000 TL + banka ile yapılması | 901 | 4,04 | ,994 |
| 500 TL + kiraların banka ile yapılması | 901 | 3,91 | 1,028 |
| Kayıtların 5 yıl saklanması | 904 | 4,08 | ,951 |
| Defter tutmanın kontrolü | 905 | 4,00 | ,950 |
| Defter onayının kontrolü | 900 | 4,01 | ,953 |
| Defter kayıtlarının kontrolü | 901 | 3,95 | ,911 |
| Fatura/fiş kesilme kontrolü | 901 | 3,93 | 1,032 |
| Günlük kazancın kontrolü | 902 | 3,35 | 1,194 |
| Ödemelerin kredi kartı ile yapılması | 898 | 3,91 | 1,024 |
| Stopaj yöntemi | 897 | 3,82 | ,962 |
| Elektronik beyanname uygulaması | 893 | 4,09 | ,961 |
| Beyannamelerin onaylatılması | 891 | 4,13 | ,924 |
| İhbar ikramiyesi uygulaması | 897 | 3,14 | 1,255 |
| Kamu kuruluşlarından bilgi toplanması | 895 | 3,24 | 1,090 |
| Vergi kimlik numarası uygulaması | 887 | 4,21 | ,907 |
| Çiftçi kayıt sistemi | 230 | 3,11 | 1,134 |
| Çiftçilere doğrudan gelir desteği | 229 | 3,19 | 1,118 |
| Desteklerden yararlanmak için meslek odalarına kayıt zorunluluğu | 850 | 3,64 | 1,123 |
| Emsal kira bedeli uygulaması | 878 | 3,42 | 1,071 |
| İşyeri kiralarında stopaj uygulaması | 885 | 3,70 | 1,063 |
| Her alış verişte fatura/fiş kesilmesi | 903 | 4,19 | ,938 |
| Valid N (cevapsız) | 191 | | |

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri vergi uygulamaları ve ortalama değerleri şöyledir; muhasebe kayıtlarının mutlaka bir belgeye dayanması zorunluluğu (4,21), vergi kimlik numarası uygulaması (4,21), alış verişlerde fatura ve fiş düzenlenmesi zorunluluğu (4,19), işe başlama ve adres değişikliği bildirimleri (4,08),

elektronik beyanname uygulaması (4,09), beyannamelerin muhasebeciye onaylatılması zorunluluğu (4,13), 8000 TL üzerindeki ödemelerin bankacılık aracılığı ile yapılması zorunluluğu (4,04), kayıtların 5 yıl saklanması (4,08) ve defterlerin onaylatılması zorunluluğudur (4,01).

Bu sonuçlara göre belge zorunluluğu ve belge düzeninin vergi denetim faaliyetleri içinde en önemlisi olduğu, ayrıca vergi kimlik numarası uygulamasının da etkili bir yöntem olduğu mükellefler tarafından da kabul görmektedir.

Uygulanan vergi denetim yöntemlerinden hiç birisinin etkisiz olduğu yönünde mükelleflerin bir kanaatinin bulunmadığı görülmektedir. Ancak diğerlerine nazaran daha az etkili olan vergi denetim uygulamalarının ise; çiftçi kayıt sistemi (3,11), ihbar ikramiyesi uygulaması (3,14), çiftçilere doğrudan gelir desteği (3,19), kamu kuruluşlarından bilgi toplanması faaliyeti (3,24), günlük kazancın kontrolü (3,35), emsal kira bedeli uygulaması (3,42) ve vergilerin ilanidir (3,54).

Mükellefler genel olarak vergi denetim faaliyetlerini 3,72 üzerinden derecelendirmişlerdir. Yani vergi denetim faaliyetlerinin etkinliği noktasında mükelleflerin düşüncesinin “kararsız” ile “etkilidir” seçeneği arasında yer almaktadır. Mükellefler bu denetim faaliyetlerine kesin olarak “etkilidir” diyememişlerdir. Bu sonuçlar, toplumda yaygın olan vergi denetim faaliyetlerinin etkili olmadığı düşüncesinin somut göstergesidir.

Mükellefler eskiden beri uygulanan ve modası geçmiş olan vergi denetim faaliyetleri hakkında da “kararsız” derecesinde düşünceye sahiptirler. Bunlara örnek olarak ihbar ikramiyesi uygulaması, günlük kazanç tespitleri ve emsal kira bedeli uygulaması verilebilir.

Ayrıca belirtmelidir ki, vergi denetim faaliyetlerine son yıllarda eklenmiş olan uygulamaların etkin uygulama oldukları vergi mükellefleri tarafından da kabul edilen bir gerçektir. Bu uygulamalara örnek olarak, vergi kimlik numarası uygulaması, elektronik beyanname uygulaması, beyannamelerin muhasebeciye onaylatılması zorunluluğu, 8000 TL üzerindeki ödemelerin bankacılık aracılığı ile yapılması zorunluluğu gibi uygulamalar verilebilir.

Kısa bir süre önce kaldırılan vergi levhası asma zorunluluğunun da mükellefler tarafından zaten çok etkili bir yöntem olmadığı tespiti de yapılan bu düzenlemenin yerinde olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerin % 77'si genel olarak vergi denetimlerinin etkili olduğu yönünde kanaate sahiptirler. Etkili değildir diyenlerin oranı sadece % 17'dir. Kararsızlar ise % 6'da kalmaktadır.

Tablo 31: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı

| Yaş Grupları | Genel olarak vergi denetimleri | | | Toplam | |
|--------------|--------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 11 | 9 | 64 | 84 |
| | % Yaş | 13,1% | 10,7% | 76,2% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 22 | 17 | 124 | 163 |
| | % Yaş | 13,5% | 10,4% | 76,1% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 35 | 11 | 155 | 201 |
| | % Yaş | 17,4% | 5,5% | 77,1% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 30 | 7 | 127 | 164 |
| | % Yaş | 18,3% | 4,3% | 77,4% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 57 | 12 | 220 | 289 |
| | % Yaş | 19,7% | 4,2% | 76,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 155 | 56 | 690 | 901 |
| | % Yaş | 17,2% | 6,2% | 76,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,08.

Yaş gruplarına göre mükelleflerin genel olarak vergi denetim faaliyetlerine bakışı farklılık göstermemektedir. Genel kanaatler tüm yaş gruplarında benzerdir. Cinsiyet itibarıyla de bakılınca yine benzer sonuç çıkmaktadır. Cinsiyetlere göre de denetim faaliyetleri farklılık göstermemektedir.

Tablo 32: Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı

| Eğitim | Genel olarak vergi denetimleri | | | Toplam | |
|------------|--------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| İlk-orta | Sayı | 6 | 2 | 64 | 72 |
| | % Eğitim | 8,3% | 2,8% | 88,9% | 100,0% |
| Lise | Sayı | 49 | 16 | 212 | 277 |
| | % Eğitim | 17,7% | 5,8% | 76,5% | 100,0% |
| Ön lisans | Sayı | 17 | 12 | 84 | 113 |
| | % Eğitim | 15,0% | 10,6% | 74,3% | 100,0% |
| Lisans | Sayı | 70 | 25 | 299 | 394 |
| | % Eğitim | 17,8% | 6,3% | 75,9% | 100,0% |
| Lisansüstü | Sayı | 13 | 1 | 31 | 45 |
| | % Eğitim | 28,9% | 2,2% | 68,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 155 | 56 | 690 | 901 |
| | % Eğitim | 17,2% | 6,2% | 76,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,05.

Mükelleflerin eğitim seviyeleri ile genel olarak vergi denetimlerine bakışları anlamlı bir farklılık göstermektedir. Eğitim seviyesinin yükselmesi ile birlikte vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğu düşüncesi azalmaktadır. İlk-orta mezunu olan mükellefler vergi denetim faaliyetlerinin daha çok etkili olduğunu belirten mükellef grubudur. Ancak tüm eğitim seviyelerine göre ortalama olarak denetim faaliyetlerinin etkili olduğunu söyleyenlerin oranının % 77 olduğu belirtilmelidir.

Tablo 33: Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı

| Mükellefiyet türü | | Genel olarak vergi denetimleri | | | Toplam |
|-------------------------|--------------------|--------------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Bilanço usulü | Sayı | 124 | 45 | 525 | 694 |
| | % vergilend. usulü | 17,9% | 6,5% | 75,6% | 100,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 16 | 8 | 101 | 125 |
| | % vergilend. usulü | 12,8% | 6,4% | 80,8% | 100,0% |
| Basit usul | Sayı | 5 | 2 | 31 | 38 |
| | % vergilend. usulü | 13,2% | 5,3% | 81,6% | 100,0% |
| Serbest Msk | Sayı | 10 | 1 | 33 | 44 |
| | % vergilend. usulü | 22,7% | 2,3% | 75,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 155 | 56 | 690 | 901 |
| | % vergilend. usulü | 17,2% | 6,2% | 76,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,61.

Mükelleflerin hangi vergiye (gelir-kurumlar) tabi olduklarına göre vergi denetim faaliyetlerine bakışları anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğu kanaatine sahiptirler.

Genel olarak vergi denetim faaliyetlerine bakış olarak vergilendirme usullerine göre mükellefler yine benzer kanaatlere sahiptirler. Vergilendirme usullerinden bilanço usulüne tabi olan mükelleflerin vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğunu belirtenlerin oranı % 76, işletme esasına tabi olanlarda % 81, basit usule tabi olanlarda % 82 ve serbest meslek erbabında bu oran % 75'dir. Etkisiz diyenlerin oranının en yüksek olduğu grup serbest meslek faaliyeti görenlerdir (% 23).

Vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğu yönündeki mükelleflerin kanaatleri vergi denetim geçirip geçirmeyen ve vergi cezası alıp almayan mükelleflere göre de bir farklılık göstermemektedir. Sektörler itibariyle mükelleflerin genel olarak vergi denetim uygulamalarına bakışı yaklaşık aynı miktar ve oranlardadır, anlamlı bir farklılık göstermediği ki-kare test değeriyle de tespit edilmiştir (Asymp. Sig değeri > 0,05).

Tablo 34: Tüm Mükelleflerin Genel Vergi Denetim Uygulamalarına Bakışı (%)

| | Etkisiz (%) | Kararsız (%) | Etkili (%) | Ki-Kare Uygunluk (Asy.Sig.) |
|--|-------------|--------------|------------|-----------------------------|
| Genel olarak vergi denetimleri | 17,20 | 6,22 | 76,58 | 0,00 |
| Mükellefiyet Kaydının kontrolü | 10,84 | 9,96 | 79,20 | 0,00 |
| İşe başlama ve adres bildirimini | 6,64 | 7,96 | 85,40 | 0,00 |
| Kayıtların belgeye dayanması | 6,78 | 6,56 | 86,67 | 0,00 |
| Vergilerin ilanı | 22,75 | 16,09 | 61,15 | 0,00 |
| Vergi levhası bulundurmamak | 15,56 | 6,54 | 77,90 | 0,00 |
| 8000 TL + banka ile yapılması | 9,54 | 11,43 | 79,02 | 0,00 |
| 500 TL + kiraların banka ile yapılması | 12,76 | 13,21 | 74,03 | 0,00 |
| Kayıtların 5 yıl saklanması | 8,30 | 8,63 | 83,08 | 0,00 |
| Defter tutmanın kontrolü | 10,61 | 7,62 | 81,77 | 0,00 |
| Defter onayının kontrolü | 8,89 | 10,33 | 80,78 | 0,00 |
| Defter kayıtlarının kontrolü | 9,54 | 9,54 | 80,91 | 0,00 |
| Fatura/fiş kesilme kontrolü | 13,43 | 10,43 | 76,14 | 0,00 |
| Günlük kazancın kontrolü | 28,60 | 19,51 | 51,88 | 0,00 |
| Ödemelerin kredi kartı ile yapılması | 12,47 | 12,03 | 75,50 | 0,00 |
| Stopaj yöntemi | 10,70 | 17,06 | 72,24 | 0,00 |
| Elektronik beyanname uygulaması | 8,29 | 12,54 | 79,17 | 0,00 |
| Beyannamelerin onaylatılması | 7,74 | 8,75 | 83,50 | 0,00 |
| İhbar ikramiyesi uygulaması | 31,88 | 27,20 | 40,91 | 0,00 |
| Kamu kuruluşlarından bilgi toplanması | 25,47 | 27,82 | 46,70 | 0,00 |
| Vergi kimlik numarası uygulaması | 6,31 | 7,89 | 85,79 | 0,00 |
| Çiftçi kayıt sistemi | 21,74 | 41,30 | 36,96 | 0,01 |
| Çiftçilere doğrudan gelir desteği | 21,40 | 40,17 | 38,43 | 0,01 |
| Desteklerden yararlanmak için meslek odalarına kayıt zorunluluğu | 16,94 | 18,35 | 64,71 | 0,00 |
| Emsal kira bedeli uygulaması | 20,84 | 21,18 | 57,97 | 0,00 |
| İşyeri kiralarında stopaj uygulaması | 15,48 | 15,82 | 68,70 | 0,00 |
| Her alış verişte fatura/fiş kesilmesi | 8,42 | 4,76 | 86,82 | 0,00 |

Yukarıdaki tabloda tüm katılımcıların genel vergi denetim uygulamalarına bakışları yüzdeler halinde görülmektedir. Buna göre mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkili olarak değerlendirdikleri faaliyetler sırasıyla şöyledir; Her alış verişte fatura/fiş kesilmesi (% 86,82), Kayıtların belgeye dayanması (% 86,67), Vergi kimlik numarası uygulaması (% 85,79), İşe başlama ve adres bildirimini (% 85,40), Beyannamelerin onaylatılması (% 83,50) ve Kayıtların 5 yıl saklanmasıdır (% 83,08).

Buna karşılık mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkisiz olarak değerlendirdikleri faaliyetler ise sırasıyla şöyledir; İhbar ikramiyesi uygulaması

(% 31,88), Günlük kazancın kontrolü (% 28,60), Kamu kuruluşlarından bilgi toplanması (% 25,47), Vergilerin ilanı (% 22,75) ve Çiftçi kayıt sistemidir (% 21,74).

Mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en kararsız kaldıkları iki konu ise çiftçiler ile ilgili uygulamalardır (çiftçi kayıt sistemi (% 41 kararsız) ve çiftçilere doğrudan gelir desteği (% 40 kararsız). Bunun nedeni olarak katılımların büyük bir çoğunluğunun çifti olmaması ve çiftçilerle ilgili uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmamalarıdır. Yani bu konulardaki kararsız oranlarının yüksek olması gayet normal bir gelişmedir.

Katılımcıların vergi denetim faaliyetleri içerisinde etkili olmadığını düşündüğü yani etkililik oranının % 50'nin altında olduğu 4 denetim faaliyeti bulunmaktadır. Bunlar; Kamu kuruluşlarından bilgi toplanması, İhbar ikramiyesi uygulaması, Çiftçilere doğrudan gelir desteği ve Çiftçi kayıt sistemidir.

Mükelleflere sorulan genel vergi denetim faaliyetlerinin yukarıda açıklanan sonuçları istatistiksel olarak da anlamlıdır. Ki-kare uygunluk test sonuçları tablonun en sağ sütununda görülmektedir. Bu değerler ki-kare uygunluk testi Asymp. Sig. değeridir. Bu değer tüm denetim uygulamaları için 0,00 olduğu ancak iki değer için 0,01 olduğu görülmektedir. Bu sonuçların (etkili, kararsız, etkisiz) her bir denetim faaliyeti için anlamlı farklılıklar gösterdiği şeklinde yorumlanır. (Asymp. Sig. değerleri < 0,05).

3.2.5. Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimler Hakkındaki Tutumları

Bu kısımda katılımcı mükellefler vergi denetim faaliyetlerinin bir parçası olan bilgi toplama faaliyeti kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerden istenen bildirimlerin vergi güvenliği konusundaki etkinliğinin derecesi sorulmuştur. Mükellefler, kendilerine sorulan bu bildirimlerin etkili bir denetim yolu olup olmadığı yada ne kadar etkili olduğunu likert ölçeğine göre derecelendirmişlerdir. Mükelleflerin istenen bildirimleri derecelendirmeleri için kendilerine her bildirim için; “çok etkisiz”, “etkisiz”, “kararsız”, “etkili” ve “çok etkili” seçenekleri sunulmuş, bunlardan birini seçmeleri istenmiştir. Rakamsal olarak bu bildirimlerin 1’den 5’e doğru etkinlik derecesine göre belirlenmiştir. Buna göre, 1 “çok etkisiz” anlamında ve 5 ise “çok etkili” anlamında kullanılmıştır.

Katılımcıların büyük bir çoğunun bu sorulara cevap verdiği görülmektedir (817-878 arası). Genel olarak bakıldığında maliye bakanlığı tarafından istenen vergi

denetimi ve güvenliği kapsamındaki bildirimlerin etkili olduğu (4; “etkilidir”) görülmektedir. Ancak örtülü sermaye ve ilişkili kişiler ile ilgili bildirimlerin etkili olduğu noktasında katılımcıların tereddütlerinin olduğu görülmektedir. Katılımcılar bu konulardaki sorulara ortalama olarak 3,25 ile 3,35 arasında değerler vermişlerdir. Yani bu iki konudaki genel görüş “kararsız” şeklindedir. Diğer bildirimler için genel kanaatin “etkilidir” olduğu yönündedir.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere mükellefler vergi denetim uygulamalarının bir parçası olan düzenli bildirimlere ortalama olarak 3,25 - 4,08 arasında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 35: Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Sapma |
|---|------------|----------|------------|
| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 862 | 4,02 | ,859 |
| Ba* bildiriminin etkisi | 873 | 4,07 | ,865 |
| Bs** bildiriminin etkisi | 872 | 4,08 | ,873 |
| Ba-Bs kapsamının genişletilmesi | 873 | 3,81 | ,956 |
| Ba-Bs sınırının düşürülmesi | 863 | 3,55 | 1,024 |
| Transfer fiyatlaması bildirim uygulaması | 873 | 3,50 | 1,007 |
| Örtülü sermaye bildirim uygulaması | 878 | 3,35 | 1,040 |
| İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi | 875 | 3,25 | 1,046 |
| İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi | 875 | 3,31 | 1,052 |
| İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi | 877 | 3,32 | 1,057 |

* Birinci sınıf mükelleflerin (bilanço esasına tabi olan) belli bir tutarın üzerindeki alışlarına ait bildirim.

** Birinci sınıf mükelleflerin (bilanço esasına tabi olan) belli bir tutarın üzerindeki satışlarına ait bildirim.

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri bildirimler ortalama değerleriyle birlikte şöyle sıralanabilir. Bs (belli bir tutarın üzerindeki satışların) bildiriminin etkisi (4,08), Ba (belli bir tutarın üzerindeki alışların) bildiriminin etkisi (4,07), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (4,02) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (3,81).

Bu değerler tüm mükelleflerin katılımlarına göre hesaplanmış değerlerdir. Oysa yukarıdaki tabloda yer alan ve maliye bakanlığı tarafından istenen bildirimlerin büyük bir çoğunluğu birinci sınıf mükellefler için geçerli olan bildirimlerdir. Daha gerçekçi sonuç alabilmek için bu bildirim uygulamalarıyla ilgisi olmayan basit usuldeki mükellefler ile

ikinci sınıf mükelleflerin bu sorulara vermiş oldukları cevapları değerlendirme dışı tutmak gerekmektedir.

Tablo 36: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Sapma |
|---|------------|----------|------------|
| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 684 | 4,10 | ,838 |
| Ba bildiriminin etkisi | 693 | 4,14 | ,844 |
| Bs bildiriminin etkisi | 693 | 4,16 | ,856 |
| Ba-Bs kapsamının genişletilmesi | 690 | 3,85 | ,973 |
| Ba-Bs sınırının düşürülmesi | 682 | 3,60 | 1,044 |
| Transfer fiyatlaması bildirim uygulaması | 689 | 3,50 | 1,002 |
| Örtülü sermaye bildirim uygulaması | 692 | 3,36 | 1,020 |
| İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi | 689 | 3,27 | 1,033 |
| İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi | 691 | 3,31 | 1,039 |
| İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi | 692 | 3,32 | 1,036 |

Maliye bakanlığının istediği düzenli bildirim uygulamalarıyla ilgisi olmayan basit usuldeki mükellefler ile işletme esasına tabi mükelleflerin bu sorulara vermiş oldukları cevapları değerlendirme dışı tuttuğumuzda bu bildirimlerin daha etkili olduğu sonucu görülebilmektedir. Tüm mükellefler bildirimlere ortalama olarak 3,30-4,08 arasında not vererek değerlendirmiş iken, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bu bildirimlere ortalama olarak 3,27-4,16 arasında not vererek değerlendirmişlerdir. Bilanço esasına tabi olan mükellefler kendilerine uygulanan ve maliye bakanlığının istediği bildirimlerin vergi güvenliğinin önemli bir parçası olduğunu düşünmektedirler. Hangi bildirim daha etkili bir güvenlik aracı olduğuna yönelik yukarıda verilen sıralama ise değişmemiştir. Yine en etkili bildirim Bs ve Ba bildirim olduğu tabloda da görülmektedir.

Yaş gruplarına göre mükelleflerin genel olarak Ba ve Bs Bildirimlerine bakışı farklılık göstermemektedir. Genel olan kanaat tüm yaş gruplarında aynıdır. Yani tüm yaş gruplarındaki mükelleflerin çoğunluğu bu bildirimlerin etkili olduğunu düşünmektedir. Ancak bazı yaş gruplarında bu oranlar değişiklik gösterdiği tabloda da görülmekle birlikte ki-kare test değerine baktığımızda bildirimlerin yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterdiğini söyleyemeyiz.

Tablo 37: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı

| Yaş Grupları | Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | | Toplam | |
|--------------|---------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 3 | 14 | 35 | 52 |
| | % Yaş | 5,8% | 26,9% | 67,3% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 7 | 13 | 90 | 110 |
| | % Yaş | 6,4% | 11,8% | 81,8% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 5 | 29 | 128 | 162 |
| | % Yaş | 3,1% | 17,9% | 79,0% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 6 | 14 | 115 | 135 |
| | % Yaş | 4,4% | 10,4% | 85,2% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 10 | 28 | 187 | 225 |
| | % Yaş | 4,4% | 12,4% | 83,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 31 | 98 | 555 | 684 |
| | % Yaş | 4,5% | 14,3% | 81,1% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,10.

Sektörler itibariyle mükelleflerin genel olarak bildirimlere bakışı yaklaşık aynı miktar ve oranlardadır, anlamlı bir farklılık göstermediği ki-kare test değeriyle de tespit edilmiştir (Asymp. Sig değeri > 0,05).

Tablo 38: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı

| Eğitim | Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | | Toplam | |
|------------|---------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| İlk-orta | Sayı | 2 | 7 | 33 | 42 |
| | % Eğitim | 4,8% | 16,7% | 78,6% | 100,0% |
| Lise | Sayı | 8 | 33 | 155 | 196 |
| | % Eğitim | 4,1% | 16,8% | 79,1% | 100,0% |
| Ön lisans | Sayı | 4 | 14 | 64 | 82 |
| | % Eğitim | 4,9% | 17,1% | 78,0% | 100,0% |
| Lisans | Sayı | 15 | 42 | 270 | 327 |
| | % Eğitim | 4,6% | 12,8% | 82,6% | 100,0% |
| Lisansüstü | Sayı | 2 | 2 | 33 | 37 |
| | % Eğitim | 5,4% | 5,4% | 89,2% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 31 | 98 | 555 | 684 |
| | % Eğitim | 4,5% | 14,3% | 81,1% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,78.

Mükelleflerin eğitim seviyeleri ile genel olarak Maliye Bakanlığı tarafından istenen bildirimlere bakışları anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Eğitim seviyesinin yükselmesi ile birlikte bildirimlerin vergi güvenliğinde etkili olduğu düşüncesi artmakta, ancak bu artış belirgin bir artış olarak karşımıza çıkmamaktadır. Tüm eğitim

düzeylerindeki mükelleflerin istenen bildirimlerin vergi güvenliğine olumlu etkisi olduğunu düşünenlerin oranının % 78-89 arasında olduğu belirtilmelidir.

Mükelleflerin cinsiyet itibarıyla vergi güvenlik bildirimlerine bakışları anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani hem erkek hem de kadın mükellefler genel olarak istenen bildirimlerin etkili olduğu kanaatine sahiptirler. Ancak mükelleflerin hangi vergiye (gelir-kurumlar) tabi olduklarına göre bildirimlere bakışları anlamlı bir farklılık gösteriyor.

Tablo 39: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Tabi Oldukları Vergi Türüne Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı

| Mükellefin vergi türü | Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | | Toplam | |
|-----------------------|---------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Gelir V. | Sayı | 10 | 51 | 163 | 224 |
| | % Mükellefin vergi türü | 4,5% | 22,8% | 72,8% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 21 | 47 | 392 | 460 |
| | % Mükellefin vergi türü | 4,6% | 10,2% | 85,2% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 31 | 98 | 555 | 684 |
| | % Mükellefin vergi türü | 4,5% | 14,3% | 81,1% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak Maliye Bakanlığı tarafından istenen bildirimlerin vergi güvenliği açısından etkili olduğu kanaatine sahiptirler. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kanaatinin daha yüksek olduğu yukarıda ki tabloda da görülmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin % 73 etkili olduğunu düşünürken bu oran kurumlar vergisi mükellefleri için % 85'dir. Ki-kare test değerine göre de bu sonuçlar anlamlıdır.

Aşağıdaki tabloda sadece bilanço esasına tabi olan mükelleflerin maliye bakanlığı tarafından düzenli olarak istenen bildirimlere bakışları yüzdeler halinde görülmektedir. Buna göre mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkili olarak değerlendirdikleri bildirimler sırasıyla şöyledir; Bs bildiriminin etkisi (% 84,70), Ba bildiriminin etkisi (% 84,70), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (% 81,14) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (% 69,13).

Tablo 40: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı (%)

| | Etkisiz (%) | Kararsız (%) | Etkili (%) | Ki-Kare Uygunluk (Asy.Sig.) |
|---|-------------|--------------|------------|-----------------------------|
| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 4,53 | 14,33 | 81,14 | 0,00 |
| Ba bildiriminin etkisi | 5,63 | 9,67 | 84,70 | 0,00 |
| Bs bildiriminin etkisi | 5,63 | 9,67 | 84,70 | 0,00 |
| Ba-Bs kapsamının genişletilmesi | 8,55 | 22,32 | 69,13 | 0,00 |
| Ba-Bs sınırının düşürülmesi | 15,84 | 27,86 | 56,30 | 0,00 |
| Transfer fiyatlaması bildirim uygulaması | 16,55 | 26,27 | 57,18 | 0,00 |
| Örtülü sermaye bildirim uygulaması | 20,66 | 30,92 | 48,41 | 0,00 |
| İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi | 25,83 | 28,01 | 46,15 | 0,00 |
| İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi | 23,88 | 28,36 | 47,76 | 0,00 |
| İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi | 24,28 | 26,16 | 49,57 | 0,00 |

Buna karşılık mükelleflerin bu bildirimler içerisinde en etkisiz olarak değerlendirdikleri ise sırasıyla şöyledir; İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi (% 25,83), İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi (% 24,28) ve İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesidir (% 23,88).

Mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en kararsız kaldıkları konu ise Örtülü sermaye bildirim uygulamasıdır (% 30,92).

Katılımcıların vergi denetim faaliyetleri içerisinde etkili olmadığını düşündüğü yani etkililik oranının % 50'nin altında olduğu 4 bildirim uygulaması bulunmaktadır. Bunlar; Örtülü sermaye bildirim uygulaması ve İlişkili kişilerle yapılan gider, borç ve satışlardır.

Mükelleflere sorulan bildirim faaliyetlerinin yukarıda açıklanan sonuçları istatistiksel olarak da anlamlıdır. Ki-kare uygunluk test sonuçları tablonun en sağ sütununda görülmektedir. Bu değerler ki-kare uygunluk testi Asymp. Sig. değeridir. Bu değerlerin tüm bildirimler için 0,00 olduğu görülmektedir. Bu sonuçların (etkili, kararsız, etkisiz) her bir denetim faaliyeti için anlamlı farklılıklar gösterdiği şeklinde yorumlanmaktadır. (Asymp. Sig. değerleri < 0,05).

Tablo 41: Mükelleflerin Genel Olarak Vergi Denetim Faaliyetleri ile Düzenli Bildirimlere Bakışının Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | | Toplam |
|--------------------------------|---------------------------------|----------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz Sayı | 14 | 21 | 86 | 121 |
| % vergi denetimleri | 11,6% | 17,4% | 71,1% | 100,0% |
| % Ba-Bs bildirimleri | 45,2% | 21,4% | 15,6% | 17,8% |
| Kararsız Sayı | 1 | 10 | 34 | 45 |
| % vergi denetimleri | 2,2% | 22,2% | 75,6% | 100,0% |
| % Ba-Bs bildirimleri | 3,2% | 10,2% | 6,2% | 6,6% |
| Etkili Sayı | 16 | 67 | 431 | 514 |
| % vergi denetimleri | 3,1% | 13,0% | 83,9% | 100,0% |
| % Ba-Bs bildirimleri | 51,6% | 68,4% | 78,2% | 75,6% |
| Toplam Sayı | 31 | 98 | 551 | 680 |
| % vergi denetimleri | 4,6% | 14,4% | 81,0% | 100,0% |
| % Ba-Bs bildirimleri | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Genel olarak Ba ve Bs bildirimlerine etkili diyen mükellefler vergi denetim faaliyetlerinin de etkili olduğunu söylemektedirler (% 78). Ancak genel olarak Ba ve Bs bildirimlerine etkisiz diyen mükelleflerin daha az bir kısmı genel olarak vergi denetim faaliyetlerinin etkisiz olduğuna katılmaktadırlar (% 45).

Genel vergi denetim faaliyetlerini etkisiz gören mükellefler, Ba ve Bs bildirimlerinin daha etkili olduğunu düşünmektedirler. Kararsız kalanlar içinde durum aynıdır. Vergi denetim faaliyetlerinin etkinliğinde kararsız kalanlar Ba ve Bs bildirimleri konusunda kararsız kalmamış, aksine etkili olduğunu belirtmişlerdir.

3.2.6. Mükelleflerin Vergi Teşvik ve Ceza Sistemi Hakkındaki Tutumları

Hukuk kurallarına yaptırım gücü sağlamak ceza sistemi ile mümkündür. Aksi takdirde hukuk kuralları nasihatten öteye geçemez. Vergi kuralları için de aynı kural geçerlidir ve ceza sistemi uygulanmak zorundadır. Bu kısımda mükelleflere vergi denetim faaliyetlerinin bir parçası olan cezalar konusundaki etkinliğinin derecesi sorulmuştur. Ceza sistemi kapsamına birde teşvik uygulaması eklenerek mükelleflerin cezalandırma sistemi ile teşvik sistemine bakışlarının farklılığı değerlendirilmek istenmiştir. Mükelleflere ceza uygulamaları olarak para cezaları, hak mahrumiyeti cezaları ve hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması sorulmuştur. Buna ilaveten teşvik kapsamında ise, vergi borcunu zamanında ve tam olarak ödeyenlere teşvik ve indirim uygulaması da sorulmuştur. Mükellefler, kendilerine sorulan bu teşvik ve ceza

uygulamalarının vergi güvenliği açısından etkinliğini derecelendirmişlerdir. Mükelleflerin teşvik ve ceza uygulamalarını derecelendirmeleri için kendilerine her uygulama için; “çok etkisiz”, “etkisiz”, “kararsız”, “etkili” ve “çok etkili” seçenekleri sunulmuş, bunlardan birini seçmeleri istenmiştir. Rakamsal olarak bu uygulamaların 1’den 5’e doğru etkinlik derecesi belirlenmiştir. Buna göre, 1 “çok etkisiz” anlamında ve 5 ise “çok etkili” anlamında kullanılmıştır.

Katılımcıların büyük bir çoğunun bu sorulara cevap verdiği aşağıdaki tabloda görülmektedir (890-903 arası). Hatta aynı grupta yer alan teşvik ve indirim uygulamasına verilen cevap neredeyse ankete katılan tüm mükellef sayısı kadardır. Genel olarak bakıldığında vergi denetimi ve güvenliği kapsamındaki teşvik ve ceza uygulamalarının etkili olduğu (4; “etkilidir”) görülmektedir. Mükelleflere uygulanabilecek teşvik sisteminin bariz bir şekilde daha çok etkili olacağı bu soruya verilen cevapların ortalama değerinden de anlaşılmaktadır (4,24). Yani teşvik sisteminin uygulanmasına mükelleflerin “etkilidir” ile “çok etkilidir” arasında bir değer verdikleri görülmektedir. Diğer vergi ceza uygulamalarının da etkili olduğu yönünde kanaat hakimdir. Buna karşılık teşvik sisteminin mükellefler için daha etkili olacağı düşüncesi daha belirgindir.

Mükellefler vergi ceza uygulamalarına ortalama olarak 3,56-3,82 arasında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 42: Mükelleflerin Teşvik ve Ceza Uygulamalarına Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Sapma |
|--|------------|----------|------------|
| Zamanında ve tam vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulaması | 903 | 4,24 | 1,008 |
| Para cezası uygulaması | 893 | 3,82 | 1,069 |
| Hak mahrumiyeti cezası uygulaması | 891 | 3,56 | 1,151 |
| Hapis cezası uygulaması | 890 | 3,57 | 1,346 |

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri uygulama ceza uygulamaları değil teşvik uygulamasıdır. Mükellefler, Zamanında ve tam olarak vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulamasını 4,24; Para cezası uygulamasını 3,82; Hapis cezası uygulamasını 3,57 ve Hak mahrumiyeti cezası uygulamasını 3,56 değeri ile değerlendirmişlerdir.

Bu genel sonuçlara göre mükellefler ceza sistemine göre teşvik sistemini vergi güvenliği açısından daha etkili bir yol olarak kabul etmekte ve değerlendirmektedirler. Ceza uygulamaları arasında ise mükellefler daha etkili olan güvenlik uygulamasının para cezası olduğunu belirtmişlerdir. Hak mahrumiyeti ve hapis cezalarının etkili olup olmadığı tam net değildir. Bu iki ceza uygulamasının derecesi “kararsız” ile “etkilidir” arasında kalmaktadır. Kısaca mükelleflere

göre hapis ve hak mahrumiyeti cezası etkili olabilir, ancak para cezaları daha etkilidir ve bunlardan da etkili olan uygulama görevini yerine zamanında ve tam olarak getiren mükelleflere teşvik uygulamasıdır.

Tablo 43: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Teşvik ve Ceza Uygulamalarına Bakışı

| Yaş Grubu | Zamanında ve tam vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulaması | | | Toplam | |
|-----------|--|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 9 | 6 | 69 | 84 |
| | % Yaş | 10,7% | 7,1% | 82,1% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 18 | 6 | 140 | 164 |
| | % Yaş | 11,0% | 3,7% | 85,4% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 15 | 10 | 176 | 201 |
| | % Yaş | 7,5% | 5,0% | 87,6% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 15 | 6 | 143 | 164 |
| | % Yaş | 9,1% | 3,7% | 87,2% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 31 | 10 | 249 | 290 |
| | % Yaş | 10,7% | 3,4% | 85,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 88 | 38 | 777 | 903 |
| | % Yaş | 9,7% | 4,2% | 86,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,80.

Teşvik ve indirim uygulamalarının vergi güvenliği açısından etkinliği mükelleflerin yaş grupları itibariyle farklılık göstermemektedir (ki-kare $0,80 > 0,05$). Yani tüm yaş gruplarında teşvik sisteminin etkili olduğu açık ve nettir. Yani tüm katılımcılar vergi güvenliği açısından cezalandırmaya karşın teşvik ve indirim uygulamasının daha etkin bir yol olduğunda hemfikirdirler.

Tablo 44: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Para Cezası Uygulamalarına Bakışı

| Yaş Grubu | Para cezası uygulaması | | | Toplam | |
|-----------|------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 17 | 5 | 60 | 82 |
| | % Yaş | 20,7% | 6,1% | 73,2% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 24 | 14 | 123 | 161 |
| | % Yaş | 14,9% | 8,7% | 76,4% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 28 | 22 | 150 | 200 |
| | % Yaş | 14,0% | 11,0% | 75,0% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 18 | 8 | 138 | 164 |
| | % Yaş | 11,0% | 4,9% | 84,1% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 53 | 34 | 199 | 286 |
| | % Yaş | 18,5% | 11,9% | 69,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 140 | 83 | 670 | 893 |
| | % Yaş | 15,7% | 9,3% | 75,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,047.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin para cezası uygulamalarının vergi güvenliği açısından etkinliği farklılık göstermektedir (ki-kare 0,047<0,05). Tüm yaş grupları için para cezası uygulamasının etkili bir güvenlik yolu olduğu belirtilmekle birlikte, mükelleflerin yaşı yükseldikçe para cezalarının etkinliğinin arttığı fikri daha ağırlık kazanmaktadır. Ancak 41 üzeri yaş grubunda bu ilişki zayıflamaktadır, yani 41 yaş üzeri mükellefler para cezası uygulamasını diğer yaş gruplarına göre etkinliğinin daha düşük olduğu kanaatine sahiptirler.

Tablo 45: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Hak Mahrumiyeti Cezası Uygulamalarına Bakışı

| Yaş Grubu | Hak mahrumiyeti cezası uygulaması | | | Toplam | |
|-----------|-----------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 13 | 5 | 64 | 82 |
| | % Yaş | 15,9% | 6,1% | 78,0% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 32 | 36 | 93 | 161 |
| | % Yaş | 19,9% | 22,4% | 57,8% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 45 | 37 | 119 | 201 |
| | % Yaş | 22,4% | 18,4% | 59,2% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 29 | 27 | 105 | 161 |
| | % Yaş | 18,0% | 16,8% | 65,2% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 62 | 65 | 159 | 286 |
| | % Yaş | 21,7% | 22,7% | 55,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 181 | 170 | 540 | 891 |
| | % Yaş | 20,3% | 19,1% | 60,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,02.

Yine aynı şekilde yaş grupları itibariyle mükelleflerin hak mahrumiyeti cezası uygulamalarının vergi güvenliği açısından etkinliği farklılık göstermektedir (ki-kare 0,02<0,05). Tüm yaş grupları için hak mahrumiyeti cezası uygulamasının etkili bir güvenlik yolu olduğu belirtilmekle birlikte, mükelleflerin yaşı yükseldikçe hak mahrumiyeti cezalarının etkinliğinin azaldığı gözlenmektedir. Ancak 41 üzeri yaş grubunda bu ilişki daha da zayıflamaktadır, yani 41 yaş üzeri mükellefler hak mahrumiyeti cezası uygulamasını diğer yaş gruplarına göre etkinliğinin daha düşük olduğu kanaatindedirler.

Tablo 46: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Hapis Cezası Uygulamalarına Bakışı

| Yaş Grubu | Hapis cezası uygulaması | | | Toplam | |
|-----------|-------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| 18-25 | Sayı | 19 | 13 | 50 | 82 |
| | % Yaş | 23,2% | 15,9% | 61,0% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 38 | 32 | 92 | 162 |
| | % Yaş | 23,5% | 19,8% | 56,8% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 37 | 41 | 121 | 199 |
| | % Yaş | 18,6% | 20,6% | 60,8% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 36 | 25 | 100 | 161 |
| | % Yaş | 22,4% | 15,5% | 62,1% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 90 | 47 | 149 | 286 |
| | % Yaş | 31,5% | 16,4% | 52,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 220 | 158 | 512 | 890 |
| | % Yaş | 24,7% | 17,8% | 57,5% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,09.

Hürriyeti bağlayıcı ceza olarak hapis uygulamalarının vergi güvenliği açısından etkinliği mükelleflerin yaş grupları itibariyle farklılık göstermemektedir (ki-kare $0,09 > 0,05$). Yani tüm yaş gruplarında hapis cezası sisteminin etkili olduğu görülmektedir. Yani tüm katılımcılar vergi güvenliği açısından hapis cezası uygulamasını etkili bulmaktadırlar.

Cinsiyet itibariyle mükelleflerin teşvik ve ceza sistemlerine bakışları anlamlı bir farklılık göstermediği belirlenmiştir. İstatistiki olarak ki-kare test değerleri tüm teşvik ve ceza uygulamaları için cinsiyete göre 0,05 değerinden büyüktür. Anlamlı bir farklılık çıkmadığı için bu ilişki tablolatırılmamıştır. Mükelleflerin teşvik ve ceza sistemine bakışları cinsiyetlere göre aynıdır ve farklılık göstermemektedir.

Cinsiyet itibariyle teşvik uygulamasının etkisi; Asymp. Sig: 0,58

Cinsiyet itibariyle para cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,24

Cinsiyet itibariyle hak mahrumiyetinin etkisi; Asymp. Sig: 0,31

Cinsiyet itibariyle hapis cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,64

Aynı şekilde eğitim seviyesi itibariyle mükelleflerin teşvik ve ceza sistemlerine bakışları da anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. İstatistiki olarak ki-kare test değerleri biri hariç diğer üç teşvik ve ceza uygulamaları için cinsiyete göre 0,05 değerinden büyüktür. Anlamlı bir farklılık çıkmadığı için bu ilişki tablolatırılmamıştır. Mükelleflerin teşvik ve ceza sistemine bakışları cinsiyetlere göre aynıdır ve farklılık göstermemektedir. Sadece eğitim seviyesi itibariyle hapis cezası uygulamasına bakış

farklılık göstermektedir. Buna göre eğitim seviyesi yükseldikçe hapis cezası uygulanmasının vergi güvenliği açısından daha etkili bir uygulama olduğu kanaati öne çıkmaktadır.

Eğitim seviyesi itibariyle teşvik uygulamasının etkisi; Asymp. Sig: 0,34

Eğitim seviyesi itibariyle para cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,73

Eğitim seviyesi itibariyle hak mahrumiyetinin etkisi; Asymp. Sig: 0,91

Eğitim seviyesi itibariyle hapis cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,02

Mükelleflerin tabi oldukları vergi türüne göre teşvik ve ceza sistemlerine bakışları genel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. İstatistiki olarak ki-kare test değerleri biri hariç diğer üç teşvik ve ceza uygulamaları için tabi olunan vergi türüne göre 0,05 değerinden büyüktür. Anlamlı bir farklılık çıkmadığı için bu ilişki de tablolaştırılmamıştır. Mükelleflerin teşvik ve ceza sistemine bakışları tabi oldukları vergi türüne göre aynıdır ve farklılık göstermemektedir. Aşağıdaki listede görüldüğü üzere tabi olunan vergi türüne göre hak mahrumiyeti cezalarının etkisi anlamlı bir farklılık göstermektedir. Gelir vergisi mükellefleri kurumlar vergisi mükelleflerine göre hak mahrumiyeti cezalarının daha etkili olduğunu düşünmektedirler.

Tabi olunan vergi türüne göre teşvik uygulamasının etkisi; Asymp. Sig: 0,39

Tabi olunan vergi türüne göre para cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,14

Tabi olunan vergi türüne göre hak mahrumiyetinin etkisi; Asymp. Sig: 0,03

Tabi olunan vergi türüne göre hapis cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,16

Mükelleflerin tabi oldukları vergilendirme usullerine göre teşvik ve ceza sistemlerine bakışları anlamlı bir farklılık göstermemektedir. İstatistiki olarak ki-kare test değerleri tüm teşvik ve ceza uygulamaları için tabi olunan vergilendirme usullerine göre 0,05 değerinden büyüktür. Anlamlı bir farklılık çıkmadığı için bu ilişki de tablolaştırılmamıştır. Mükelleflerin teşvik ve ceza sistemine bakışları vergilendirme usullerine göre aynıdır ve farklılık göstermemektedir.

Tabi olunan vergilendirme usulüne göre teşvik uygulamasının etkisi; Asymp. Sig: 0,22

Tabi olunan vergilendirme usulüne göre para cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,56

Tabi olunan vergilendirme usulüne göre hak mahrumiyetinin etkisi; Asymp. Sig: 0,26

Tabi olunan vergilendirme usulüne göre hapis cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,19

Mükelleflerin daha önce ceza alıp almadıklarına göre teşvik ve ceza sistemlerine bakışları genel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. İstatistiki olarak ki-kare test değerleri ikisi hariç diğer iki teşvik ve ceza uygulamaları için tabi olunan vergi türüne göre 0,05 değerinden büyüktür. Büyük ölçüde anlamlı bir farklılık çıkmadığı için bu ilişki tablolandırılmamıştır.

Mükelleflerin teşvik ve ceza sistemine bakışları; daha önce ceza alıp almadıklarına göre teşvik uygulamasının etkisi ile para cezalarının etkisi konularında anlamlı bir farklılık göstermediği, buna karşılık hak mahrumiyeti ve hapis cezalarının anlamlı bir farklılık gösterdiği belirlenmiştir.

Daha önce ceza alıp almadıklarına göre teşvik uygulamasının etkisi; Asymp. Sig: 0,66

Daha önce ceza alıp almadıklarına göre para cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,23

Daha önce ceza alıp almadıklarına göre hak mahrumiyetinin etkisi; Asymp. Sig: 0,00

Daha önce ceza alıp almadıklarına göre hapis cezasının etkisi; Asymp. Sig: 0,03

Mükelleflerin aldıkları ceza sayısı arttıkça hak mahrumiyeti cezalarının vergi güvenliği açısından etkili olduğu kanaati zayıflamaktadır. Yine aynı şekilde alınan ceza sayısı arttıkça hapis cezalarının da etkili olduğu düşüncesi kaybolmaktadır. Hiç ceza almayanlar hak mahrumiyeti cezalarından daha çok çekinmekte, buna karşılık ceza alanların bu cezanın etkili olmadığı düşüncesi yaygınlaşmaktadır.

Tablo 47: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Teşvik Uygulamalarına Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | | Zamanında ve tam vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uyg. | | | Toplam |
|--------------------------------|----------------------------------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 18 | 2 | 135 | 155 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 11,6% | 1,3% | 87,1% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 1 | 5 | 50 | 56 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 1,8% | 8,9% | 89,3% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 69 | 31 | 587 | 687 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 10,0% | 4,5% | 85,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 88 | 38 | 772 | 898 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 9,8% | 4,2% | 86,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,03.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen

mükellefler vergi teşvik uygulamalarının da etkili olduğunu düşünmektedirler. Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin bile % 89'u vergi teşvik uygulaması ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu belirtmektedirler.

Tablo 48: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Para Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | | Para cezası uygulaması | | | Toplam |
|--------------------------------|----------------------------------|------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 32 | 19 | 101 | 152 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 21,1% | 12,5% | 66,4% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 11 | 10 | 35 | 56 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 19,6% | 17,9% | 62,5% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 96 | 54 | 530 | 680 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 14,1% | 7,9% | 77,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 139 | 83 | 666 | 888 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 15,7% | 9,3% | 75,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler para cezası uygulamalarının da etkili olduğunu düşünmektedirler. Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin bile % 63'ü para cezası uygulaması ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu belirtmektedirler.

Tablo 49: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Hak Mahrumiyeti Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | | Hak mahrumiyeti cezası uygulaması | | | Toplam |
|--------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 35 | 38 | 79 | 152 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 23,0% | 25,0% | 52,0% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 8 | 15 | 33 | 56 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 14,3% | 26,8% | 58,9% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 138 | 116 | 424 | 678 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 20,4% | 17,1% | 62,5% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 181 | 169 | 536 | 886 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 20,4% | 19,1% | 60,5% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,04.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler hak mahrumiyeti cezası uygulamalarının da etkili olduğunu düşünmektedirler. Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin % 59'u hak mahrumiyeti cezası uygulaması ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 50: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Hapis Cezalarına Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | | Hapis cezası uygulaması | | | Toplam |
|--------------------------------|----------------------------------|-------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 33 | 28 | 91 | 152 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 21,7% | 18,4% | 59,9% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 15 | 11 | 30 | 56 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 26,8% | 19,6% | 53,6% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 172 | 119 | 386 | 677 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 25,4% | 17,6% | 57,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 220 | 158 | 507 | 885 |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 24,9% | 17,9% | 57,3% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,87.

Ve nihayet genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler hapis cezası uygulamalarının da etkili olduğunu düşünmektedirler. Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin % 54'ü hapis cezası uygulaması ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu düşünmektedirler. Ancak bu ilişki istatistiki olarak anlamlı çıkmamıştır.

3.2.7. Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Hakkındaki Tutumları

Verginin alacaklısı olan vergi dairesi ile verginin borçlusu olan mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar iki şekilde çözülebilmektedir. Bunlardan birincisi idare ile mükellef karşı karşıya gelerek çözüm, diğeri ise dava yolu ile çözümdür. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü iki şekilde mümkün olup bunlar hata düzeltme talebinde bulunmak ve uzlaşma talebinde bulunmak yolu ile çözümdür.

Mükelleflere vergi uyuşmazlıklarının hangi yolla çözümünün daha etkili olduğu sorularak, bu yolların etkinliğinin derecesi belirlenmeye çalışılmıştır. Mükelleflere

uyuşmazlıkların çözüm yolları olan, hata düzeltme talebi, uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açmak yolları sorulmuştur. Mükellefler, kendilerine sorulan uyuşmazlıkların çözüm yollarının etkinliğini derecelendirmişlerdir. Mükelleflerin uyuşmazlıkların çözüm yollarını derecelendirmeleri için kendilerine her çözüm yolu için; “çok etkisiz”, “etkisiz”, “kararsız”, “etkili” ve “çok etkili” seçenekleri sunulmuş, bunlardan birini seçmeleri istenmiştir. Rakamsal olarak bu uygulamaların 1’den 5’e doğru etkinlik derecesi belirlenmiştir. Buna göre, 1 “çok etkisiz” anlamında ve 5 ise “çok etkili” anlamında kullanılmıştır.

Katılımcıların büyük bir çoğunun bu sorulara cevap verdiği aşağıdaki tabloda görülmektedir (881-894 arası). Dava yolu ile çözüm konusuna cevap verenlerin sayısı diğer iki çözüm yoluna göre daha azdır. Genel olarak bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının dava yolu ile çözüm hariç diğerlerinin etkili olduğu (4; “etkilidir”) görülmektedir. Uzlaşma yolu ile çözüm yolunun diğer yollara göre bariz bir şekilde daha çok etkili olacağı bu soruya verilen cevapların ortalama değerinden de anlaşılmaktadır (4,05). Yani uzlaşma yolu ile çözüme mükelleflerin “etkilidir” dedikleri görülmektedir. Diğer vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının da etkili olduğu yönünde kanaat bulunmaktadır.

Mükellefler vergi ceza uygulamalarına ortalama olarak 3,37-4,05 arasında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 51: Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Sapma |
|---------------------------------|------------|----------|------------|
| Hata düzeltme yolu ile çözümler | 892 | 3,80 | ,964 |
| Uzlaşma ile çözüm | 894 | 4,05 | ,914 |
| Dava yolu ile çözüm | 881 | 3,37 | 1,174 |

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri uyuşmazlık çözüm yolu uzlaşmadır. Mükellefler, Uzlaşma ile çözüm yolunu 4,05; Hata düzeltme yolu ile çözümü 3,80 ve dava yolu ile çözümü 3,37 ile değerlendirmişlerdir.

Bu sonuçlara göre mükellefler uyuşmazlıkların dava yolu ile çözümünün diğer yollara göre en etkisiz yol olduğunu, sonrasında ise hata düzeltme yolunun çözüm olarak etkili olduğunu ve en etkili yolun ise uzlaşma yolu olduğunu belirtmişlerdir.

Yaş grupları itibarıyla mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına bakışı istatistiksel olarak her bir çözüm yolu için test edilmiştir. Uyuşmazlıkların hata düzeltme yolu ile

çözümü ve dava yolu ile çözümü yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani tüm yaş grupları için yukarıda açıklanan genel sonuçlar geçerlidir. Sadece vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yolu ile çözümü yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan uzlaşmanın etkinliği farklılık göstermektedir (ki-kare $0,02 < 0,05$). Tüm yaş grupları için uzlaşmanın etkili bir vergi güvenlik yolu olduğu belirtilmekle birlikte, mükelleflerin yaşı yükseldikçe uzlaşmanın etkinliğinin arttığı fikri daha ağırlık kazanmaktadır.

Tablo 52: Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı

| Yaş Grubu | Uzlaşma ile çözüm | | | Toplam |
|--------------------|-------------------|----------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| 18-25 Sayı | 10 | 8 | 66 | 84 |
| % Yaş | 11,9% | 9,5% | 78,6% | 100,0% |
| 26-30 Sayı | 19 | 18 | 126 | 163 |
| % Yaş | 11,7% | 11,0% | 77,3% | 100,0% |
| 31-35 Sayı | 15 | 30 | 155 | 200 |
| % Yaş | 7,5% | 15,0% | 77,5% | 100,0% |
| 36-40 Sayı | 13 | 12 | 136 | 161 |
| % Yaş | 8,1% | 7,5% | 84,5% | 100,0% |
| 41 + Sayı | 19 | 17 | 250 | 286 |
| % Yaş | 6,6% | 5,9% | 87,4% | 100,0% |
| Toplam Sayı | 76 | 85 | 733 | 894 |
| % Yaş | 8,5% | 9,5% | 82,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,02.

Uzlaşmanın çözümde etkinliği noktasında kararsız kalanların çoğunluğu orta yaştaki mükellefler olduğu halde, etkisiz diyenler her yaş grubunda azınlıkta kalmaktadırlar. 40 yaş üzerindeki mükelleflerin uzlaşma konusunda fikirleri ağırlıklı bir şekilde etkili olduğu yönündedir.

Eğitim seviyelerine göre mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının tümü için farklılık göstermemektedir (ki-kare değerleri $> 0,05$). Aynı durum cinsiyet itibariyle de geçerlidir. Yani genel kanaatler hem erkek hem de kadın mükellefler için aynıdır.

Tablo 53: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Hata Düzeltme Yolu İle Çözüme Bakışı

| Mükellefin vergi türü | Hata düzeltme yolu ile çözümler | | | Toplam | |
|-----------------------|---------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Gelir V. | Sayı | 56 | 54 | 286 | 396 |
| | % | 14,1% | 13,6% | 72,2% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 50 | 72 | 374 | 496 |
| | % | 10,1% | 14,5% | 75,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 106 | 126 | 660 | 892 |
| | % | 11,9% | 14,1% | 74,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,18.

Mükellefiyet türlerine göre vergi uyuşmazlıklarının hata düzeltme yolu ile çözümünün etkili olduğu konusunda tüm mükellefler yaklaşık benzer kanaattedirler. Ortalama olarak tüm mükellefler hata düzeltme yolu ile çözümün % 74 olarak etkili bir yol olduğunu belirtmektedirler. Bu görüşe hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri sahiptir. Bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 54: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı

| Mükellefin vergi türü | Uzlaşma ile çözüm | | | Toplam | |
|-----------------------|-------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Gelir V. | Sayı | 31 | 36 | 332 | 399 |
| | % | 7,8% | 9,0% | 83,2% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 45 | 49 | 401 | 495 |
| | % | 9,1% | 9,9% | 81,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 76 | 85 | 733 | 894 |
| | % | 8,5% | 9,5% | 82,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,68.

Mükellefiyet türlerine göre vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yolu ile çözümünün hata düzeltme yolu ile çözümüne göre daha etkili olduğu konusunda tüm mükellefler neredeyse aynı kanaattedirler. Ortalama olarak tüm mükellefler hata düzeltme yolu ile çözümün % 82 olarak etkili bir yol olduğunu belirtmektedirler. Bu görüşe hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri sahiptir. Mükellefiyet türlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 55: Mükelleflerin Vergi Türlerine Göre Uyuşmazlıkların Dava Yolu İle Çözüme Bakışı

| Mükellefin vergi türü | Dava yolu ile çözüm | | | Toplam | |
|-----------------------|---------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Gelir V. | Sayı | 110 | 98 | 184 | 392 |
| | % | 28,1% | 25,0% | 46,9% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 101 | 128 | 260 | 489 |
| | % | 20,7% | 26,2% | 53,2% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 211 | 226 | 444 | 881 |
| | % | 24,0% | 25,7% | 50,4% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,04.

Mükellefiyet türlerine göre vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümünün diğer çözüm yollarına göre daha az etkili olduğu konusunda tüm mükellefler benzer kanaattedirler. Ortalama olarak tüm mükellefler hata düzeltme yolu ile çözümün % 50 olarak etkili bir yol olduğunu belirtmektedirler. Ki-kare test değerinden de görüldüğüne göre etkinlik derecesi vergi türüne göre değişiklik göstermektedir. Yani gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre gelir vergisi mükellefleri kurumlar vergisi mükelleflerine göre dava yolunun daha az etkili olduğu yönünde kanaate sahiptirler.

Mükelleflerin vergilendirme usullerine göre vergi uyuşmazlıklarının hangi yolla çözümünün etkili olduğu da tespit edilmesi gereken bir noktadır. Böyle bir karşılaştırma yapıldığında, mükelleflerin tabi oldukları vergi usulleri ile uyuşmazlıkların çözüm yolları olan hata düzeltme ve dava yolları arasında mükellefler benzer kanaatlere sahiptirler (hata düzeltme için ki-kare 0,62; dava yolu için ki-kare 0,71). Yani söz konusu gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Yaklaşık olarak yukarıda verilen etkinlik oranları vergilendirme usulleri içinde söylenebilir.

Tablo 56: Mükelleflerin Vergilendirme Usullerine Göre Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözüme Bakışı

| Mükellefiyet türü | Uzlaşma ile çözüm | | | Toplam | |
|-------------------------|-------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Bilanço usulü | Sayı | 53 | 62 | 572 | 687 |
| | % | 7,7% | 9,0% | 83,3% | 100,0% |
| İşletme h. usulü | Sayı | 13 | 15 | 97 | 125 |
| | % | 10,4% | 12,0% | 77,6% | 100,0% |
| Basit usul | Sayı | 8 | 6 | 24 | 38 |
| | % | 21,1% | 15,8% | 63,2% | 100,0% |
| Serbest Mslk | Sayı | 2 | 2 | 40 | 44 |
| | % | 4,5% | 4,5% | 90,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 76 | 85 | 733 | 894 |
| | % | 8,5% | 9,5% | 82,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,02.

Ancak vergilendirme usullerine göre mükelleflerin uzlaşma yolunun etkili bir yol olduğu noktasında anlamlı bir farklılık olduğu ki-kare test değeri ile de gözlenmiştir. Uzlaşma yolunun en etkili yol olduğunu belirten mükellefler serbest meslek kazancına tabi olan mükelleflerdir (% 91), daha sonra bilanço esasına tabi olanlar gelmekte (% 83), sonra ise işletme defteri esasına tabi olanlar (% 78) ve basit usule tabi olanlar gelmektedir (% 63).

Tablo 57: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Hata Düzeltme Talebine Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | Hata düzeltme yolu ile çözümler | | | Toplam | |
|--------------------------------|---------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Etkisiz | Sayı | 17 | 29 | 105 | 151 |
| | % | 11,3% | 19,2% | 69,5% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 8 | 13 | 34 | 55 |
| | % | 14,5% | 23,6% | 61,8% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 81 | 83 | 518 | 682 |
| | % | 11,9% | 12,2% | 76,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 106 | 125 | 657 | 888 |
| | % | 11,9% | 14,1% | 74,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,03.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler vergi uyuşmazlıklarının hata düzeltme talebi yoluyla düzeltilmesinin de etkili olduğunu düşünmektedirler (% 76). Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin bile % 62'si vergi uyuşmazlıklarının hata düzeltme talebi ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu belirtmektedirler.

Tablo 58: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşmaya Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | Uzlaşma ile çözüm | | | Toplam | |
|--------------------------------|-------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Etkisiz | Sayı | 12 | 17 | 125 | 154 |
| | % | 7,8% | 11,0% | 81,2% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 3 | 4 | 48 | 55 |
| | % | 5,5% | 7,3% | 87,3% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 61 | 64 | 555 | 680 |
| | % | 9,0% | 9,4% | 81,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 76 | 85 | 728 | 889 |
| | % | 8,5% | 9,6% | 81,9% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,78.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla düzeltilmesinin de etkili olduğunu düşünmektedirler (% 82). Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin bile % 87'si vergi uyuşmazlıklarının hata düzeltme talebi ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu belirtmektedirler. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yolu ile çözümü vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğunu düşünenler ile etkisiz olduğunu düşünenler arasında bir ayırım gözetilmeksizin etkili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 59: Genel Olarak Vergi Denetim Uygulamalarına Bakış ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Dava Açma Yoluna Bakışın Karşılaştırılması

| Genel olarak vergi denetimleri | | Dava yolu ile çözüm | | | Toplam |
|--------------------------------|------|---------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 35 | 43 | 72 | 150 |
| | % | 23,3% | 28,7% | 48,0% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 11 | 22 | 20 | 53 |
| | % | 20,8% | 41,5% | 37,7% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 164 | 159 | 350 | 673 |
| | % | 24,4% | 23,6% | 52,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 210 | 224 | 442 | 876 |
| | % | 24,0% | 25,6% | 50,5% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,054.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler vergi uyuşmazlıklarının dava yoluyla düzeltilmesinin de etkili olduğunu düşünmektedirler (% 52). Ancak bu oranın düşük olduğu yukarıda tabloda da görülmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümü vergi denetim faaliyetlerinin etkili olduğunu düşünenler ile etkisiz olduğunu düşünenler arasında bir ayırım gözetilmeksizin pek fazla etkili olmadığı düşünülmektedir.

Mükelleflerin ceza alıp almadıklarına göre vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından olan hata düzeltme talebi yoluna başvurusunun etkin bir çözüm olduğu istatistiki olarak anlamlı çıkmaktadır. Ancak alınan ceza sayısı ile hata düzeltme talebine bakış arasında anlamlı bir istatistiki fark yoktur. Yani ceza alsın ya da almasın tüm mükellefler hata düzeltme yolu ile çözümün vergi güvenliği yollarından etkili bir yol olduğunu kabul etmektedirler.

Tablo 60: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Hata Düzeltme Yoluna Bakışın Karşılaştırılması

| Alınan vergi cezası sayısı | | Hata düzeltme yolu ile çözümler | | | Toplam |
|----------------------------|------|---------------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Hiç | Sayı | 73 | 84 | 436 | 593 |
| | % | 12,3% | 14,2% | 73,5% | 100,0% |
| 1 | Sayı | 20 | 22 | 96 | 138 |
| | % | 14,5% | 15,9% | 69,6% | 100,0% |
| 2 | Sayı | 6 | 7 | 71 | 84 |
| | % | 7,1% | 8,3% | 84,5% | 100,0% |
| 3 | Sayı | 3 | 7 | 26 | 36 |
| | % | 8,3% | 19,4% | 72,2% | 100,0% |
| 4+ | Sayı | 4 | 6 | 31 | 41 |
| | % | 9,8% | 14,6% | 75,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 106 | 126 | 660 | 892 |
| | % | 11,9% | 14,1% | 74,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,46.

Mükelleflerin ceza alıp almadıklarına göre vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi olan uzlaşma yoluna başvurusunun etkili bir çözüm olduğu istatistiki olarak anlamlı çıkmaktadır. Ancak alınan ceza sayısı ile uzlaşma talebine bakış arasında anlamlı bir istatistiki fark yoktur. Yani ceza alsın ya da almasın tüm mükellefler uzlaşma yolu ile çözümün vergi güvenliği yollarından etkili bir yol olduğunu kabul etmektedirler.

Tablo 61: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma Yoluna Bakışın Karşılaştırılması

| Alınan vergi cezası sayısı | | Uzlaşma ile çözüm | | | Toplam |
|----------------------------|------|-------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Hiç | Sayı | 48 | 63 | 480 | 591 |
| | % | 8,1% | 10,7% | 81,2% | 100,0% |
| 1 | Sayı | 13 | 12 | 116 | 141 |
| | % | 9,2% | 8,5% | 82,3% | 100,0% |
| 2 | Sayı | 6 | 3 | 74 | 83 |
| | % | 7,2% | 3,6% | 89,2% | 100,0% |
| 3 | Sayı | 4 | 4 | 28 | 36 |
| | % | 11,1% | 11,1% | 77,8% | 100,0% |
| 4+ | Sayı | 5 | 3 | 35 | 43 |
| | % | 11,6% | 7,0% | 81,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 76 | 85 | 733 | 894 |
| | % | 8,5% | 9,5% | 82,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,63.

Uzlaşma yolunun etkili bir çözüm yolu olduğunu düşünenlerin oranının en yüksek olduğu grup 2 kez ceza almış olanlardır. Ancak diğer gruplarda da sonuç yüksektir.

Tablo 62: Mükelleflerin Ceza Alıp Almadıklarına Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Dava Yoluna Bakışın Karşılaştırılması

| Alınan vergi cezası sayısı | | Dava yolu ile çözüm | | | Toplam |
|----------------------------|------|---------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Hiç | Sayı | 138 | 148 | 300 | 586 |
| | % | 23,5% | 25,3% | 51,2% | 100,0% |
| 1 | Sayı | 37 | 37 | 65 | 139 |
| | % | 26,6% | 26,6% | 46,8% | 100,0% |
| 2 | Sayı | 17 | 21 | 43 | 81 |
| | % | 21,0% | 25,9% | 53,1% | 100,0% |
| 3 | Sayı | 6 | 13 | 16 | 35 |
| | % | 17,1% | 37,1% | 45,7% | 100,0% |
| 4+ | Sayı | 13 | 7 | 20 | 40 |
| | % | 32,5% | 17,5% | 50,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 211 | 226 | 444 | 881 |
| | % | 24,0% | 25,7% | 50,4% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,62.

Mükelleflerin ceza alıp almadıklarına göre vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi olan dava yoluna başvurusunun nispeten etkili bir çözüm olmadığı istatistiki olarak anlamlı çıkmaktadır. Buna ilaveten alınan ceza sayısı ile dava yoluna bakış arasında anlamlı bir istatistiki fark yoktur. Yani ceza alsın yada almasın tüm mükellefler dava yolu ile çözümün vergi güvenliği yollarından etkili bir yol olmadığını kabul etmektedirler. Dava yolunun etkili bir çözüm yolu olduğunu düşünenlerin oranının en yüksek olduğu grup 2 kez ceza almış olanlardır. Ancak diğer gruplarda da sonuçlar birbirine yakındır.

3.2.8. Vergi Güvenliğine İlişkin Eski Uygulamalar ve Muhtemel Yöntemler Hakkında Mükelleflerin Görüşleri

Bu kısımda mükelleflere daha önce uygulanmış ancak şu anda uygulanmayan ve uygulanması gelecek dönemlerde gündeme gelebilecek muhtemel vergi güvenlik uygulamaları hakkında fikirleri sorularak görüşleri alınmaya çalışılmıştır. Mükellefler, kendilerine sorulan eskiden uygulanmış vergi güvenlik tedbirlerinin etkili bir yol olup olmadığı ve ileride muhtemel uygulanabilecek güvenlik yollarının da ne kadar etkili olabileceğini likert ölçeğine göre derecelendirmişlerdir. Mükelleflerin bu yöntemleri

derecelendirmeleri için kendilerine her yöntem için; “çok etkisiz”, “etkisiz”, “kararsız”, “etkili” ve “çok etkili” seçenekleri sunulmuş, bunlardan birini seçmeleri istenmiştir. Rakamsal olarak bu uygulamalarının 1’den 5’e doğru etkinlik derecesine göre belirlenmiştir. Buna göre, 1 “çok etkisiz” anlamında ve 5 ise “çok etkili” anlamında kullanılmıştır.

Mükelleflerin çoğunun bu sorulara cevap verdiği görülmektedir (878-895 arası). Genel olarak bakıldığında bu kısımda sorulan vergi güvenlik uygulamalarının etkili yöntem olacağı (4; “etkilidir”) görülmektedir. Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere mükellefler vergi denetim uygulamalarına ortalama olarak 3,5 ile 4 arasında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 63: Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Eski ve Muhtemel Yöntemlere Bakışı

| | Cevaplayan | Ortalama | Std. Hata |
|--|------------|----------|-----------|
| Vergi iadesi uygulamasının getirilmesi | 889 | 3,20 | 1,234 |
| Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi | 895 | 3,87 | ,968 |
| MB int. sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi | 889 | 3,89 | 1,051 |
| Hayat standardı esasının getirilmesi | 893 | 3,22 | 1,125 |
| Asgari vergi uygulamasının getirilmesi | 889 | 3,31 | 1,148 |
| Ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesi | 885 | 3,28 | 1,053 |
| Servet beyanı uygulamasının getirilmesi | 887 | 3,37 | 1,092 |
| Gelir ve Kurumlar V. oranlarında indirim yapılması | 892 | 4,13 | ,940 |
| Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması | 886 | 3,76 | 1,067 |
| Denetimlerin riski yüksek alanlara daha çok yönlendirilmesi | 893 | 3,97 | ,999 |
| Sık sık af çıkarılması | 879 | 2,98 | 1,314 |
| Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi | 878 | 3,99 | ,965 |
| Vergi çeşitliliğinin azaltılması | 880 | 4,01 | ,973 |
| Vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere kolaylık ve indirim sağlanması | 881 | 4,43 | ,925 |

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri vergi güvenlik uygulaması ortalama 4,43 ile “Vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere kolaylık ve indirim sağlanması”dır. Mükellefler, burada sürekli olarak vergisini zamanında ödemeyenlere yada vergi suçu işleyenlere kolaylık, af ya da indirim uygulamalarının yanı sıra vergi ahlakına sahip olanların da bir derece kolaylık ve indirimler ile ödüllendirilmesini talep ettiği şeklinde yorumlanabilir.

İkinci olarak en etkili olabilecek vergi güvenlik önleminin “Gelir ve Kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılması” (4,13) ve sonra da “Vergi çeşitliliğinin azaltılması” (4,01) gelmektedir. Daha sonra da sırasıyla; “Mükelleflerin vergi

konularında bilgilendirilmesi” (3,99), “Denetimlerin riski yüksek alanlara daha çok yönlendirilmesi” (3,97), “Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi” (3,89), “Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi” (3,87), “Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması” (3,76), “Servet beyanı uygulamasının getirilmesi” (3,37), “Asgari vergi uygulamasının getirilmesi” (3,37), “Ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesi” (3,28), “Hayat standardı esasının getirilmesi” (3,22), “Vergi iadesi uygulamasının getirilmesi” (3,22), “Sık sık af çıkarılması” (2,98)’dir.

Bu tabloya bakıldığında genel olarak mükellefler vergisine sadık olanlara da bir takım teşvikler uygulanmasını, vergi oranlarının indirilmesini ve vergi çeşitliliğinin azaltılmasını vergi güvenliği açısından en yüksek derecede etkili olarak görmektedirler.

Mükellefler vergi güvenliği açısından en etkisiz yöntemler olarak ise; sık sık af çıkarılmasını, vergi iadesi uygulamasını, hayat standardı esas ve ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesini görmektedirler. Burada mükelleflerin vergi iadesi uygulamasının etkisiz olduğunu belirtmeleri ilginç olmuştur. Oysa 2007’de kaldırılan vergi iadesi uygulaması önemli bir vergi güvenlik tedbiri olarak uzun yıllar boyunca kullanılmış ve yararlı olduğu belirtilmekteydi. Ancak burada mükellefler kendileri açısından olaya yaklaşarak böyle bir karar içinde oldukları söylenebilir. Son günlerde yeni gelir vergisi yasa taslağı çalışmalarında gelir vergisi uygulamasında tekrar vergi iadesi uygulamasının getirilmesi olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Gerçekten mükelleflerin belge almalarını motive edici uygulamaların başarısı vergi güvenliği açısından yüksek olacaktır.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere tek tek bakıldığında bazı yöntemlerin tüm yaş grupları için farklılık göstermeksizin her yaş grubunda benzer kanaatler oluştuğu, bazı yöntemler için ise farklı kanaatler oluştuğu görülmektedir.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **vergi iadesi yönteminin** tekrar uygulanması % 52 oranında etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Çok yüksek düzeyde etkili olduğu yönünde karar çıkmamıştır. Ve bu karar tüm yaş grupları için yaklaşık olarak aynı düzeydedir. Tüm yaş grupları güvenlik önlemi olarak vergi iadesi uygulaması için aynı kanaate sahiptir (Asymp. Sig. 0,44>0,05).

Tablo 64: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Elektronik Defter Yöntemine Bakışı

| | | Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi | | | Toplam |
|---------------|-------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| 18-25 | Sayı | 6 | 18 | 60 | 84 |
| | % Yaş | 7,1% | 21,4% | 71,4% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 26 | 29 | 109 | 164 |
| | % Yaş | 15,9% | 17,7% | 66,5% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 17 | 31 | 149 | 197 |
| | % Yaş | 8,6% | 15,7% | 75,6% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 11 | 19 | 133 | 163 |
| | % Yaş | 6,7% | 11,7% | 81,6% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 34 | 54 | 199 | 287 |
| | % Yaş | 11,8% | 18,8% | 69,3% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 94 | 151 | 650 | 895 |
| | % Yaş | 10,5% | 16,9% | 72,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,04.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **elektronik defter** uygulanması % 73 gibi yüksek bir oranla etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Çok yüksek düzeyde etkili olduğu yönünde karar vardır. Mükelleflerinin bu yöntem için etkilidir dedikleri karar, yaş grupları itibariyle farklılık göstermektedir. Yaş grupları güvenlik önlemi olarak elektronik defter uygulaması için farklı kanaate sahiptir.

Elektronik defter uygulamasının tüm yaş gruplarınca etkili olduğu belirtilmekle birlikte, 18-25, 31-35 ve 36-40 yaş grubu bu uygulamanın daha etkili bir yöntem olduğunu söylerken, diğer yaş grupları 26-30 ve 41+ yaş grubu daha az etkili olduğunu belirtmişlerdir. 26-30 yaş grubunu dikkate almaz isek 41 ve üzeri yaşlardaki mükellefler bu uygulamanın etkisinin az olduğunu diğer mükellefler ise çok etkili bir yol olduğunu kabul etmektedirler.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe** uygulanması % 71 oranında etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Yüksek düzeyde etkili olduğu yönünde karar çıkmıştır. Ve bu karar tüm yaş grupları için yaklaşık olarak aynı düzeydedir. Tüm yaş grupları güvenlik önlemi olarak Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi konusunda aynı kanaate sahiptir (Asymp. Sig. 0,50>0,05).

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak

Hayat standardı esasının tekrar uygulanması % 47 oranında etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Etkili olduğu yönünde karar çıkmamıştır. Ve bu karar tüm yaş grupları için yaklaşık olarak aynı düzeydedir. Tüm yaş grupları güvenlik önlemi olarak hayat standardı esasını için aynı kanaate sahiptirler (Asymp. Sig. 0,17>0,05). Ancak burada hayat standardı esasının 1990’larda kaldırılması nedeni ile daha genç yaştakilerin hayat standardını bilmemeleri bu sonuçları etkilemiş olması muhtemeldir.

Benzer kanaatler **asgari vergi uygulaması, ortalama kar haddi uygulaması ve servet beyanı uygulaması** için de bulunmaktadır. Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **bu iki yöntemin** tekrar uygulanması sırasıyla % 52, % 47 ve % 53 oranında etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Çok etkili olduğu yönünde karar çıkmamıştır. Ve bu karar tüm yaş grupları için yaklaşık olarak aynı düzeydedir. (Sırasıyla; Asymp. Sig. 0,15>0,05 - Asymp. Sig. 0,62>0,05 - Asymp. Sig. 0,19>0,05).

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılması** % 82 gibi yüksek bir oranla etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Çok yüksek düzeyde etkili olduğu yönünde karar bulunmaktadır. Mükelleflerinin bu yöntem için etkilidir dedikleri karar, yaş grupları itibariyle farklılık göstermektedir. Yaş grupları güvenlik önlemi olarak vergi oranlarının indirilmesi konusunda ki etkinlik için farklı kanaate sahiptir.

Tablo 65: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranı İndirimine Bakışı

| | | Gelir ve Kurumlar V. oranlarında indirim yapılması | | | Toplam |
|---------------|-------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| 18-25 | Sayı | 10 | 14 | 58 | 82 |
| | % Yaş | 12,2% | 17,1% | 70,7% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 9 | 14 | 140 | 163 |
| | % Yaş | 5,5% | 8,6% | 85,9% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 18 | 28 | 153 | 199 |
| | % Yaş | 9,0% | 14,1% | 76,9% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 14 | 11 | 138 | 163 |
| | % Yaş | 8,6% | 6,7% | 84,7% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 16 | 26 | 243 | 285 |
| | % Yaş | 5,6% | 9,1% | 85,3% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 67 | 93 | 732 | 892 |
| | % Yaş | 7,5% | 10,4% | 82,1% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,03.

Gelir ve kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi uygulamasının tüm yaş gruplarınca etkili olduğu belirtilmekle birlikte, 31-35 yaş grubunu dikkate almaz isek yaş ilerledikçe vergi indirimleri uygulamasının etkinliğinin vergi güvenliği için arttığı görülmektedir. 18-25 yaş grubundaki mükellefler için bu uygulamanın etkinliği daha düşük olarak etkili sonuç vermektedir. Ve bu yaş grubunda kararsızlık en yüksek orana sahiptir.

Tablo 66: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Denetim Elemanlarının Artırılmasına Bakışı

| | | Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması | | | Toplam |
|---------------|-------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| 18-25 | Sayı | 14 | 16 | 52 | 82 |
| | % Yaş | 17,1% | 19,5% | 63,4% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 27 | 18 | 113 | 158 |
| | % Yaş | 17,1% | 11,4% | 71,5% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 21 | 37 | 141 | 199 |
| | % Yaş | 10,6% | 18,6% | 70,9% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 14 | 24 | 125 | 163 |
| | % Yaş | 8,6% | 14,7% | 76,7% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 64 | 32 | 188 | 284 |
| | % Yaş | 22,5% | 11,3% | 66,2% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 140 | 127 | 619 | 886 |
| | % Yaş | 15,8% | 14,3% | 69,9% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,01.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması** % 70 gibi yüksek bir oranla etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Mükelleflerinin bu yöntem için etkilidir dedikleri karar, yaş grupları itibariyle farklılık göstermektedir.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **vergi kaybı riskinin yüksek olduğu alanlara denetimlerin yoğunlaşması** uygulanması % 76 oranında etkili bir yöntem olarak kabul görmüştür. Ve bu karar tüm yaş grupları için yaklaşık olarak aynı düzeydedir. Tüm yaş grupları güvenlik önlemi olarak hayat standardı esaslı için aynı kanaate sahiptirler (Asymp. Sig. 0,34>0,05).

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yöntem olarak **sık sık af çıkarılması kararları** % 42 gibi düşük bir oranla etkili bir yol olarak kabul görmüştür. Yani bu yol mükellefler için etkisiz bir yoldur. Mükelleflerinin bu yöntem için etkilidir dedikleri karar, yaş grupları itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 67: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi Güvenliğine İlişkin Sık Af Çıkarılması Uygulamasına Bakışı

| | | Sık sık af çıkarılması | | | Toplam |
|---------------|-------|------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| 18-25 | Sayı | 19 | 20 | 42 | 81 |
| | % Yaş | 23,5% | 24,7% | 51,9% | 100,0% |
| 26-30 | Sayı | 58 | 23 | 82 | 163 |
| | % Yaş | 35,6% | 14,1% | 50,3% | 100,0% |
| 31-35 | Sayı | 84 | 39 | 66 | 189 |
| | % Yaş | 44,4% | 20,6% | 34,9% | 100,0% |
| 36-40 | Sayı | 54 | 29 | 79 | 162 |
| | % Yaş | 33,3% | 17,9% | 48,8% | 100,0% |
| 41 + | Sayı | 133 | 53 | 98 | 284 |
| | % Yaş | 46,8% | 18,7% | 34,5% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 348 | 164 | 367 | 879 |
| | % Yaş | 39,6% | 18,7% | 41,8% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Sık af çıkarılması tüm yaş grupları tarafından etkili bir yol olmadığı belirtilmektedir. Mükelleflerin yaşı ilerledikçe sık af çıkarılmasının etkinliğinin vergi güvenliği için düştüğü görülmektedir. Vergi aflarına etkilidir diyenler yaş ilerledikçe azalmaktadır.

Yaş gruplarına göre mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi, yüksek oranda etkilidir oranına sahiptir (% 81). Tüm yaş grupları aynı kanaate sahiptir, yani yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (Asymp. Sig. 0,55>0,05).

Yaş gruplarına göre **vergi çeşitliliğinin azaltılması**, yüksek oranda etkilidir oranına sahiptir (% 77). Tüm yaş grupları aynı kanaate sahiptir, yani yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (Asymp. Sig. 0,20>0,05).

Yaş gruplarına göre **vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere kolaylık sağlanması uygulaması**, yine benzer şekilde çok yüksek oranda etkilidir oranına sahiptir (% 89). Tüm yaş grupları aynı kanaate sahiptir, yani yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (Asymp. Sig. 0,13>0,05).

Cinsiyet itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere tek tek bakıldığında bazı yöntemlerin cinsiyete göre farklılık göstermeksizin benzer kanaatler oluştuğu, bazı yöntemler için ise farklı kanaatler oluştuğu görülmektedir. Sadece iki güvenlik uygulamasında cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gözükmemektedir onun dışındaki uygulamalarda cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gösteren güvenlik uygulamaları; Asgari vergi uygulaması ve Servet beyanı uygulamasıdır. Asgari vergi uygulaması konusunda kadın mükellefler bu uygulamanın daha etkili olduğu (% 62) yönünde kanaate sahipken, erkek mükellefler daha az etkili olduğu (% 50) yönünde kanaate sahiptirler. Servet beyanı uygulaması konusunda ise yine aynı şekilde, kadın mükellefler bu uygulamanın daha etkili olduğu (% 59) yönünde kanaate sahipken, erkek mükellefler daha az etkili olduğu (% 52) yönünde kanaate sahiptirler.

Diğer vergi güvenlik uygulamaları konusunda erkek mükellefler ile kadın mükellefler arasında belirgin bir farklılık olmadığı, yaklaşık aynı kanaatlere sahip oldukları istatistiki olarak da tespit edilmiştir.

Eğitim seviyesi itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında yine sadece iki güvenlik uygulamasında cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gözükmemektedir onun dışındaki uygulamalarda cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Eğitim seviyesi anlamlı bir farklılık gösteren güvenlik uygulamaları; Vergi iadesi uygulaması ve Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi uygulamasıdır. Vergi iadesi uygulaması konusunda orta seviyede eğitime sahip olanlar bu uygulamanın daha etkili olduğu (% 53) yönünde kanaate sahipken, diğer mükellefler daha az etkili olduğu (% 45) yönünde kanaate sahiptirler. Elektronik defter zorunluluğu uygulaması konusunda ise yine aynı şekilde, eğitim seviyesi yüksek olan mükellefler bu uygulamanın daha etkili olduğu (% 77) yönünde kanaate sahipken, daha az eğitim almış olan mükellefler daha az etkili olduğu (% 67) yönünde kanaate sahiptirler.

Diğer vergi güvenlik uygulamaları konusunda tüm eğitim düzeyindeki mükellefler arasında belirgin bir farklılık olmadığı, yaklaşık aynı kanaatlere sahip oldukları istatistiki olarak da tespit edilmiştir.

Denetim geçirip geçirmemeleri itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin

eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında sadece bir güvenlik uygulamasında denetim geçirip geçirmemek konusunda anlamlı bir farklılık gözükmemekte (Asymp. Sig. 0,03<0,05), onun dışındaki uygulamalarda anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Geçirilen denetime göre anlamlı bir farklılık gösteren güvenlik uygulaması; Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi uygulamasıdır. Hiç denetim geçirmemiş olan mükelleflerin, denetim geçirmiş olan mükelleflere göre “mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi”ni daha az etkili bulmaktadırlar.

Bu başlık altında sıralan diğer tüm vergi güvenlik uygulamalarının etkili olduğu tüm mükellefler tarafından kabul edilmektedir. Ve bu sonucun mükelleflerin denetim geçirip geçirmemek ile bir farklılık göstermediği belirlenmiştir.

Daha önce **vergi cezası alıp almamaları** itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında sadece üç güvenlik uygulamasında daha önce ceza almış olanlar ile almamış olanlar konusunda anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışındaki uygulamalarda anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Daha önce ceza alıp almamaya göre anlamlı bir farklılık gösteren güvenlik uygulamaları; Vergi iadesi uygulaması, Ortalama kar haddi uygulaması ve servet beyanı uygulamasıdır.

Daha önce vergi cezası almamış olanlar vergi iadesi uygulamasını, daha önce ceza almış olanlara göre daha etkilidir diye değerlendirmişlerdir. Hiç ceza almayanlarda kararsızlar ceza alanlara göre daha yüksektir. Vergi iadesi uygulamasına etkisiz diyenlerde ceza alıp almamaya göre belirgin bir farklılık göstermektedirler. Daha önce hiç ceza almamış olanlar vergi iadesi uygulamasına % 31 oranında etkisiz derken, daha önce ceza almış olanlar vergi iadesi uygulamasına % 39 oranında etkisiz demektirler (Asymp. Sig. 0,04<0,05).

Ortalama kar haddi uygulaması konusunda da ceza almış olanlar ile almamış olanlar arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu belirlenmiştir (Asymp. Sig. 0,03<0,05). Daha önce ceza almamış olanlar ortalama kar haddi uygulamasına % 50 oranında etkili derken, daha önce ceza almış olanlar ise % 42 oranında etkilidir demektirler.

Yine aynı şekilde Servet beyanı uygulaması konusunda da ceza almış olanlar ile almamış olanlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur (Asymp. Sig. 0,046<0,05).

Daha önce ceza almamış olanlar servet beyanı uygulamasına % 55 oranında etkili derken, daha önce ceza almış olanlar ise % 50 oranında etkilidir demekteler.

Bu başlık altında sıralan diğer geri kalan 11 vergi güvenlik uygulamalarının etkili olduğu tüm mükellefler tarafından kabul edilmektedir. Ve bu sonucun daha önce ceza almış mükellefler ile ceza almamış mükellefler arasında belirgin farklılık göstermediği belirlenmiştir.

Vergi türü itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında sadece 4 güvenlik uygulamasında gelir vergisine tabi olanlar ile kurumlar vergisine tabi olanlar arasında anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışında kalan 10 uygulamada anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Tablo 68: Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi İadesi Uygulamasına Bakışı

| Mükellefin vergi türü | | Vergi iadesi uygulamasının getirilmesi | | | Toplam |
|-----------------------|--------------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Gelir V. | Sayı | 111 | 48 | 238 | 397 |
| | % vergi türü | 28,0% | 12,1% | 59,9% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 187 | 84 | 221 | 492 |
| | % vergi türü | 38,0% | 17,1% | 44,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 298 | 132 | 459 | 889 |
| | % vergi türü | 33,5% | 14,8% | 51,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Gelir vergisi mükellefleri vergi iadesi uygulamasını, kurumlar vergisi mükelleflerine göre daha etkili bulmaktadırlar. Gelir vergisi mükelleflerinin % 60'ı söz konusu vergi güvenlik önleminin etkili olduğunu belirtirken, aynı güvenlik önlemi için kurumlar vergisi mükellefleri % 45 etkilidir demişlerdir.

Benzer durum ortalama kar haddi uygulaması için de geçerlidir. Gelir vergisi mükellefleri ortalama kar haddi uygulamasını, kurumlar vergisi mükelleflerine göre daha etkili bulmaktadırlar. Gelir vergisi mükelleflerinin % 52'si söz konusu vergi güvenlik önleminin etkili olduğunu belirtirken, aynı güvenlik önlemi için kurumlar vergisi mükellefleri % 43 etkili bulmaktadırlar(Asymp. Sig. 0,02<0,05).

Vergi denetim elemanı sayılarının artırılması konusu ise kurumlar vergisi mükellefleri tarafından daha etkili olarak değerlendirilmiştir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin % 73'ü, gelir vergisi mükelleflerinin % 66'sı söz konusu güvenlik önlemini etkili olarak derecelendirmişlerdir (Asymp. Sig. 0,03<0,05).

Sık başvuru alan af uygulaması için beklenen sonuç ortaya çıkmıştır. Af uygulamaları genel olarak vergi güvenliğinde etkili bulunmamıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri sık af çıkarılmasını vergi güvenliği uygulaması olarak ancak % 39 etkili bulmuşlarken, bu uygulamayı gelir vergisi mükelleflerinin % 46'sı etkili bulmuştur.

Bu başlık altında sıralan diğer geri kalan 10 vergi güvenlik uygulamalarının etkili olduğu tüm mükellefler tarafından kabul edilmektedir. Ve bu sonucun gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında belirgin farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo 69: Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi Sık Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı

| Mükellefin vergi türü | Sık sık af çıkarılması | | | Toplam | |
|-----------------------|------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Gelir V. | Sayı | 136 | 74 | 178 | 388 |
| | % vergi türü | 35,1% | 19,1% | 45,9% | 100,0% |
| Kurumlar V. | Sayı | 212 | 90 | 189 | 491 |
| | % vergi türü | 43,2% | 18,3% | 38,5% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 348 | 164 | 367 | 879 |
| | % vergi türü | 39,6% | 18,7% | 41,8% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,04.

Vergilendirme usulleri itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında sadece 2 güvenlik uygulamasında vergilendirme usulleri (bilanço, işletme, serbest meslek ve basit usul) arasında anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışında kalan 12 uygulamada anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Vergilendirme usulleri itibariyle anlamlı bir farklılık gösteren güvenlik uygulamaları; Sık sık af çıkarılması ile Mükellefin vergi konularında bilgilendirilmesi uygulamasıdır. Basit usule tabi olan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu sık af çıkarılmasının vergi güvenliği açısından etkili bir yol olduğunu belirtirken (% 60), bu oran işletme esasına tabi olanlarda % 55, serbest meslek ve bilanço esasına tabi olanlarda % 39'dur (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Yani basit usule tabi olanlar bu konuda diğer mükelleflerden bariz bir şekilde farklı düşünmektedirler.

Diğer anlamlı farklılık bulunan konu ise, mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesidir. Bu konuda tüm vergilendirme usullerine tabi olan mükellefler etkili

olduğu noktasında farklılık göstermese de, etkisizdir diyenlerde bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre, açık ara basit usule tabi olan mükellefler (% 0) ile serbest meslek kazancına tabi olanlar (% 2) bu uygulamayı kesinlikle etkisiz olarak görmemektedirler. Ancak diğer usullere tabi olanlar bu usulün % 11 olarak etkisiz olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,04<0,05).

Bu kapsam altında sıralan diğer geri kalan 12 vergi güvenlik uygulamalarının etkili olduğu tüm mükellefler tarafından kabul edilmektedir. Bu sonuçların vergilendirme usullerine göre vergisi mükellefleri arasında belirgin farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarına bakış itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ilerde uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında 7 güvenlik uygulamasında vergi denetimlerinin etkinliğine genel bakış ile vergi güvenlik uygulamaları arasında anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışında kalan 7 güvenlik uygulamasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Uygulanan vergi denetim faaliyetlerine etkili diyen mükelleflerin çoğunluğu vergi iadesi uygulaması için de etkili demektedirler. Etkili ve etkisiz diyenler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Genel olarak vergi denetimlerine etkisiz diyen mükelleflerin % 70'i elektronik defter uygulamasına etkili demektedir. Kararsız kalan mükelleflerin bile % 66'sı elektronik defter uygulamasına etkili demişlerdir.

Diğer vergi güvenlik uygulamaları için de benzer sonuçlar mevcuttur, şöyle ki; genel olarak vergi güvenlik önlemleri için etkili diyen mükellefler, bu kısımda yer alan vergi güvenlik önlemleri içinde etkili demekte, ayrıca kararsız kalan mükellefler ile bazı uygulamalar için etkisiz diyen mükellefler de bu kısımdaki vergi güvenlik tedbirleri, özellikle elektronik defter uygulaması, Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması, servet beyanı uygulaması, vergi oranlarında indirim yapılması, vergi denetim elemanları sayısının artırılması, kayıp riskinin yüksek olduğu alanlarda denetimlerin yoğunlaşması, mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi, vergi çeşitliliğinin azaltılması ve vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere de indirim ve teşvikler uygulanmasını etkili güvenlik yöntemi olarak görmektedirler.

Maliye bakanlığının istediği bildirimler olan **Ba ve Bs bildirimlerinin** yüksek oranda etkili birer vergi denetimi olduğu katılımcılar tarafından tespit edilmiştir. Nispeten büyük mükellef olan ve Ba Bs bildirimini yapmak zorunda olan mükelleflerin bu

bildirimlerin etkinliği ile bu kısımda yer alan vergi güvenlik uygulamalarının etkinliğinin karşılaştırılması anlamlı sonuçlar verebilmektedir.

Tablo 70: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi İadesi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Vergi iadesi uygulamasının getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 24 | 3 | 15 | 42 |
| | % | 57,1% | 7,1% | 35,7% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 45 | 31 | 87 | 163 |
| | % | 27,6% | 19,0% | 53,4% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 220 | 93 | 329 | 642 |
| | % | 34,3% | 14,5% | 51,2% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 289 | 127 | 431 | 847 |
| | % | 34,1% | 15,0% | 50,9% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

2007 yılına kadar Türkiye’de uygulanan çalışanlar için vergi iadesi uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu dşinenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu dşinenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi iadesinin etkili olduğunu dşinenlerin büyük bir çoğunluğu (% 76) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu dşinmektedirler. Vergi iadesi uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu dşinen mükelleflerin bile % 76 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu dşinmeleri anlamlı bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Tablo 71: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Elektronik Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 11 | 9 | 21 | 41 |
| | % | 26,8% | 22,0% | 51,2% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 26 | 43 | 94 | 163 |
| | % | 16,0% | 26,4% | 57,7% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 55 | 91 | 501 | 647 |
| | % | 8,5% | 14,1% | 77,4% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 92 | 143 | 616 | 851 |
| | % | 10,8% | 16,8% | 72,4% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Öte yandan Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkili diyen ve kararsız kalan mükelleflerin yarısından fazlası vergi iadesi için de etkili bir uygulamadır

demışlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Elektronik defter uygulamasının vergi güvenliđi kapsamında etkili bir yol olduđunu dűşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduđunu dűşünenler arasında anlamlı bir iliřki bulunmaktadır. Elektronik defter uygulamasının etkili olduđunu dűşünenlerin büyük bir çođunluđu (% 81) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduđunu dűşünmektedirler. Elektronik defter uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduđunu dűşünen mükelleflerin de % 60 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduđunu dűşünmeleri anlamlı bir sonuçtur.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 77'si elektronik defter uygulaması için de etkili bir uygulamadır demışlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması řu an yürürlükte olmayan ancak ileri dönemlerde uygulanabilecek etkin bir yöntem olabilir. Bu uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu dűşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu dűşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir.

Tablo 72: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile MB Üzerinden Online Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | MB int. sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 10 | 7 | 24 | 41 |
| | % | 24,4% | 17,1% | 58,5% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 26 | 29 | 102 | 157 |
| | % | 16,6% | 18,5% | 65,0% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 61 | 109 | 477 | 647 |
| | % | 9,4% | 16,8% | 73,7% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 97 | 145 | 603 | 845 |
| | % | 11,5% | 17,2% | 71,4% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Söz konusu uygulamasının etkili olduğunu dűşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu dűşünmektedirler. Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu dűşünen mükelleflerin de % 62 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu dűşünmeleri anlamlıdır.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 74'ü Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulaması için de etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. $0,00 < 0,05$).

Tablo 73: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Hayat Standardı Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Hayat standardı esasının getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--------------------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 13 | 7 | 22 | 42 |
| | % | 31,0% | 16,7% | 52,4% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 34 | 51 | 79 | 164 |
| | % | 20,7% | 31,1% | 48,2% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 198 | 157 | 289 | 644 |
| | % | 30,7% | 24,4% | 44,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 245 | 215 | 390 | 850 |
| | % | 28,8% | 25,3% | 45,9% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,06.

Eski bir vergi güvenlik uygulaması olan hayat standardı esasının uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Hayat standardı esas uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 74) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen ve kararsız kalan mükelleflerin ancak yarısına yakını hayat standardı esas uygulaması için etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. $0,06 > 0,05$). Ancak bu sonuçlar genelleme yapmak için istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır.

Tablo 74: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Asgari Vergi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Asgari vergi uygulamasının getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 11 | 10 | 21 | 42 |
| | % | 26,2% | 23,8% | 50,0% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 29 | 43 | 90 | 162 |
| | % | 17,9% | 26,5% | 55,6% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 202 | 118 | 324 | 644 |
| | % | 31,4% | 18,3% | 50,3% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 242 | 171 | 435 | 848 |
| | % | 28,5% | 20,2% | 51,3% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Yine eskide kalan bir uygulama olan asgari vergi uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Asgari vergi uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 75) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Asgari vergi uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 85 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 50'si asgari vergi uygulaması için de etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Tablo 75: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Ortalama Kar Haddi Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 13 | 9 | 20 | 42 |
| | % | 31,0% | 21,4% | 47,6% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 28 | 58 | 77 | 163 |
| | % | 17,2% | 35,6% | 47,2% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 160 | 182 | 297 | 639 |
| | % | 25,0% | 28,5% | 46,5% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 201 | 249 | 394 | 844 |
| | % | 23,8% | 29,5% | 46,7% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,11.

Yine eski bir vergi güvenlik uygulaması olan ortalama kar haddi uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Ortalama kar haddi uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 75) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen ve kararsız kalan mükelleflerin sadece yarısına yakını ortalama kar haddi uygulaması için etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,11>0,05). Ancak bu sonuçlar genelleme yapmak için istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 76: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Servet Beyanı Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Servet beyanı uygulamasının getirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 7 | 9 | 25 | 41 |
| | % | 17,1% | 22,0% | 61,0% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 39 | 42 | 80 | 161 |
| | % | 24,2% | 26,1% | 49,7% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 148 | 153 | 341 | 642 |
| | % | 23,1% | 23,8% | 53,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 194 | 204 | 446 | 844 |
| | % | 23,0% | 24,2% | 52,8% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,75.

Birçok ülkede vergi güvenlik uygulaması olarak uygulanan servet beyanı uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Ortalama kar haddi uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 76) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen ve kararsız kalan mükelleflerin ancak yarısı servet beyanı uygulaması için etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,75>0,05). Ancak bu sonuçlar genelleme yapmak için istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 77: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Oranlarında İndirim Yapılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Gelir ve Kurumlar V. oranlarında indirim yapılması | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 8 | 2 | 32 | 42 |
| | % | 19,0% | 4,8% | 76,2% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 14 | 31 | 118 | 163 |
| | % | 8,6% | 19,0% | 72,4% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 43 | 56 | 544 | 643 |
| | % | 6,7% | 8,7% | 84,6% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 65 | 89 | 694 | 848 |
| | % | 7,7% | 10,5% | 81,8% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Gelir ve Kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılmasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin

etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Vergi oranlarında indirim yapılmasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 78) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Vergi oranlarında indirim yapılmasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 66 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin ezici bir çoğunluğu olan % 86'sı vergi oranlarında indirim yapılmasının da etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçların istatistiksel olarak da anlamlı çıktığı görülmektedir.

Tablo 78: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Denetim Elemanlarının Artırılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması | | | Toplam |
|---------------------------------|------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 7 | 7 | 28 | 42 |
| | % | 16,7% | 16,7% | 66,7% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 34 | 40 | 87 | 161 |
| | % | 21,1% | 24,8% | 54,0% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 93 | 74 | 475 | 642 |
| | % | 14,5% | 11,5% | 74,0% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 134 | 121 | 590 | 845 |
| | % | 15,9% | 14,3% | 69,8% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılmasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Denetim elemanı sayısının artırılmasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 81) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Denetim elemanı sayısının artırılmasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 69 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 74'ü vergi denetim elemanı sayısının artırılmasının da etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlı görülmektedir.

Vergi denetimlerinin vergi kaçağı risklerinin daha yüksek olduğu alanlara

yönlendirilmesinin vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Denetimlerin riskli alanlara yönlendirilmesinin etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Denetimlerin riskli alanlara yönlendirilmesinin etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 70 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 79: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Denetimlerinin Riski Yüksek Alanlara Yöneltilmesinin Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Denetimlerin riski yüksek alanlara daha çok yönlendirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|------|---|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 8 | 3 | 31 | 42 |
| | % | 19,0% | 7,1% | 73,8% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 16 | 40 | 106 | 162 |
| | % | 9,9% | 24,7% | 65,4% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 56 | 78 | 512 | 646 |
| | % | 8,7% | 12,1% | 79,3% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 80 | 121 | 649 | 850 |
| | % | 9,4% | 14,2% | 76,4% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 74'ü vergi denetimlerin riskli alanlara yönlendirilmesinin etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlıdır.

Tablo 80: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Sık Af Çıkarılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Sık sık af çıkarılması | | | Toplam |
|---------------------------------|------|------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 17 | 4 | 17 | 38 |
| | % | 44,7% | 10,5% | 44,7% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 56 | 44 | 55 | 155 |
| | % | 36,1% | 28,4% | 35,5% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 264 | 110 | 270 | 644 |
| | % | 41,0% | 17,1% | 41,9% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 337 | 158 | 342 | 837 |
| | % | 40,3% | 18,9% | 40,9% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,02.

Sık sık vergi ve cezalarında af çıkarılmasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında yine anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Sık vergi ve cezalarında af çıkarılmasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Sık vergi ve cezalarında af çıkarılmasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 78 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin sadece % 42'si vergi ve cezalarında sık af çıkarılmasının etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,02<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlıdır.

Tablo 81: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Mükelleflerin Bilgilendirilmesinin Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi | | | Toplam |
|---------------------------------|---|----------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz Sayı | 4 | 3 | 31 | 38 |
| % | 10,5% | 7,9% | 81,6% | 100,0% |
| Kararsız Sayı | 23 | 22 | 108 | 153 |
| % | 15,0% | 14,4% | 70,6% | 100,0% |
| Etkili Sayı | 60 | 47 | 539 | 646 |
| % | 9,3% | 7,3% | 83,4% | 100,0% |
| Toplam Sayı | 87 | 72 | 678 | 837 |
| % | 10,4% | 8,6% | 81,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında yine anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 69 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 83'ü mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlı çıkmıştır.

Yine aynı şekilde vergi çeşitliliğinin azaltılmasının vergi güvenliği kapsamında

etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında yine anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi çeşitliliğinin azaltılmasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 80) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Vergi çeşitliliğinin azaltılmasının etkisiz bir güvenlik yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 68 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 82: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergi Çeşitliliğinin Azaltılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Vergi çeşitliliğinin azaltılması | | | Toplam |
|---------------------------------|------|----------------------------------|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 2 | 5 | 31 | 38 |
| | % | 5,3% | 13,2% | 81,6% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 21 | 34 | 99 | 154 |
| | % | 13,6% | 22,1% | 64,3% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 48 | 86 | 512 | 646 |
| | % | 7,4% | 13,3% | 79,3% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 71 | 125 | 642 | 838 |
| | % | 8,5% | 14,9% | 76,6% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 79'u vergi çeşitliliğinin azaltılmasının etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlı çıkmıştır.

Tablo 83: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Vergisini Zamanında ve Düzenli Ödeyenlere İndirim ve Teşvik Yapılmasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

| Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | Vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere kolaylık ve indirim sağlanması | | | Toplam |
|---------------------------------|------|--|----------|--------|--------|
| | | Etkisiz | Kararsız | Etkili | |
| Etkisiz | Sayı | 5 | 1 | 32 | 38 |
| | % | 13,2% | 2,6% | 84,2% | 100,0% |
| Kararsız | Sayı | 20 | 14 | 120 | 154 |
| | % | 13,0% | 9,1% | 77,9% | 100,0% |
| Etkili | Sayı | 24 | 27 | 595 | 646 |
| | % | 3,7% | 4,2% | 92,1% | 100,0% |
| Toplam | Sayı | 49 | 42 | 747 | 838 |
| | % | 5,8% | 5,0% | 89,1% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Son olarak vergisini zamanında ve düzenli ödeyen mükelleflere kolaylık ve

indirim sağlanmasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında yine anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi ahlakına sahip olanlara kolaylık sağlanmasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 80) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Vergi ahlakına sahip olanlara kolaylık sağlanmasının etkisiz bir güvenlik yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 49 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 92'si vergi ahlakına sahip olanlara kolaylık sağlanmasının etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler (Asymp. Sig. 0,00<0,05). Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlı çıkmıştır.

3.2.9. Mükelleflerin Vergi Oranı ile Nakit/Banka Seçenekleri Hakkındaki Görüşleri

Bu kısımda ankete katılan mükelleflerin 4 ayrı senaryoyu tercihlerine göre sıralamaları istenmiştir. Bu senaryoda yer alan değişkenler ise; birincisi ticari işlemlerin nakit olarak yapılıp yapılmasını tercihtir. Acaba mükellefler ticari işlemlerinde nakit kullanmayı mı yoksa maliye bakanlığı tarafından daha kolay takip edilebilir olan kredi kartı ya da başka bir elektronik ödeme aracını mı tercih ettikleri anlaşılmak istenmektedir. İkinci olarak halen uygulanmakta olan vergi oranlarını nakit kullanım ile kredi kartı kullanım yaygınlığı ile karşılaştırarak yüksek ya da düşük vergi oranları arasında tercihte bulunmaları istenmiştir. Mükelleflerin tercihinine sunulan bu dört senaryo şöyledir;

- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının bugünkü gibi olduğu, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının daha yüksek, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem.

Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu istenen bu sıralamayı yaptığı gözlenmiştir. Buna göre tüm katılımcı sayısı olan 906 mükellefin 840 tanesi bu sıralamayı yapmıştır. Ham veriler şeklinde alınan bu sıralama daha sonra puanlanarak anlamlı tablo haline getirilmiştir. Mükelleflerin sıralamalarına 4 seçenek olduğu için 4 puan üzerinden not verildi. Birinci tercihler için en yüksek not olan 4, ikinci tercihler için 3, üçüncü tercihler

için 2, ve dördüncü tercihler için 1 puanı verilerek ortalama değerlere ulaşıldı. Bu sonuçlar aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 84: Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihlerini Gösteren Puanlama

| | Cevaplayan | Toplam | Ortalama |
|---|------------|---------|---------------|
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | 852 | 2721,00 | 3,1937 |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | 837 | 2018,00 | 2,4110 |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | 848 | 2418,00 | 2,8514 |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | 838 | 1316,00 | 1,5704 |

Mükelleflerin tercihlerine sunulan senaryolardan en yüksek ortalama puana sahip olan senaryo birinci senaryo olan; “Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem” tercih edilmektedir (ortalama puanı 3,19).

İkinci en çok tercih edilen; Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem, (ortalama puanı 2,85).

Üçüncü en çok tercih edilen; Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının bugünkü gibi olduğu, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem, (ortalama puanı 2,41).

Dördüncü en çok tercih edilen; Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının daha yüksek, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem. (ortalama puanı 1,57).

Bu sonuçlara göre mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi oranlarının daha düşük olduğu ve tüm ticari işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih etmektedirler. Yani mükellefler makul vergi oranları ile vergilerini düzenli ve tam olarak ödemeyi daha çok tercih etmişlerdir. İkinci sırada tercih edilen durum aslında beklentilerin aksine ilk sırada çıkması beklenirken ikinci sırada çıkmıştır. Genel olarak tüm mükelleflerin vergi oranlarının düşük olduğu ve vergisini az ödeyebilmesi için de hareket alanının daha geniş olduğu nakit işlemlerinin yaygın olduğu bir sistemi tercih etmesi beklenirdi, ancak durum böyle olmamış, bu seçenek ikinci en yüksek puan almıştır.

Tablo 85: Yaş Gruplarına Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)

| | | Yaş | | | | | Toplam |
|--|--|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | 18-25 | 26-30 | 31-35 | 36-40 | 41 + | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,02) | Sayı | 24 | 86 | 109 | 82 | 145 | 446 |
| | % Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | 5,4% | 19,3% | 24,4% | 18,4% | 32,5% | 100,0% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,01) | Sayı | 8 | 16 | 21 | 22 | 19 | 86 |
| | % Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | 9,3% | 18,6% | 24,4% | 25,6% | 22,1% | 100,0% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,00) | Sayı | 41 | 47 | 51 | 43 | 96 | 278 |
| | % Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | 14,7% | 16,9% | 18,3% | 15,5% | 34,5% | 100,0% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,33) | Sayı | 4 | 10 | 13 | 14 | 14 | 55 |
| | % Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | 7,3% | 18,2% | 23,6% | 25,5% | 25,5% | 100,0% |

Üçüncü olarak tercih edilen durum, vergi oranlarının aynen bugün olduğu gibi kaldığı ve ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih ederken, en az tercih edilen durum ise vergi oranlarının yüksek ancak her işlemin nakit olarak yapıldığı bir sistemdir. Son sırada yer alan seçeneğin de az puan alarak ancak son tercih edilen bir durum olması da ilginçtir. Mükellefler daha yüksek vergi oranlarını her işlemin nakit ile yapılmasına rağmen tercih etmemişlerdir. Son yıllarda maliye bakanlığının denetim konusundaki atakları mükelleflerin vergisini daha az ödemeye fırsat tanıyan nakit sistemini yüksek vergi oranları nedeniyle tercihinden uzaklaştırmıştır.

Yaş gruplarına göre mükelleflerin hangi senaryoyu seçtikleri ya da seçme düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğu ki-kare sonuçlarından da anlaşılmaktadır. Buna göre mükelleflerin yaşı yükseldikçe 1. Sırada verilen senaryoyu tercih ettiği gözlenmektedir. Aynı durum 2. ve 3. Senaryo için de söylenebilir. Ancak 4. Senaryo olan Yüksek vergi oranları ile birlikte nakit işlemlerin yaygınlığını tercihler yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 86: Cinsiyete Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)

| | | Cinsiyet | | Toplam |
|--|-----------------------------|----------|-------|--------|
| | | Erkek | Kadın | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,04) | Sayı | 392 | 54 | 446 |
| | % Düşük oran + kredi kartı | 87,9% | 12,1% | 100,0% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,04) | Sayı | 74 | 12 | 86 |
| | % Aynı oran + kredi kartı | 86,0% | 14,0% | 100,0% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,00) | Sayı | 223 | 55 | 278 |
| | % Düşük oran + nakit işlem | 80,2% | 19,8% | 100,0% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,51) | Sayı | 44 | 11 | 55 |
| | % Yüksek oran + nakit işlem | 80,0% | 20,0% | 100,0% |

Cinsiyete göre mükelleflerin hangi senaryoyu seçtikleri ya da seçme düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğu ki-kare sonuçlarında görülmektedir. Erkek mükelleflerin % 54'ü ilk tercih olarak düşük oran ve tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih ederken, bu oran kadın mükellefler için % 41'dir. Kadın mükelleflerin daha çok tercih nedeni olarak düşük vergi oranı olduğu görülmektedir. İstatistiksel olarak 1. - 2. ve 3. senaryolar için cinsiyete göre tercihler anlamlı farklılıklar göstermekteyken, 4. Senaryo olan Yüksek vergi oranları ile birlikte nakit işlemlerin yaygınlığını tercihler cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 87: Eğitim Düzeyine Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri

| Seçtiği senaryo | | Eğitim | | | | | Toplam |
|---|-------------------|----------|--------|-----------|--------|------------|--------|
| | | İlk-orta | Lise | Ön lisans | Lisans | Lisansüstü | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 29 | 137 | 54 | 202 | 24 | 446 |
| | % Seçtiği senaryo | 6,5% | 30,7% | 12,1% | 45,3% | 5,4% | 100,0% |
| | % Eğitim | 42,0% | 52,1% | 50,9% | 52,6% | 54,5% | 51,5% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 7 | 29 | 14 | 30 | 6 | 86 |
| | % Seçtiği senaryo | 8,1% | 33,7% | 16,3% | 34,9% | 7,0% | 100,0% |
| | % Eğitim | 10,1% | 11,0% | 13,2% | 7,8% | 13,6% | 9,9% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 30 | 82 | 29 | 124 | 13 | 278 |
| | % Seçtiği senaryo | 10,8% | 29,5% | 10,4% | 44,6% | 4,7% | 100,0% |
| | % Eğitim | 43,5% | 31,2% | 27,4% | 32,3% | 29,5% | 32,1% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 3 | 15 | 9 | 28 | 1 | 56 |
| | % Seçtiği senaryo | 5,4% | 26,8% | 16,1% | 50,0% | 1,8% | 100,0% |
| | % Eğitim | 4,3% | 5,7% | 8,5% | 7,3% | 2,3% | 6,5% |
| Toplam | Sayı | 69 | 263 | 106 | 384 | 44 | 866 |
| | % Seçtiği senaryo | 8,0% | 30,4% | 12,2% | 44,3% | 5,1% | 100,0% |
| | % Eğitim | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,45.

Eğitim durumlarına göre mükelleflerin hangi senaryoyu seçtikleri ya da seçme düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Buna göre eğitim durumuna göre mükelleflerin tercihleri aşağı yukarı tüm eğitim seviyelerinde farklılık göstermemektedir. Bu yüzden tablo yapılmasına gerek duyulmamıŐtır. Benzer durum mükellefler için geçirilen denetim sayısına göre de belirgin farklılık göstermemektedir.

İstatistiksel olarak eğitim düzeyi ile vergi oranları nakit kullanımı tercihleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak yine de, yukarıda ki tabloda görülen çarpıcı sonuçlara değinmek yerinde olacaktır. İlk ve orta düzeyde eğitime sahip olanlar daha çok 1 ve 3. senaryoyu tercih etmektedirler. Bu tercihleri arasındaki oran farklılığı da oldukça dŐtktr (1. senaryo % 42; 2. senaryo % 43,5). Lise ve daha üstü düzeyde eğitime sahip olanlar ise daha çok 1. senaryoyu tercih etmişlerdir.

Alınan vergi cezası sayısı ile mükelleflerin söz konusu senaryoları tercihleri arasında anlamlı farklılık 3 senaryo için bulunmakta, ancak 2. senaryo için belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. Mükelleflerin ceza alma sayısı düŐtükçe daha çok 1. Senaryoyu tercih etmektedirler.

Tablo 88: Alınan Vergi Cezası Sayısına Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)

| | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|--|--|----------------------------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,00) | Sayı | 261 | 84 | 54 | 30 | 17 | 446 |
| | % Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | 58,5% | 18,8% | 12,1% | 6,7% | 3,8% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cez. | 47,2% | 61,3% | 63,5% | 83,3% | 41,5% | 52,3% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,31) | Sayı | 64 | 10 | 8 | 2 | 2 | 86 |
| | % Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | 74,4% | 11,6% | 9,3% | 2,3% | 2,3% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cez. | 11,7% | 7,4% | 9,6% | 6,1% | 4,9% | 10,3% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,04) | Sayı | 202 | 38 | 23 | 4 | 11 | 278 |
| | % Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | 72,7% | 13,7% | 8,3% | 1,4% | 4,0% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cez. | 36,5% | 28,4% | 27,4% | 11,8% | 26,2% | 32,8% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,00) | Sayı | 37 | 5 | 1 | 1 | 11 | 55 |
| | % Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | 67,3% | 9,1% | 1,8% | 1,8% | 20,0% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cez. | 6,8% | 3,8% | 1,2% | 3,0% | 26,8% | 6,6% |

Diğer senaryolar içinde benzer sonuçlar vardır. Ancak en güçlü senaryo birinci senaryodur. Yani ceza almamış ya da daha az ceza almış olan mükelleflerin büyük bir kısmı düşük vergi oranları ile birlikte her işlemin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih etmektedirler.

Tablo 89: Tabi Olunan Vergi Türüne Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)

| Seçtiği senaryo | Mükellefin vergi türü | | Toplam | |
|---|-------------------------|-------------|--------|--------|
| | Gelir V. | Kurumlar V. | | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 181 | 265 | 446 |
| | % Seçtiği senaryo | 40,6% | 59,4% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 47,8% | 54,4% | 51,5% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 38 | 48 | 86 |
| | % Seçtiği senaryo | 44,2% | 55,8% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 10,0% | 9,9% | 9,9% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 133 | 145 | 278 |
| | % Seçtiği senaryo | 47,8% | 52,2% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 35,1% | 29,8% | 32,1% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 27 | 29 | 56 |
| | % Seçtiği senaryo | 48,2% | 51,8% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 7,1% | 6,0% | 6,5% |
| Toplam | Sayı | 379 | 487 | 866 |
| | % Seçtiği senaryo | 43,8% | 56,2% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,24.

Mükelleflerin tabi oldukları vergi türüne göre hangi senaryoyu seçtikleri konusunda da anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak genelleme yapılamasa da, kurumlar vergisi mükellefleri daha çok 1. senaryoyu tercih ederken (% 54), gelir vergisi mükellefleri de 1. senaryoyu tercih etmiş ama daha düşük bir oranda (% 48) tercih etmişlerdir. Diğer senaryolardaki her iki vergi türündeki tercih oranları birbirlerine daha yakın seyretmektedir. Yani hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri tablo 84’de verilen genel sonuçlara uygun hareket etmektedirler. Aralarında belirgin bir farklılık göstermemişlerdir.

Tablo 90: Tabi Olunan Vergilendirme Usullerine Göre Mükelleflerin Vergi oranları ile Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri (Sadece 1. Tercihler)

| | | Vergilendirme Usulleri | | | | Toplam |
|--|--|------------------------|------------------|------------|--------------|--------|
| | | Bilanço usulü | İşletme h. usulü | Basit usul | Serbest Mslk | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,02) | Sayı | 364 | 48 | 14 | 20 | 446 |
| | % Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | 81,6% | 10,8% | 3,1% | 4,5% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 55,0% | 41,4% | 41,2% | 50,0% | 52,3% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı (Ki-kare: 0,00) | Sayı | 68 | 13 | 2 | 3 | 86 |
| | % Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | 79,1% | 15,1% | 2,3% | 3,5% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 10,4% | 11,6% | 5,9% | 7,9% | 10,3% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,30) | Sayı | 201 | 47 | 15 | 15 | 278 |
| | % Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | 72,3% | 16,9% | 5,4% | 5,4% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 30,3% | 42,0% | 42,9% | 39,5% | 32,8% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı (Ki-kare: 0,27) | Sayı | 39 | 11 | 4 | 1 | 55 |
| | % Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | 70,9% | 20,0% | 7,3% | 1,8% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 6,0% | 9,7% | 11,4% | 2,6% | 6,6% |

Tabi oldukları vergilendirme usulleri ile mükelleflerin söz konusu senaryoları tercihleri arasında anlamlı farklılık 2 senaryo için bulunmakta, ancak 3. ve 4. senaryo için belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. Bilanço esasına tabi olan ve serbest meslek kazancı esasına tabi olan mükelleflerin büyük bir kısmı 1. senaryoyu tercih ederken, işletme hesabı esasına ve basit usule tabi olan mükellefler daha çok 3. senaryoyu tercih etmişlerdir.

Yani vergi idaresi açısından daha büyük mükellef olarak kabul edilen bilanço esasına tabi olanlar ile serbest meslek esasına tabi olan mükellefler daha çok düşük oranlı vergi ve tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih etmektedirler. Ancak daha küçük olan mükellefler (işletme esasına tabi olan ve basit usule tabi olan) ise düşük oranlı ve tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistemi tercih etmişlerdir. Mükellefler büyük mükellef haline geldikçe işlemleri takip edebilmeleri açısından kayıt içi faaliyetlerin yaygınlaşmasını istemektedirler. Ama kurumsallaşmanın olmadığı küçük mükellefler için böyle bir kaygı yoktur. Bu sonuç büyük mükelleflerin kayıt dışılığı istemediklerini gösteriyor, ancak neden istemedikleri konusunda daha farklı araştırmalar yapmak gerekli olabilir.

Başka bir yaklaşım ise, bu farklılaşmanın nedeni olarak büyük mükellefler daha

sık denetime tabi oldukları için en azından düşük oranlı vergilendirmeyi tercih etmekte ancak küçük mükellefler oransal olarak daha az denetim geçirmekle birlikte takip imkanlarını azaltan nakit sistemini tercih etmelerinden kaynaklandığı söylenebilir. Yani büyük mükellefler zaten takip edildikleri için düşük oranlı vergileri tercih ederken, küçük mükellefler takibin zorlaşması için nakit sistemini tercih etmektedirler.

Tablo 91: Genel Olarak Vergi Denetimlerine Bakış İle Mükelleflerin Vergi Oranları ve Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri

| Seçtiği senaryo | Genel olarak vergi denetimleri | | | Toplam | |
|---|----------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 82 | 23 | 337 | 442 |
| | % Seçtiği senaryo | 18,6% | 5,2% | 76,2% | 100,0% |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 54,7% | 46,0% | 50,9% | 51,3% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 19 | 8 | 59 | 86 |
| | % Seçtiği senaryo | 22,1% | 9,3% | 68,6% | 100,0% |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 12,7% | 16,0% | 8,9% | 10,0% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 43 | 16 | 219 | 278 |
| | % Seçtiği senaryo | 15,5% | 5,8% | 78,8% | 100,0% |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 28,7% | 32,0% | 33,1% | 32,3% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 6 | 3 | 47 | 56 |
| | % Seçtiği senaryo | 10,7% | 5,4% | 83,9% | 100,0% |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 4,0% | 6,0% | 7,1% | 6,5% |
| Toplam | Sayı | 150 | 50 | 662 | 862 |
| | % Seçtiği senaryo | 17,4% | 5,8% | 76,8% | 100,0% |
| | % Genel olarak vergi denetimleri | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,34.

Mükelleflerin genel olarak vergi denetim uygulamalarına bakışları ile söz konusu senaryo seçenekleri arasında nasıl tercihler yaptıkları yukarıdaki tabloda görülmektedir. Genel olarak vergi denetim uygulamalarına etkili diyenlerin büyük bir çoğunluğu (% 51) 1. senaryoyu seçmiştir. Daha sonra 3. Senaryoyu seçmişler ve sonra da 2 ve 4. senaryoyu seçmişlerdir. Yani vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünen mükelleflerin çoğunluğu düşük oranlı vergilerle birlikte tüm işlemlerin kredi kartı kullanılarak yapılmasını tercih etmişlerdir.

Genel olarak vergi denetim faaliyetlerinin etkisiz olduğunu düşünenlerin yine çoğunluğu 1. senaryoyu seçmiştir (% 55). Daha sonraki tercihler ise sırasıyla, 3, 2 ve 4. senaryolardır. Dördüncü senaryo neredeyse tüm mükellefler tarafından pek istenmeyen

bir seçenek olarak kalmıştır. Ancak yapılan anket sonuçlarında böyle bir sonuç çıkmış olsa da genelleme yapmak için istatistiksel olarak geçerli değer almamıştır.

Tablo 92: Genel Olarak Ba-Bs Bildirimlerine Bakış İle Mükelleflerin Vergi Oranları ve Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri

| Seçtiği senaryo | Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | | | Toplam | |
|---|-----------------------------------|----------|--------|--------|--------|
| | Etkisiz | Kararsız | Etkili | | |
| Düşük oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 19 | 37 | 306 | 362 |
| | % Seçtiği senaryo | 5,2% | 10,2% | 84,5% | 100,0% |
| | % Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 63,3% | 39,4% | 57,0% | 54,8% |
| Aynı oran + kredi kartı yaygınlığı | Sayı | 1 | 16 | 50 | 67 |
| | % Seçtiği senaryo | 1,5% | 23,9% | 74,6% | 100,0% |
| | % Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 3,3% | 17,0% | 9,3% | 10,1% |
| Düşük oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 9 | 32 | 154 | 195 |
| | % Seçtiği senaryo | 4,6% | 16,4% | 79,0% | 100,0% |
| | % Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 30,0% | 34,0% | 28,7% | 29,5% |
| Yüksek oran + nakit işlem yaygınlığı | Sayı | 1 | 9 | 27 | 37 |
| | % Seçtiği senaryo | 2,7% | 24,3% | 73,0% | 100,0% |
| | % Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 3,3% | 9,6% | 5,0% | 5,6% |
| Toplam | Sayı | 30 | 94 | 537 | 661 |
| | % Seçtiği senaryo | 4,5% | 14,2% | 81,2% | 100,0% |
| | % Genel olarak Ba-Bs bildirimleri | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,02.

Genel olarak Ba ve Bs bildirimlerinin etkisi sorusuna cevap veren mükellefler tüm katılımcılar olmamıştır. Bu soruya cevap veren mükelleflerin büyük kısmı (%81,2) Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir vergi güvenlik uygulaması olduğunu söylemiştir. Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu söyleyen mükelleflerin büyük bir çoğunluğu (% 57) 1. senaryoyu tercih etmektedir. İlginç olan nokta da, Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir güvenlik önlemi olmadığını düşünen mükelleflerin daha büyük bir çoğunluğu (% 63,3) yine 1. senaryoyu tercih etmiştir. Bu iki katılımcı grubun ikinci olarak tercih ettikleri seçenek 3. senaryodur. Bu sonuçlar istatistiksel olarak da anlamlı olduğu sonucunu vermiştir.

3.2.10. Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri

Hukuk kurallarının ve aynı zamanda vergi kurallarının çeşitli yaptırımlarla desteklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu kurallar öğüt ve nasihatten öteye

geçemez. Kurallar ancak yaptırımlar ile desteklendiğinde hukuk kuralı haline gelir. Yaptırımlar kurallara uymak için kişileri zorlayan bir takım uygulamalardır. Bu yaptırımlar vergi kurallarında daha çok para cezası şeklinde olmaktadır. Para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezalar ve hak mahrumiyeti şeklinde yaptırımlarda bulunmaktadır. Vergi cezası olsun ya da diğer hukuk sistemlerinde uygulanan cezalar olsun, mutlaka bir netice almak üzere uygulanmaktadır. Beklenen ilk netice caydırıcılık ve kurallara uymayı yaygınlaştırmaktır. Ancak başka sonuçlarda elde edilebilmektedir.

Bu kısımda mükelleflere ceza almış olsun ya da olmasın, uygulanan bu yaptırımların nasıl sonuç verdiği, mükelleflerin tutum ve davranışlarını nasıl değiştirdiği incelenmektedir. Katılımcılara “vergi cezası vergiye karşı tutumunuzu nasıl değiştirdi?” şeklinde soru sorularak, altı seçenekten bir yada birkaçını tercih etmeleri istenmiştir. Bu seçenekler; “değiştirmedim”, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı”, “daha çok fatura almaya ve düzenlemeye başladım”, “yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım”, “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” ve “daha az vergi ödemeye başladım” şeklindedir.

Tablo 93: Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkileri

| | Frekans | Yüzde | Geçerli % |
|---|------------|--------------|--------------|
| Değiştirmedim | 222 | 24,5 | 32,6 |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | 158 | 17,4 | 23,2 |
| Daha çok fatura/fiş alıp vermeye başladım | 118 | 13,0 | 17,3 |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | 58 | 6,4 | 8,5 |
| Her işlemimi belgeli yapmaya başladım | 120 | 13,2 | 17,6 |
| Daha az vergi ödemeye başladım | 6 | 0,7 | 0,9 |
| Cevap Veren Toplam | 682 | 75,3 | 100,0 |
| Cevapsız | 224 | 24,7 | - |
| Genel Toplam | 906 | 100,0 | 100,0 |

906 katılımcıya yöneltilen bu soruya 682 katılımcı cevap vermiş, 224 kişi, yani yaklaşık dördte biri boş bırakmıştır. Genel olarak bu soruya cevap veren katılımcılar vergi cezalarının tutumlarını değiştirmediklerini belirtmişlerdir (% 33). İkinci olarak yüksek oyu alan seçenek, vergi kurallarına tam olarak uymalarını sağladığı yönündeki seçenektir. Aslında seçenekler arasında yer alan “daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım” ile “her işlemimi belgeli yapmaya başladım” seçeneği de buna katıldığında bu seçenek en yüksek oy alan seçenek haline gelmektedir. Bu üç seçeneğin toplam oranı % 58’i

bulmaktadır. Katılımcıların % 58'i cezalar nedeniyle kurallara daha fazla uymaya başlamışlardır. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyenlerin payı % 8,5 ve daha az vergi ödemeye başladım diyenlerin payı da sadece % 1 de kalmıştır.

| | Frekans | Yüzde | Geçerli % |
|---|------------|--------------|--------------|
| Değiştirmedim | 222 | 24,5 | 32,6 |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | 396 | 43,7 | 58,1 |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | 58 | 6,4 | 8,5 |
| Daha az vergi ödemeye başladım | 6 | ,7 | ,9 |
| Cevap Veren Toplam | 682 | 75,3 | 100,0 |
| Cevapsız | 224 | 24,7 | |
| Genel Toplam | 906 | 100,0 | |

Yukarıdaki tabloda Tablo 93'ün toparlanmış hali görülmektedir. Bu sonuçlara göre vergi yaptırımları olumlu sonuçlar vermektedir. Vergi yaptırımları neticesinde mükelleflerin % 58'i kurallara uymakta olduğunu, % 33'ü tutumlarını değiştirmediklerini belirtmektedir.

Tablo 94: Yaş Gruplarına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Yaş | | | | | Toplam |
|--|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | 18-25 | 26-30 | 31-35 | 36-40 | 41 + | |
| Değiştirmedim | Sayı | 23 | 42 | 51 | 39 | 67 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 10,4% | 18,9% | 23,0% | 17,6% | 30,2% | 100,0% |
| | % Yaş | 31,9% | 34,4% | 35,4% | 30,7% | 30,9% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 36 | 70 | 83 | 71 | 136 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 9,1% | 17,7% | 21,0% | 17,9% | 34,3% | 100,0% |
| | % Yaş | 50,0% | 57,4% | 57,6% | 55,9% | 62,7% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 10 | 10 | 9 | 15 | 14 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 17,2% | 17,2% | 15,5% | 25,9% | 24,1% | 100,0% |
| | % Yaş | 13,9% | 8,2% | 6,3% | 11,8% | 6,5% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 3 | 0 | 1 | 2 | 0 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 50,0% | ,0% | 16,7% | 33,3% | ,0% | 100,0% |
| | % Yaş | 4,2% | ,0% | ,7% | 1,6% | ,0% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 72 | 122 | 144 | 127 | 217 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 10,6% | 17,9% | 21,1% | 18,6% | 31,8% | 100,0% |
| | % Yaş | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,048.

Yaş gruplarına göre katılımcıların vergi cezalarının hangi tutumu sergiledikleri istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Vergi cezalarının mükellef davranışlarını genel olarak bakıldığında etkilemedi diyenlerin oranı % 33 idi. Bu tutum yaş gruplarına göre çok bariz farklılıklar göstermeden her yaş grubu için yaklaşık aynıdır. Ancak genç ve orta yaş grubunda (18-35) olanlar bu soruya daha yüksek oranda (ortalama % 34) “değiştirmedim” demektedirler.

Yaş gruplarına göre vergi cezalarının kurallara tam olarak uymamı sağladı diyenler arasında da 41 ve üzeri yaş grubunda yüksek oran olduğu görülmektedir. En yüksek yaş grubunda bulunan katılımcılar daha yüksek oranda vergi cezaları nedeniyle kurallara uydıklarını belirtmişlerdir. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyen mükellefler ise en genç yaş grubunda bulunan mükelleflerdir.

Tablo 95: Cinsiyete Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Cinsiyet | | Toplam |
|--|--|----------|--------|--------|
| | | Erkek | Kadın | |
| Değiştirmedim | Sayı | 184 | 38 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 82,9% | 17,1% | 100,0% |
| | % Cinsiyet | 31,9% | 36,2% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 335 | 61 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 84,6% | 15,4% | 100,0% |
| | % Cinsiyet | 58,1% | 58,1% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 53 | 5 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 91,4% | 8,6% | 100,0% |
| | % Cinsiyet | 9,2% | 4,8% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 5 | 1 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 83,3% | 16,7% | 100,0% |
| | % Cinsiyet | ,9% | 1,0% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 577 | 105 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 84,6% | 15,4% | 100,0% |
| | % Cinsiyet | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,47.

Cinsiyete göre katılımcıların vergi cezalarının hangi tutumu sergiledikleri istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir. Genel olarak vergi cezalarına karşı tutumlar erkek ve kadın mükellefler için benzer sonuçları vermektedir. Tutumumu

değiştirmedi diyen mükellefler kadınlarda daha çok, vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı diyen mükellefler her iki grupta da aynı, yakalanmamak için daha çok dikkat etmeye başladım diyenler erkeklerde daha çok olduğu görülmektedir.

Tablo 96: Eğitim Düzeyine Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Eğitim | | | | | Toplam |
|--|--|----------|--------|-----------|--------|------------|--------|
| | | İlk-orta | Lise | Ön lisans | Lisans | Lisansüstü | |
| Değiştirmedi | Sayı | 16 | 51 | 33 | 117 | 5 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 7,2% | 23,0% | 14,9% | 52,7% | 2,3% | 100,0% |
| | % Eğitim | 30,2% | 24,8% | 42,3% | 37,4% | 15,6% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 31 | 134 | 40 | 169 | 22 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 7,8% | 33,8% | 10,1% | 42,7% | 5,6% | 100,0% |
| | % Eğitim | 58,5% | 65,0% | 51,3% | 54,0% | 68,8% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 5 | 20 | 4 | 25 | 4 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 8,6% | 34,5% | 6,9% | 43,1% | 6,9% | 100,0% |
| | % Eğitim | 9,4% | 9,7% | 5,1% | 8,0% | 12,5% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 16,7% | 16,7% | 16,7% | 33,3% | 16,7% | 100,0% |
| | % Eğitim | 1,9% | ,5% | 1,3% | ,6% | 3,1% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 53 | 206 | 78 | 313 | 32 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 7,8% | 30,2% | 11,4% | 45,9% | 4,7% | 100,0% |
| | % Eğitim | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,059.

Yine eğitim durumuna göre katılımcıların vergi cezalarının tutumlarına etkisi istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir. Genel olarak vergi cezalarına karşı tutumlar tüm eğitim düzeylerindeki mükellefler için benzer sonuçları vermektedir. Tüm yaş gruplarında vergi cezalarının mükelleflerin tutumlarına etkisine baktığımızda, vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı diyenlerin oranı yüksektir. Ancak en çok yüksek olan gruplar lise ve lisansüstü düzeyinde eğitim alanlarda bu oran daha yüksektir. Tutumumu değiştirmediyen katılımcılar arasında yüksek oranlı olanlar, ön lisans ve lisans düzeyinde eğitime sahip olanlar olduğu görülmektedir. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyenler ise daha çok lisansüstü düzeyde eğitime sahip olanlardır.

Tablo 97: Geçirilen Denetim Sayısına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Geçirilen vergi denetimi sayısı | | | | | Toplam |
|--|--|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Değiştirmedim | Sayı | 73 | 47 | 35 | 24 | 43 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 32,9% | 21,2% | 15,8% | 10,8% | 19,4% | 100,0% |
| | % Geçirilen vergi denetimi sayısı | 39,9% | 32,2% | 25,9% | 33,3% | 29,5% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladım | Sayı | 91 | 84 | 90 | 42 | 89 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 23,0% | 21,2% | 22,7% | 10,6% | 22,5% | 100,0% |
| | % Geçirilen vergi denetimi sayısı | 49,7% | 57,5% | 66,7% | 58,3% | 61,0% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 17 | 12 | 10 | 6 | 13 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 29,3% | 20,7% | 17,2% | 10,3% | 22,4% | 100,0% |
| | % Geçirilen vergi denetimi sayısı | 9,3% | 8,2% | 7,4% | 8,3% | 8,9% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 2 | 3 | 0 | 0 | 1 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 33,3% | 50,0% | ,0% | ,0% | 16,7% | 100,0% |
| | % Geçirilen vergi denetimi sayısı | 1,1% | 2,1% | ,0% | ,0% | ,7% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 183 | 146 | 135 | 72 | 146 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 26,8% | 21,4% | 19,8% | 10,6% | 21,4% | 100,0% |
| | % Geçirilen vergi denetimi sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,30.

Geçirilen vergi denetim sayısına göre katılımcıların vergi cezalarının tutumlarına etkisi istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği gözlenmiştir. Genel olarak vergi cezalarına karşı tutumlar tüm mükellefler için benzer sonuçları vermektedir. Tüm denetim geçiren mükelleflerde vergi cezalarının mükelleflerin tutumlarına etkisine baktığımızda, vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladım diyenlerin oranı yüksektir. Ancak en çok yüksek olan gruplar iki ve üzeri denetim geçirmiş olanlarda bu oran daha yüksektir. Tutumumu değiştirmedim diyen katılımcılar arasında yüksek oranlı olanlar, hiç denetim geçirmemiş olanlardır. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyenler ise hiç denetim geçirmeyenler ile 4 ve üzeri denetim geçirenler olduğu yukarıda ki tabloda da görülmektedir.

Alınan ceza sayısına göre katılımcıların vergi cezalarının tutumlarına etkisi istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermiştir. Yani bu tabloda ortaya çıkan sonuçlar tüm mükellefler için % 5'lik anlamlılık düzeyinde genellemelerde bulunulabilir.

Hiç vergi cezası almamış olan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi cezası uygulamasının tutumlarını değiştirmedini beyan etmiştir (% 75). Alınan ceza sayısı arttıkça tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin sayısı azalmaktadır. Burada ceza almış olanların tutumlarında değişikliklere gittikleri söylenebilir. Nasıl değişikliklere gittikleri konusunda ise diğer seçeneklere bakmak gerekecektir. Alınan ceza sayısı arttıkça mükelleflerin vergi kurallarına tam olarak uyma oranları da artmaktadır. Bu konuda en yüksek oran 4 ve üzeri ceza alan mükelleflerde gözlenmektedir (% 79). Bu sonuca göre vergi cezaları mükelleflerin kurallara uymalarını sağlamaktadır. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyen mükellefler için de ilginç bir durum bulunmaktadır. İki ceza alıncaya kadar mükellefler yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başlıyor ve devam ediyorlar. Ancak 3 ve üzeri ceza aldıklarında, bu oran gitgide azalmaktadır. Buna göre üç ve üzeri ceza aldıktan sonra mükellefler artık yakalanmamak için daha dikkatli olmak yerine, kurallara uymak gibi başka tutumlar sergilemeye başladıkları söylenebilir.

Tablo 98: Aldıkları Ceza Sayısına Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Alınan vergi cezası sayısı | | | | | Toplam |
|--|--|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | Hiç | 1 | 2 | 3 | 4+ | |
| Değiştirmedim | Sayı | 166 | 32 | 15 | 5 | 4 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 74,8% | 14,4% | 6,8% | 2,3% | 1,8% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cezası sayısı | 43,8% | 22,9% | 17,6% | 13,9% | 9,5% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 182 | 96 | 57 | 28 | 33 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 46,0% | 24,2% | 14,4% | 7,1% | 8,3% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cezası sayısı | 48,0% | 68,6% | 67,1% | 77,8% | 78,6% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 27 | 11 | 13 | 2 | 5 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 46,6% | 19,0% | 22,4% | 3,4% | 8,6% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cezası sayısı | 7,1% | 7,9% | 15,3% | 5,6% | 11,9% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 4 | 1 | 0 | 1 | 0 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 66,7% | 16,7% | ,0% | 16,7% | ,0% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cezası sayısı | 1,1% | ,7% | ,0% | 2,8% | ,0% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 379 | 140 | 85 | 36 | 42 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 55,6% | 20,5% | 12,5% | 5,3% | 6,2% | 100,0% |
| | % Alınan vergi cezası sayısı | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,00.

Tabloya ceza alan mükellefleri tek tek kendi arasında değerlendirmeye tabi tutarsak, hiç ceza almamış olan mükellefler daha çok tutumlarını değiştirmemekte ya da vergi kurallarına tam olarak uymaya başlamaktadırlar. Alınan ceza sayısı arttıkça tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin oranı düşerken, vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı diyenlerin oranı yükselmeye başlamaktadır. Uygulanan vergi cezalarının caydırıcılığı açısından varılan bu sonuç önemlidir.

Cezalar, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı” diyenlerin sırasıyla oranları alınan ceza sayısı arttıkça, hiç ceza almayanlarda % 48 iken, bir kez ceza alanlarda hızlı bir artışla % 69’a, iki kez ceza alanlarda % 67’ye, üç kez ceza alanlarda % 78’e ve dört ve üzeri ceza alanlarda % 79’a yükselmektedir.

Tablo 99: Tabi Oldukları Vergi Türüne Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | Mükellefin vergi türü | | Toplam | |
|--|--|-------------|--------|--------|
| | Gelir V. | Kurumlar V. | | |
| Değiştirmede | Sayı | 97 | 125 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 43,7% | 56,3% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 31,7% | 33,2% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymamı sağladı | Sayı | 176 | 220 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 44,4% | 55,6% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 57,5% | 58,5% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 29 | 29 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 50,0% | 50,0% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 9,5% | 7,7% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 4 | 2 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 66,7% | 33,3% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 1,3% | ,5% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 306 | 376 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 44,9% | 55,1% | 100,0% |
| | % Mükellefin vergi türü | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,59.

Tabi oldukları vergi türüne göre katılımcıların vergi cezalarının tutumlarına etkisi istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemiştir. Anlamlı sonuç çıkmaması vergi türüne göre tüm mükelleflerin benzer tutum ve davranışları gösterdiği sonucunu vermektedir. Yani hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri cezaların mükellef davranışları konusunda farklılık göstermemekte, mükelleflerin daha

büyük bir çoğunluğu gibi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vergi cezalarının kurallara daha çok uymalarını sağladığını, ikinci olarak ise tutumlarını değiştirmediklerini beyan etmişlerdir.

Tabi olunan vergilendirme usullerine göre katılımcıların, vergi cezalarının tutumlarına etkisi istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermiştir. Vergi türüne göre tabi olunan vergilendirme usullerine göre mükelleflerin farklı tutum ve davranışlar gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 100: Tabi Oldukları Vergilendirme Usulüne Göre Vergi Cezalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi

| Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | | Mükellefiyet türü | | | | Toplam |
|--|--|-------------------|------------|-----------|------------|--------|
| | | Bilanço us. | İşletme h. | Basit us. | Serb. Mslk | |
| Değiştirmede | Sayı | 184 | 21 | 9 | 8 | 222 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 82,9% | 9,5% | 4,1% | 3,6% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 35,5% | 20,4% | 27,3% | 29,6% | 32,6% |
| Vergi kurallarına tam uymama sağladı | Sayı | 292 | 72 | 16 | 16 | 396 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 73,7% | 18,2% | 4,0% | 4,0% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 56,3% | 69,9% | 48,5% | 59,3% | 58,1% |
| Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım | Sayı | 39 | 8 | 8 | 3 | 58 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 67,2% | 13,8% | 13,8% | 5,2% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 7,5% | 7,8% | 24,2% | 11,1% | 8,5% |
| Daha az vergi ödemeye başladım | Sayı | 4 | 2 | 0 | 0 | 6 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 66,7% | 33,3% | ,0% | ,0% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | ,8% | 1,9% | ,0% | ,0% | ,9% |
| Toplam | Sayı | 519 | 103 | 33 | 27 | 682 |
| | % Vergi cezalarının mükellef tutumuna etkisi | 76,1% | 15,1% | 4,8% | 4,0% | 100,0% |
| | % Mükellefiyet türü | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

Ki-kare test değeri: 0,01.

Vergilendirme usulleri itibariyle bakarsak; hangi vergilendirme usullerine tabi olurlarsa olsun, mükellefler en çok cezaların vergi kurallarına tam olarak uymaya başladıkları yönünde tutum değiştirdiklerini göstermektedir. Bu konuda en yüksek orana sahip olanlar işletme esasına tabi olanlar ile serbest meslek erbabıdır (oranlar sırasıyla % 70 ve % 60). Daha sonra ise tutumum değiştirmede seçeneği gelmektedir. Buna göre, işletme esasına tabi olan mükellefler cezalardan dolayı daha çok vergi kurallarına tam olarak uymaya başlayan mükellef grubudur. Tutumumu değiştirmede diyenler içinde en çok bilanço esasına tabi olanlar yer almaktadır (% 36).

Yakalanmamak için vergi cezaları beni daha çok dikkatli olmaya itti, diyen mükellefler içinde en yüksek oranı ise, basit usule tabi olan mükellefler almaktadır.

Son yıllarda Maliye Bakanlığı tarafından uygulanmakta olan genel ve özel vergi güvenlik önemlerinin araştırmaya katılan katılımcılar tarafından etkili yöntemler olarak değerlendirildiği tespit edilmiştir. Özellikle, elektronik defter uygulaması, bankacılık sisteminin ticari işlemlerde kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi ve bir takım bildirimlerin (Ba ve Bs gibi) vergi güvenliği konusunda etkili birer yöntem olduğu yapılan araştırma sonucunda belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında geliştirilen diyalog ve çözüm yollarının da (uzlaşma gibi) etkinliği göz ardı edilmemelidir. Bu konuda da araştırmaya katılan mükellefler aynı kanaate sahiptirler. Ancak mükellefler tarafından da tespit edilmiş olan, vergisini zamanında ödeyenlere kolaylıklar ya da indirimler yapılması konusunda maliye bakanlığının henüz yeterli bir gayretinin olmaması da gözlerden kaçmayan bir eksiklik olarak kabul edilmelidir.

Nihai olarak, mükelleflerin vergiye ve vergi idaresine bakışının güven esasına dayandırıldığı bir sistemin kurulması, vergi idaresine karşı görevlerini eksik yerine getirenler hakkında sık sık af çıkarılma uygulamalarına son verilmesi, vergisel ödevlerini tam olarak yerine getiren mükelleflere de kolaylıklar sağlanması, tüm mükelleflerin defter kayıtlarının elektronik ortama aktarılarak aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması, vergi iadesi uygulamasının modernize edilerek tekrar sisteme dahil edilmesi ve elektronik ve teknik imkanlardan daha çok yararlanılabilecek bir sistemin kurulması vergi güvenliği açısından son derece yararlı uygulamalar olacağı muhakkaktır.

Özellikle yukarıda sayılan iki güvenlik müessesesinin devreye sokulması ile hem kayıt dışı faaliyetlerin azalması hem de vergi gelirlerinin farkedilir bir oranda artması kolaylıkla mümkündür. Bu iki teknik ise; tüm mükelleflerin yasal defterlerinin elektronik ortama aktarılarak aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması ve vergi iadesi uygulamasının ücretliler dahil tüm mükellefler için beyanname verilirken brüt gelirden düşülmesi cazibesıyla modernize edilerek tekrar sisteme dahil edilmesinden ibarettir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Bir ülkedeki vergi sisteminin etkinliği, o ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi, sosyal-psikolojik-politik yapısı ve toplumun ahlaki değer yargılarına uyumlu olmasına bağlıdır. Bu nedenle güvenlik önlemleri de o ülkenin sosyo-ekonomik bünyesine, geçmişteki tecrübelerine ve dünya uygulamalarına uyumlu olmalıdır. Geçmişten beri uygulanarak oluşan dengelerin bir anda olağanüstü bir biçimde değiştirilmesi yasal ve idari açıdan mümkün olsa da iktisadi ve sosyal açıdan sakıncalı olmakta ya da mümkün olmamaktadır. Vergi güvenlik sisteminin kurulması (tesisi) uzun dönemde planlı bir biçimde gerçekleştirilmesi gereken bir süreçtir. Vergi güvenliğine yönelik sorunların çözümü de, ancak uzun vadede dikkat, sabır ve itina ile sürdürülebilecek çok yönlü gayretlerle mümkün olabilir.

Vergi sisteminin mevcut ekonomik sistem ve vergilemenin evrensel ve bilimsel ilkelerine uyumlu olması da vergi düzeninin kurulması açısından önemlidir. Aynı zamanda vergiler, mali ve mali olmayan amaçlara hizmet eden bir yapıda olması, o ülke ekonomisine ve yapısına uygun olması bakımından önemlidir.

Günümüzde Türk vergi sisteminin en büyük sorunu olarak, vergilerin özellikle gelir vergisinin yatay adalet ilkesi doğrultusunda tabana yayılmamış olması gösterilebilir. Bu nedenle vergilerin tabana yayılmasını hedeflemeyen ve bu konuda sistematik bir yaklaşıma sahip olmayan önlemlerin vergi güvenliği bakımından çözüm sunması zordur.

Vergilemede diğer önemli bir konu, vergi yasalarının basit, açık, anlaşılır ve günümüzün ihtiyaçlarına cevap veren; bunlara ilişkin tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge, mükerrer maddeler, geçici maddeler oluşturulmalı ve tüm mevzuat dağınıklıktan kurtarılmalı; daha anlaşılır, net, kolay uyulabilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır. Ayrıca ekonomik boyutu olan diğer mevzuat ve kanunların da vergi güvenliğine ilişkin düzenlemelere uyumlu ve vergi güvenlik uygulamalarını destekleyici olmaları sağlanmalıdır.

Anayasanın 73. Maddesinde belirtildiği gibi, vergi “dengeli” yani, ödenebilir bir düzeyde olmalı, ticari hayatı geriletici ya da mükellefin ödeme gücünü yıpratıcı olmamalıdır. Vergi oranları optimal düzeyde, vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalı ve tüm kesimlere yaygınlaştırılmalıdır. Vergi sistemi, vergiye karşı direnci yok eden, matrah saklamaya mükellefleri yönlendirmeyecek düzeyde olmalı, yani ağır olmamalıdır.

Vergilemeye ilişkin yerine getirilmesi zor ve ağır görevlerin mükelleflere yüklenmesi, vergiye karşı tepkinin doğmasına neden olarak, vergiden kaçınma ya da kaçakçılığa yol açabilir. Bu nedenle vergi yönetimi, yükümlülerle işbirliğini geliştirerek, barışçıl yöntemlerle vergiye karşı direncin kırılmasını gerçekleştirmeye çalışmalıdır.

Türk vergi sisteminde büyük gayretlere rağmen belge düzeni henüz tam anlamıyla yerleştirilememiştir. Son yıllarda teknolojik gelişmeyle birlikte denetim faaliyetleri elektronik takip üzerine yoğunlaştırılmış, belge düzeni yine ihmal edilmiştir. Fatura üzerinden vergi iadesi bu konuda önemli bir uygulama iken, istenilen sonucu elde etmede başarılı olamadığından uygulamadan kaldırılmıştır.

Tarhiyatın beyana dayandığı vergi sistemlerinde, beyanın doğruluğunu sağlamak için defter ve belge düzeninin belirli bir disiplin altına alınması zorunlu bulunmaktadır. Ülkemizde kayıtdışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri, birçok sektörde belge düzeninin yerleşmemiş olmasıdır. İndirim mekanizması nedeniyle KDV belge düzeninin yerleşmesinde olumlu bir katkı sağlamıştır. KDV’de olduğu gibi yükümlüler arasında çıkar çelişkisi yaratılarak vergide doğal bir denetim sistemi oluşturulması vergi güvenliği için önemli bir adım olacaktır.

Vergi güvenliği konusunda diğer bir sorun ise küreselleşmeden kaynaklanmaktadır. Günümüzde küreselleşme ile birlikte sınırlar ekonomik anlamda ortadan kalkmış ve kayıtdışı ekonomik faaliyetler de evrensel hale gelmiştir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetler sonucunda işlenen ekonomik suçlar, gelişme ortamı bulunduğu bütün ülkelerde rahatça yayılabilmektedir. Elektronik ticaretin ortaya çıkışıyla birlikte dünya çapında bir vergilendirme sorunuyla karşı karşıya kalınmıştır. Teknolojik devrim, hiçbir ülkeyle doğrudan bağlantısı olmayan ve dolayısıyla her türlü vergilemeden kurtulan bir ticaret alanının doğmasına neden olmuştur. Mevcut vergi mevzuatı ile elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ve denetiminde güçlükler bulunmaktadır. Bu güçlükler, ancak tüm ülkelerin katılımı ile ya da AB gibi entegrasyonların toplu gayretleri ile çözüme kavuşturulabilir. Avrupa Birliğine aday bir ülke olarak vergi sistemimizi topluluk ülkeleri ile uyumlaştırmalarını hızlandırmak yerinde olacaktır.

Beyana dayalı sistemlerde denetim, vergi güvenliğinin sağlanmasında en önemli önlemdir. Denetimin varlığı, kişileri yasalara uyma konusunda daha özenli davranmaya yöneltir. Denetimde asıl amaç yükümlüyü doğru bildirimde bulunmaya yöneltmektir.

Türkiye’de gerek denetim elemanlarının yetersizliği gerekse denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki başarısı düşüktür.

Doğru beyanda bulunmayan yükümlülerin ziyaa uğrattıkları verginin tespiti yönünden bilgi toplama önem taşır. Vergisel olayları ve yükümlü ile ilgili olayları diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayı anında saptamayı mümkün hale getiren vergi kimlik numarasının yaygınlaştırılması yükümlülerin takip ve tespitini kolaylaştırmıştır. Böylece milyonlarca vergi yükümlüsünün anlık ve elektronik olarak izlenmesi mümkün hale gelmiştir. Mükelleflerin işlemlerinin de elektronik olarak ya da bankacılık aracılığı ile yapmaları halinde, artık takipten uzak bir alan kalmamaktadır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorlayıcı işlemler ve bildirimler vergi güvenliği açısından yararlı olacağı açıktır. Mükelleflerin tüm işlemlerini bankacılık aracılığı ile ya da elektronik ortamda yapmaları halinde artık vergi idaresi bu işlemleri takip edebilecektir. Bu takibin mükemmel bir şekilde işleyebilmesi için gelinen son aşama ise artık bu otomasyon sistemlerinin birbirine entegrasyonudur. Yani tüm kamu kurumlarının, adli makamların, denetleme kurullarının, tapu müdürlüklerinin, tüm bankaların, finans kurumlarının ve tüm mükelleflerin bilgi ağının entegre hale gelerek takibin tüm alanlara yaygınlaştırılması gerekmektedir. Daha açık olarak söylemek gerekirse, otomasyon için zemin hazır, ancak ağlar henüz birbirinden kopuk çalışmaktadır.

Vergi hasılatının genellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle elde edilmesi gelir üzerinden alınan vergilerin önemini azaltmaz. Bu önem gelir üzerinden alınan vergilerde, otokontrole yönelik vergi güvenlik müesseselerinin bulunmasını gerekli kılmaktadır. GVK’nda yapılacak bir düzenlemeyle yeni bir vergi güvenlik müessesesi temin edilebilir. Harcama ve tasarruftan yola çıkılarak GVK’nda belirtilen yedi gelir unsurundan hangisine girdiği, saptanamayan ve beyan dışı kalan gelirleri vergilendirebilme imkanı oluşturulabilir.

Gelir verginde yer alan basit usulde vergilendirme ile çok fazla sayıdaki muafiyet ve istisnalar bir kayıtdışılık oluşturmaktadır. Bu düzenlemelerden kaynaklanan kayıtdışılığı önlemek için, vergi yasalarında ekonomik nedenlerle çok zorunlu olanlar hariç olmak üzere muafiyet ve istisnaların kaldırılması gerekmektedir. Basit usulde vergilendirmenin de ya kapsamının daraltılması ya da kaldırılması gerekir.

Bu çalışmada gelire dayalı vergi mükellef sayısının 6.508.680 olduğu tespit

edilmiş ve istatistiksel olarak bu ana kütleyi temsil sayısını gösteren formül sonucunda 397 örnek büyüklüğünün yeterli olduğu hesaplanmıştır.

Hedeflenen 1000 anketin 950 kadarı yapılmış ancak değerlendirilmeye 906 anket alınmıştır. Yapılan araştırmaya katılan mükelleflerin çoğunluğunu 40 yaş üstü kişiler ve erkekler oluşturmaktadır. Katılımcı mükelleflerin yarıya yakınının lisans mezunu ve yarısından biraz fazlasının kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirlenmiştir.

906 katılımcı mükellefin % 77'si bilanço esasına tabi iken, % 14'ü işletme hesabına, % 4'ü basit usule ve % 5'i de serbest meslek kazanç usulüne tabidir. Sektörlere göre anket katılımcılarına bakarsak, en fazla katılımın gıda, tekstil, inşaat, konaklama, mali müşavir ve sanayi sektöründen; en az katılımın ise; ayakkabı, kafe, emlak, lokanta ve tarım sektöründen olduğu görülmektedir.

Alan çalışmasında mükelleflerin yaklaşık üçte biri hiç denetlenmediklerini belirtmişlerdir (% 29). Bir kez denetim geçirenler ile 4 ve üzeri denetim geçirenlerin oranı birbirine yakındır. Bir kez denetim geçiren mükelleflerinin oranı % 21; 4 ve üzeri denetim geçiren mükelleflerin oranı % 21,5; iki kez denetim geçirenlerinin oranının % 18 ve üç kez denetim geçirenlerin oranı da % 11 olduğu tespit edilmiştir.

Denetim geçirme sayısı arttıkça hiç ceza almayanların oranı düşmektedir. En çok ceza alanların 4 kez ya da üzerinde denetim geçirdikleri görülmektedir. Bu durumda ceza alma sayısı ile denetim geçirme sayısı arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Mükelleflerin % 37'si ise hiç denetlenmemişlerdir. Bu oran gelir ve kurumlar vergisi için yaklaşık aynıdır. Bir, iki ve üç kez denetim geçiren mükelleflerin oranları da vergi türüne göre yaklaşık aynıdır. En az dört kez denetlenen mükelleflerin de yine aynı şekilde oranlarının yakın olduğu görülmektedir.

Mükelleflerin aldıkları ceza sayısı ile mükellefiyet türü arasında bir ilişki tespit edilememiştir. Yani ceza alma miktarı hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri için yaklaşık aynıdır.

Mükellefiyet türlerine göre geçirilen denetim sonucu, alınan ceza sayıları arasında büyük bir anlamlı farklılık bulunmamaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin biraz daha az ceza aldıkları söylenebilir. Gelir vergisi mükelleflerinden hiç ceza almayanların oranı % 67, kurumlar vergisinde bu oran % 65'dir. İki vergi türünde de ceza almayanların oranı yaklaşık aynıdır.

Tabii olarak en çok ceza alan mükelleflerin de en çok denetlenen mükellefler

olduğu açıktır. Dört ve üzeri ceza alanların yaklaşık % 70'i dört ve üzeri denetim geçirmiş olanlardır.

Hiç vergi denetimi geçirmeyenlerin; % 40'ının vergilemeye ilişkin tutumlarının değişmediği, % 16'sının vergi kurallarına tam uyduğu, % 15'inin daha çok fatura ve fiş alıp verdiği, % 9'unun yakalanmamak için daha çok dikkatli olduğu, % 18'inin tüm işlemlerini belgeli yaptığı, % 1'inin ise daha az vergi ödemeye başladıkları belirlenmiştir. Hiç tutumlarını değiştirmediklerini belirten mükelleflerin % 75'inin hiç ceza almamış mükellefler olduğu, "Vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı", "daha çok fatura ve fiş alıp vermeye başladım", "yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım" ve "her işlemimi belgeli olarak yapmaya başladım" diyen mükelleflerin yarıya yakının yine hiç ceza almamış olan mükellefler olduğu belirlenmiştir. "Daha az vergi ödemeye başladım" diyenlerin ise önemli bir çoğunluğunun (% 67) hiç ceza almadıkları anlaşılmaktadır.

Bu sonuçlara göre, vergi cezaları mükelleflerin tutumları değiştirmektedir. Ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları açıkça ortadadır. Ancak vergi denetimleri için bu kadar güçlü sonuçlar elde edilmemiştir. Cezaların caydırıcı etkisinin daha çok olduğu söylenebilir.

Vergi denetim faaliyetlerine son yıllarda eklenmiş olan uygulamaların etkin uygulamalar oldukları vergi mükellefleri tarafından da kabul edilen bir gerçektir. Bu uygulamalara örnek olarak, vergi kimlik numarası uygulaması, elektronik beyanname uygulaması, beyannamelerin muhasebeciye onaylatılması zorunluluğu, 8000 TL üzerindeki ödemelerin bankacılık aracılığı ile yapılması zorunluluğu gibi uygulamalar verilebilir.

Kısa bir süre önce kaldırılan, vergi levhası asma zorunluluğunun mükellefler tarafından çok etkili bir yöntem olmadığı da tespit edilmiş ve yapılan bu düzenlemenin yerinde olduğu görülmüştür.

Mükelleflerin % 77'si genel olarak vergi denetimlerinin etkili olduğu yönünde kanaate sahiptirler. Mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkili olarak değerlendirdikleri faaliyetler sırasıyla şöyledir; Her alış verişte fatura/fiş kesilmesi (% 86,82), Kayıtların belgeye dayanması (% 86,67), Vergi kimlik numarası uygulaması (% 85,79), İşe başlama ve adres bildirimini (% 85,40), Beyannamelerin onaylatılması (% 83,50) ve Kayıtların 5 yıl saklanmasıdır (% 83,08).

Buna karşılık mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkisiz

olarak değerlendirdikleri faaliyetler ise sırasıyla şöyledir; İhbar ikramiyesi uygulaması (% 31,88), Günlük kazancın kontrolü (% 28,60), Kamu kuruluşlarından bilgi toplanması (% 25,47), Vergilerin ilanı (% 22,75) ve Çiftçi kayıt sistemidir (% 21,74).

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri maliye bakanlığı tarafından istenen bildirimler ortalama değerleriyle birlikte şöyle sıralanabilir. Bs (belli bir tutarın üzerindeki satışların) bildirimının etkisi (4,08), Ba (belli bir tutarın üzerindeki alışların) bildiriminin etkisi (4,07), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (4,02) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (3,81).

Yaş grupları, cinsiyet, eğitim ve sektörlere göre mükelleflerin genel olarak Ba ve Bs bildirimlerine bakışı farklılık göstermemektedir.

Hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak Maliye Bakanlığı tarafından istenen bildirimlerin vergi güvenliği açısından etkili olduğu kanaatine sahiptirler. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kanaatinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Sadece bilanço esasına tabi olan mükelleflerin maliye bakanlığı tarafından düzenli olarak istenen bildirimlere bakışlarını değerlendirdiğimizde mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkili olarak değerlendirdikleri bildirimler sırasıyla şöyledir; Bs bildiriminin etkisi (% 84,70), Ba bildiriminin etkisi (% 84,70), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (% 81,14) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (% 69,13).

Katılımcıların vergi denetim faaliyetleri içerisinde etkili olmadığını düşündüğü yani etkililik oranının % 50'nin altında olduğu 4 bildirim uygulaması bulunmaktadır. Bunlar; Örtülü sermaye bildirimi uygulaması ve İlişkili kişilerle yapılan gider, borç ve satışlardır.

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri uygulama ceza uygulamaları değil teşvik uygulamasıdır. Mükellefler, Zamanında ve tam olarak vergisini ödeyenlere teşvik ve indirim uygulamasını 5 üzerinden 4,24; Para cezası uygulamasını 3,82; Hapis cezası uygulamasını 3,57 ve Hak mahrumiyeti cezası uygulamasını 3,56 değeri ile değerlendirmişlerdir.

Bu genel sonuçlara göre mükellefler ceza sistemine göre teşvik sistemini vergi güvenliği açısından daha etkili bir yol olarak kabul etmekte ve değerlendirmektedirler. Ceza uygulamaları arasında ise mükellefler daha etkili olan güvenlik uygulamasının para cezası olduğunu belirtmişlerdir. Hak mahrumiyeti ve hapis cezalarının etkili olup

olmadığı tam net değildir. Bu iki ceza uygulamasının derecesi “kararsız” ile “etkilidir” arasında kalmaktadır.

Tüm yaş grupları için para cezası uygulamasının etkili bir güvenlik yolu olduğu belirtilmekle birlikte, mükelleflerin yaşı yükseldikçe para cezalarının etkinliğinin arttığı fikri daha ağırlık kazanmaktadır.

Genel olarak vergi denetim uygulamalarının tümünün etkili olduğunu düşünen mükellefler vergi teşvik uygulamalarının da etkili olduğunu düşünmektedirler. Genel olarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda kararsız kalan mükelleflerin bile % 89’u vergi teşvik uygulaması ile güvenliğin sağlanmasının daha etkili olduğunu belirtmektedirler.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda, mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri uyuşmazlık çözüm yolu uzlaşmadır. Mükellefler, Uzlaşma ile çözüm yolunu beş üzerinden 4,05; Hata düzeltme yolu ile çözümü 3,80 ve dava yolu ile çözümü 3,37 ile değerlendirmişlerdir.

Bu sonuçlara göre mükellefler uyuşmazlıkların dava yolu ile çözümünün diğer yollara göre en etkisiz yol olduğunu, sonrasında ise hata düzeltme yolunun çözüm olarak etkili olduğunu ve en etkili yolun ise uzlaşma yolu olduğunu belirtmişlerdir.

Yaş grupları itibariyle mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan uzlaşmanın etkinliği farklılık göstermektedir. Tüm yaş grupları için uzlaşmanın etkili bir vergi güvenlik yolu olduğu belirtilmekle birlikte, mükelleflerin yaşı yükseldikçe uzlaşmanın etkinliğinin arttığı fikri daha ağırlık kazanmaktadır.

Mükellefiyet türlerine göre vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümünün diğer çözüm yollarına göre daha az etkili olduğu belirlenmiştir. Ancak gelir vergisi mükellefleri kurumlar vergisi mükelleflerine nazaran dava yolunun daha az etkili olduğu yönünde kanaate sahip olduklarını belirtmiştir. Uyuşmazlıkların dava yolu ile çözümü, daha çok kurumlar vergisi mükellefleri için başvuru olan bir çözüm yoludur. Uzlaşma yolunun en etkili yol olduğunu belirten mükellefler en çok serbest meslek kazancına tabi olan mükelleflerdir (% 91), daha sonra bilanço esasına tabi olanlar gelmekte (% 83), sonra ise işletme defteri esasına tabi olanlar (% 78) ve basit usule tabi olanlar gelmektedir (% 63).

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri ilerde uygulanabilecek vergi güvenlik uygulaması yine beşli skala üzerinden olmak üzere, ortalama 4,43 ile “Vergisini

zamanında ve düzenli ödeyenlere kolaylık ve indirim sağlanması”dır.

İkinci olarak en etkili olabilecek vergi güvenlik önlemi “Gelir ve Kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılması” (4,13) ve sonra da “Vergi çeşitliliğinin azaltılması” (4,01) gelmektedir. Daha sonra da sırasıyla; “Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesi” (3,99), “Denetimlerin riski yüksek alanlara daha çok yönlendirilmesi” (3,97), “Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi” (3,89), “Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi” (3,87), “Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması” (3,76), “Servet beyanı uygulamasının getirilmesi” (3,37), “Asgari vergi uygulamasının getirilmesi” (3,37), “Ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesi” (3,28), “Hayat standardı esasının getirilmesi” (3,22), “Vergi iadesi uygulamasının getirilmesi” (3,22), “Sık sık af çıkarılması” (2,98)’dir.

Bu tabloya bakıldığında genel olarak mükellefler, vergisine sadık olanlara da bir takım teşvikler uygulanmasını, vergi oranlarının indirilmesini ve vergi çeşitliliğinin azaltılmasını, vergi güvenliği açısından en yüksek derecede etkili olarak görmektedirler. Vergi iadesi uygulaması mükellefler açısından etkili bir güvenlik önlemi olarak kabul görmediği söylenebilir. Ancak bu eğilimin mükelleflerin tüm işlemlerinde fatura kesmek istememelerine bağlanabilir. Son günlerde yeni gelir vergisi yasa taslağı çalışmalarında gelir vergisi uygulamasında tekrar vergi iadesi uygulamasının getirilmesi ya da daha modernize edilerek uygulamaya sokulmasının düşünülmesi olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Gerçekten mükelleflerin belge almalarını motive edici uygulamaların başarısı vergi güvenliği açısından yüksek olacaktır.

Mükellefler vergi güvenliği açısından en etkisiz yöntemler olarak ise; sık sık af çıkarılmasını, vergi iadesi uygulamasını, hayat standardı esas ve ortalama kar haddi uygulamasının getirilmesini görmektedirler.

Daha önce **vergi cezası alıp almamaları** itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ileride uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında, sadece üç vergi güvenlik uygulamasında daha önce ceza almış olanlar ile almamış olanlar konusunda anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışındaki uygulamalarda anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Daha önce vergi cezası almamış olanlar vergi iadesi uygulamasını, daha önce ceza almış olanlara göre daha etkilidir diye değerlendirmişlerdir.

Vergi türü itibariyle mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin eski ve ileride

uygulanabilecek muhtemel yöntemlere bakıldığında sadece 4 güvenlik uygulamasında gelir vergisine tabi olanlar ile kurumlar vergisine tabi olanlar arasında anlamlı bir farklılık gözükmemekte, onun dışında kalan 10 uygulamada anlamlı bir farklılık gözükmemektedir.

Gelir vergisi mükellefleri vergi iadesi uygulamasını, kurumlar vergisi mükelleflerine göre daha etkili bulmaktadırlar. Vergi denetim elemanı sayılarının artırılması konusu ise kurumlar vergisi mükellefleri tarafından daha etkili olarak değerlendirilmiştir.

Maliye bakanlığının istediği bildirimler olan **Ba ve Bs bildirimlerinin** yüksek oranda etkili birer vergi denetim uygulaması olduğu katılımcılar tarafından tespit edilmiştir. Elektronik defter uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre, elektronik defter uygulamasının etkili olduğunu düşünen mükelleflerin büyük bir çoğunluğu (% 81) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Hatta, elektronik defter uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin bile % 60'ı Ba ve Bs bildirimleri için etkili bir yol olduğunu düşünmektedir.

Ayrıca “Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir” diyen mükelleflerin % 77'si elektronik defter uygulaması için de “etkili bir uygulamadır” demişlerdir.

Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması şu an yürürlükte olmayan ancak ileri dönemlerde uygulanabilecek etkin bir vergi güvenlik yöntemi olabilir. Bu uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulamasının etkili bir vergi güvenliği yolu olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79), Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulamasını etkisiz bir denetim yolu olarak gören mükelleflerin bile % 62'si, Ba ve Bs bildirimleri için etkili bir yol olduğunu düşünmeleri anlamlıdır.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen

mükelleflerin ezici bir çoğunluğu olan % 86'sı, vergi oranlarında indirim yapılmasının da etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler.

Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında yine anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Mükelleflerin vergi konularında bilgilendirilmesinin etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 69 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmektedirler.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 92'si vergi ahlakına sahip olanlara kolaylık sağlanmasının etkili bir uygulama olduğunu düşünmektedirler.

Mükelleflere kredi kartıyla alış veriş yapılması ile vergi oranlarından oluşan 4 seçenekli senaryoları tercihlerine göre sıralama yapmaları istenmiştir. Bu sonuçlara göre mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi oranlarının daha düşük olduğu ve tüm ticari işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir vergi sistemini tercih etmektedirler (bu konuda mükelleflere 4 seçenek sunulduğu için 4 tam puan üzerinden 3,19). Yani mükellefler makul vergi oranları ile vergilerini düzenli ve tam olarak ödemeyi daha çok tercih etmişlerdir. İkinci sırada tercih edilen durum aslında beklentilerin aksine ilk sırada çıkması beklenirken ikinci sırada çıkmıştır. Genel olarak tüm mükelleflerin vergi oranlarının düşük olduğu ve vergisini az ödeyebilmesi için de hareket alanının daha geniş olduğu nakit işlemlerinin yaygın olduğu bir sistemi tercih etmesi beklenirdi, ancak durum böyle olmamış, bu seçenek ikinci en yüksek puan almıştır (2,85). Üçüncü olarak tercih edilen durum, vergi oranlarının aynen bugün olduğu gibi kaldığı ve ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih ederken (2,41), en az tercih edilen durum ise vergi oranlarının yüksek ancak her işlemin nakit olarak yapıldığı bir sistemdir (1,57). Son sırada yer alan senaryonun az puan alarak, ancak son tercih edilen bir durum olması da ilginç bir sonuç olarak değerlendirilebilir. Mükellefler, daha yüksek vergi oranlarını, her işlemin nakit ile yapılmasına rağmen tercih etmemişlerdir. Son yıllarda maliye bakanlığının denetim konusundaki gayretleri mükelleflerin vergisini daha az ödemeye fırsat tanıyan nakit sistemini, yüksek vergi oranları nedeniyle tercihinden uzaklaştırmıştır.

Vergi idaresi açısından daha büyük mükellef olarak kabul edilen bilanço esasına tabi olanlar ile serbest meslek esasına tabi olan mükellefler daha çok düşük oranlı vergi ve tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi tercih etmişlerdir. Ancak daha küçük olan mükellefler (işletme esasına tabi olan ve basit usule tabi olan) ise düşük oranlı ve tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistemi tercih etmişlerdir. Mükellefler büyük mükellef haline geldikçe işlemleri takip edebilmeleri açısından kayıt içi faaliyetlerin yaygınlaşmasını istemektedirler. Ama kurumsallaşmanın olmadığı küçük mükellefler için böyle bir kaygı daha azdır. Bu sonuç büyük mükelleflerin kayıt dışılığı istemediklerini gösteriyor, ancak neden istemedikleri konusunda daha farklı araştırmalar yapmak gerekli olabilir.

Büyük mükellefler ile nispeten daha küçük mükelleflerin bu tercihlerindeki farklılık konusunda başka bir yaklaşım ise, büyük mükelleflerin daha sık denetime maruz kaldıkları için en azından düşük oranlı vergilendirmeyi tercih ettikleri, ancak küçük mükelleflerin oransal olarak daha az denetim geçirmekle birlikte vergi idaresinin takip imkanlarını azaltan nakit sistemini tercih ettikleri söylenebilir. Yani büyük mükellefler zaten takip edildikleri için düşük oranlı vergileri tercih ederken, küçük mükellefler takibin zorlaşması için nakit sistemini tercih etmektedirler.

Genel olarak Ba ve Bs bildirimlerinin etkisi sorusuna cevap veren mükellefler tüm katılımcılar olmamıştır. Bu soruya cevap veren mükelleflerin büyük kısmı (%81,2) Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir vergi güvenlik uygulaması olduğunu söylemiştir. Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu söyleyen mükelleflerin büyük bir çoğunluğu bu senaryolar arasında (% 57) 1. Senaryoyu (Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistemi) tercih etmektedir. İlginç olan nokta da, Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir güvenlik önlemi olmadığını düşünen mükelleflerin daha büyük bir çoğunluğu (% 63,3) yine 1. senaryoyu tercih etmiştir. Bu iki katılımcı grubun ikinci olarak tercih ettikleri seçenek 3. Senaryo olan “Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem” olmuştur.

Vergi suçlarına uygulanan yaptırımlar, denetim faaliyetleri için olumlu sonuçlar vermektedir. Vergi yaptırımları neticesinde mükelleflerin % 58’inin kurallara uymakta olduğu, % 33’ünün tutumlarını değiştirmedeği belirlenmiştir.

Hiç vergi cezası almamış olan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi cezası uygulamasının tutumlarını değiştirmedeği beyan etmiştir (% 75). Alınan ceza sayısı

artıkça tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin sayısı azalmaktadır. Burada ceza almış olanların tutumlarında değişikliklere gittikleri söylenebilir. Nasıl değişikliklere gittikleri konusunda ise diğer seçeneklere bakmak gerekecektir. Alınan ceza sayısı arttıka mükelleflerin vergi kurallarına tam olarak uyma oranları da artmaktadır. Bu konuda en yüksek oran 4 ve üzeri ceza alan mükelleflerde gözlenmektedir (% 79). Bu sonuca göre vergi cezaları mükelleflerin kurallara uymalarını sağlamaktadır. Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım diyen mükellefler için de ilginç bir durum bulunmaktadır. İki ceza alıncaya kadar mükellefler yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başlıyor ya da dikkatli olmaya devam ediyorlar. Ancak 3 ve üzeri ceza aldıklarında, “yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım” diyenlerin oranı azalmaktadır. Buna göre üç ve üzeri ceza aldıktan sonra mükellefler, artık yakalanmamak için daha dikkatli olmak yerine, kurallara uymak gibi başka tutum sergiledikleri söylenebilir.

Hiç ceza almamış olan mükellefler belki de zaten kurallara uydukları için pek fazla tutumlarını değiştirmemekte ve vergi kurallarına uymaktadırlar. Alınan ceza sayısı arttıka tutumlarını değiştirmeyen mükelleflerin oranı düşerken, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı” diyenlerin oranı yükselmeye başlamaktadır.

Vergi cezaları, “vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı” diyenlerin aldıkları ceza sayısı ve bu tercihlerinin oranına bakarsak; hiç ceza almayanlarda bu oran % 48 iken, bir kez ceza alanlarda hızlı bir artışla % 69’a, iki kez ceza alanlarda % 67’ye, üç kez ceza alanlarda % 78’e ve dört ve üzeri ceza alanlarda % 79’a yükselmektedir.

Vergilendirme usulleri itibariyle bakarsak; hangi vergilendirme usullerine tabi olurlarsa olsunlar, cezaların mükellefleri en çok vergi kurallarına tam olarak uymaya başladıkları yönünde tutum değişikliğine sevk ettiği tespit edilmiştir. Bu konuda en yüksek orana sahip olanlar işletme esasına tabi olanlar ile serbest meslek erbabıdır (oranlar sırasıyla % 70 ve % 60).

Vergi cezalarının etkisi sorusuna işletme esasına tabi olan mükelleflerin verdikleri cevaplardan ikinci sırada yüksek oranda tercih edilen seçenek ise “tutumumu değiştirmedim” seçeneğidir. Buna göre, işletme esasına tabi olan mükellefler cezalardan dolayı daha çok vergi kurallarına tam olarak uymaya başlayan mükellefler grubudur. Tutumumu değiştirmedim diyenler içinde en çok bilanço esasına tabi olanlar yer almaktadır (% 36).

“Yakalanmamak için vergi cezaları beni daha çok dikkatli olmaya itti”, diyen

mükellefler içinde en yüksek grup ise, basit usule tabi olan mükellefler olduğu tespit edilmiştir.

Son yıllarda Maliye Bakanlığı tarafından uygulanmakta olan genel ve özel vergi güvenlik önemlerinin araştırmaya katılan katılımcılar tarafından etkili yöntemler olarak değerlendirildiği tespit edilmiştir. Özellikle, elektronik defter uygulaması, bankacılık sisteminin ticari işlemlerde kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi ve bir takım bildirimlerin (Ba ve Bs gibi) vergi güvenliği konusunda etkili birer yöntem olduğu yapılan araştırma sonucunda belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında geliştirilen diyalog ve çözüm yollarının da (uzlaşma gibi) etkinliği göz ardı edilmemelidir. Bu konuda da araştırmaya katılan mükellefler aynı kanaate sahiptirler. Ancak mükellefler tarafından da tespit edilmiş olan, vergisini zamanında ödeyenlere kolaylıklar ya da indirimler yapılması konusunda maliye bakanlığının henüz yeterli bir gayretinin olmaması da gözlerden kaçmayan bir eksiklik olarak kabul edilmelidir.

Nihai olarak, mükelleflerin vergiye ve vergi idaresine bakışının güven esasına dayandırıldığı bir sistemin kurulması, vergi idaresine karşı görevlerini eksik yerine getirenler hakkında sık sık af çıkarılma uygulamalarına son verilmesi, vergisel ödevlerini tam olarak yerine getiren mükelleflere de kolaylıklar sağlanması, tüm mükelleflerin defter kayıtlarının elektronik ortama aktarılarak aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması, vergi iadesi uygulamasının modernize edilerek tekrar sisteme dahil edilmesi ve elektronik ve teknik imkanlardan daha çok yararlanılabilecek bir sistemin kurulması vergi güvenliği açısından son derece yararlı uygulamalar olacağı muhakkaktır.

Özellikle yukarıda sayılan iki güvenlik müessesesinin devreye sokulması ile hem kayıt dışı faaliyetlerin azalması hem de vergi gelirlerinin farkedilir bir oranda artması kolaylıkla mümkündür. Bu iki teknik ise; tüm mükelleflerin yasal defterlerinin elektronik ortama aktarılarak aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması ve vergi iadesi uygulamasının ücretliler dahil tüm mükellefler için beyanname verilirken brüt gelirden düşülmesi cazibesıyla modernize edilerek tekrar sisteme dahil edilmesinden ibarettir.

KAYNAKÇA

- Taxation in the United Kingdom,
www.horwathew.com/publication/taxintheUK.pdf, Erişim Tr.
23.10.2010.
- ACAR, Fatih** “Şirket Ortaklarına Ödünç Para Verme Sonucu Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar Kar Payı Olarak Nitelendirilebilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 147, Yıl: 2000, ss. 53–61.
- ACAR, Fatih** “Zirai Ürünlerde Vergi Tevkifatı Esası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 87, Aralık 1995, ss. 26-34.
- ADAM, Suart, Jonathan Shaw,** “A Survey of UK Tax System”, **The Institute for Fiscal Studies**, Briefing Note, No: 9, November. 2003.
- ADAMS, Caroline, Paul Webley,** “Small Business Owners’ Attitudes on VAT Compliance in the UK”, **Journal of Economic Psychology**, Volume: 22, 2001, ss. 195-216.
- AĞBAL, Naci** “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, ss. 79-84.
- AK, Sami** “Basit Usulde Vergilendirme ve Uygulaması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 166, Şubat 2002, ss. 34-45.
- AKBAY, Mehmet** “ABD’nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 106, Haziran 1990, ss. 17-31.
- AKBAY, Mehmet** “İngiltere'nin Mali Yapısı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 53, Eylül-Ekim 1981, ss. 25-45.
- AKBAY, Mehmet** **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, Türkiye’de Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı. APK. Kurulu Yayınlan, No: 1990/308, Ankara 1990.
- AKÇA, Nilgün** “Türkiye’de Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Kuruluşlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991, s. 177-196.
- AKDOĞAN, Abdurrahman** **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993.
- AKDOĞAN, Abdurrahman** **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2001.
- AKDOĞAN,** **Vergi İncelemesi**, Kalite Matbaası, Ankara 1979.

- Abdurrahman**
- AKDOĞAN, Abdurrahman** **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 165, Ankara, 1991.
- AKKAYA, Mustafa** “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 1-4, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2000, ss. 185-208.
- AKKAYA, Şahin, M. Vedat Pazarlıoğlu,** **Ekonometri I**, 4. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, ss. 157-158.
- AKSOY, Hüseyin** “Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 178, Haziran 1996, ss. 39-44.
- AKSOY, Şerafettin** **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998.
- AKSOY, Şerafettin** **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKSOY, Ümit** “Tarımsal Destekleme Politikaları ve Çiftçi Belgesi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs- 2001, ss. 46-49.
- AKTAN, Coşkun Can** “Arz Yönlü İktisat ve Haldun-Laffer Etkisi”, **Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul-1998, ss. 39-52.
- AKTAN, Coşkun Can** “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 5, Yıl: 1990, ss. 31-42.
- AKTAN, Coşkun Can** “Vergilerin Tahsilinde Temel ilkeler”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 24, Mayıs-Haziran 1990, ss. 40-50.
- AKWORTH, Julian S., François Bourguignon,** **France, Tax Reform and the Cost of Capital an International Comparsion**, Ed. By, Dale W. Jorgenson, Ralph Landau, The Brookings Instition Washington, D.C. 1993.
- AL, Hamza** **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 2. Baskı, Sakarya, 2007.
- ALIND, Stephen, Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, Joshua D. Rosenberg,** **Fundamentals of Corporate Taxation, Caces and Materials**, The Foundation Press, Inc. Westbury New York, 1997.
- ALTUNIŞIK Remzi ve diğerleri** **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2007, ss. 129-130.
- ARABACI, Mehmet** “İngiltere'de Vergi Denetimi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 91, Eylül–Aralık

- 1988, ss. 50-64.
- ARICAN, Süral** “Vergi Sistemi Uluslararası Vergi Sistemi Mukayesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: IV, 1987, ss. 5-11.
- ARIKAN, A. Naci** “Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, 2001, ss. 101-109.
- ARIKAN, A. Naci** “Şirket Ortaklarının Döviz Cinsinden Şirkete Verdikleri Örtülü Sermaye Cinsinden Borçlara İlişkin Kur Farklarının Vergisel Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 231, Kasım 2000, ss. 86-98.
- ARIKAN, Vural** **Birbirinin Kurdu Yedi Vergi**, İstanbul Matbaası, İstanbul- 1983.
- ARIKAN, Yahya** **İSMMMO 2002 Vergi Raporu**, İstanbul, 2003.
- ARIKAN, Zeynep** “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 44, Temmuz- Eylül 1994, ss. 76-80.
- ARIKAN, Zeynep** “Vergilendirme Hizmeti”, **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir-1997, ss. 117-123.
- ARIN, Tülay** “Dünyada KDV Uygulaması”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30. Seri, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1986, ss. 31-52.
- ARPACI, Altar Öner** “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım**, Yıl: 12, Sayı: 142, Ekim-2004, ss. 134-139.
- ARPACI, Ömer** “Örtülü Kazanç Dağıtımında Sermaye Şirketi Kavramı”, **Yaklaşım**, S. 152, Yıl: 2005, ss. 114-118.
- ARPAÇ, Sabri** “Yoklama, İnceleme ve Yaygın ve Yoğun Denetim”, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Yıl: 2, Mart 1986.
- ARSLAN, Mehmet** **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ARSLAN, Mehmet** **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayını Malatya, 1997.
- ASLAN, Abdullah** “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi**

- Dünyası**, Sayı: 185, Ocak 1997, ss. 3-7.
- ASLAN, Memduh** “Kayıtdışılık ile Hukuki Mücadele”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 31, S. 365, Ocak 2012, ss. 182-193.
- ATABEY, Tuncel** “Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazancın Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 149, Şubat 2001, ss. 73-3813.
- AYDEMİR, Şinasi** **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, Maliye ve Hesap Uzmanları Kurulu, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1995.
- AYDIN, Fazıl** “Basit Usulde Vergilendirme Usul ve Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs, 2000, ss. 38-55.
- AYDIN, Fazıl** “Türkiye'de Tarım Sektörünün Değerlendirilmesi-III”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 106, Ekim-2001, ss. 67-71.
- AYDIN, Hasan** **Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri ve Uyum Çalışmaları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara, 1996.
- AYDIN, Selda** “A.B.D. Vergi Sisteminde Alternatif Asgari Vergi (Alternative Minimum Tax) Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 104, Mayıs 1997, ss. 18-24.
- AYDIN, Selda** “ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 130, Temmuz 1999, ss. 7-29.
- AYDIN, Selda** “ABD ve Türkiye'de Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 89, Mayıs, 2000, ss. 161-165.
- AYDIN, Selda** “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybının Önlenmesine Yönelik Olarak Uluslararası Düzeydeki Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 175, Nisan 2003, ss. 38-42.
- AYDIN, Selda** “Küreselleşme ve Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, ss. 140-144.
- BAĞDINLI, Halil** “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki Son Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 76, Ocak 1995, ss. 79-90.
- BAL, Behçet, Ramazan Irmak,** “2001 Yılı Gayrimenkul Sermaye İratlarının tespiti, Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Özel Sayı, Sayı: 55, Ekim-Kasım 2001, ss. 55-74.

- BAL, Hüseyin** **Bilimsel Araştırma Yöntem ve Teknikleri**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta, 2001.
- BARLAS, Adnan** **Vergilerin Açıklanması**, İktisadi Araştırmalar Tesisi, İstanbul, 1966.
- BAŞARAN Yavaşlar, Funda** **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2003.
- BAŞARAN, Funda** “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 223, Mart 2000, ss. 114-133.
- BATIREL, Ömer Faruk** “Amerikan Federal Gelir Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 103, Nisan 1997, ss. 13-18.
- BATIREL, Ömer Faruk** “Semineri Değerlendirme”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, ss. 172-184.
- BAYDEMİR, Mehmet** “Vergi Hukukunda Yoklama”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 138, Ekim 1999, ss. 57-64.
- BENLİKOL, Sabahattin, Hilal Müftüoğlu,** **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:25, İstanbul, 2000.
- BENLİKOL, Sabahattin, Muhsin Akgür,** **Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-14, İstanbul.
- BİLİCİ, Nurettin** “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu**, Belek, 10-14 Mayıs 2004, ss. 601-619.
- BİLİCİ, Nurettin** **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- BİLİCİ, Nurettin** **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- BOWEN, E. K., M. K. Starr,** **Basic Statistics for Business and Economics**, McGraw Hill, New York, 1982.
- BRENNAN, Geoffrey** “Artan Oranlı Vergiler ve Kamu Kesiminin Boyutları”, Çev. Ayça Eker, **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir-1997, ss. 267-272.
- BULUTOĞLU, Kenan** **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU, Kenan** **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- CALDWELL, Joseph George** “A New Tax System For The United States”, www.foundation.bw/VATtoc.htm, Erişim Tr. 20.10.2010.

- CAN, İsmail** “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss. 37-96.
- CANGİR, Niyazi** “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 241, Eylül 2001, ss. 29-37.
- CANGÖZ, Ahmet** “Latin Amerika’da Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 168, Ağustos 1995, ss. 54-59.
- CANSIZLAR, Doğan** “Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 120, Eylül-Aralık, 1995, ss. 3-6.
- CAREN, Steven E., Farrokh, Nourzad,** “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty”, **National Tax Journal**, June 1990, Volume: 43, Issue: 2, ss. 189-199.
- ÇİRELİ, Ertan** **İngiliz Gelir İdaresi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No.1977-182, Ankara, 1977.
- ÇAĞAN, Nami** **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAĞLAYAN, Bülent, Gül Arslan Kurnaz,** “2001 Yılı Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tespiti, Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Özel Sayı, Sayı: 55, Ekim-Kasım 2001, ss. 17-19.
- ÇAĞLAYAN, Toper** “ABD’de Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelenmesine Alınma Süreci ve Vergi İncelemesi Sonuçları” , **Maliye Dergisi**, Sayı: 75, Mayıs-Haziran 1975, ss. 8-13.
- ÇAĞLAYAN, Toper** **ABD Vergi Sisteminde Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi, Vergilendirme Yöntemleri, Fatura ve Kayıt Düzeni**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayını, 1985/271.
- ÇAK, Murat** “Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 140, Aralık 1999, ss. 67-80.
- ÇELENOĞLU, Nail** “Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ondördüncü Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, ss. 187-192.
- ÇETİN, Mehmet Ali** “Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Bir Sorun”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98, Kasım 1996, ss. 46-53.

- ÇOLAK, Mustafa** “Muhasebe Standartları Kurulu, Görevler Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 144, Aralık 2004, ss. 65-69.
- ÇUDİN, Şenol** “Yoklamanın Amacı ve Yoklamaya Yetkili Olanlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 1986/11, ss. 56-61.
- Danıştay** 12.11.1986 tarih ve E: 1986/1151, K: 1986/2209 Sayılı Karar.
- DARICI, Kemal** “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 108, Eylül 1997.
- DAVİDSON, Russel,** **Econometric Theory and Methods**, 1999.
James G. MacKinnon,
- DAYIOĞLU, Ali** “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 26 Eylül, 1984, ss. 100-107.
- DEĞER, Nuri** “Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 38, Ocak- Mart 1993, ss. 20-29.
- DEMİR, Şeref** “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113, Şubat 1998, ss. 21-27.
- DEMİRCAN, Esra** “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Siverekli Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, ss. 533-572.
- DEMİRCİ, Abdulkadir** “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler Kavramı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 31, S. 365, Ocak 2012, ss. 48-70.
- DEMİRCİ, Azmi, Zihni** “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999, Kartal, ss. 41-53.
- DEMİREL, Ömer Faruk** “Türk Vergi Yönetimi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1985, ss. 125-136.
- DEMİRKAN, Uçar** **Kamusal Mali Denetim Türkiye'deki Uygulama ve Eleştirisi**, MTK Yayınları, No: 172-1977, Damga Matbaası, 1977.
- DEMİRSOY, Yalçın** “Ortalama Kar Hadleri Esası Hakkında Açıklamalar ve Gayrisafi Kazançtaki Düşüklüğün İzah Şartları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 115, Mart 1991, ss. 3-8.
- DOĞAN, Hasan** “Almanya’da Toplu ve Sürekli Servet Vergisi”, **Mükellefin Dergisi**,

- Sayı: 95, Kasım 2000, ss. 28-30.
- DOĞAN, Hasan** “Fransız Varlık Vergisi ve Türk Vergi Düzeni”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 219, Kasım 1999, ss. 11-17.
- DOĞANYİĞİT, Sadettin** “Vergi Kaybının Önlenmesinde Yükümlü ile Olan İlişkilerin Önemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 41, Mayıs-1996, ss. 85-88.
- DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin** **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj)**, İstanbul, 1992, ss. 27-30.
- DPT** **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Kayıtdışı Ekonomi, Özel ihtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Ankara, 2000.
- DUE, John F.** **Maliye**, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1963.
- DUMAN, Ömer** “Şirketin Ortaklarına Döviz Üzerinden Borçlanması ve Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 212, Nisan 1999, ss. 41-44.
- DURAN, Metin** “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart-1995, ss. 112-117.
- DURMUŞ, Mustafa** “Bedelsiz Olarak Kiralanan Gayrimenkullerde Emsal Kira Bedeli, Gelir Vergisi Tevkifatı ve Beyanı”, **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, ss. 212-213.
- EK, Halit** **Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 169, Damga Matbaası, Ankara, 1976.
- EKİNCİ, Filiz** “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007,(17), ss. 288-296.
- EKMEKÇİ, Esra** **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Ticaret AŞ, İstanbul, 2003.
- ENDRES, Dieter, Stefan Ditsch,** “German Corporate Tax Planning”, **The International Tax Journal**, Winter 1999, Volume: 25, Issue: 1, pp. 16-31.
- ENGİNDENİZ, Sait** “Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıtdışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs, 1996, ss. 118-130.
- ENGİNDENİZ, Sait** “Türkiye'de Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi Üzerinde Bir

- Değerlendirme-II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 148, Ocak-2001, ss. 94-101.
- ERDEM, Burhan** **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İ.İ.B.F. Basımevi, Eskişehir 1981.
- ERDİKLER, Şaban** “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 14, S. 165, Eylül 2006, ss. 40-48.
- ERDOĞAN, Sağlam** “Grup Şirketleri Arasında Sürekli İşleyen Cari Hesaplar Yoluyla Ortaya Çıkan Borçlanmalar Örtülü Sermaye Olarak Nitelendirilemez”, **Vergi Dünyası**, Sayı:245, Ocak 2002, ss. 11-15.
- ERGİ, Mustafa** “Bütünsel Bir Bakış Açısı ile İngiliz Vergi Sistemi” , **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 98, Şubat 2001, ss. 87-91.
- ERGİNAY, Akif** **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1992.
- ERGÜN, Rıfık** “Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi”, **Maliye Dergisi**, N.F.T.K. Yayını, Sayı: 36, Kasım-Aralık 1978, ss. 108-113.
- ERİMEZ, Rüştü** “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978, ss. 125-147.
- ERKAN, Hüsnü** **Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 326, Bilim Dizisi: 8, İzmir 1997.
- EROL, Ahmet** “İstanbul'da Yapılan Vergi Denetim ve İncelemelerinin Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 73, Temmuz-Eylül 2001/ Sayı: 78, Ocak-Mart 2003, ss. 32-58.
- EROL, Füsün** **Fransa'nın Vergi Sistemi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz 1990.
- ERVARDAR, Fehmettin** “Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Murakabesi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 11. Seri, Yıl: 1965, ss. 35-49.
- EYÜPGİLLER, Saygın** “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası**, S. 249, Mayıs 2002, ss. 94-98.
- FANTORINI, Stefano** **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**, (Çev: Hakan Üzeltürk), İstanbul, 2001.
- FEENBERG, Daniel R., James M. Poterba**, “The Alternative Minimum Tax and Effective Marginal Tax Rates”, **National Tax Journal**, June 2004, Volume: 57, Issue: 2, pp. 407-428.
- FERHATOĞLU, Emrah** “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir

- Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **E – Akademi**, Sayı: 19, Eylül 2003, ss. 1-24.
- FEVZİOĞLU, Yıldız** “Fransa'da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 21, 1983, ss. 14-24.
- GALE, William** “What Can America Learn From the British Tax System?”, **Fiscal Studies**, 1997, Vol: 18, No: 4, ss. 341-367.
- GERÇEK, Adnan** “Rasyonel Vergi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir, 1997, ss. 281-300.
- GERÇEK, Adnan** “Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 4, Aralık, 2001.
- GERÇEK, Adnan** **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003.
- GERŞİL, Sarı Gülsen** “Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 6, Sayı 1, 2004, ss. 148-149.
- GHOSH, Subir** “Design of Sample Surveys Across Time”, **Handbook of Applied Econometrics and Statistical Inference**, Marcel Dekker Inc., New York, 2002.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza** “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir, 1997, ss. 301-323.
- GÖZÜBÜYÜK, Faruk** “Siyasi karar Alma Süreci ve Türk Vergi Sistemindeki İzleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 102, Mart-1997, ss. 134-141.
- GUJARATI, D. N.** **Basic Econometrics**, Fourth Edition, The McGraw Hill Inc., New York, 2004.
- GÜLERMAN, Adnan** “Emsal Kira Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu”, **Yaklaşım**, Sayı: 75, Mart 1999, ss. 18-23.
- GÜLTEKİN, Mehmet** “Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 109, Ekim, 1997, ss. 7-14.
- GÜNAY, Ayşe** “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku

- Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs 2000, ss. 133-162.
- GÜNEŞ, Gülsen** “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172, Ocak 2003, ss. 88-96.
- GÜRBOĞA, Erkan, Figen Akgül,** “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 110, Kasım 1997, ss. 39-51.
- GÜREDİN, Ersin** **Denetim**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998.
- GÜRGÜR, Şebnem Pınar, Eren Yeşilyurt,** “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları I”, **Yaklaşım**, Sayı:130, Ekim 2003, ss. 127-132.
- GÜZEL, Bayram** “Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 73, Temmuz-Ağustos 1994, ss. 52-57.
- HEPER, Fethi, Şennur Hoşyumruk,** “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002, ss. 38-43.
- HEPER, Fethi, Ziyaettin Bildirici,** “Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: V, Sayı: 2, Kasım-1987, ss. 23-32.
- Hesap Uzmanları Kurulu** **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 50. Yıl Armağanı**, 1995.
- HOŞYUMRUK, Şennur** **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmış Doktora Tezi, AÖF Yayınları, No. 775, 2003.
- International Bureau of Fiscal Documentation** **European Tax Handbook**, The Fourteenth Annual Edition, Amsterdam, 2003, ss. 231-250.
- İPEK, Merih** **İstatistiğe Giriş I Betimsel İstatistik**, Beta Yayınları, İstanbul, 1988.
- İYİBİL, Ali, Nadir Arıcam,** **İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara, 1985.
- JORGENSON, Dale W** “Reconstructing The Agenda For U.S.Tax Reform”, **Eastern Economic Journal**, Bulumburg, 1993, Vol: 19, Issue: 4, pp. 409-410.
- KALKAN, Süleyman** “Bir Bütün Olarak İngiliz Vergi Sistemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182,

- Ekim 1996, ss. 31-39.
- KAMAKGÜN, Kadir** “Almanya Maliye Teşkilatı ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 109, Temmuz-Ağustos, 1992, ss. 26-39.
- KANETİ, Selim** **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KAPLAN, Mürsel Ali** “Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının Temel Özellikleri ve İşletmelere Etkileri”,
<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKApkanSunum.pdf>. Erişim Tr. 05.08.2010.
- KARACA, Yüksel** “Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektöründe Uygulanabilirliği Bir Örnek Uygulama: Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 90, Haziran 2000, ss. 96-104.
- KARACA, Yüksel** “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası**, Sayı 238, Haziran 2001, ss. 90-99.
- KARAKOÇ, Yusuf** “Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Sayı: 8, Yıl: 1, Ağustos 1993, ss. 20-25.
- KARAKOÇ, Yusuf** **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- KARAMAN, Gülser** “Faturalı Yaşam Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 31, Mart-1984, ss. 3-15.
- KARSAN, M. Erol** “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmada Uluslararası İşbirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 35, Temmuz 1984, ss. 19-28.
- KARŞIYAKA, Orhan** “Vergi Hukukumuzda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 13, Ocak 1994, ss. 25-33.
- KARYAĞDI, Nazmi** “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizlerin ve Örtülü Kazanç Dağıtımının Kâr Payı Olarak Nitelendirilip Nitelendirilemeyeceği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 256, Aralık 2002, ss. 67-75.
- KAYA, Mehmet Şevki** “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesine İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 147, Aralık 2000, ss. 46-52.
- KEPEKÇİ, Celal** “Vergi Yönetiminde Muhasebe Denetimi”, **Eskişehir İTİA Dergisi**, Cilt: X, Sayı: 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- KERLİNGER, F. N.** **Foundations of Behavioral Research**, 3. Edition, Harcourt Brace Jovanovich, 1985.

- KILDİŞ, Yusuf** “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 66, Ocak- Mart 2000, ss. 107-133.
- KIRBAŞ, Sadık** “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, **Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul, 1998, ss. 291-300.
- KIRBAŞ, Sadık** **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.
- KIRCOVA, İbrahim** **E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2003-38.
- KIZILOT, Onur** “Alman Vergi Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 62, Şubat 1998, ss. 141-142.
- KIZILOT, Onur** “Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Oranları ve En Az Geçim İndirimi”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 123, Mart-2003, ss. 67-72.
- KIZILOT, Onur** “Fransız Vergi Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 52, Nisan 1997, ss. 149-150.
- KIZILOT, Şükrü** “Ortakların, Şirkete Döviz Cinsinden Borç Para Vermesi ve Kur Farkının Gider Yazılması Konusunda Son Gelişmeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 121, Ocak 2003, ss. 29-34.
- KIZILOT, Şükrü** “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık-1997, Sayı: 111, ss. 65-79.
- KIZILOT, Şükrü** “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 91, Temmuz 2000, ss. 48-53.
- KIZILOT, Şükrü** “Vergi İncelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 8, Ağustos 1993, ss. 8-13.
- KIZILOT, Şükrü** “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 14, S. 165, Eylül 2006, ss. 48-59.
- KIZILOT, Şükrü** **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 2, Savaş Yayınları, Ankara, 1989.
- KOÇAK, Erdoğan** “Türk Vergi İdaresi Üzerine Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ankara, 1970.
- KOYUNCU, Mesut** “Örtülü Sermaye Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 177, Mayıs 1996, ss. 22-30.
- KUMRULU, Ahmet G.** “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Akif Erginay'a 65.**

- Yaş Armağani**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, ss. 647-668.
- KURBAN, Mehmet Cem** “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 108, Eylül 1997, ss. 128-134.
- KURTULUŞ, Kemal** **Pazarlama Araştırmaları**, 5. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul, 1996.
- LAMB, Margaret** “Defining Profits for British Income Tax Purposes: A Contextual Study of the Depreciation Cases, 1875-1897”, **Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference**, Manchester, July 2000.
- LEFEBVRE, Francis** **France- Business Law, Taxation, Social Law**, International Series, April 2000.
- MAÇ, Mehmet** “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi Hakkında Detaylı Bir Mukteza ve Görüşlerimiz”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 245, Ocak 2002, ss. 48-53.
- Maliye Bakanlığı** Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu - 2009**, ss. 61-63.
- Maliye Bakanlığı** Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Erişim Tr. 21.10.2011.
- Maliye Bakanlığı** **Bir Reformun Anatomisi**, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998.
- MAVRAL, Ülker** “Anonim Şirkette Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 171, Aralık 2002, ss. 88-95.
- MAVRAL, Ülker** “Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemek İçin Alınabilecek Tedbirler”, **Vergi Raporu**, Sayı: 52, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Nisan-Mayıs 2001, ss. 21-32.
- MAVRAL, Ülker** **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Vergi Denetmenleri Derneği Yay., 2001.
- MISIRLIOĞLU, Ufuk** “Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 116, Mayıs 1998, ss. 51-66.
- MUTLUER, Kamil,**
Aykut Herekman, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 941, Ankara, 2004.
- MUTLUER, Kamil, Fethi** **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Eskişehir, 2003.
- HEPER, Recai Dönmez,**
- MÜEZZİNOĞLU, Ziya** “Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü ve Vergi Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri**, İ.İ.T.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi

- Enstitüsü Yayınları, Hüsni Tabiat Matbaası, İstanbul, 1980, ss. 3-7.
- NADAROĞLU, Halil** “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, 1979, ss. 9-18.
- NADAROĞLU, Halil** **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992.
- NEMLİ, Arif** “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İ.Ü.İ.F. M.E Yayın No: 63, Güryay Matbaası, İstanbul, 1979.
- NEUMARK, Fritz** **Maliyeye Dair Tetkikler**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayın No: 9, İstanbul, 1951.
- NEUMARK, Fritz** **Vergi Politikası**, (Çev. İclal Feyzioğlu), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.
- NORISIS, M. J.** **SPSS Base Manuel 6.0**, SPSS Inc., 1983, ss. 87-90.
- OKTAR, S. Ateş** **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat** “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1 Sayı:2, Ankara, 1999, ss. 1-14.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan,** **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- ÖNCEL, Yenal** “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 39. Seri, ss. 37-56.
- ÖZ, Ersan, Tekin Akdemir,** “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 168, Eylül, 2002, ss. 86-103.
- ÖZ, N. Semih** “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos, 2000, ss. 48-59.
- ÖZBALCI, Yılmaz** **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÖZBALCI, Yılmaz** **Vergi Usul Kanununun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.
- ÖZDEN, Murat** “Vergi Yönetiminde Etkinlik Sorunu”, **Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991, ss. 163-176.

- ÖZER, İlhan** **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulanması**, Ankara, 1979.
- ÖZER, İlhan** **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Doğan Basım Evi, Ankara, 1977.
- ÖZKANLI, M. Sedat** “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 119, Temmuz 1991, ss. 18-24.
- ÖZKER, Niyazi** “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (4)**, ss. 172-185.
- ÖZTÜRK, İbrahim** **2010 Türkiye Ekonomisi Raporu**, MÜSİAD Yayınları, 2010.
- ÖZULUCAN, Abitter,**
Zeki Doğan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukukuna Yönelen Uygulamaların Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998, ss. 115-125.
- ÖZYER, M. Ali** “Vergi Kimlik Numarası”, **Yaklaşım**, Sayı: 66, Haziran, 1998, ss. 23-29.
- PEHLİVAN, Osman** “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 62, Ekim 1986, ss. 24-32.
- PEHLİVAN, Osman** **Vergi Yönetimi**, Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (DT), Trabzon, 1985.
- PEHLİVAN, Osman,**
Ersan Öz, “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 146, Kasım 2000, ss. 143-154.
- PricewaterhouseCoopers,** “TAXeNEWS-Corporate Tax”, www.tls.pwc.ch/tls, 2002-5, Erişim Tr. 22.10.2010.
- Resmi Gazete** 240 Sayılı VUK Genel Tebliği, Tarih: 28.06.1995, S. 22327.
- Resmi Gazete** 26.12.1996, Sayı: 21447.
- Resmi Gazete** 29.06.1997, Sayı: 23034.
- SABİR, Hasan** “Laffer Eğrisi: Çözüm Vergi İndirimleri mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, ss. 72-77.
- SALVATORE, Dominick,**
Derrick Reagle, **Theory and Problems of Statistics and Econometrics**, Second Edition, McGraw Hill Inc., New York, 2002, pp. 90-91.
- SARAL, Talat** “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik**

- Önlemleri**, İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, ss. 101-121.
- SARAL, Talat** “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 39.
- SAWYERS, Roby, Al Y.S. Chen,** “Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi”, (Çev: Özgür Saraç), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim, 2001, ss. 94-101.
- SAYIN, Mahmut** “Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 95, Ağustos 1996, ss. 7-12.
- SCHMÖLDERS, Günter** **Genel Vergi Teorisi**, Çev: SalihTurhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- SELÇİK, Muhlis** “Küreselleşmenin Muhasebe Denetim Mesleğine Etkileri ve Ahlak Kuralları Uyumlaştırılması”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Süryay, 1997/9, ss. 61-76.
- SERDAR, Ali** “Vergi Güvenliği Sorunu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 152, Aralık-2000, ss. 10-21.
- SOYDAN, Billur Yalıt** **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995.
- SÖYLER, İlhami** **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu, Yayın No: 1987/295.
- STEWART, Miranda** “Global Trajectories of Tax Reform: The Discourse of Tax Reform in Developing and Transition Countries”, **Harvard International Law Journal**, Volume: 44, Number: 1, Winter 2003, ss. 139-153.
- SÜZEN, Zeki, Yılmaz Bodur,** “İhbar Müessesesinin Vergilerde İşleyişi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 11, Temmuz – 1982, ss. 18-26.
- ŞAFAK, Vildan** “T.C. Tabiiyetinde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişilere Vergi Numarası Verilmesi Konusunda Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 84, Eylül 1995, ss. 33-37.
- ŞEKDUR, Mahmut** “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Üzerine Farklı Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 236, Nisan 2001, ss. 41-45.
- ŞEKER, Nezh** **Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 1994.
- ŞEKER, Sakıp** “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 154, Temmuz 2001, ss. 23-29.

- ŞEKER, Sakıp** “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı:5, Mayıs 1993, ss. 53-70.
- ŞEN, Muzaffer** “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 45, Mayıs –Haziran 1980, ss. 114-121.
- ŞENYÜZ, Doğan** “Basit Usulde Vergilendirilenlerin Vergi Sorumluluğu Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 75, Mart 1999, ss. 49-54.
- ŞENYÜZ, Doğan** **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998.
- TAŞ, Metin** **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir inceleme**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1994.
- TAŞ, Suat, Şerafettin Karakış,** “Örtülü Sermaye Niteliğindeki Döviz Üzerinden Borçlanmalarda da Kur Farklarının Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği”, **Mali Çözüm**, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, ss. 18-26.
- TEKİN, Vasfi Nadir** **SPSS Uygulamalı Bilimsel Pazarlama Araştırmaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, ss. 104-105.
- TOKAT, Yakup** “Fransız Katma Değer Vergisi ve Vergi İdaresi (1)”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 114, Temmuz –Ağustos-Eylül 1993, ss. 83-105.
- TOKAT, Yakup** “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltabilecek Bir Öneri”, **Yaklaşım**, Sayı: 21, Eylül 1994, ss. 24-26.
- TOSUNER, Mehmet** “Türkiye’de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 80, Mayıs 1995, ss. 80-92.
- TOSUNER, Mehmet** “Vergi Kayıp ve Kaçağına ilişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 1995, Sayı: 85, ss. 65-72.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan,** “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 63-77.
- TUNCER, Selahaddin** **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Güray Matbaası, İstanbul, 1984.
- TUNCER, Selahattin** “Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, S. 164, Ağustos 2006, ss. 29-37.
- TUNCER, Selahattin** **Çifte Vergileme ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Ankara 1974.
- TUNÇ, Ömer** “ABD’de Vergi İncelemesi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989, ss. 60-63.
- TURGUT, Bahri** “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Özel Sektöre Uygulanması”, **Vergi**

- Dünyası Dergisi**, Sayı: 33, Mayıs-1984, ss. 45-51.
- TURHAN, Salih** “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, No: 34, 15. Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968, ss. 195-306.
- TURHAN, Salih** **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜKENMEZ, Turhan** “ABD’de Vergilerde Azaltma ve Dünyadaki Yankıları”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 5, Şubat-Mart 1987, ss. 19-23.
- TÜMAY, Ali** “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Zorunluluğu”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 138, Mart-2000, ss. 54-63.
- TÜNAL, S. Selman** “Genel Hatları ile Amerikan Kurumlar Vergisi Sistematiği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 145, Eylül 1993, ss. 77-89.
- UFUK, M. Tahir** “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, **Yaklaşım**, Sayı: 111, Mart 2002, ss. 63-67.
- UYANIK, Namık Kemal** “E-Devlet ile Bilgi ve İletişim Teknolojileri Projelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar-II”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan-2003, ss. 62-66.
- UYSAL, Mustafa Saim** “Vergi Tahsilinde Modern Yöntemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 32, Nisan 1984, ss. 65-69.
- ÜLGEN, Soner** “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası”, **Yaklaşım**, Sayı: 109, Ocak 2002, ss. 68-71.
- ÜNLÜ, Levent** “Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Perakende Satış Vergisi”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2001, ss. 125-129.
- ÜNVER, Mustafa Kazım** “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, **Yaklaşım**, Sayı: 138, Haziran 2004, ss. 136-140.
- Vergi Reform Komisyonu** “Serbest Hesap Uzmanlığı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi”, **Vergi Reform Komisyonu Raporları**, Cilt: I, 2002.
- WOOLDRIDGE, Jeffrey M.** **Introductory Econometrics a Modern Approach**, 2. Edition, 2000.
- YALÇIN, Hasan** “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 190, Haziran 1997, ss. 81-89.
- YENİÇERİ, Harun** “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının**

Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs Antalya.

YILDIRIM, Adnan

“Vergi Kimlik Numarası Uygulaması Başlarken”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, Temmuz- 1995, ss. 86-90.

YILDIRIM, Adnan

“Vergi Kimlik Numarası ve Otomasyonun Yaygınlaştırılması”, **Yaklaşım**, Sayı: 32, Ağustos-1995, ss. 42-46.

EK: Anket Formu

GELİRE DAYALI VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ

Değerli katılımcı

Gelire dayalı vergiler olan Gelir ve Kurumlar Vergisinde uygulanmakta olan vergi güvenlik önlemlerinin etkinliğinin bilimsel olarak tespiti için yapmakta olduğum akademik çalışmamın bir parçası olan bu ankete katılımınızdan dolayı şimdiden teşekkürlerimi sunarım. Anket bilgileri **sadece bilimsel araştırma için** kullanılacak ve başkaları ile paylaşılmayacaktır. **İşyeri ve kendi kimlik bilgilerinizi vermeyebilirsiniz.**

Arş. Gör. Cahit Şanver

Sakarya Ün. İİBF Maliye Bölümü

1. Hangi vergiye tabisiniz?

Gelir vergisi

Kurumlar vergisi

2. Hangi usule tabi mükellefsiniz?

1. Sınıf (Bilanço)

2. Sınıf (İşletme Hs)

Basit Usul

Serbest Meslek Kaznc.

3. Hangi sektörde faaliyette bulunmaktasınız?

4. Aşağıda yer alan vergi denetim uygulamalarını denetimin etkinliğine göre değerlendiriniz?

(size göre uygun olana X koyunuz)

| | | Çok Etkisiz | Etkisiz | Kararsız | Etkilidir | Çok Etkilidir |
|----|---|-------------|---------|----------|-----------|---------------|
| 1 | Genel olarak vergi denetim faaliyetleri | | | | | |
| 2 | Mükellefiyet kaydının kontrolü | | | | | |
| 3 | İşe başlama ve adres bildirimleri | | | | | |
| 4 | Kayıtların mutlaka bir belgeye dayanması | | | | | |
| 5 | Vergilerin panolarda ilanı ve açıklanması | | | | | |
| 6 | Vergi levhası bulundurmak ve asmak | | | | | |
| 7 | 8000 TL'nin üzerinde ödemelerin banka, çek vs. yapılması zorunluluğu | | | | | |
| 8 | 500 TL'nin üzerinde kira ödemelerin banka, çek vs. yapılması zorunluluğu | | | | | |
| 9 | Kayıtların 5 yıl saklanması (VUK'a göre) | | | | | |
| 10 | Defterlerin tutulduğunun kontrolü | | | | | |
| 11 | Defterlerin notere onaylandığının kontrolü | | | | | |
| 12 | Defterlere kayıtların kontrolü | | | | | |
| 13 | Fatura-Fiş düzenlendiğinin kontrolü | | | | | |
| 14 | Günlük kazancın kontrolü | | | | | |
| 15 | Kredi kartı/banka kartı ile ödemelerin yapılması | | | | | |
| 16 | Stopaj uygulaması | | | | | |
| 17 | Elektronik beyanname verilmesi | | | | | |
| 18 | Beyannamelerin Muhasebeciye onaylatılması | | | | | |
| 19 | Vergi suçu işleyenleri ihbar edenlere ikramiye verilme uygulaması | | | | | |
| 20 | Çeşitli kamu kuruluşlarından vergi mükellefleri hakkında bilgi toplanması | | | | | |
| 21 | Vergi kimlik numarası zorunluluğu | | | | | |
| 22 | Çiftçi kayıt sistemi (Çiftçi iseniz) | | | | | |
| 23 | Çiftçiler için Doğrudan gelir desteği (Çiftçi iseniz) | | | | | |
| 24 | Desteklerden yararlanmak için meslek odalarına kayıt zorunluluğu | | | | | |
| 25 | Kira gelirlerinde Emsal kira bedeli uygulaması | | | | | |
| 26 | İşyeri kiralarında stopaj uygulaması | | | | | |
| 27 | Her alım satımda fatura vb kesilmesinin etkisi | | | | | |

5. Aşağıda yer alan Maliye Bakanlığının istediği bildirimleri vergi güvenliği açısından değerlendiriniz?

| | | Çok Etkisiz | Etkisiz | Kararsız | Etkilidir | Çok Etkilidir |
|----|---|-------------|---------|----------|-----------|---------------|
| 1 | Genel olarak Ba-Bs Bildirimlerinin etkisi | | | | | |
| 2 | Ba Bildiriminin etkisi (1. Sınıf tacirler için 5000 TL'nin üzerindeki alışlarının tamamının vergi dairesine bildirilmesi) | | | | | |
| 3 | Bs Bildiriminin etkisi (1. Sınıf tacirler için 5000 TL'nin üzerindeki satışlarının tamamının vergi dairesine bildirilmesi) | | | | | |
| 4 | Ba-Bs kapsamının genişletilmesinin etkisi | | | | | |
| 5 | Ba-Bs bildirim sınırının düşürülmesinin etkisi | | | | | |
| 6 | Emsal bedelin üstünde giderlerin listesini veya emsal bedelin altında satışların listesini vergi dairesine bildirmenin etkisi (Transfer fiyatlaması bildirimleri) | | | | | |
| 7 | İlişkili kişilerden yüklü miktarda borç alıp faiz gider yazıldığında gider kabul edilmemesi ve bunların (Örtü sermaye) bildirimlerinin etkisi | | | | | |
| 8 | Ortak ve yakınlarla piyasa fiyatının altında olan satışların bildirilmesinin etkisi | | | | | |
| 9 | Ortak ve yakınlarla piyasa fiyatının üzerinde olan giderlerin bildirilmesinin etkisi | | | | | |
| 10 | Ortak ve yakınlardan alınan borçlara ödenen faizlerin bildirilmesinin etkisi | | | | | |

6. Hangi vergi ceza sistemi size göre daha etkilidir?

| | | Çok Etkisiz | Etkisiz | Kararsız | Etkilidir | Çok Etkilidir |
|---|---|-------------|---------|----------|-----------|---------------|
| 1 | Zamanında ve tam ödeyenlere teşvik ve indirim | | | | | |
| 2 | Para cezası uygulaması | | | | | |
| 3 | Hak mahrumiyeti cezası uygulaması | | | | | |
| 4 | Hapis cezası uygulaması | | | | | |

7. Vergi idaresi ile olan uyuşmazlıkların hangi yolla çözümü size göre daha etkilidir?

| | | Çok Etkisiz | Etkisiz | Kararsız | Etkilidir | Çok Etkilidir |
|---|--|-------------|---------|----------|-----------|---------------|
| 1 | Vergi idaresine itiraz yolu (hata düzeltme yolu) | | | | | |
| 2 | Uzlaşma | | | | | |
| 3 | Vergi mahkemesine dava açmak | | | | | |

8. Hangi uygulamanın vergi güvenliğinde size göre daha etkili olacağını belirtiniz?

| | | Çok Etkisiz | Etkisiz | Kararsız | Etkilidir | Çok Etkilidir |
|----|--|-------------|---------|----------|-----------|---------------|
| 1 | Ücretlilerin satış fişi toplayarak vergi iadesi alma uygulaması halinde | | | | | |
| 2 | Elektronik defter tutulması zorunluluğu getirilmesi | | | | | |
| 3 | Maliye Bakanlığının internet sitesinde yapılandırılacak muhasebe programı üzerinde mükelleflerin vergi kimlik ve şifresini girerek muhasebe kayıtlarının tutulması zorunluluğu getirilmesi | | | | | |
| 4 | Hayat standardı esaslı | | | | | |
| 5 | Asgari bir vergi uygulaması | | | | | |
| 6 | Ortalama kar haddi uygulaması | | | | | |
| 7 | Servet beyanı uygulaması | | | | | |
| 8 | Gelir ve Kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi | | | | | |
| 9 | Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması | | | | | |
| 10 | Vergi denetimlerinin vergi kayıp risklerinin yüksek olduğu sektör/alanlara yönlendirilmesi | | | | | |

| | | | | | | |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 11 | Sık sık af çıkarılarak mükellefle idarenin barışması | | | | | |
| 12 | Mükelleflerin vergi konularında daha çok bilgilendirilmesi | | | | | |
| 13 | Vergi çeşitliliğinin (çokluğunun) azaltılması | | | | | |
| 14 | Vergisini zamanında ve düzenli ödeyenlere de kolaylık indirimlerin sağlanması | | | | | |

9. Aşağıda verilmiş olan senaryoları, tercihinizi kutucuklara yazarak 1'den 4'e doğru sıralayınız?

| | | | |
|--|---|---|---|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Gelir vergisi/Kurumlar vergi oranlarının düşük ancak tüm işlemlerin kredi kartıyla yapıldığı bir sistem. | Gelir vergisi/Kurumlar vergi oranlarının bugünkü olduğu ancak tüm işlemler kredi kartıyla yapıldığı sistem. | Gelir vergisi/Kurumlar vergi oranlarının düşük ancak tüm işlemlerin nakit yapıldığı sistem. | Gelir vergisi/Kurumlar vergi oranlarının daha yüksek ancak tüm işlemlerin nakit yapıldığı bir sistem. |

KİŞİSEL SORULAR

10. Yaşınız kaçtır?

18-25 26-30 31-35 36-40 41 ve üzeri

11. Kaç yıldır bu işinizde yada bu alanda çalışmaktasınız?

0-3 4-6 7-9 10-12 13-15 16-18 19 ve üzeri

12. Cinsiyetiniz nedir?

Erkek Kadın

13. Eğitim durumunuz nedir?

İlk-Orta Lise Ön lisans Lisans Lisans Üstü

14. Daha önce kaç kez vergi denetimi yada incelemesi geçirdiniz?

Hiç Denetlendim, defa.

15. Daha önce kaç kez vergi cezasına maruz kaldınız?

Hiç Ceza aldım, defa.

16. Vergi cezası vergiye karşı tutumunuzu nasıl değiştirdi? (birden fazla seçenek işaretlenebilir)

Değiştirmedim Yakalanmamak için daha dikkatli olmaya başladım
 Vergi kurallarına tam olarak uymamı sağladı Her işlemimi belgeli yapmaya başladım
 Daha çok fatura almaya ve düzenlemeye başladım Daha az vergi ödemeye başladım

ÖZGEÇMİŞ

1970 yılında Tokat'ta doğdu. İlk, orta ve lise öğretimini tamamladıktan sonra 1988 yılında İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Bölümüne girdi. 1992 yılında bu bölümü bitirdikten sonra aynı Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalında yüksek lisansa başladı. 1995 yılında "Bütçenin Ekonomik Büyümeye Etkisi ve Türkiye Örneği" isimli Yüksek Lisans Tezi ile bu Yüksek Lisans Programını tamamladı. Halen Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde Öğretim Görevlisi olarak çalışmaktadır.