

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ SUÇLARI VE DENETİMİN VERGİYİ TAHSİL
EDEBİLME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ-İSTANBUL ANADOLU
YAKASI ÖRNEĞİ**

Suzan ALKAN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS**

İSTANBUL, Ocak 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ SUÇLARI VE DENETİMİN VERGİYİ TAHSİL
EDEBİLME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ-İSTANBUL ANADOLU
YAKASI ÖRNEĞİ

Suzan ALKAN
(Enstitü No: 142008141)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

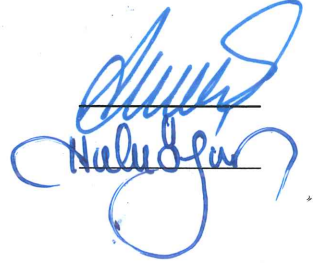
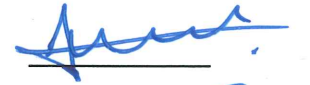
Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 8 Ocak 2019

Tezin Savunulduğu Tarih : 4 Ocak 2019

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZCAN



İSTANBUL, Ocak 2019

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusu belirlenirken Türk vergi sistemindeki vergi suçları ve ortaya çıkış nedenleri ekonomik, sosyal, psikolojik ve siyasal etkileri dikkate alınarak değerlendirilmiş olup, denetimin olabilecek vergi kaçaklıklarını önleyebilme etkisi üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Etkin bir denetim sonucundaki oluşan verginin tahsil edilebilmesi etkinliği araştırılmıştır.

Bu çalışmada değerli görüş ve katkılarıyla bana yön veren tez danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Turgay Münyas'a, teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere gelmemde en büyük destekçim olan sevgili babam Aziz Alkan ile tüm aileme, varlıklarıyla hayatıma kattıkları anlam ve güzellikleri için çok teşekkür ederim.

Ocak 2019

Suzan ALKAN

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ	x
GRAFİK LİSTESİ	xiii
BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2: SUÇ KAVRAMI, VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ SUÇLARI	4
2.1. SUÇ KAVRAMI	4
2.2. VERGİ ÖDEVİ	5
2.3. VERGİ SUÇU KAVRAMI	5
2.4. VERGİ SUÇUNUN TARİHİ GELİŞİMİ	6
2.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI	7
2.6. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI.....	7
2.6.1. Vergi Ziyatı (Kabahati) Suçu	9
2.6.2. Usulsüzlük Suçları ve Cezaları	10
2.7. USULSÜZLÜK TÜRLERİ	11
2.7.1. Birinci dereceden Usulsüzlükler	11
2.7.2. İkinci Dereceden Usulsüzlükler	12
2.8. VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI.....	12
2.8.1. Kanuni Unsur	13

2.8.2. Maddi Unsur.....	13
2.8.3. Manevi Unsur	13
2.9. VERGİ CEZALARI	14
2.9.1. İdari Vergi Cezaları	14
2.9.2. Adli Vergi Cezaları	14
2.10. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER.....	14
2.10.1. Ölüm.....	15
2.10.2. Zamanaşımı	15
2.10.3. Ödeme	15
2.10.4. Terkin.....	15
2.10.5. Af	16
2.10.6. Uzlaşma	16
2.10.7. Cezada İndirim.....	16
2.11. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ KAYIT DIŞI BOYUTU	17
2.12. VERGİ KAYIP KAÇAKÇILIĞININ DÜNYAYA MALİYETİ.....	18
2.13. VERGİ BİLİNCİNİN OLUŞMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ YERİ VE ÖNEMİ.....	19
2.14. VERGİ KARŞISIN DA MÜKELLEF DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	20
2.14.1. Demografik Özellikler	20
2.14.1.1. Eğitim Düzeyi	20
2.14.1.2. Aile yapısı ve Ekonomik Gelir Düzeyi.....	21
2.14.1.3. Dini İnanışı.....	21
2.14.1.4. Yaş	22
2.14.1.5. Cinsiyet	22
2.14.1.6. Irk.....	22
2.14.2. Hukuksal Nedenler	23
2.14.2.1. Yasaların Basit, Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değiştirilmesi ...	23
2.14.2.2. Vergi Oranlarının Yüksekliği	24
2.14.2.3. Vergi Cezalarındaki Yetersizlik.....	24

2.14.2.4. Vergi Afları	24
2.14.2.5. Vergi Yasalarında Yer Alan Çeşitli İstisna ve Muafiyetler	25
2.14.3. İdari Nedenler	25
2.14.3.1. İdarenin Denetim Mekanizmasından Kaynaklanan Nedenler	25
2.14.3.2. İdarenin Mükellef ile Olan İkili İlişkisinden Kaynaklanan Nedenler	26
2.14.4. Sosyal ve Siyasal Nedenler	26
2.14.4.1. Siyasi İktidar ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler	26
2.14.4.2. Devlete Bağlılık	27
2.15. VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM.....	27
2.16. VERGİ AHLAKI	27
2.17. VERGİ PSİKOLOJİSİ.....	29
BÖLÜM 3: DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	31
3.1. DENETİMİN TANIMI.....	31
3.2. DENETİMİN TARİHÇESİ	32
3.3. DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	36
3.4. DENETÇİ TÜRLERİ	36
3.4.1. Bağımsız Denetçiler.....	37
3.4.2. İç Denetçiler	37
3.4.3. Kamu Denetçileri	37
3.5. DENETİMİ GEREKLİ KILAN FAKTÖRLER.....	38
3.6. DENETİM TÜRLERİ	38
3.6.1. Denetimle Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri	38
3.6.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	38
3.6.1.2. Uygunluk Denetimi.....	39
3.6.1.3. Faaliyet (Yönetim) Denetimi	39
3.6.2. Denetimi Yapan Denetçiler Açısından Denetim Türleri	40
3.6.2.1. Kamu denetimi.....	40
3.6.2.2. İç Denetim.....	40

3.6.2.3. Bağımsız Denetim.....	41
3.6.3. Denetimin Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	41
3.6.3.1. Sürekli Denetim(Yıl Sonu Denetimi)	41
3.6.3.2. Sınırlı Denetim(Ara Denetim)	42
3.6.3.3. Özel Denetim	42
3.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	43
3.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER.....	45
3.9. DENETİMİN İŞLEVLERİ	48
3.10. MUHASEBE DENETİMİ, VERGİ DENETİMİ İLİŞKİSİ.....	50
3.11. FİNANSAL DENETİM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ.....	52
3.12. VERGİ DENETİM ORANLARI	53
3.13. VERGİ DENETİMİNİN DÜZENLEYİCİ VE ÖNLEYİCİ FONKSİYONU	55
BÖLÜM 4: VERGİ SUÇLARI VE DENETİMİN VERGİNİN TAHSİL	
EDİLEBİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	56
4.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE ARAŞTIRMANIN AMACI.....	58
4.2. ANKET SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRMELER	59
4.2.1. Demografik Özelliklere Göre Analizi.....	59
4.2.1.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımının	
Değerlendirilmesi	59
4.2.2. Araştırma Sonuçları Analizi	65
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	98
KAYNAKLAR.....	103
EKLER.....	117

ÖZET

VERGİ SUÇLARI VE DENETİMİN VERGİYİ TAHSİL EDEBİLME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ-İSTANBUL ANADOLU YAKASI ÖRNEĞİ

Kamu giderlerini karşılamak için toplanan vergileri, bazı vergi mükellefleri normal bir şekilde karşılarken bazı vergi mükellefleri de vergiyi kaçırmanın yollarına başvurabilmektedirler. Vergi suçlarının oluşmasında çok çeşitli etmenler rol oynayabilmektedir. Vergi suçları sadece ülkemizde değil tüm dünyada sorun olarak görülmektedir. Fakat suç oranı ülkelerin sosyal, siyasal, ekonomik ve kültürel yapılarına bağlı olarak değişmektedir. Önemli olan suçların oluşmasının önüne geçebilecek çözümler üretmek ve uygulamaktır.

250 vergi mükellefi ile yapılan anket çalışmasıyla, vergi suçlarının ortaya çıkış nedenleri ve denetimin vergiyi tahsil edilmesi etkinliği araştırılmıştır. Yapılan araştırmalar göstermiştir ki vergiye gönüllü uyum sürecinin ana temaları olan vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi psikolojisidir. Bu faktörler vergiye gönüllü uyum sürecinin en önemli belirleyicileridir. Vergi bilincinin oluşması vergiye uyumu kolaylaştıracaktır.

Vergi aflarının, vergi oranlarının, çıkarılan muafiyet ve istisnaların mükellef davranışlarını ve vergi uyum sürecini etkileyen unsurların başında geldiği görülmüştür.

Denetimin gerekliliği ve etkinliği araştırılmıştır. Etkin bir denetim sisteminin kurulması ve uygulanması, vergi suçlarının azalmasında ve verginin tahsil edilmesinde önemli katkılarının olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları, Vergi Cezaları, Vergi Psikolojisi, Vergi Ahlakı, Denetim

Tarih: Ocak 2019

ABSTRACT

TAX OFFENCES AND THE EFFECT OF INSPECTION ON THE COLLECTION OF TAX-THE EXAMPLE ISTANBUL ANATOLIAN SIDE

While some taxpayers normally meet the taxes collected to cover the public expenditures, some taxpayers can apply for the tax evasion. Various factors can play a role in the formation of tax crimes. Tax crimes are seen not only in our country but in the whole world. But the rate of crime varies depending on the social, political, economic and cultural structures of the countries. What is important is to produce and implement solutions that can prevent the occurrence of crimes.

With the survey conducted with 250 taxpayers, the reasons for the emergence of tax crimes and the effectiveness of collecting the tax were investigated. Research has shown that tax awareness, tax ethics and tax psychology are the main themes of the voluntary compliance process. These factors are the most important determinants of the voluntary compliance process. The formation of tax awareness will facilitate tax compliance.

Tax amnesties, tax rates, exemptions and exemptions from taxpayers' behaviors and tax compliance process are among the factors that affect the process.

The necessity and effectiveness of the audit was investigated. It has been seen that there is a significant contribution to the establishment and implementation of an effective audit system, the reduction of tax crimes and the collection of tax.

Keywords: Tax Crimes, Tax Sentences, Tax Psychology, Tax Ethics, Audit

Date: January 2019

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
C	:	Cilt
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GKGMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSH	:	Gayri Safi Hâsıla
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymet Borsası
İSMMM	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası
KOBİ	:	Küçük ve Orta Boyutlu İşletmeler
MÖ	:	Milattan Önce
RG	:	Resmi Gazete
S	:	Sayı
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil kurumu
TESMER	:	Temel Eğitim Staj Merkezi
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	:	Türkiye Mali Müşavirler Odalar Birliği
vb.	:	Ve Benzeri
vd.	:	Ve Diğerleri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1. Bağımsız Denetim Süreci	44
Şekil 3.2. Muhasebe Denetiminin İşlevi	49



TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1. 2015 Yılında VUK 359 Kapsamında Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalardaki Sanık Sayıları.....	9
Tablo 2.2. Türkiye’de Kayıt Dışılığın G.S. M.H.’ya Oranı	18
Tablo 2.3. 2011 Yılı Raporuna Göre Vergi Kaçakçılığının En Yüksek Olduğu 10 Ülke	19
Tablo 3.1. Denetimin tarihsel gelişimi	34
Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Odalarının ve Meslek Mensuplarının Sayısal Gelişimi	35
Tablo 3.3. Vergi Türleri İtibarıyla 2016 Yılı İnceleme Sonuçları.....	52
Tablo 3.4. Muhasebe- Denetim İlişkisi.....	53
Tablo 3.5. 1991 -2015 yılları arasında yapılan vergi denetimleri ile ilgili inceleme verileri aşağıda yer almaktadır.....	54
Tablo 4.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı	59
Tablo 4.2. Ankete katılan mükelleflerin yaşa göre dağılımının değerlendirilmesi	60
Tablo 4.3. Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Seviyesine Göre Dağılımı	62
Tablo 4.4. Ankete Katılan Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı	63
Tablo 4.5. Vergi Bilinci ve Vergi İle İlgili Yükümlülüğün Yerine Getirilmesi Hakkında görüşler	65
Tablo 4.6. Vergi Oranlarının Yeniden Düzenlenmesi Hakkındaki Düşünceler	66
Tablo 4.7. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Cezalarının Caydırıcılık etkisi	67
Tablo 4.8. Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olup Olmadığına Dair Düşünceler.....	68
Tablo 4.9. Vergi Yükümlerinin Ödemiş Oldukları Vergi İle Kamu Hizmetleri Arasındaki İlişki Hakkındaki Görüşler	70
Tablo 4.10. Etkin Bir Denetim Olup Olmadığı Hakkında Görüşler.....	71

Tablo 4.11. Denetimlerin Sık Sık Yapılmasının Vergi Kayıp ve Kaçakçılığın Azalmasında Etkili Olup Olmadığı Hakkındaki Görüşler	72
Tablo 4.12. Vergi Denetim Elemanlarının Sayılarının Yeterli Bir Sayıda Olması Denetimin Etkinliğini Üzerindeki Etkisi.....	73
Tablo 4.13. Vergi idaresinin kayıt dışılığı kontrol altına almak hususundaki çalışmalarının yeterli seviyede olup olmadığı hakkındaki düşünceler.....	74
Tablo 4.14. Vergi Aflarının Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Etkisi	75
Tablo 4.15. Fatura ve Fiş Düzenlenmediğinde Mükelleflerin Yakalanma Endişesi Taşıyıp Taşımadıkları Hakkındaki Düşünceler.....	77
Tablo 4.16. Vergi Mükellefleri Üzerinde Denetimin Etkisinin İncelenmesi	78
Tablo 4.17. Vergi Mükelleflerinin, Vergi Oranlarının Düşürülmesi Hakkındaki Görüşleri.....	79
Tablo 4.18. Gelir Düzeyi Yüksek Olanlardan Yüksek Vergi Gelir Düzeyi Düşük Olanlardan Düşük Vergi Alınması Hakkındaki Düşünceler	80
Tablo 4.19. Cezaların Vergi Suçlarını Önlemedeki Caydırıcı Rolü.....	82
Tablo 4.20. Denetimin Sık Sık Yapılması Hakkındaki Görüşler	83
Tablo 4.21. Vergi Suçlarını İşleyenlere Hapis Cezası Verilemesinin Caydırıcılık Etkisi.....	84
Tablo 4.22. Mevcut Denetimlerin Adil ve Tarafsız Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler.....	85
Tablo 4.23. Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların Tahsil Edilmesi Konusunda İdarenin Etkin ve Adil davranıp Davranmadığı Hakkında Görüşler.....	86
Tablo 4.24. Vergi bilinci ve Vergi Ahlakı Sorgulaması.....	87
Tablo 4.25. Vergilerdeki Sürekli Yapılan Afların Vergisini Zamanında Ödeyenler üzerinde etkisi	89
Tablo 4.26. Yapılan Denetimlerin Sıklığı Hakkında Değerlendirme.....	90
Tablo 4.27. Yapılan Denetimlerin Sonucu Cezaya Maruz Kalınması Hakkında Değerlendirme	91
Tablo 4.28. Verginin Mükellef Tarafından Karşılığının Ne Olduğu Görüşünün Değerlendirilmesi	92

Tablo 4.29. Vergi Oranlarının Artırılması Karşısındaki Oluşan Tepkinin Değerlendirilmesi	93
Tablo 4.30. Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Görüşler	94
Tablo 4.31. Vergiyi Kim Düzenli Öder Hakkındaki Görüşler	96



GRAFİK LİSTESİ

SAYFA NO

Grafik 4.1.	Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Grafikselsel Dağılımı	60
Grafik 4.2.	Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Ortalamasına Göre Grafikselsel Dağılımı.....	61
Grafik 4.3.	Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Seviyesine Göre Grafikselsel Dağılımı.....	62
Grafik 4.4.	Ankete Katılan Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Grafikselsel Dağılımı.....	64
Grafik 4.5.	Vergi Oranlarının Yeniden Düzenlenmesi Hakkındaki Düşünceler	66
Grafik 4.6.	Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Cezalarının Caydırıcılık etkisi	68
Grafik 4.7.	Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olup Olmadığına Dair Düşüncelerin Gösterimi	69
Grafik 4.8.	Vergi Yükümlerinin Ödemiş Oldukları Vergi İle Kamu Hizmetleri Arasındaki İlişki Hakkındaki Görüşler	70
Grafik 4.9.	Etkin Bir Denetim Olup Olmadığı Hakkında Görüşler.....	71
Grafik 4.10.	Denetimlerin Sık Sık Yapılmasının Vergi Kayıp ve Kaçakçılığın Azalmasında Etkili Olup Olmadığı Hakkındaki Görüşler	73
Grafik 4.11.	Vergi denetim elemanlarının sayılarının yeterli bir sayıda olması denetimin etkinliğini üzerindeki etkisi	74
Grafik 4.12.	Vergi İdaresinin Kayıt Dışılığı Kontrol Altına Almak Hususundaki Çalışmalarının Yeterli Seviyede Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler.....	75
Grafik 4.13.	Vergi Aflarının Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Etkisi	76
Grafik 4.14.	Fatura ve Fiş Düzenlenmediğinde Mükelleflerin Yakalanma Endişesi Taşıyıp Taşımadıkları Hakkındaki Düşünceler	77

Grafik 4.15.	Vergi Mükellefleri Üzerinde Denetimin Etkisinin İncelenmesi	79
Grafik 4.16.	Mükelleflerin Vergi Oranlarının Düşürülmesi Hakkında ki Görüşler	80
Grafik 4.17.	Gelir Düzeyi Yüksek Olanlardan Yüksek Vergi Gelir Düzeyi Düşük Olanlardan Düşük Vergi Alınması Hakkındaki Düşünceler	81
Grafik 4.18.	Cezaların Vergi Suçlarını Önlemedeki Caydırıcı Rolü.....	82
Grafik 4.19.	Denetimin Sık Sık Yapılması Hakkındaki Görüşler	83
Grafik 4.20.	Vergi Suçlarını İşleyenlere Hapis Cezası Verilemesinin Caydırıcılık Etkisi	84
Grafik 4.21.	Mevcut Denetimlerin Adil ve Tarafsız Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler.....	86
Grafik 4.22.	Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların Tahsil Edilmesi Konusunda İdarenin Etkin ve Adil davranıp Davranmadığı Hakkında Görüşler.....	87
Grafik 4.23.	Vergi bilinci ve Vergi Ahlakı Sorgulaması.....	88
Grafik 4.24.	Vergilerdeki Sürekli Yapılan Afların Vergisini Zamanında Ödeyenler üzerinde etkisi.....	90
Grafik 4.25.	Yapılan Denetimlerin Sıklığı Hakkında Değerlendirme.....	91
Grafik 4.26.	Verginin Mükellef Tarafından Karşılığının Ne Olduğu Görüşünün Değerlendirilmesi	93
Grafik 4.27.	Vergi Oranlarının Artırılması Karşısındaki Oluşan Tepkinin Değerlendirilmesi	94
Grafik 4.28.	Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Görüşler	95
Grafik 4.29.	Vergiye Kim Düzenli Öder Hakkındaki Görüşler	97

BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ

Dünyada ve ülkemizde olmak üzere ekonomik yaşam gün geçtikçe karmaşık bir hale gelmektedir. Sosyal bir devlet olabilmek ve ekonomik sistemi etkin ve güçlü bir şekilde yönetebilmek için devletler bazı tedbirler almak zorundadır. Üstlenmiş olduğu bu rolü gereği gibi yerine getirebilmek için finansman kaynaklarına ihtiyaç vardır. Bu finansman kaynaklarından birisi gerçek ve tüzel kişilerden elde etmiş olduğu vergilerdir. Diğer gelirler ise, devlete ait malların işletmelerinin gelirleri ve dış borçlanmalardan oluşmaktadır.

Vergi gelirleri bu gelirler arasında en büyük orana sahiptir. Vergi kaynaklarının etkin ve tam olarak elde edebilmek için bazı önlemler alınması gerekmektedir. Bu önlemlerden bir tanesi vergi kanunlarına aykırı davranılması suç sayılmıştır ve bu suçlar içinde bazı yaptırımlar öngörülmektedir. Vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin bu sayede vergiyi kaçırma veya vergi ödemekten kaçınmak gibi davranışlarının en aza indirilmeye çalışılması sağlanmıştır.

Vergi ödevinin yerine getirilmesi açısından iki taraf vardır, biri devlet vergiyi tahsil eden diğeri ise vergiyi ödemekle yükümlü olanlardır. Ülkemizde beyan sistemine dayanarak, vergilendirme ile ilgili tüm bilgiler mükellef tarafından bildirilmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü ise etkin bir denetim mekanizmasının kurularak işlerlik kazanması ile mümkün olacaktır. Burada yükümlüleri insan faktörü olarak değerlendirdiğimizde onların psikolojik açıdan da vergiye nasıl baktıklarını, bakış açılarını değerlendirmek gerekmektedir.

Kamu hizmetlerinin karşılanması açısından toplanan bu vergiler bir finansman aracıdır, vergi mükellefleri açısından ise bir maliyet unsuru olarak görülmesine neden olmuştur.

Vergi mükelleflerinin elde etmiş oldukları hâsılattan devlete belli oranda bir pay ayırması ve onu devlete ödemesi elde etmiş olduğu hâsılattan küçülmesine neden olmaktadır. Bunun bir yük olarak değerlendirilmesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Vergi psikolojisi içerisindeki; bireylerin, kurumların psikolojik tutum ve davranışlarının

değerlendirilmesi gerekmektedir. Nasıl bir tepki ile karşılaşılmakta ve bu tepkiler ne gibi sonuçlar doğurmaktadır. Vergi suçları ve kabahatleri ile mücadele edebilmek bir uzmanlık ve birikim sayesinde mümkün olabilir.

Çalışmamızın amacı, ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklıklarının, ortaya çıkış nedenlerini araştırmak, kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale gelmesini sağlayacak çözümlerin ortaya çıkmasına ışık tutmaktır. Etkin ve tarafsız bir denetim mekanizmasının kurulması ve işler olması mükellef psikolojisini hangi oranda etkileme ve caydırma gücüne sahip olduğunu araştırmak, mükelleflerin vergiye bakış açılarını anlamak, denetimin önemini ve gerekliliğini sorgulamaktır. Vergi yükümlüleri etkin bir denetim olduğunda, hangi tutum ve davranışları sergileyebildiklerini, vergiyi ödeme psikolojisi içerisine girebilmelerinin ne kadar mümkün olduğunu, nasıl bir tepki verebildiklerini de gözlemek mümkün olacaktır. Vergi suçları ve denetimin vergiyi tahsil edebilmesi üzerindeki etkisi, konu başlıklı anket çalışmamız, İstanbul Anadolu yakasında yapılacaktır. 250 beyannameli vergi mükellefi ile çalışma yapılarak, sonuçlar tablolara ve grafiklere yansıtılarak analiz edilecektir. Bu anket çalışması ile vergi suçlarının ortaya çıkış nedenlerini ve denetimin vergi suçlarını önlemedeki etkisini, mükellef davranışlarıyla ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışmamız dört ana bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde giriş ve amaç hakkında bilgiler yer almaktadır, çalışmanın amaç ve yöntemi açıklanmıştır.

İkinci bölümde vergi suçları ve cezaları hakkında araştırma yapılacak genel anlamda bilgi verilecektir. Vergi suçlarının ortaya çıkış nedenleri, vergi suçunun tarihi üzerinde durulacaktır. Vergi karşısında mükellef davranışlarını etkileyen faktörler araştırılıp, vergi bilincinin oluşması ve vergiye gönüllü uyum sürecinin ana belirleyicisi olan vergi ahlakı ve vergi psikolojisi ele alınacaktır. Vergi karşısında mükellef davranışlarını etkileyen, ekonomik sosyal, siyasal ve dinsel faktörlerin etkisi araştırılacaktır. Vergi ahlakı ve mükelleflerin vergi karşısındaki psikolojileri ile ilgili araştırmalara yer verilecektir. Mükelleflerin vergiye uyum süreci analiz edilecektir.

Üçüncü bölümde denetim ile ilgili temel kavramları tanımlayarak, denetimin tarihçesi hakkında bilgi verilecek ve denetimi gerekli kılan faktörler üzerinde durulacaktır. Bağımsız denetim hakkında temel bilgilere değinilerek, bağımsız denetim süreci açıklanacaktır. Muhasebe denetimi ve vergi denetimi ilişkisi açıklanıp, Türkiye

deki denetim oranlarının incelenerek, vergi denetiminin düzenleyici ve önleyici rolünün üzerinde durulacaktır. Yapılan vergi incelemeleri ve denetimler sonucu vergiyi tahsil edebilme üzerindeki etkisi incelenecektir. Mükellef ve inceleme sayıları arasındaki bir oranlama yapılarak, ülkemizdeki denetim oranlarının yeterli olup olmadığı analiz edilecektir. Vergi denetiminin düzenleyici ve önleyici fonksiyonları açıklanacaktır

Dördüncü bölümde vergi suçları ve denetimin verginin tahsil edilmesi üzerindeki etkisi ile ilgili araştırmalara yer verilecektir. Etkin bir denetim sonucunda verginin tahsil edilebilme etkisinin önemi araştırılacaktır. Sonuçlar tablolar ve grafikler yardımı ile sunulacaktır. Elde edilecek veriler sonucunda vergilendirme sürecinde oluşabilecek vergi suçlarının önüne geçebilmek için gerekli önlem ve tedbirlerin alınması hakkında sonuç ve öneriler sunularak çalışmamız tamamlanacaktır.

BÖLÜM 2: SUÇ KAVRAMI, VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ SUÇLARI

Bu bölümde; Genel olarak suç kavramı, vergi ödevi, vergi suçu kavramı, vergi suçunun tarihi gelişimi, vergi kaçakçılığı, vergi suçları ve cezaları, usulsüzlük türleri, suçun unsurları, vergi cezaları, ceza ilişkisini sona erdiren haller, vergi kaçakçılığının kayıt dışı boyutu, vergi kaçakçılığının dünyaya maliyeti, vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi, vergi karşısında mükellef davranışlarını etkileyen faktörler, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum, vergi ahlakı ve vergi psikolojisi, üzerinde durulmuştur.

2.1. SUÇ KAVRAMI

İnsanlık tarihinin oluşumundan itibaren insanlar bir arada hayatlarını sürdürmeye başlamışlardır. Toplumların bir arada yaşamasından dolayı toplumsal düzeni sağlamak gerekmektedir. Bu nedenle bazı kuralların varlığını ve uyulmasını zorunlu kılmıştır. Bu kuralların başında ahlak, din, görgü ve hukuk kuralları oluşturmaktadır. Kuralların var olması bireyler arasındaki ilişkilerin düzenli ve karmaşa ortamından uzak bir yaşam sürülmesini sağlamaktadır. (Şenyüz, 2011:1)

Türk Dil Kurumu tarafından suçun tanımı şöyle yapılmıştır “Suç Yasalara aykırı davranış, cürüm.”(TDK, 2011: 621) Olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir davranışın suç teşkil etmemesi için yasalara uyması, ahlaki değerlere uyması, toplum kurallarını gözetmesi gerektiğini anlaşılmaktadır.

Din, ahlak ve görgü kurallarına uymamak bazı toplumsal yaptırım ve tepkiler meydana getirmektedir. Toplum tarafından dışlanmamak için insanlar din ahlak ve görgü kurallarına uymaktadırlar. Fakat hukuk kurallarının yaptırımını ise cezadır. İnsanlar hukuk kurallarını ihlal ettiklerinde ise suç işlemiş olmaktadır ve ilgili makamlar tarafından da cezalar ile karşılaşmak kaçınılmaz son olarak görülmektedir.

Toplumların düzen içerisinde varlıklarını sürdürebilmeleri hukuk sisteminin var oluşuna ve hukuk kurallarına uyulması ile sağlanacaktır. Hukuk kurallarına uyulmaması neticesinde ise birtakım cezai yaptırımların olması kaçınılmazdır. Cezaların asıl amacı ise bireylerin işlemiş oldukları suçlardan dolayı cezalarını çekmeleri sağlamak, ıslah etmek iyileşmelerini sağlamak, aynı suçları işlemelerinin önüne geçmektir. (Bakar, 2010) Cezaların önleyici ve düzenleyici özelliğinden yararlanılmaktadır.

2.2. VERGİ ÖDEVİ

Toplumların bir arada yaşamasının gereği olarak bazı kamusal ihtiyaçlar meydana gelmektedir. Bu ihtiyaçlar devletler aracılığı ile finanse edilmektedir. Bu finans kaynaklarının başında vatandaşlardan yani vergi mükelleflerinden toplanan vergilerden oluşmaktadır.

Vergi Ödevini 1982 Anayasanın IV. Vergi ödevi başlıklı Madde 73-“Herkes Kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.”(Anayasa Md.73) Denilmiştir.

“Geniş anlamda vergi” toplumsal mal ve hizmet ihtiyaçların karşılanması amacıyla vatandaşların elde etmiş olduğu, emek, mal ve para olarak devlete sağlamış olduğu katkılardır. (Can vd., 2014: 5)

Vergi “Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para” olarak tanımlanmıştır. (WEB_1, 2016)

Vergi sistemi dinamik bir yapıya sahiptir. Vergi sistemleri; iktisadi, mali, sosyal ve hukuksal yapısına bağlı olarak her ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekle birlikte, zamanla sürekli gelişip ve değişebilmektedir. (Edizdoğan, 1991: 274)

2.3. VERGİ SUÇU KAVRAMI

TCK'nin suçu tanımlamadığı gibi VUK' un da suçun tanımı yapılmamıştır. Fakat 5432 Sayılı VUK kanun gerekçesi olarak “Vergi kanunların koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur” şeklinde tanımı yapılmıştır. 213 Sayılı VUK 359'uncu

maddesi Suçlar ve Cezalar başlığı altında, vergi suçları ve cezaları düzenlenmiştir. (Candan, 1995: 17)

Anayasanın 73. maddesine dayanarak “vergide kanunilik” ilkesi söz konusudur. Anayasamızın 38. maddesinde gereğince kanunda sayılan fiiller suç olarak kabul edilebilir. (Donay, 2008: 23) Suçun failleri tarafından işlenmiş olması, işlenen bu suç ile ilgili kanuni bir yaptırımın olması şarttır. (Şenyüz, 2011: 5)

Vergi suçunun doktrinde çeşitli tanımlarını görmek mümkündür. Vergi Suçu; Vergiye mükellef olanlar tarafından vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmemeleri veya vergi sorumluları, vergilendirme ile görevli olanlar tarafından kanunla tanımlanmış olan şekli veya maddi yükümlülüklerle aykırı olarak davranılması sonucu vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve kamu düzeninin bozulması (Bayraklı, 1996: 68) tanımı yapılmıştır.

Vergi yasalarına aykırı davranılması karşılığında kişi ve kurumlar para cezasına çarptırılmaktadır. Yasalarda kanun koyucu şöyle öngörmüştür eğer bu suçlar kamu düzenini bozuyorsa para cezası yerine hürriyeti kısıtlama yoluna gidilmiştir veya para cezası ile hürriyeti kısıtlama cezası birlikte uygulamaktadır. Bu suçlardan dolayı yargılama ise ceza mahkemelerinde yapıp ve aynı kurum tarafından cezalar uygulanmaktadır. (Bilici, 2013: 124) Böylece suçların oluşmasının önüne geçilmektedir.

2.4. VERGİ SUÇUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu 5432 kanunda ilk başta idari yönde yaptırımlar yer verilmiş ceza hukuku alanındaki yaptırımlara yer verilmemiştir. (07. 06. 1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu 15.06.1949 ve 7233 Sayılı Resmi Gazete)

24. 08. 1954 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı kanunun 11. maddesinde ceza hukuku alanında “hileli vergi suçu” ile hileli fiilleri işleyerek vergi ziyana sebep olanlar mali cezalarla birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaklardır. (WEB_2, 2017)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 tarihinde kabul edilerek 10.1.1961 Sayı: 10703 – 10705 3475 Sayılı RG yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. (10.1.1961 Sayı: 10703 – 10705 3475 Sayılı RG) 02.06.1995 tarih ve 4108 sayılı yasa ile de bugünkü haline benzer şeklini almıştır. (Sonsuzoğlu, 2010: 23)

İnsanlar değişip gelişirken toplumlarda insanların gelişmesine bağlı olarak değişmektedirler. Dolayısıyla değişen yaşam koşullarına uyum sağlamak gerekmektedir. Bu nedenle çıkarılan bir yasalarında, kanununda değişmesi doğaldır.

2.5. VERGİ KAÇAKÇILIğI

Kaçakçılık; yükümlünün veya vergi sorumlusunun bilerek kasten vergi ziyanına neden olmasıdır. (Bulutoğlu, 1976: 681)

Vergi kaçakçılığı, vergi kaçırmanın nitelikli halidir. Mükellef vergi kaçırırken kasıtlı olarak aldatma ve / veya hileli işlemler yaparak vergiye tabi olan ekonomik faaliyetleri beyan etmemektedir. Vergi kanuna aykırı hareket edilmesi karşısında hukuk, sistemi bu fiiller için hapis cezası öngörmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda bu durum "vergi kaçakçılığı" olarak geçmektedir. (Gökçe, 2017: 14)

2.6. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri yasalarla hüküm altına alınmıştır. Gereği gibi yerine getirmeyenler ise birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. İşlenen suç kamu düzenini bozuyor ise para cezası yerine hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.

Vergi cezası VUK 331 inci maddesine göre; "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler; Bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılır." Hükümü yer almaktadır. (Özyer, 2008: 817)

Vergi Suçlarını oluşumları itibari ile idari vergi suçları ve kamuya ait olan suçlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Kamusal vergi suçları kamu düzeni bozan suçlardır. İdari vergi suçları ise vergi kaybına neden olan davranışlardır. (Uluatam ve Methibay, 1999: 204)

Vergi suçları ve cezaları arasındaki olan ilişkiyi şöyle açıklamak mümkündür. Vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi neticesinde verilen cezaların asıl amacı vergiyi ödemekle yükümlü olanların, vergi sorumlularının kanunlara uygun hareket etmesini sağlamak ve verginin eksiksiz olarak tahsil edilmesine olanaklı kılmaktır. (Edizdoğan, 1982: 4-5)

Vergi kaçakçılığı suçları ile mücadele edebilmek için 04.01.1961 tarihinde 213 sayılı kanun kabul edilmiş 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı resmi gazetede yayınlanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Kaçakçılık suçları ve cezaları 22.7.1998 tarihli 4369 sayılı kanun ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 359 'uncu madde ile İlgili açıklamalar aşağıda verilmiştir.

213 Sayılı VUK Madde 359 - (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kaydı konu olan işlemlerde ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter ve kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgeleri ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulamasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya duruma mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgedir.

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

c) Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ile ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

2015 yılına ait 359 uncu madde hükümlerine göre vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili Türk ceza mahkemelerinde açılan davalarla ilgili sanık sayıları, araştırma sonuçları aşağıdaki tablo 2.1’ de görülmektedir.

Tablo 2.1. 2015 Yılında VUK 359 Kapsamında Ceza Mahkemelerinde Açılan Davalardaki Sanık Sayıları (WEB_3, 2017)

Türk Vatandaşı				Yabancı Uyruklu			
İlgili Madde /Fıkra Bent	Sanık Sayısı	E	K	Cinsiyeti Belirtilmeyen	E	K	Tüzel Kişi
359/a-1	729	667	62	0			
359/a-2	6.918	6.201	683	4	9	0	21
359/b	16.043	14.639	1.331	14	22	3	34
359/c	35	33	2	0	0	0	0
TOPLAM	23.725	21.540	2.078	18	31	3	55

Tablodaki verilere baktığımızda sadece Türk vatandaşları değil yabancı uyruklu olanlarında suç işleme konusunda fiillerinin mevcut olduğu görülmektedir. Suç işleme oranı kadınlara göre erkeklerde % 90 ‘nın üzerinde bir suç işleme oranı görülmektedir.

2.6.1. Vergi Ziyayı (Kabahati) Suçu

Mükelleflerin ya da vergi sorumlularının Vergi Usul Kanununun 341. Maddesinde belirtilen hallerde vergi ziyasına sebep olması “vergi ziyayı suçu” olarak değerlendirilir. Bu suçu işleyenlere vergi ziyayı kesilir. “Vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” “Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.” (VUK 341.Md.)

Yukarıdaki yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez.” Denilerek hüküm altına alınmıştır. 341. Madde vergi ziyanını açıklarken 344. Madde de vergi ziyanına verilecek cezalar belirtilmiştir.

“341.Madde de yazılı hallerde vergi ziyanına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlusu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

Vergi ziyanına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillerle iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.” (VUK 359 md.)

2.6.2. Usulsüzlük Suçları ve Cezaları

Usulsüzlükle ilgili hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 351 ‘inci maddesinde ve takip eden maddelerle ile düzenlenmiş bulunmaktadır. 351’inci madde ile usulsüzlük, vergi kanununda belirlenen şekle ve usule ait kurallara uyulmamasıdır. (Donay, 2008: 244) Vergi kanunları ile ilgili şekil hükümlerine uymak, yapmama, bildirimlerde bulunmak, bulundurmamak, tasdik ettirmesi gereken defter ve belgeleri tasdik ettirme ilgili beyanların verilme süresi içerisinde yapılması gerekli olan ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi yöntemlerini belirlemek amacı ile yapılmış bir düzenleme olarak görülmektedir. (Candan, 2004: 156)

Usulsüzlüğü Uluslar Arası Denetim Standartları 240’a göre şöyle açıklamıştır. (Çilingir, 2009: 3)

- Kasıtlı bir davranış
- Yöneticiler, idareden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü kişilerin bir yahut birkaçının
- Hile içererek, yasa dışı yollardan
- Haksız veya kanunsuz avantaj sağlaması

Usulsüzlük Tespitinin En Yaygın Yöntemleri (Çilingir, 2009: 7)

- Çalışanlardan gelen ihbarlar 26,3%
- Tesadüfler 18,8%

- İç denetim 18,6%
- İç kontroller 15,4%
- Dış denetim 11,5%
- Müşterilerden gelen ihbarlar 8,6%
- Anonim ihbarlar 6,2%
- Satıcılardan gelen ihbarlar 5,1%
- Yürütmenin yaptığı bildirimler 1,7%

2.7. USULSÜZLÜK TÜRLERİ

Usulsüzlük türleri birinci dereceden usulsüzlükler ve ikinci dereceden usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Vergi Usul Kanunu 351'inci maddesinde usulsüzlük tanımlanmış olup. "Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. (VUK Madde 351)

VUK 352'inci maddesinde " Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir."(VUK Madde 352)

2.7.1. Birinci dereceden Usulsüzlükler

- Vergi harç ve beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derece noksan, usulsüz veya karışık olması;
- (Kaldırılan Bent: 22/7/1998-4369/82/1-a md. ile)
- Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
- Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ayı geçtikten sonra tasdik ettirenler, tasdik ettirilmemiş sayılır);
- Diğer ücretler üzerinden alınan Gelirler Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
- (Kaldırılan Bent:18/4/1984-2995/4 md.
- Veraset ve intikal beyannamesinin 342'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması;

2.7.2. İkinci Dereceden Usulsüzlükler

- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342'inci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
- Ekim ve sayım beyanların süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru şekilde yapılması;
- (2995 Sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle kaldırılmıştır.)
- Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
- Vergi karnesinin süresinin sonunda başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

2.8. VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

Vergi suçunun meydana gelebilmesi için üç unsurun bulunması gerekmektedir. Bunlardan biri olmadığı takdirde suç meydana gelmez. Vergi suçunun unsurları; vergi suçunun Kanuni Unsuru, Maddi Unsuru ve Manevi unsur olarak sayabiliriz. (Edizdoğan ve Taş, 1993: 11) Aşağıda vergi suçunun unsurlarını açıklayalım.

2.8.1. Kanuni Unsur

Kanuni Unsur; kanunda yazılı tanıma uygun olmasıdır. Eğer suç kanunda yazılı suç tanımına uymaz ise ceza verilmez. (Baykara: 258)

Bir fiile suç diyebilmek için kanunda onun açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu suçun karşılığında ceza yaptırımı ile hüküm altına alınmış olmalıdır. (Mutluer, 2006: 214)

2.8.2. Maddi Unsur

Vergi suçunun maddi unsurunu şu şekilde açıklamak mümkündür, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının ya da bunlarla ilişkili durumda bulunan üçüncü kişilerin kanunda belirtilen kurallara aykırı davranışlarda bulunmaları suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Bu davranışların olumlu ya da olumsuz olması fark etmez. Maddi unsurun gerçekleşmesi kanunda belirtilen suç unsurunun meydana gelmesi ve bunun neticesinde bir hukuksal anlamda sonuç doğurması yeterlidir. (Yiğit, 2004: 43)

Suçun kasten işlenmesi gerekmektedir, bilerek ve isteyerek, hata ile yapılan hiçbir işlem suçun maddi konusunu oluşturmaz. Burada ceza konusu olan şey hatalar değil, yapılan muhasebe hileleridir. (Kaşıkçı, 2007: 271; Aktaran: Uğur ve Elibol, 2016: 327)

Kaçakçılık suçunun maddi unsuru üç öğeden oluşmaktadır, bu öğeler; hareket, netice ve nedenselliktir. Hareket öğesini 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi yeterlidir. Ceza hukuku anlayışına göre, suçun oluşması için bir netice olmalıdır. Suç teşkil edecek bir neticenin varlığı için ilgili kimsenin hareketi sonucunda neticenin meydana gelmesi gerekmektedir. Suç ile nedensellik (illiyet bağı) ya da sebep sonuç ilişkisi olmalıdır. (Kızılot ve Zuhul, 2010: 521-522)

2.8.3. Manevi Unsur

Manevi unsorda suçun olabilmesi için yapılan eylemin kasten yapılması failin kusurlu bir durum içinde fiili gerçekleştirmesi gerekmektedir. Cezaya muhatap olabilmesi için. Kabahatler kanununda suç kasten işlenebileceği gibi kişinin iradesi dışında taksirle de işleyebilir. (Şenyüz, 2011: 35)

Manevi unsurda mükellef vergiyi ödemekle görevli olduğunu bilmekte fakat bu yükümlülüğü yerine getirmemeyi isteyerek ve bilerek yapmaktadır. Vergi ödemeyi reddetmektedir, ona göre hareket etmektedir.

2.9. VERGİ CEZALARI

Vergi cezalarını idari vergi cezaları ve adli vergi cezaları olarak sınıflandırmak mümkündür.

2.9.1. İdari Vergi Cezaları

Vergi Usul Kanununun 364 ve 365'inci maddelerine dayanarak idari nitelikli vergi cezalarını izleme, saptama ve ceza verme yetkisi idareye aittir. İdari nitelikli vergi cezalarının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz. (Şenyüz, 2013: 82)

- İdari nitelikli vergi cezaları belirli bir kişiyi hedef alır.
- Cezalandırıcılık ve önleyicilik özelliği vardır.
- Yargıç kararına gerek olmadan, idare tarafından re'sen uygulanabilir.
- İdari yaptırım uygulamasında usul, diğer yaptırımlarinkinden farklıdır ve idari bir işlemdirler.

2.9.2. Adli Vergi Cezaları

Adli vergi cezaları kişinin hürriyetini bağlayıcı nitelikteki cezalardır. Adli vergi suçları ile birlikte vergi ziyaı suçu işlenmişse her iki cezada verilir. Adli cezalara bağımsız mahkemeler tarafından bakılır. Adli vergi cezaları şahsi olduklarından kişileştirilmeye uygundur. Suçun oluşmasında kişinin niyeti önemlidir. Adli vergi cezaları yorumlanırken ceza kanununa atıf yapılarak yorumlanır. VUK' da düzenlenmiş suç ve cezalardan; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları da adli suçlardandır. (Kovancılar ve Demirdizen, 2010: 141-142)

2.10. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER

Ceza hukukunda bir fiil işlendikten sonra meydana gelen bazı nedenlerden dolayı devlet cezayı verme hakkından vazgeçebilmektedir. Bu duruma cezayı kaldıran, düşüren, sona erdiren nedenler denilmektedir. (Önder, 1989: 228-229; Aktaran: Çavuş, 2016: 235) Cezaları kısmen veya tamamen ortadan kaldıran haller aşağıda açıklanmıştır.

2.10.1. Ölüm

Vergi Usul Kanununun 372. Maddesi uyarınca, ölüm halinde vergi cezası düşer. Ceza hukukuna göre bu ceza para cezası olsa bile mirasçılardan talep edilemez. (Erman, 1988: 42) Cezaların şahsilik ilkesi gereği cezaların sorumluluğu kişinin kendisine aittir.

2.10.2. Zamanaşımı

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden biride zamanaşımıdır. Zamanaşımı genel olarak bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda belirlenmiş olan sürenin geçmesidir. (Aslan, 2008: 57)

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamak üzere, 5 (beş) yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Hukuki kuralların ihlal edilmesi neticesinde fiillerin işlendiği tarihten başlayarak belirli bir sürenin geçmesine bağlı olarak artık ceza kesmenin ıslah ediciliğinin ve caydırıcılığının olamayacağı kanaatine varılarak vergi cezalarında tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri kabul edilmiştir. (Çomaklı ve Ak, 2013: 253)

2.10.3. Ödeme

Ödeme kamu niteliğindeki vergi cezalarının tahsil edilme süresine uygun bir şekilde gönüllü ve iradi olarak yerine getirilmesidir. Mükellefler açısından “ödeme “idare açısından “tahsil” kavramı olarak nitelendirilebilir. Vergi cezaları süresi içerisinde ödenemediği takdirde AATUHK hükümlerine göre vergi dairesi cebren tahsil yoluna gidebilir. (Şenyüz, 2012: 278)

2.10.4. Terkin

Vergi hukukunda mükellefin belirli bir nedenle ödeme gücünün azalması veya ödeme gücünün yok olması durumunda kanunda belirlenmiş şartlar nedeni ile vergi ve cezaların kısmen ya da tamamen ortadan kalkması durumudur. Terkine sebep olan doğal afetlerdir. Doğal afetler nedeni ile zor durumda kalan mükellefin vergi ve cezalarının silinmesi mükellefin korunması adaletin sağlanması açısından önemlidir. Bu davranışın temelinde devlet anlayışı hâkimdir.

Vergi Usul Kanununun 115. maddesine göre, vergi cezasının terkin edilmesini gerektiren birinci maddesi, tabi afetlerdir. VUK 115. maddesine göre: “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: 1- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları; 2- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur”. (213 sayılı VUK Madde 115)

2.10.5. Af

Vergi cezalarının sona erme nedenlerindedir. Devletin tek taraflı olarak vergi alacağından vazgeçmesidir.

Uygulamada af vergi asıllarından, borçlarından, gecikme zamlarından ve faizlerinden kısmen ya da tamamen vazgeçmektir. Bu durumda eşitsizlik ve adalet olgusu yaratacaktır. Bu aflar vergi kaçaklıklarını azaltmak amaçlı yapılabilir. (Karabulut; 1996: 7; Aktaran: Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 101) Diğer yandan borcunu zamanında ödeyenler üzerinde ise tam tersi bir etki yaratması beklenebilir. Eşitlik ve adalet duygusunun zedelenmesi olarak değerlendirmek mümkündür. Sosyal devlet anlayışı toplumun tüm kesimlerine eşit derecede adalet dağıtmaktır.

2.10.6. Uzlaşma

Uzlaşma; vergi cezalarının, mahkeme yoluna gidilmeden vergi idaresi ve mükellef tarafından tartışılarak, belli bir tutar üzerinden anlaşılması ve çözüme kavuşturulmasıdır. Vergi ziyana sebebiyet verilmenin nedeni olarak kanun hükümlerine yeterince nüfus edilmemesi veya VUK 363. maddesindeki yazılı hallerin bulunmasıdır.

2.10.7. Cezada İndirim

VUK 376. madde hükmüne göre cezalarda indirim yapılmasını öngörmüştür. Resen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerde yükümlü veya sorumlu vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvurarak tarh edilen vergi veya vergi farkını ve yasada belirtilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel

usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyaında kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. (VUK Madde. 376) Yükümlü veya sorumlu cezada indirimden yararlandığı ölçüde vergi cezası sona erer.

2.11. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ KAYIT DIŞI BOYUTU

Kayıt dışı ekonomi kavramı yerine; yeraltı ekonomisi, gayri resmi ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, paralel ekonomi, kara ekonomi, ikinci ekonomi, illegal ekonomi, düzensiz ekonomi, faturasız ekonomi, görünmez ekonomi, marjinal ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi ve de vergisiz ekonomi kavramları kullanılmaktadır. (Altuğ, 1994: 15; Aktaran: Sarılı, 2002: 32)

Türkiye’de kayıt dışılığın oranı tespit edilmeye çalıŐılmış ortalama olarak toplamda GSMH %50 ‘sinden az olmadığı kabul edilmiştir. 1985 - 2004 yılları arasında yapılan denetim sonuçlarında matrah farkı %45 olarak tespit edilmiştir. Maliye Bakanlığının Vergi istatistikleri Yıllığı eserine göre bu 20 yıllık dönemdeki matrah farkı 63 katrilyon olduğu tespit edilmiştir. TÜİK ve SGK verilerine göre kayıt dıŐılık %50 civarında olduğu tespit edilmiştir. (Bilici, 2013: 194)

Tablo 2.2. Türkiye’de Kayıt Dışılığın G.S. M.H.’ya Oranı

YIL	Kayıt Dışı Ekonominin Toplam Miktarı	Yüzdelik Oran
1995	6 Katrilyon 596 Trillion	%84
1996	8 Katrilyon 358 Trillion	%55,8
1997	22 Katrilyon 378 Trillion	76,0
1998	44 Katrilyon 170 Trillion	82,50
1999	45 Katrilyon 853 Trillion	58,60
2000	68 Katrilyon 747 Trillion	54,70
2001	118 Katrilyon 851 Trillion	66,20
2002	136 Katrilyon 731 Trillion	50,00
2003	172 Katrilyon 136 Trillion	50,00

Kaynak: (Aktaran: Aydın ve Yılmaz, 2010: 89)

Tablo 2.2 verilerine göre kayıt dışı ekonomi her yıl daha çok artmaktadır. 1995 Yılında 6 Katrilyon 596 Trillion iken, 2003 yılında 172 Katrilyon 136 Trilyona ulaşmıştır. Her yıl artış göstermiştir.

2.12. VERGİ KAYIP KAÇAKÇILIĞININ DÜNYAYA MALİYETİ

Bağımsız bir kuruluş olan Vergi Adalet Ağı tarafından yapılan araştırma sonucu 2011 de yayınlamış olan rapora göre vergi kaçakçılığının dünyaya maliyeti GSH % 98’ine sahip olan 145 ülkeye olan maliyeti 3,1 trilyon doları aşmıştır. Bu kaybın Türk Lirası karşılığı 6,5 trilyon lirayı aşmaktadır. 2014 yılı verilerine göre ise 3,4 trilyon dolar olarak tahmin edilmektedir. (WEB_4, 2015)

Tablo 2.3. Vergi Adalet Ağı Kasım / 2011 Yılı Raporuna Göre Vergi Kaçakçılığının En Yüksek Olduğu 10 Ülke (Yaşın, 2014: 69)

VERGİ KAÇAKÇILIĞININ EN YÜKSEK OLDUĞU 10 ÜLKE				
ÜLKE	GSYİH(MİLYON \$)	KAYITDIŞI EKONOMİ ORANI%	VERGİ YÜKÜ %	KAYITDIŞI EKONOMİNİN SEBEP OLDUĞU VERGİ KAYBI (MİLYON \$)
ABD	14.582,400	8,6%	26,9%	337,349
BREZİLYA	2.087,890	39%	34,4:%	280,119
İTALYA	2.051,412	27%	43,1%	238,723
RUSYA	1.479,819	43,8%	34,1%	221,023
ALMANYA	3.309,669	16%	40,6%	214,996
FRANSA	2.650,002	15%	44,6%	171,264
JAPONYA	5.497.813	11%	28,3%	171,147
ÇİN	5.878,629	12,7%	18%	134,385
İNGİLTERE	2.246,079	12,5%	38,9%	109,216
İSPANYA	1.407,405	22,5%	33,9%	107,35

Vergi kayıp ve kaçakçılığının 10 ülkeye toplam maliyeti 2 trilyon dolar civarındadır, (Yaşın, 2014: 69)

2.13. VERGİ BİLİNCİNİN OLUŞMASINDA MÜKELLEFLERİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Vergi bilincine sahip olan mükellefler vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken tutum ve davranışlarında olumlu etkiler olmaktadır. Vergilerini tam zamanında ve eksiksiz öderken, vergi bilinci olmayan mükellefler ise vergiden kaçınma ve kaçırmanın yollarını aramaktadırlar. Mükellef haklarının korunması ile vergi bilinci olan mükelleflerin davranışları daha da olumlu olmaktadır, diğer taraftan mükellef hakları korunmadığı takdirde olumsuz etkileri görmek mümkün olabilmektedir. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 116)

2.14. VERGİ KARŞISIN DA MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi kaçakçılığı tüm dünyada vardır. Fakat kaçakçılık oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu oranların farklılığı ülkenin vergi teşkilatının etkin çalışmasına ve mükelleflerin ekonomik ve sosyal yapısı ile orantılı olarak farklılık göstermektedir. (Kocahanoğlu, 1983: 11) demiştir. 1980’li yıllardan bu yana birçok gelişmeler olmuş ve ülkemizde de mükellef davranışlarını etkileyen araştırmalar yapılmaya başlanılmıştır. Üniversitelerimizde birçok tez araştırma konusu olmuştur. Bu çalışmalardan; Doç Dr. Hilmi Çoban (2004) yılında Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli İli Örneği, Prof. Dr. Naci Muter, Dr. Öğr. Görevlisi Süreyya Sakınç, Dr. Öğretim Görevlisi A. Kemal Çelebi (1993) Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları: Manisa İli Örneği, Hüseyin Gürbüz, Ali Çelikkaya (2008) Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi, Dr. Halit Çiçek (2006) Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri - İstanbul İli Anket Çalışması gibi araştırmalar yapılmakta ve yapılmaya devam edilmektedir. Özellikle mükellef davranışlarını etkileyen vergi psikolojisi ve vergi ahlakı üzerinde de birçok eserler vardır.

Vergi karşısında mükellef davranışlarını etkileyen faktörler, toplumun demografik yapısı, hukuki yapısı ve idari yapısı gibi faktörler etkilemektedir.

2.14.1. Demografik Özellikler

Demografik özellikler dediğimizde eğitim düzeyi, aile yapısı ve gelir düzeyi, dini inanışlar, yaş düzeyi, cinsiyet farklılıkları ve ırk olarak ele alabiliriz.

2.14.1.1. Eğitim Düzeyi

Eğitim bireylerin hayatlarına şekil veren bir olgudur. Eğitim sayesinde bilgili ve bilinçli toplumlar oluşmaktadır. Öğrenilen bilgiyi olduğu gibi kabul etmemek ve sorgulayıcı ve araştırmacı bir toplum olmak bilinçli olmak vergi uyumu açısından kolaylık sağlamaktadır.

Eğitim seviyesinin düşük olması, kültür noksanlığı yolsuzluğun kaynaklarından birisidir. Suç oranları az gelişmiş ülkelerde daha yaygındır. Dolayısıyla da eğitim

seviyesi de düşüktür. Bu ülkelerde yaşayanlar daha gelenekselci bir toplum yapısına sahiptirler. İnsanlar çalışmak ve başarı kalkınma odaklı olmak yerine yakınlık aile bağları, kayırmacılık duyguları baskın gelmektedir. Fırsatçılık ve çıkar ön planda tutulmaktadır. (Aydın ve Yılmaz, 2010: 82) Bu nedenle de vergi uyumu düşük olarak görülür.

Eğitim seviyesi yüksek olan toplumlarda vergiye uyum süreci kolay olmaktadır. Vergilendirme ile ilgili bilgi seviyesi yüksek olan vergi yükümlüsü vergi ile ilgili görevlerini uyumlu bir şekilde yerine getirme oranı da yüksek olacaktır. (Aktan vd., 2006: 146)

2.14.1.2. Aile yapısı ve Ekonomik Gelir Düzeyi

Mükellefin vergi kaçırmasının en büyük nedenlerinden birisi ekonomik nedenlerdir. Verginin karşılıksız ödenmesi ve ödenen vergi miktarı ile alınan hizmet arasındaki orantısızlık nedeni ile vergi vermek konusunda bir isteksizlik meydana gelmektedir. Vergi kaçırmanın ekonomik nedenleri şöyle sıralayabiliriz (Özdemir, 1988)

- Milli gelirin azlığı
- Enflasyon
- Şirketleşmenin azlığı
- Büyük teşebbüslerin azlığı

Aile yapısı vergiye karşı tutumu belirleyen etmenlerden biridir. Ailede kişi başına düşen gelir, ödeme gücü ve bakmakla yükümlü olunan kişi sayısı etkili olabilmektedir (Çataloluk: 217) vergi anlayışında.

2.14.1.3. Dini İnanışı

İnsanların dini inanışları vergiye bakış açılarını da değiştirebilmektedir. İnsanlar başkalarına yardım etme arzusu ile ve inanmış oldukları dinin gereklerini yerine getirmek için zekât verirler. Zekât bir Müslüman'ın vermesi gereken bir tür vergidir. (Aktan, 2012: 20)

Din ve vergi ahlaki sosyal sermayenin unsurlarındadır. İktisadi yaşamda homo-economicus (ekonomik insan) olan bireyler aynı zamanda homo-religious (dindar insan) olarak görülmüştür. Bundan dolayıdır ki bireylerin dini duygu seviyeleri mali ve ekonomik yaşamları üzerinde de etkili olabilmiştir. Bireylerin dinin tesirinde kalarak vergi etiğinin oluşmasında rol oynamışlardır. (Kitapçı, 2013: 210)

2.14.1.4. Yaş

Demografik faktörlerinden, yaş faktöründe yapılan araştırmalar da, yaşlı insanların gençlerden daha fazla vergilere karşı uyumlu oldukları gözlemlenmiştir. (Şahin, 2016: 62)

İleri yaşlardaki mükellefler, hayat standardını yükseltme düşüncesinde ısrarlı değildirler. Bu nedenle yüksek yaş gruplarındaki mükelleflerde daha yüksek vergi uyumu görülmektedir. Bireylerin yaşları artıkça vergi ahlakı da yaşla birlikte artmaktadır. (WEB_5, 2014)

2.14.1.5. Cinsiyet

Kadınlar ve erkekler arasında vergi uyumu ile ilgili farklılıklar olduğu hakkında ilk araştırmayı 1986 yılında R.Jackson an Valenie c. Million tarafından tespit edilmiştir. 1987 Yılında J.C. Bandy yaptığı çalışmasında kadınların vergi değişikliklerinde erkeklere göre daha itaatkâr davrandıklarını, 1989 Yılında Jackson ve Jaouen'in araştırmalarında vergi cezaları ve vicdan azapları arasında algılama düzeylerinin erkeklere nazaran daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur. (Çoban ve Sezgin 2004: 786)

Yine yapılan araştırmalar göstermiştir ki cinsiyet açısından bir değerlendirme yapıldığında kadınların erkeklere göre daha fazla vicdani sorumluluk üstlendiklerini ve daha çok itaatkâr bir yapıya sahip olduklarını ve bu nedenle vergi uyumlarının da erkeklere göre daha yüksek olduğu gözlemlenilmiştir. (İpek ve Kaynar, 2009: 128)

2.14.1.6. Irk

Türkçe sözlük anlamı ırk, kalımsal olarak ortak fiziksel ve fizyolojik özellikler sahip insanlar topluluğudur diye tanımlanmıştır

Aynı ırktan, aynı milletten olan insanların doğal olarak birbirlerini desteklemeleri ve korumaları nedeni ile bilinçli ya da bilinçsiz olarak koruma güdüsü içine girebilir. Var olma varlığı devam ettirebilme güçlü olma isteği oluşacaktır. Vergisini vererek katkı sağlamak isteyeceklerdir. Aynı ırktan olmayan azınlıklar ise karşıt bir görüş içine girme eğiliminde olmaları muhtemeldir.

Diğer taraftan ABD’de Song ve Yarbrough (1978) un yapmış oldukları bir araştırmada beyaz ve siyah ırklar arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Beyazların vergi ahlak düzeyi %64 iken siyahların ise %50 olduğu tespit edilmiştir. (Tosuner ve Demir, 2009: 10)

2.14.2. Hukuksal Nedenler

Hukuk kuralları toplumsal düzeni sağlamak amacı ile oluşturulmuş yazılı kurallardır. Yaptırımını devlet gücü ve otoritesi ile desteklenmiş durumdadır. Vergi hukuku da yazılı hukuk kurallarından oluşmaktadır. Vergi kanunların da vergi suç ve cezaları açık bir şekilde belirlemiştir. Dolayısı ile vergi kanunlarına aykırı davrananlar vergi suç ve cezaları ile karşı karşıya kalacaklardır. (Aktan, 2012: 20)

Hukuki nedenleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

- Yasaların Basit, Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değiştirilmesi
- Vergi Oranlarının Yüksekliği
- Vergi Cezalarındaki Yetersizlik
- Vergi Afları
- Vergi Yasalarında Yer Alan Çeşitli İstisna ve Muafiyetler

2.14.2.1. Yasaların Basit, Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değiştirilmesi

Vergi kanunları uygulama bakımından önemli kaynaklardır. Bunların açık, net, sade ve anlaşılır olması gerekmektedir. Fakat uygulamada bu kanunlar çıktıktan sonra sık sık değişiklikler yapılmış, değişiklik yapıldıktan sonra bir önceki kanun ile çelişir duruma bile gelebilmektedir. Sık sık değişen bu kanunlar mükellefler açısından uyum süreci ile zorluklarla karşılaşmaktadır. Uyum maliyeti karşısında vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi alanlarına yönelme ve vergi kaçakçılığı olarak yansımaları görülmektedir. Bu durum ise mükellefler arasında haksız rekabet ve eşitsizlik ortamı yaratmaktadır. (Kırbaş, 2012: 14)

Vergi kanunları sayısının fazla olmasından kaynaklanan ve de bu kanunlarda sıklıkla değişiklik yapılması nedeniyle içeriklerinin uzmanların bile anlamasının zor olmasından kaynaklanan nedenlerle hem mükellefler hem de vergi dairesi tarafından hata ve yanlışlıkların yapılmasına neden olmaktadır. (Karakoç, 2013: 28)

2.14.2.2. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Devlet vergi gelirleri artırmak için vergi oranlarını arttırabilir. Vergi oranların artırılması çokta doğru bir uygulama olmayabilir. Vergi oranlarının artması karşısın da, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı oranları artacaktır. Bu durum gelirleri artırmak isterken tersi bir durum meydana geleceğinden gelirlerin düşmesine neden olacaktır. (Pehlivan, 2003: 175)

2.14.2.3. Vergi Cezalarındaki Yetersizlik

Vergi oranlarının artırılması vergi suçlarının artmasına neden olurken, vergi cezalarındaki artışların ise beyan edilen gelirin yükseltebileceğini Alingham Sandmo (1972) tarafından kanıtlanmıştır. Singh (1973) ise beklenen gelir maksimizasyonu yaklaşımı ile vergi oranı ne kadar yüksek olursa kaçakçılık oranın o kadar azalacağını göstermektedir. Vergi ceza oranların büyüklüğü ve uygulayabilme olanakları ve süresi vergi kaçakçılığını engellenebileceği sonucuna varılabilmektedir. (Karabacak, 2005)

2.14.2.4. Vergi Afları

Vergi affı , “bir kanunla konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren başka kanunla kaldırılmasıdır”.Eşitlik ilkesine aykırı bir olgudur. Cezaların caydırıcılık ve etkinlik özelliğini azalmaktadır.

Vergi aflarının çıkarılma nedenleri siyasi, sosyal ve ekonomik gerekçelerle olabilmektedir. Vergi aflarına sık sık başvurulması durumunda bir sonraki affın yakın bir zamanda olacağı düşüncesini yaratabileceğinden dolayı, çıkarılmış olan affın başarısız bir netice ile sonuçlanmasına neden olacaktır. (Özbek, 2014: 100-101)

Vergi aflarının vergi gelirlerini artırdığı hem bürokrasi alanında hem de akademik alanında oldukça tartışmalı bir konudur. Vergi aflarının vergi gelirlerini artırması ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Vergi aflarının vergi gelirlerini artırıp artırmadığı genellikle olumsuz yönde değerlendirilmektedir. Olumlu bir etki yaratabilmesi iktisadi teknik ve psikolojik açıdan dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmalıdır. (Kaya, 2014: 191)

Vergi afları hem ülkemizde hem de dünyada başvuru bir olgudur. Başarısı ise tartışma konusudur.

Luitel ve Sobel 2007 yılında ABD 13 eyaletinde baz alınarak yapılan araştırmada vergi gelirlerinin vergi afları üzerindeki etkisi araştırılmış, araştırma bulguları tekrarlanan vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirlerini daha az artırdığını uzun dönemde ise mükelleflerin vergiye uyumu güçleştirdiğini ve gelir kaybına neden olduğu yönündedir. (Kaya, 2014: 187) Bu nedenle aflar sık sık yapılmamalıdır.

2.14.2.5. Vergi Yasalarında Yer Alan Çeşitli İstisna ve Muafiyetler

Vergi yasaları ile devlet zaman zaman muafiyet ve istisnalara yer vermektedir. Yapılan bu düzenlemeler aynı zamanda olumsuz sonuçlara da sebebiyet verebilmektedir.

Ödenen vergiler karşılıksız olarak ödenmektedir. Mükellefler ödemiş olduğu vergi ile orantılı olarak hizmet beklentisi içerisine girebilmektedir. Bazı kesimlere uygulanan muafiyet ve istisnalar ise mükellefler arasında bir eşitizliğe neden olabilmektedir. Dolayısıyla oluşan bu durum psikolojik bir etki yaratmakta ve eşitizlik ve adaletsizlik algısı içine giren mükellef ise vergi kaçakçılığı eylemlerine yönelebilmektedir. (Özsoylu, 1996: 67; Aktaran: Gümüş, 2017:101)

2.14.3. İdari Nedenler

Vergi ilişkisinin psikolojik bir sözleşme olarak ele alınması, teşvikler ve saygılı bir muamele ile ele alınması vergi uyumun belirleyicilerindedir. (Çevik, 2012: 265) İdari nedenleri şöyle sıralamak mümkündür.

- İdarenin denetim mekanizmasından kaynaklanan nedenler
- İdarenin mükellef ile olan ikili ilişkisinden kaynaklanan nedenler

2.14.3.1. İdarenin Denetim Mekanizmasından Kaynaklanan Nedenler

Firmalar kazanç sağlamak amacı ile faaliyetlerde bulunurlar. Elde etmiş oldukları gelirler ise vergiye tabi olmaktadır.

Gerçek ve tüzel kişililiğe sahip olan vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerini yasalara ve yönetmeliklere uygun olarak getirip getirmediği maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve vergi denetçileri tarafından yapılmaktadır. Fakat bu denetimleri yapanların sayısının az olması denetimleri yetersiz duruma getirmektedir. Ülkemizde denetim

oranlarının %2 gibi düşük bir oranda olması vergi kaçırmak isteyenlerin yakalanma oranının da düşük olabileceği düşünülebilir. (Ay, 2006: 61)

2.14.3.2. İdarenin Mükellef ile Olan İkili İlişkisinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi sisteminin karmaşık olması ile vergi kaçırma arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu, karmaşık bir vergi sisteminin olması ile vergi kaçırma eğilimi arasında önemli bir etkiye sahip olduğunu, basit bir vergi sisteminin vergi kaçakçılığını azaltacağını ortaya koymuştur. (Yalama ve Gümüş, 2013: 84)

Mükellef haklarının iyi bilinmesi ve saygılı bir muamele ise mükellef uyumu arasında önemli bağ kurulabilir.

2.14.4. Sosyal ve Siyasal Nedenler

Ekonomik ve mali nedenler dışında sosyal ve siyasal nedenler, toplumun kültürel yapısı, yaşam koşulları ahlaki değerleri, eğitim düzeyi, göç olgusu gibi sosyal faktörlerin kayıt dışı ekonomi üzerinde etkisi vardır. Kayıt Dışı ekonominin artmasının bir diğer nedeni de siyasi yapıdır. İstikrarlı bir vergi politikasının olmaması, siyasal iktidarın baskı gruplarından gelen istekler doğrultusunda alınan kararlar vergi kayıp kaçakçılıklarına neden olan faktörlerdendir. (Yücel, 2016: 45)

Bireylerin vergilerini öderken, yapılan hizmetlerden yararlanma dereceleri vergiye uyumu kolaylaştıran etmenlerdendir. Vergi yükümlülerinin adalet anlayışı, siyasal görüşü iktidardaki partiyi destekleme politikasına etki etmesi beklenebilir.

Sosyal ve siyasal nedenleri; siyasi iktidar ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler, devlete bağlılık gücü olarak sınıflandırılabilir.

2.14.4.1. Siyasi İktidar ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler

Mükelleflerin vergiye bakış açılarını değiştiren en önemli etkenlerden biriside kamu harcamaları hakkındaki düşünceleridir. Siyasi yapının bozuk olması denetimsizlik, nereye gittiği belli olmayan kamu harcamaları ve yerli yerinde kullanılmayan vergiye karşı, adaletsizlik, eşitsizlik duygusu vergi mükellefler tarafından vergi ödememek için direnç oluşabilir.

İktidardaki partiye oy veren vatandaşların, vergisel kararlara uyumu oy vermemiş olanlara göre daha kolay olabilmektedir. Çünkü psikolojik bir etkidir. Desteklenmiş olan siyasal partinin mali programını savunmak kolaydır. Desteklemeyenler ise

muhalefet partinin de kışkırtması ile hükümetin mali kararlarına karşı çıkararak vergiyi kaçırma, kaçınmak gibi yollara başvuracaklardır. (Tosuner ve Demir, 2009: 6)

2.14.4.2. Devlete Bağlılık

Mükellefin devlete bağlılığı vergiye uyum sağlaması ile bağlantılıdır. Devletin var olması gerektiğine inanan mükellef vergi bilinci de ileri düzeydedir. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 123)

Devletlerin etkin yönetildiği toplumlarda yükümlüler vergiyi ödemede daha istekli davrandığı görülmektedir. Etkin yönetim olmadığı durumlarda devletten beklentileri doğrultusunda vergi vermenin gerekli ya da gereksiz olduğu inancında olacaktır. Bu durumda verilen vergilerin boşa gittiği israf edildiği düşünüldüğünde vergi vermekten kaçınma ve kaçırmanın yollarını arayacaktır. Vergi vermenin adil olmadığı haksız olarak vergi ödediği düşüncesi karşısında devlet ile karşıtlık ve daha da ileri giderek düşmanlığa kadar varabilmektedir. (WEB_6)

2.15. VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM

Mükelleflerin vergi ile ilgili kararlarının temelinde, ekonomik, psikolojik ve sosyolojik nedenler yatmaktadır. Vergi ahlakı ve vergi bilincini etkileyen faktörler bireysel olabileceği gibi çevresel faktörlerde etkileyebilmektedir. Bireysel faktörler subjektif vergi yükü, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık, siyasal iktidara karşı bakış açısı, dini inanç, yaş, cinsiyet, aile durumu, medeni durum, eğitim seviyesi, ırksal özellikler ve mesleki konumdur. Çevresel faktörler ise vergi afları, vergi sistemin karmaşıklığı, Vergi idaresinin ve denetimlerin etkinliği, vergi sisteminin karmaşıklığı. (Organ ve Yegen, 2013: 244)

2.16. VERGİ AHLAKI

Vergi kültürü “toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları” şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü büyüktür. Vergi politikalarının oluşması ve uygulanmasında verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması önemlidir. Vergi yönetimi vergi ödemek isteyenlerin işlerini kolaylaştırmalı bürokrasiyi ortadan kaldırmalıdır. (WEB_7, 2008)

Vergi ahlakı Mükellefin vergi karşısındaki almış olduğu tavır ve davranıştır. Buradaki vergi ahlakı genel ahlaktan farklı olarak görölmektedir. Genel ahlak seviyesi yüksek olan bir kişinin vergi ahlak değeri düşük olabilmektedir. Genel ahlak açısından ahlaklı kabul edilen kişiler vergi yükünün ağır olması veya ödenen verginin etkin olarak kullanılmadığını düşünerek, devlete karşı olumsuz bir tepki oluşmakta ve vergiyi kaçırma eğilimi gösterebilmektedir. Yüksek vergi yükü ile vergi ahlakı arasında negatif bir ilişki vardır. Genel ahlakta normlar vardır esneklik yoktur. (Yurdakul, 2013: 6-7)

Vergi ahlakı, dış baskılar (ceza, denetim vb.) olmaksızın mükellefin tamamen içsel motivasyonu ile vergiyi gönüllü ödemesidir. Vergi ahlakı ekonomik, sosyal, siyasal ve dinsel faktörlere bağlı olarak vergi ödeme davranışı üzerinde etkisi görülebilmektedir. Vergi ahlakının, vergiye gönüllü uyumunu belirleyen önemli bir faktör olmasının kaynağı ise ceza gibi dışsal baskılar değil içsel doğruluktur. (Çoban ve Deyneli, 2013: 110 - 111)

Vergi Ahlakı mükellefin vergiye uyum sürecinde önemli bir etkidir. Mükellefin davranışının belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Farklı ülkelerdeki vergi mükelleflerinin değer yargıları da farklı kültürel normlardan etkilenmektedir. Değer yargıları ve kültür farkları mükellefler üzerinde olumlu ya da olumsuz bir etkiye neden olabilmektedir. (James Alm Torgler; Aktaran: Serim ve Yağanoğlu, 2011:138)

Vergi mükelleflerinin kamu harcamalarından elde etmiş olduğu fayda ile vergi bilinci ve vergi ahlakı arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. (Ünlü, 2014: 126)

Bireylerin ahlaki değerleri toplumsal ahlaki değerlerin oluşmasını sağlar. Ahlaki değerler birey ile devlet arasındaki ilişkilerin şekil almasında önemli bir role sahiptir. Devletin siyasi, ekonomik ve hukuki yapısına duyulan güven derecesi vergi verme konusunda içsel bir motivasyon oluşturacaktır. Güven duygusunun yitirilmesi durumunda, bireyler üzerinde ki devlet algısını, baskı olarak hissedileceklerdir. Vergi vermekten kaçınmak isteyen mükellef vergiyi kaçırmanı yollarını arayacaktır. Bu durum vergi etiği ve kamu etiği açısından kısır bir döngü yaratacaktır. (Kitapçı, 2010: 86)

Vergi Ahlakında, vergiye gönüllü uyum gösterilmesini belirleyen asıl unsur içsel motivasyondur. Dışsal etkiler, vergi cezaları veya yakalanma riski gibi etkilerden kaynaklanmaz. (Aktan ve Çoban, 2006: 147- 173; Aktaran: Çoban ve Deyneli, 2013: 111)

Vergi ahlakı ile ilgili ilk çalışmalar 1960'lı yıllarda Köln Vergi Psikolojisi Okulunda (Colonge School of Tax Psychology) Alman bilim adamları tarafından başlatılmıştır. Vergi ahlakının vergi karşısındaki tutum ve davranışların en önemli belirleyenlerinden birisi olduğunu yapılan çalışmalar kanıtlar niteliktedir. (WEB_8, 2011)

Vergi ahlakı gelişmiş ülkelerde gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek seviyede görülmektedir. Aynı ülke sınırları içerisinde bile gelişmiş bölgelerdeki vergi ahlakı, az gelişmiş olan bölgelere göre farklılık göstermektedir. Örneğin, Fransa ve İtalya'nın kuzey bölgeleri ile orta ve güney bölgeleri arasında bu farkı görmek mümkündür. (Nadaroğlu, 1999: 279) Sadece Türkiye has bir durum değildir.

Vergi ödemenin ahlaki bir sorumluluk olduğu görülmektedir. Bu sorumluluk bazı değerlere göre şekil almaktadır. Bu değerler Sosyo-Ekonomik, Sosyo-Demografik yapıya göre; yaş, cinsiyet, eğitim, medeni hal, ekonomik ve dini etkenlere bağlı olarak değişmektedir. Yaşlıların gençlerden, kadınların erkeklerden daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu görülmüştür. (Gürsoy, 2012: 65) Yapılan birçok araştırmalar göstermiştir ki dini inançlar ile vergi ahlakı arasında da sıkı bir bağlantı vardır. Benno Tugler (2003)' te hazırlamış olduğu doktora tezinde birçok çalışmadan yararlanarak dini inançların vergi ahlakının en önemli belirleyicisi olduğunu ortaya koymuştur. (Tosuner ve Demir, 2009: 8)

Vergi kültürü yolu ile vergi ahlakının belirleyici unsurları: kültür farklılıkları (din dil ırk, vatandaşlık, yaşam biçimleri) vergi sisteminden kaynaklanan unsurlar (vergi türleri, idarenin yapısı, kanunlar cezalar) demografik etmenler (yaş, cinsiyet), milliyetçilik duygusu, ekonomik etmenler, mesleki durumu (işçi, memur, iş adamı, ev hanımı, sanatçı, asker, politikacı) gibi unsurlar vergi ahlakının belirleyicisi olup olmadığı hakkında araştırmalar yapılmaktadır. (Işık, 2009: 862)

2.17. VERGİ PSİKOLOJİSİ

Vergiler ve cezalar sadece ülkemizde değil dünyada uygulamak tadır. Fakat bu cezalar uygulamada birebir aynı olmasa da uygulamada o ülkenin sosyokültürel ve ekonomik koşullarına bağlı olarak düzenlenmişlerdir. Yasalarda ve kanunlarda toplumun değişen koşullarına göre yeni düzenlemeler veya değişiklikler olabilmektedir.

Verginin devletler tarafından zorla alınması buna karşılık bir gönüllülük söz konusu olmadığından bir psikolojik tepki olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Vergi psikolojisi ile asıl anlatılmak istenen kavram mükellef psikolojisidir. Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları vergi psikolojisi olarak değerlendirilmektedir. (Çoban, 2004: 28) Oluşan vergi yükünün bireyler üzerin de bir psikolojik baskı oluşturması beklemek mümkün dür. Bu baskının ağırlık derecesi mükellefin almış olduğu eğitim, mesleki konumu elde etmiş olduğu gelir vb. farklı faktörlere bağlı olarak farklı psikolojik tavır ve davranış sergileyecektir.

Vergi ilişkisinin psikolojik sözleşme çerçevesinde ele alınmasında teşvikler ve saygılı muamele, vergi uyumunun önemli belirleyicileri olarak kabul edilir. Bu çerçevede bakıldığında sadece dışsal yaptırımlarla vergiye uyum sağlanması mümkün değildir. Dışsal güdümlenimler vergi ahlakının önemli bir ögesi olarak dinamik bir ilişki mevcuttur. Caydırıcılık mükellef ile idare arasında psikolojik vergi sözleşmesinin dürüst mükelleflerin dürüst olmayanlarca istismar edilmediklerine güven duyabilmeleri içinde gerekmektedir. (Çevik, 2012: 265)

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması vergiyi ödemek durumu karşısında vergi baskısını hissetmesi bunun neticesinde vergiyi hiç ödememek ya da eksik ödemek gibi bir davranış sergilenmesidir. (Pehlivan, 2003: 176)

Mükelleflerin beyanlarının gerçek kazançları üzerinden beyan edilip edilmediğini kontrol etmek amacı ile denetimler yapılmaktadır. Vergi denetimlerinde etkinlik önemlidir. Etkin bir vergi denetimi ile vergi kaçırıcıların yakalanması sağlanmış olur, hem de vergilemede adalet algısını olumlu yönde etkilemesi nedeni ile yükümlü psikolojisi de etkilenecektir. Dolayısı ile denetleneceğini düşünen mükellef üzerinde yakalanma baskısı oluşacak ve gerçek kazancını beyan edecektir. Vergi adaleti algısı oluştuğundan vergiye uyum süreci de kolay olacaktır. (Aktan vd., 2006: 146)

Vergi yükü ile ilgili iki kavram vardır. Birisi Objektif vergi yükü, diğeri subjektif vergi yükü diğeri adı ile Psikolojik vergi yüküdür. Objektif vergi yükünü birtakım hesaplama yöntemleri ile hesaplanabilmektedir. Fakat subjektif vergi yükünü hesaplamak mümkün değildir. (Çoban ve Sezgin, 2004: 786)

Bir Amerikan başkanı tarafından söylenen “hayatta iki şeyden kaçılmaz: ölüm ve vergi.”Bu söz insanlar üzerindeki psikolojik etki sağlaması açısından önemlidir. Ödenmesi gereken bir vergi varsa bundan kaçılmayacağını yargısının oluşması ile vergi sisteminde bir etkinlik sağlanabilir. (Aykın, 2010: 37)

BÖLÜM 3: DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde; Denetimin tanımı tarihçesi, muhasebe meslek odalarının sayısal gelişimi, denetçinin tanımı ve özellikleri, denetçi türleri, denetimi gerekli kılan faktörler, denetim türleri, denetimin işlevleri, muhasebe denetimi ve vergi denetimi ilişkisi, finansal denetim ve muhasebe ilişkisi, vergi denetim oranları, vergi denetiminin düzenleyici ve önleyici fonksiyonu üzerinde durulacaktır.

3.1. DENETİMİN TANIMI

Muhasebe denetimi Anglo-Sakson ülkelerinde kelime karşılığı “Auditing” olarak geçmektedir. Latince bir kelime olan “audire” fiilinden türemiştir. Bu fiil “işitme veya dinleme” anlamına gelmektedir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında yapılan tahsilâtlar ve ödemelerin bir uzmana okunmakta idi ve bu uzmanlar okunanları dinleyerek yapılan tahsilâtların veya ödemelerin doğru olup olmadığına karar veriyorlardı. (Bozkurt, 1998: 17)

Denetim kelime anlamı olarak teftiş etmek bir şeyin doğruluğunu ya da yanlış olduğunun kontrolünü yapmak ve tespit etmektir (Kaval, 2008: 3-9-11)

Muhasebe denetimin çok farklı şekilde tanımlamaları yapılmıştır, yapılan tanımlardan birisi şöyledir “Muhasebe denetimi; belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacı ile bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.” (Gürbüz, 1995: 5)

Fakat en çok kabul gören muhasebe denetiminin tanımını Denetim Kavramları Komitesi tarafından şu şekilde yapılmıştır.

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptamış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”(Güredin, 2010: 11)

Muhasebe denetimi mukayese suretiyle oluşan bir süreç olarak görülmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre karşılaştırma yapılır. Sonuçları ilgi duyanlara raporlar şeklinde sunulur (Aktaran: Gücenme, 2004: 1-3-15)

Muhasebe Sistemi, kurum ve kuruluşların yani vergi mükelleflerinin iktisadi faaliyetlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) uygun olarak kayıt altına alınmaktadır. Denetim ise GKGMI'ne göre düzenlenen mali verilerin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını tarafsız bir şekilde ve belgelere dayanarak sonuçlarını onaylayan sistematik bir süreç olarak görülmektedir. (Erdoğan, 2002: 51)

Denetimde ki asıl amaç, muhasebe standartları çerçevesinde kamu yararının korunup korunmadığının tespit edilmesidir.

3.2. DENETİMİN TARİHÇESİ

Tarihte ilk olarak muhasebe denetimi nerede başlamıştır kesin bir bilgi olmamasına rağmen ticari ve iktisadi faaliyetlerin başlaması ve gelişmesi ile birlikte denetim sürecinde başlamış olduğunu söylemek mümkündür. Yapılan araştırmalar M.Ö 3000'li yıllarda Eski Mısır uygarlığında kayıtların tutulduğunu ve yapılan bu kayıtların kontrol edildiği bilinmektedir. (Yüzgün, 1984: 19)

Muhasebe denetimi tarihi bir gelişim sürecinde geçmiştir. Ticari hayatın ve Kamu Maliyesinin oluşmaya başlaması ile birlikte, kamu ve özel kesimlerde mali olarak sorumlu olan kişilerin ve mali belgelerin doğru ve dürüst olup olmadığının tespiti için denetimler yapılmaya başlanılmıştır. Bu denetimler işletme sahipleri ve kamu tarafından yetkilendirilen uzman kişiler tarafından yapılmaktadır. (Gürbüz, 1995: 1-2)

Bağımsız denetim mesleğinin ilk olarak ortaya çıkmış olduğu ülke İngiltere'dir. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun birleşmesiyle İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulmuştur. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlerin denetiminde zorunluluk getirilmiştir. Kamu muhasebecilik mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin de ilk olarak çıktığı yer İngiltere'dir. (WEB_9, 2010)

Türkiye'de İlk olarak Bağımsız muhasebe denetimi XX. Yüzyılın ortalarında yapılmaya başlamıştır. Modern anlamda bağımsız denetim ise 1990 yılından sonra başlamış ve 1990 ve 2010 yılları arasında hızlı bir gelişim süreci yaşamıştır. Cumhuriyet

döneminde ise çağdaşlaşma eğilimleri içerisinde vergicilik anlamında da üç yasal düzenleme yapılmıştır. Bunlardan birincisi 1927 tarih ve 1039 sayılı yasa ile Muamele vergisidir, ikincisi 27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı yasa ile Kazanç Vergisi Yasası ve üçüncü olarak ta 12 Haziran 1930 tarih ve 1718. sayılı yasa ile dahili İstihlak Vergi ve Resim Yasasıdır. Bu yasal düzenlemelerle vergilerin mali tablolara göre ve beyan sistemine dayalı olarak alınmasına başlanılmıştır. (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 146-147)

Türkiye’de yapılan denetim çalışmaları beş farklı alanda gelişim göstermiştir. Kademeli olarak başlamış ve gelişmiştir. Aşağıdaki gibi bir gelişim süreci görülmektedir. (Bezirci ve Karasioğlu: 578)

- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Maliye Bakanlığı’na Yapılan Denetleme) - 1989
- Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına Dönük Denetleme - 1987
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Bankaların, Finansman Şirketlerinin Bağımsız Muhasebe denetimi - 1999
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi - 1994
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasına Dönük Bağımsız Denetim - 2003

Muhasebe denetimi hangi tarihte ve kimler tarafından yapıldığı tam olarak tespit edilememiştir fakat yapılmaya başladıktan sonra, birçok meslekte olduğu gibi muhasebe denetimi de kademeli bir değişim geçirmiştir. Dünyada Muhasebe Denetiminin tarihsel gelişimini aşağıdaki tabloda dört zaman dilimine ayrıldığını gözlemlemekteyiz. (Güredin, 2010: 14)

Tablo 3.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi (Güredin, 2007: 7)

DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ			
Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük Bir İnceleme	Yanıtlmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yıllar Arası	%100'lük Bir İnceleme	Yanıtlmaların Bulunması	Ortaklar İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	İşletmeye Borç Verenler ve Devlet, Sendikalar Parlamento, Ortaklar, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Muhasebecilik mesleği ülkemizde 13.06.1989 tarihli ve 2194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal bir çerçeveye kavuşmuştur. Aynı zamanda muhasebecilik mesleğinin genel standartları ortaya konulmuştur. (2194 Sayılı Resmi gazete)

3568 sayılı meslek yasasına bağlı yönetmelik ve tebliğlerin değişik maddelerinde muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına referans teşkil etmektedir. Türkiye ekonomisinin büyük bölümü KOBİ olarak ifade edilen küçük ve orta boy işletmelerden olması bu standartların uygulanmasına pekte olanak vermemiştir. (Coşkun ve Yüksel, 2009: 17)

Muhasebe mesleği zaman içerisinde belli bir süreçten geçmiştir. Ülkemizde 13 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı yasa ile mesleki açıdan bir dönüm noktası olmuştur. Bu yasa ile devletin vergi alacağı güvence altına almakla birlikte, işletme ile

ilgilenenlerin ihtiyaç duyduğu sağlıklı ve güvenilir veriler elde edilmesini sağlamıştır. (13 Haziran 1989 Sayı 20194 Resmi Gazete)

2009 - 2017 Yılları arasındaki Meslek Odalarının ve meslek mensuplarının sayılarındaki değişim Tablo 3.2 'de gösterilmektedir.

Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Odalarının ve Meslek Mensuplarının Sayısal Gelişimi

Dönem	Oda Sayısı SMMM	SM	SMMM	Toplam	Oda Sayısı YMM	YMMM Sayısı
2009	71	28.665	47.736	76.401	8	3.855
2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858
2011	75	13.279	67.135	80.414	8	3.895
2012	76	12.433	72.984	85.417	8	4.097
2013	76	11.586	76.561	88.147	8	4.271
2014	77	10.880	80.577	91.457	8	4.578
2015	77	10.144	85.740	95.884	8	4.685
2016	77	9.551	90.044	99.595	8	4.723
2017	77	9.043	94.742	103.785	8	4.745

Kaynak: (WEB_10), (TÜRMOB 2009 Faaliyet Raporu, s. 2; TÜRMOB 2010 Faaliyet Raporu, s. 4; TÜRMOB 2011 Faaliyet Raporu, s. 3; TÜRMOB 2012 Faaliyet Raporu, s. 4; TÜRMOB 2013 Faaliyet Raporu, s. 6; TÜRMOB 2014 Faaliyet Raporu, s. 4-5-6; TÜRMOB 2015 Faaliyet Raporu, s. 1; TÜRMOB 2016 Faaliyet Raporu, s.12; TÜRMOB 2017 Faaliyet Raporu, s. 6., Sanlı ve Özbirecikli, (2012))

2009 yılında Serbest Muhasebecilerin sayısı 28.665 iken 2017 yılında 9.043 'e düşmüştür, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sayısı 47.736 dan 94.742 ye yükselmiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin sayısı da 3.855 den 4.745'e artış göstermiştir.

Muhasebecilik mesleği ülkemizde 13 Haziran 1989'da resmi olarak meslek grubu olarak kabul edilmiştir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Meslek grubu olarak kabul edilmesi ve gelişmesi TÜRMOB (Türkiye Meslek Odalar Birliği) 2016 Faaliyet Raporunda ülkeler ve yıllar bazında muhasebecilik mesleğine geçişi aşağıdaki gibidir.

- İngiltere - 1870
- Fransa - 1881

- Amerika Birleşik Devletleri - 1886
- Hollanda - 1865
- Almanya - 1889
- İsviçre - 1941
- Arjantin – 1945
- Hindistan – 1949
- Yunanistan – 1950

3.3. DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Mesleki unvan olarak denetçi kelimesi “1289” yılında İngiltere’de “Auditor” olarak kullanılmıştır. (WEB_11) Denetçi, denetim faaliyetini yürütmek işlemini yapan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan, çalışmalar esnasında bağımsızlık niteliğinden ödün vermeyen ve aynı zamanda yüksek ahlaki vasıfları taşıyan uzman kişidir. (Toroslu, 2016: 61)

Denetçinin sahip olması gereken temel nitelikler şöyle sıralayabiliriz. (Gürbüz, 1995: 17)

- Denetçi bağımsız olmalıdır
- Denetçi yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır
- Denetçi çalışmalarında mesleki özeni göstermelidir
- Denetçi yüksek ahlaki nitelikler taşımalıdır

3.4. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi; denetim faaliyetlerini yürüten mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir. (Güredin, 2014: 19) Diye tanımlanmaktadır.

Denetçiler yaptıkları denetim çalışmaların içeriğine veya konumuna göre üçe ayrılmaktadırlar. Bağımsız Denetçiler, İç Denetçiler ve Kamu Denetçileri olmak üzere. (Bozkurt, 2006: 31) Aşağıda açıklamaları verilmiştir.

3.4.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyetini yapmakta olup belirli bir ücret karşılığı mesleki faaliyetlerini sürdürmektedirler. Yapılan iş serbest meslek faaliyetidir. Bağımsız olarak çalışırlar. Mesleki yeterlilik sınavlarından geçerek mesleği yapabilme yetkisini kazanmış uzman kişilerdir. (Aktuğlu, 1986: 87)

3.4.2. İç Denetçiler

İç denetçiler belli bir işletmeye bağlı olarak çalışıp, işletme sahipleri ve yöneticilere karşı sorumludurlar. İşletme faaliyetlerinde önceden saptanmış olan kural ve ilkelere uyulup uyulmadığını denetlemektedirler. İç denetçilerinde bağımsız davranma zorunlulukları vardır. (Duman, 2008: 20)

İç denetçilerin başlıca görevleri; İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak, muhasebe belgelerinin ve bilgilerin güvenilir olup olmadığını belirlemek, işletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığı araştırmak, işletme faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediği hakkında görüş bildirmektir.

3.4.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurumlarına ait birimlerde çalışan denetçilerdir. Kamu kurumlarını ve çeşitli işletmeleri denetlemek için kurulmuş örgütsel birimlerdir. Hem devlete ait kurumları denetlerken aynı zamanda özel işletmeleri de denetlemektedirler. Kamu denetçileri denetim esnasında denetlemiş olduğu işletmelerin yasalara yönetmeliklere ve devletin mali politikasına uygun davranılıp davranılmadığının denetimini yapar. (Güredin, 1988: 10)

Kamu denetimi yapan bazı denetçiler aşağıda listelenmiştir.

- Maliye Bakanlığı Denetçileri,
- Maliye Hesap Uzmanları,
- SPK Denetçileri
- BDDK Denetçileri
- SGK Müfettişleri

3.5. DENETİMİ GEREKLİ KILAN FAKTÖRLER

Teknolojinin ve ekonominin gelişmesi ile işletmelerde büyümektedir. İşletmelerin büyük ölçekli olması ise çeşitli çıkar gruplarının oluşması nedeni ile güvenilir bilgiye ihtiyaç doğmaktadır.

Karar alıcılar, karar aşamalarında konu ile ilgili bildirimlere göre davranmaktadırlar. Bu kararların doğru olabilmesi için, bildirimlerin doğruluğunun araştırılması gerekmektedir. (Güredin, 1982: 3-4; Aktaran: Altuğ, 1995: 4)

İşletme ile ilgilenen kişiler, kurum ve kuruluşlar işletmeden bazı bilgileri öğrenme ihtiyacı duymaktadırlar. Bu verilere doğrudan ulaşabilme olanakları bulunmamaktadır. İşletme yönetimi tarafından verilen bu bilgilerin güvenilirliğinden şüphe duyulabilmektedir. Güvenilir olmayan bu bilgilere dayanarak karar almak bazı riskleri de beraber getireceğinden, bağımsız bir uzman kişi tarafından mali tabloların denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu durum “Denetim” mesleğini ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Toroslu, 2016: 25)

3.6. DENETİM TÜRLERİ

Denetim, denetimle ulaşılmak istenen amaca göre denetim türleri, denetimi yapan denetçiler açısından denetim türleri ve denetimin uygulama zamanına göre denetim türleri olmak üzere aşağıda açıklanmıştır. (Bakır, 2007: 19)

3.6.1. Denetimle Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri

Yapılan bu tür denetimler muhasebe denetimini ilgilendiren denetimlerdir. Muhasebe bilgilerini kullanan ve bu bilgilerden fayda sağlayan kişileri ilgilendirmektedir. İlgili alanlarına göre üç çeşit denetim yapılmaktadır. (Yılancı vd., 2013: 2)

- Mali Tablolar Denetimi (Muhasebe Denetimi)
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet (Yönetim) Denetimi

3.6.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, bir işletmenin mali tablolarının; doğru, dürüst hazırlanıp hazırlanmadığını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş bildirmektir. (Bozkurt, 1998: 27)

Mali tablolar denetimin temeli önceden saptanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

Mali tabloların denetimi; bağımsız denetçiler, kamu denetçileri ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır.

3.6.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletme sahipleri veya devlet kurumları tarafından belirlenmiş olan kurallara uyma derecesini ölçmek için uygunluk denetimi yapılmaktadır. (Bozkurt, 2012: 5) İşletmeler belirli bir amaç için kurulurlar. Faaliyet denetiminde önceden belirlenen amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını aynı zamanda işletmenin verimli çalışılıp çalışılmadığının belirlenmesidir. İşletme yönetiminin etkinlik derecesini değerlendirmekte kullanılır. İşletmenin çeşitli birimlerinde bulunan finans, pazarlama, satın alma araştırma-geliştirme birimlerinin işletme politikası ile uyumlu davranıp davranmadığı ölçülmektedir. (Taş ve Durmuş: 14-15)

Uygunluk denetimi işletme içinden kişiler tarafından yapılacağı gibi işletme dışından kişiler tarafından da yapılmaktadır. İşletme içi kişiler tarafından yapılan denetim iç denetim olmaktadır. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan denetim ise dış denetimdir. Dış denetimi ise kamu idareleri tarafından yapılmaktadır. Örneğin Vergi İdaresi tarafından görevlendirilen yetkili kişiler tarafından yapılan vergi incelemeleri dış denetim olarak nitelendirebiliriz. (Kaval, 2005: 11)

Uygunluk denetimi ile ilgili örnekler; (Berçin, 2011: 12)

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırı aşmış olduğunun banka müfettişlerince denetlenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilâtların da sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması,

3.6.1.3. Faaliyet (Yönetim) Denetimi

Faaliyet denetimi işletme faaliyetlerinin etkinliği ile işletme kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığının ölçülmesi, belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının tespit edilmesidir. Faaliyet denetimin amacı performans denetimi yaparak düzeltilmesi

gereken yerler tespit edilir ve öneriler sunulur. Finansal denetimden ve uygunluk denetiminden daha güç bir denetimdir. Çünkü etkinliğin ve verimliliğin ölçülebilir ölçütlerini belirlemek ve bunların tanımlanmış amaçlar ile uygunluğunu belirleyip değerlemek oldukça güç bir süreçtir. (Erdoğan, 2005: 5)

3.6.2. Denetimi Yapan Denetçiler Açısından Denetim Türleri

Denetimi yapan denetçiler açısından denetim türleri üçe ayrılmaktadır. Açıklamalar aşağıdaki gibidir.

- Kamu Denetimi
- İç Denetim
- Bağımsız Denetimi

3.6.2.1. Kamu denetimi

Kamu denetimi; kamu kurumlarına bağlı çalışmakta olup, kamu yararını gözeterek yapılan denetimler kamu denetimidir. Kamu tarafından görevlendirilmekte olan kişiler tarafından yapılır. Kamu kurum ve kuruluşları ve özel sektör işletmeleri denetlenir. (Kavut, vd., 2009: 38)

Kamu denetimine örnek olarak Maliye Bakanlığınca yapılan mali denetimler, Sosyal Güvelik Kurumu denetimleri ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca görevlendirilen denetim elemanlarınca yapılan denetimlerdir. Bağımsız denetimde olduğu gibi birçok yöntem kullanılır. Özellikle belge incelemesi yapılır, işletmelere ait kayıtlar incelenir, fakat yüzde yüzlük bir inceleme yapmak imkânsızdır.

3.6.2.2. İç Denetim

Bir işletmeye veya kuruma bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim iç denetimdir. Yönetim tarafından belirlenmiş olan yönetmelikler ve kurallar uygunluk derecesi bir tür faaliyet denetimi formunda yapılır. (Çaldağ, 2007: 42) Bu tür denetimlerde işletmenin mali olayları denetlenebileceği gibi mali olmayan olaylarda denetlenebilmektedir. (Ergin, 2012: 13)

3.6.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmeye ait finansal tablolarının denetim standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığının bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak defter, kayıt ve belgelerin denetlenmesi ve raporlanması sürecidir. (Demir, 2013: 149)

Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek faaliyeti yapan kişilerce veya denetim şirketleri tarafından yapılır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirlik kanununun 2. maddesine göre denetim yapma yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. (Kepekçi, 1996: 7)

Bağımsız denetimde bir iddia vardır. Bu iddia işletme yönetimince hazırlanmış olan Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmış olduğu hakkındadır. Bu iddianın doğruluğu Bağımsız denetçiler tarafından denetlenerek bütün belge ve bilgiler denetlenerek yapılmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetlemiş oldukları finansal tabloların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi neticesinde meydana gelen zararlardan, raporu imzalayanlar ile birlikte ve görevleri kapsamında sorumlu olmaktadır. Denetim faaliyetlerinin mevzuata uygun yapılmaması, raporların yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi nedeni ile oluşan zararların yükümlülüğü de yine denetim şirketlerine aittir. (Münyas, 2015: 47)

3.6.3. Denetimin Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetimin uygulama zamanına göre denetim türleri; sürekli denetim (yılsonu denetimi, sınırlı denetim (ara denetim) ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır. (Çankaya, 2007: 661)

3.6.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

SPK kapsamında yapılan bu denetim türü, her yıl yapılmaktadır. Bir hesap dönemine ait mali tablolar incelenir, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetim yapılır. Yapılan bu denetimlerde tüm denetim teknikleri kullanılmaktadır. (Çaldağ, 2007: 40-41) Süreklilik söz konusudur.

Sürekli Denetime tabi olan kurumlar (Gündoğdu ve Münyas, 2012: 87)

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Menkul kıymet yatırım fonları, (Emeklilik yatırım fonları dahil),
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
 - Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkarılmış sermayeleri tutarı 2 milyar TL ve daha fazla olanlar,
 - Kayıtlı sermaye sistemi dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 milyar TL ve daha fazla onlalar.

3.6.3.2. Sınırlı Denetim(Ara Denetim)

SPK kuruluna göre sınırlı denetime tabi olan ortaklık ve kurumlara ait ara mali tabloların, bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesidir. Bu tür denetimlerde, bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılmaktadır. (Çankaya, 2007: 625)

Sınırlı Denetime Tabi Ortaklık ve Kuruluşlar

- Menkul kıymet yatırım fonları,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
- Hisse senedi İMKB’de işlem gören anonim şirketleri

3.6.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, SPK kanunu gereğince belirlenmiş olan bazı olaylar; tasfiye, birleşme, bölünme, devir, menkul kıymet ihracı gibi durumların gerçekleşmesine bağlı olarak yapılan denetimlerdir. (Ergin, 2012: 12)

Özel Denetime Tabi İşletmeler (Gündoğdu ve Münyas, 2012: 88)

- İhraç için izin almak amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu’na başvuracak olan anonim ortaklıklardan:
 - Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 Milyar TL’yi aşanlar,

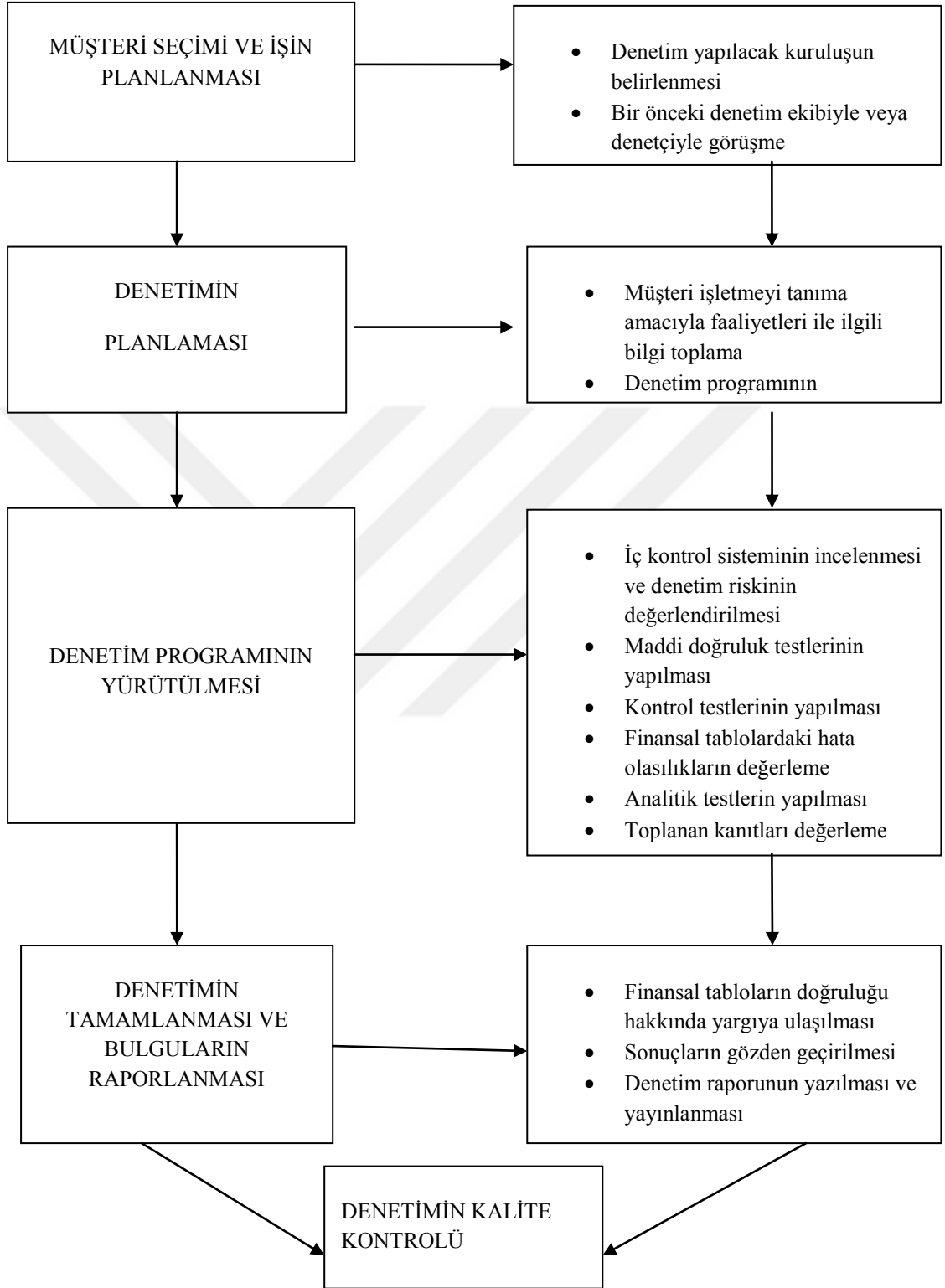
- Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce Kurul'un izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavülde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı 5 milyar TL'yi aşanlar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,
- Sermaye artırımını yoluyla hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar
- Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar hariç olmak üzere, mevcut payları hissedarları tarafından halka arz edilecek olanlar,

3.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim süreci; hisse senetleri halka arz edilmiş veya halka arz edilmiş sayılan ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının, kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olarak denetlemesi. Bu bilgilerin doğru, dürüst bir şekilde gerçeği yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıt ve belgelerin incelenerek elde edilen sonucun raporla sunulmasıdır. (Gündoğdu ve Münyas, 2012: 86)

Sermaye Piyasası Kurumu Mevzuatı Madde 63- (1) Bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumludurlar. (Münyas, 2017: 139)

Şekil 3.1. Bağımsız Denetim Süreci (Sayar: 13, Berçin, 2011: 32)



3.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER

6102 sayılı yeni TTK' ya göre tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan şirketler, izleyen hesap döneminde bağımsız denetime tabi olacaktır denilmiştir.

19 Mart 2016 tarihli ve 29658 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 Sayılı BKK ile 19/12/ 2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir. İlgili BKK kararına göre; Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde Bağımsız denetime tabidir. (WEB_12, 2016)

- a.** Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- b.** Yıllık net satış hâsılatı 80 milyon ve üstü Türk lirası
- c.** Çalışan sayısı 200 ve üstü

Hiçbir ölçüt sınırlamasına tabi olmadan bağımsız denetime tabi olacak şirketler aşağıda belirtilmiştir (Kararnameye bağlı (I) Sayılı Liste). Sirküler, 2017/13 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Hakkında) (WEB_13, 2017)

I SAYILI LİSTE

1- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a.** Yatırım kuruluşları,
- b.** Kolektif yatırım kuruluşları,
- c.** Portföy yönetim şirketleri
- ç.** İpotek finansmanı kuruluşları,
- d.** Varlık kiralama şirketleri,
- e.** Merkezi takas kuruluşları,
- f.** Merkezi saklama kuruluşları,
- h.** Veri depolama kuruluşları,
- i.** Derecelendirme kuruluşları,
- j.** Değerleme kuruluşları,

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2- 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a. Bankalar,

b. Derecelendirme kuruluşları,

c. Finansal holding şirketleri,

d. Finansal kiralama şirketleri,

e. Faktoring şirketleri,

f. Finansman şirketleri,

g. Varlık yönetim şirketleri,

h. Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4. İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5. 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6. Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler

Ayrıca, 19/12/2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan;

(II) SAYILI LİSTE GÖRE;

1- Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.

b. Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.

c. Çalışan sayısı 125 ve üstü.

2- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 125 ve üstü.

3- Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 200 ve üstü.

4- 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak 2 faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 200 ve üstü.

5- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 50 ve üstü

6- Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz

gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 200 ve üstü.

7- 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 25 ve üstü.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde Bağımsız denetime tabidir:

Bakanlar Kurulu Kararı; 01 Ocak 2016 tarihinden geçerli olmak üzere, 19/03/2016 Tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

3.9. DENETİMİN İŞLEVLERİ

Denetim hem denetlenen işletmeye hem de işletme dışında olan bilgi kullanıcılarına faydası bulunmaktadır. (Karacan ve Uygun, 2012: 22)

Vergi denetiminin işlevleri aşağıdaki gibidir.

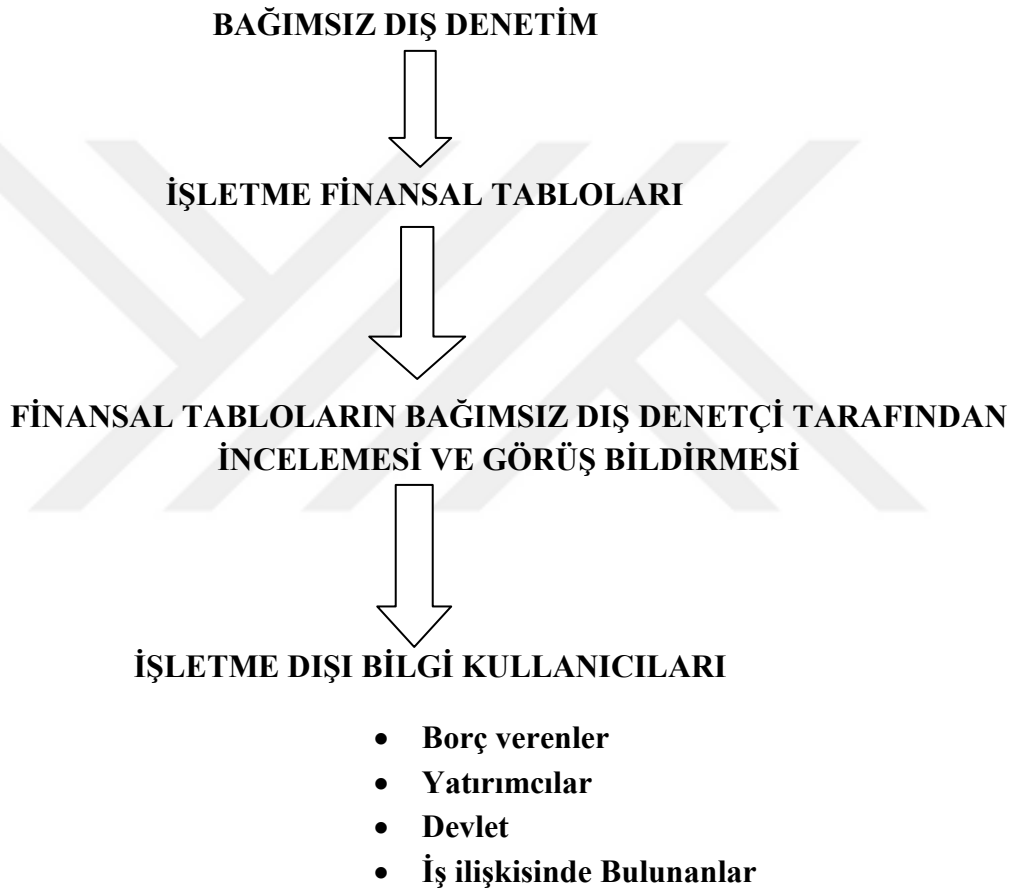
- Araştırma ve Bulma İşlevi
- Düzeltici İşlevi
- Önleyici İşlevi
- Eğitici İşlevi

Vergi Denetiminin; mali, sosyal, ekonomik ve hukuki olmak üzere dört amacı vardır. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede vergi gelirlerinin artırılması da sağlanacaktır. Aynı zamanda vergiye gönüllü

uyumda vergi denetimlerinin amaçları arasındadır. (Yıldırım, 2011: 271; Aktaran: Orçun, 2016: 101)

Vergi denetimin amaçları; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olarak sınıflandırabiliriz. Alınan vergiler ile ekonomide canlanma yaratmak mümkün olabilir ve ekonomik sorunlar giderilebilir. Bireyler arasında eşitlik adaletin sağlanması ile sosyal ve hukuki amaç gerçekleştirilebilir. (Bayraklı vd., 2012: 105)

Şekil 3.2. Muhasebe Denetiminin İşlevi (Yılancı vd., 2013: 8)



Denetimin Denetlenen İşletmeye Faydaları (Güredin: 16)

- Denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerini azaltır.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının gelişmesini sağlar.

- Denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarında maddi hata ve hileleri ortaya çıkarır. Böylece gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur.
- Denetim Holding kuruluşlarında ve grup şirketlerde işletme politika ve prosedürlerine tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

Denetimin diğer işletme dışındaki diğer bilgi kullanıcılarına (kamuoyuna) sağladığı faydalar (Güredin: 16)

- Denetlenmiş finansal tablolar, kredi veren kurumlara kredi ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar mevcut potansiyel yatırımcılara doğru bilgiler sağlayarak yatırım kararlarında güven sağlar.
- İşçi ve işveren sendikalarına ücret ve sosyal hakların belirlenmesinde kullanılacak bilgiler sağlar.
- İşletmelerin devir, birleşme operasyonlarında taraflara güvenilir bilgiler sağlar.
- İşletme ile ilişkisi bulunanlara işletmenin durumu, karlılığı hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

3.10. MUHASEBE DENETİMİ VERGİ DENETİMİ İLİŞKİSİ

6102 sayılı TTK'nin sermaye şirketlerinde ki denetimlerle ilgili düzenleme de, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketlerine ilişkin denetimi (m.210/1) haricinde iki tür denetim ortaya çıkmıştır. a) Bağımsız denetim (m.397-406) ve b) Özel denetimdir (m.438-4449). (Özkorkut, 2013: 9)

Muhasebe ve denetim birbirleri ile ilişkili kavramlardır. Nedeni muhasebesiz denetim olmaz. Denetim gerekli bir unsur dur beraberin de muhasebenin de gerekliliğini birlikte getirmektedir. (Güvemli, 2001: 625)

Muhasebe denetimi işletmeler tarafından beyan edilen mali tablolarla ilgili işlemlerin mevzuata uygunluk derecesini kontrol ettirmek için işletme sahiplerince yaptırılmaktadır. Vergi denetimi ise, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelemesi, araştırılmasıdır. (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 47)

Vergi Denetimi, “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amaçlarına yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür”. (Hesap Uzmanları Kurulu: 98; Aktaran: Tekin ve Çelikkaya, 2014: 46)

Vergi denetimi, kamu hukukunu ilgilendiren kamusal alanda yapılan denetimlerdir. Aynı zamanda kamusal dış denetimdir. Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere vatandaşlarından topladığı vergisel ödevlerini düzgün bir şekilde yerine getirip getirmediğini denetlenmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre 1-Yoklama, 2-Bilgi İsteme, 3-Vergi İncelemesi, olmak üzere 3 yolla denetimler gerçekleştirilmektedir. (Erol, 2010: 32)

Vergi denetimi ile amaç vergi suçlarını önlemek, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve herkesin vergi kanunlarına uygun davranmasını sağlamaktır.

Vergi denetimi belge düzenine göre yapılmaktadır. Belgelerin eksiksiz ve tam olarak hazırlanması mükellef için ispat edici delil niteliğindedir. Bu sayede eksiksiz ve doğru düzenlenen belgeler ve denetim sayesinde vergi suçlarının da önüne geçmek mümkün olabilmektedir. (Karakoç, 1997: 406; Aktaran: Uğur ve Elibol,2016: 317)

Tablo 3.3. Vergi Türleri İtibarıyla 2016 Yılı İnceleme Sonuçları (WEB_14, 2017)

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)
Gelir Vergisi	911	1.213	211.484.653	51.160.730	7.710.321	9.880.627
Kurumlar Vergisi	415	442	124.741.451	34.354.471	7.713.268	7.990.737
KDV	1.216	1.528	597.366.796	131.313.682	32.447.718	33.035.260
ÖTV	62	65	0	629.371	676.829	753.153
Bank. Sig. Mua. Vergisi	3	5	0	143.920	14.382	7.196
Veraset ve İnt. Vergisi	34	36	731.221.215	892.436.567	86.621.025	86.886.507
Damga Vergisi	28	36	264.029	7.911.362	448.125	686.776
Geçici Vergi	312	562	20.069.472	49.155.181	7.042.315	5.715.191
Diğerleri	3.880	3.871	433.085.402	106.399.344	5.389.012	5.451.384
TOPLAM	6.861	7.758	2.118.233.018	1.273.504.628	148.062.995	150.406.831

2016 yılı incele sonuçlarına göre toplam 6.861 vergi mükellefi incelemeye tabi olmuş 1.273.504.624 Türk Lirası matrah farkı ortaya çıkmıştır. Bulunan vergi farkı ise 148.062.995 Lira dır. Burada denetimin vergiyi tahsil edebilme üzerindeki etkisinin önemini anlamak mümkündür.

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarına göre, 2016 Yılı vergi iade incelemeleri kapsamında; 378 mükellef incelenmiş, 602 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 391.565.063 TL matrah üzerinden, 1.567.920 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden, 153.401 TL vergi tarh edilmiştir.

3.11. FİNANSAL DENETİM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ

Muhasebe süreci; işletmeye ait finansal nitelikteki verilerin kaydedilmesi, işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına uygun olarak ve yasal mevzuat çerçevesinde, finansal tablolar hazırlanması ve ilgililere sunulmasıdır. Denetim

ise hazırlanmış olan bu verilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, gerçek ve doğru, dürüst ve tarafsız olarak sistematik bir şekilde araştırarak sonuçlarının ilgi duyanlara raporlarla bildirilmesidir. (Yazıcı, 1986: 4)

Muhasebedeki asıl amaç, finansal nitelikteki bilgilerin hazırlanması, ilgilere karar alma süreçlerinde yararlı olabilecek şekilde raporlanmasıdır. Finansal denetim ise muhasebe sürecince hazırlanan bu verilerin inceleyerek doğru, dürüst olup olmadığı hakkında görüş bildirmektir. Bunun sonucunda işletme yetkilileri tarafından hazırlanmış olan bu verilerin doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında güvenilir bilgi elde edilmektedir. (WEB_15, Süer; 2004: 42)

Muhasebe ve denetim arasındaki farklılıkları aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak verilmektedir.

Tablo 3.4. Muhasebe- Denetim İlişkisi (Kavut vd.,2009 :19)

MUHASEBE	DENETİM
Finansal nitelikteki verilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikteki verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata göre yapılması	Yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe Standartlarından yararlanır	Denetim Standartlarından yararlanır
Finansal tabloların hazırlanması Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi	Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

Muhasebede finansal nitelikli olaylar kaydedilirken, denetim verilerin doğruluğunu inceler. Muhasebede muhasebe standartlarından yararlanılırken, denetimde denetim standartlarından yararlanılır.

3.12. VERGİ DENETİM ORANLARI

Türkiye 'de yapılmakta olan denetim oranları %2 ve %4 oranları arasında değişmektedir. Ortalama olarak % 2,5 dolaylarında görülmektedir. Çok düşük bir

orandır. (Bu konuda bkz. Beyannameli mükelleflerin toplam içindeki oranına ilişkin açıklamalar. (Tekin ve Çelikkaya: 44-45)

Tablo 3.5. 1991 - 2015 yılları arasında yapılan vergi denetimleri ile ilgili inceleme verileri aşağıda yer almaktadır.

Yıllar	İnceleme Sayısı	Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (1/2)
1991	78.803	2.116.737	3.72%
1992	59.37	2.109.306	2.82%
1993	68.954	2.097.344	3.32%
1994	48.056	2.139.475	2.25%
1995	56.096	2.149.693	2.61%
1996	54.536	2.173.144	2.51%
1997	63.198	2.533.041	2.81%
1998	68.748	2.415.771	2.85%
1999	51.353	2.548.418	2.02%
2000	60.335	2.388.850	2.52%
2001	68.286	2.334.209	2.93%
2002	113.244	2.315.241	4.89%
2003	68.251	3.896.362	1.75%
2004	153.881	4.031.702	3.81%
2005	104.578	3.876.305	2.69%
2006	110.442	3.937.878	2.80%
2007	135.847	4.027.665	3.37%
2008	113.073	4.035.013	2.80%
2009	47.787	4.103.583	1,16%
2010	-	4.248.922	-
2011	12.670	4.334.678	0,29%
2012	12.192	4.687.691	0,26%
2013	12.924	4.932.129	0,26%
2014	9.779	5.032.643	0,19%
2015	9.902	5.177.521	0,19%

Kaynak: (WEB_16) - (GİB Faaliyet Raporu 1999 , (2000), GİB Faaliyet Raporu 2009, (2010), s. 147, GİB Faaliyet Raporu 2010 , (2011), s. 93, GİB Faaliyet Raporu 2011 , (2012), s. 37- 66, GİB Faaliyet Raporu 2015, (2016), s. 81-129, Tekin ve Çelikkaya: 43 - 44)

Tablo verilerine baktığımızda en yüksek denetim oranı 2002 yılında % 4.89 olarak gerçekleşmiştir. 2003 yılında ise 1.75 'e düşmüş 2007 yılında % 3.37 'ye yükselmiştir. 2007-2008 dönemlerinde ise ekonomik kriz etkisi ile %1 oranına kadar düşmüştür. Denetim oranlarının düşük olması ve denetçi başına düşen mükellef sayısının fazla olması nedeni ile etkin bir denetim yapmak olanağı azalmaktadır. (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 44-45) Denetim oranı artmak yerine son yıllarda daha da azalmıştır.

3.13. VERGİ DENETİMİNİN DÜZENLEYİCİ VE ÖNLEYİCİ FONKSİYONU

Yapılan vergi denetimleri sayesinde hatalar tespit edilerek düzeltilmesi sağlanmaktadır. Bu sayede vergi kayıplarının da önüne geçilmektedir. Vergi denetimleri sonucunda suç teşkil eden unsurların varlığı tespit edilerek cezai müeyyideler uygulanmaktadır. Bu nedenle cezalara maruz kalmak istemeyen mükellef vergi kayıp kaçakçılığına sebep olan hileli olaylardan uzaklaşmasına neden olup ve suçların azalması sağlanmaktadır. (Can vd., 2014: 444)

Vergi incelemeleri, vergi incelemeye yetkili olan kişilerce yapılır. Teftiş soruşturma, ihbar, şikâyet ve benzeri nedenlerle vergi incelemeleri yapılabilmektedir. (Tekin, 2010)

Vergi denetimlerinin; mali, sosyal, ekonomik ve hukuki olmak üzere dört amacı bulunmaktadır. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Bu sayede vergi gelirleri artacaktır. Aynı zamanda vergiye gönüllü uyumda vergi denetimlerinin amaçları arasında bulunmaktadır.

BÖLÜM 4: VERGİ SUÇLARI VE DENETİMİN VERGİNİN TAHSİL EDİLEBİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İnsanlar olaylar karşısında farklı tepkiler verebilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerinde vergiye karşı nasıl bir davranış sergileyeceği konusunda net bir görüş bildirmek olanaklı değildir. Vergi uyumuyla ilgili yapılan bazı çalışmalarda (Allingham ve Sandmo, 1972; Laffer, 1981; Clotfelter, 1983) vergi denetimlerinin sıklaştırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi mevcut vergilerin beyan edilmesinde gözle görülebilecek bir oranda artış sağlamak için yeterli olacağı belirtmişlerdir. (Alm v.d, 1992: 108; Aktaran: Şahin, 2016: 53) Yapılan denetimler vergiyi tahsil edebilme oranını artıracaktır.

Etkin bir vergi denetimi ile vergi mükellefleri üzerinde oluşan baskı, mükelleflerin gerçek gelirleri üzerinden beyan vermeleri neden olacaktır. (Aktan vd., 2006: 146) Vergilerin elde edilen gelirlere göre tahsil edilmesinde, vergi denetiminin büyük rolü görülmektedir. (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 53) Denetim elemanlarının sayıca yeterli olması ve niteliklerinin yeterliliği denetimin etkililiğini sağlayacaktır.

01.01.2001-31.12.2001 tarihleri arasında yapılan denetimler ve vergi incelemeleri sonucunda 68.132 mükellefe vergi incelemesinde bulunmuş ve 7.312.698.061.000.000 TL tutarında ki matrah üzerinden 13.473.141.747.000.000 TL matrah farkı bulunmuştur. Bu verilere göre beyan olunan gelirler oldukça düşük olmuştur. Denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri sonucu oldukça yüksek matrah farkı bulunmuştur. Bunun sebebinin serbest beyan sisteminin olması ve mükelleflerin bu durumu kötüye kullanmış olmalarıdır. (Güçlü, 2004: 13) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistiklerinden alınmıştır.

Denetim olasılığının vergi uyumu üzerine 1970 yılları sonundan itibaren birtakım araştırmalar yapılmış; Örneğin: Witte ve Woodbury (1985) Amerika Birleşik Devletlerinde yaptığı araştırmada denetim sayısı arttıkça doğru beyan sayısı arttığı gözlenmiştir. Baldry (1987) Denetimin vergi uyumuna etkisi çalışmasında vergi uyumunu arttırdığı sonucuna varmıştır. Alm ve Mc Clelland ve Shulze (1992)

tarafından yapılan araştırma sonuçlarında yine denetim olasılığının vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. (Önal, 2014: 136) Sonuçlar göstermiştir ki denetim oranı arttıkça doğru beyan sayısı artıyor ve vergi uyumu oranı artıyor.

Türk vergi sisteminde vergilendirme beyan usulüne dayalı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle de mükelleflerde bir hareket serbestliği doğmaktadır. Bu serbestliğin önlenmesi içinde mükelleflerin beyanlarının doğru olarak yaptıkları denetleyen bir kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Burada vergi denetimi devreye girmektedir. Fakat yeterli sayıda denetleme personelinin olmaması ve sistemin işlerliğinin yetersizliğinden kaynaklanan nedenlerle vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçmekte yeterince mümkün olamamaktadır. (Avcı ve Demirci, 2016: 2232) Bu nedenle denetim elemanlarının sayıları artırılmalıdır.

Verginin eksiksiz ve tam ödenmesi bir vatandaşlık görevidir. Fakat mükellefler vergi ile ilgili sorumluluklarını tam olarak yerine getirdiklerinde elde etmiş oldukları kazançlardan azalma meydana gelecektir dolayısıyla mükellefler bir ikilem içinde kalabilmektedirler. Burada vergi denetimleri sayesinde etkili bir denetim mekanizması kurularak vergi kayıp ve kaçakçılıklarının önüne geçmek mümkün olacaktır. Mükellef denetimler esnasında yakalanabileceğini düşünerek vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirilmesi sağlanacaktır. Yapılan denetimler ve sıklık derecesi mükellefi zorlayıcı bir unsur olarak görülmektedir.

Herhangi bir gelir unsurunun vergilendirilmesi aşamasında, vergi kaybını önlemek amacı ile vergi güvenlik önlemlerini almak gelir sisteminde bir bütünlük sağlar. Özel güvenlik önlemleri aynı zamanda öz denetim aracıdır. (Altuğ, 1995: 101)

Vergi denetimi vergi kayıplarını önlemekte kullanılmakta olan bir araçtır. Etkin bir denetimin cezalandırıcı olmasının yanında eğitici ve öğretici rolünün de üstlenmelidir. Bu sayede kanunlara uyan bir toplum yaratılacaktır. Yasalara uyan toplum ile rekabet eşitsizliği azalmış olacaktır. (Korkmaz, 2016: 122)

Ülkemizde denetim ile ilgili büyük sıkıntılar mevcuttur faal olarak iş yapan mükellefler ile denetim elemanları arasında ciddi bir orantısızlık bulunmaktadır. İncelenen mükellef sayısı %1 - %2 dolayında olunca da mükelleflerin yakalanma riskleri düşük olduğu için vergi kayıp ve kaçakçılıklarının ortaya çıkması kaçınılmaz bir hale gelmektedir. (Korkmaz, 2016: 121)

4.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışma alanımız İstanbul Anadolu yakasının değişik bölümlerinde gerçekleştirilmiştir. Vergi mükellefleri ile işyerleri bire bir ziyaret edilerek anketlerin doldurulması sağlanmıştır.

Anket yöntemi kullanmamızın sebebi mükelleflerin vergi karşısında, tutum ve davranışlarının ölçülmesinde verilen cevapların önemli bir belirleyicisi olmasıdır. Ankete 300 kişi katılmıştır, katılanlardan 50 kişi ücret geliri mükellefi olduğu için bu cevaplar değerlendirme dışı bırakılmıştır. Hedef kitle olarak beyannameli mükelleflerin cevapları değerlendirilmeye alınmıştır.

Kaynakta kesinti olduğu için aslında ücret geliri ile ilgili vergi kaçırma işçinin kendisinden çok patronun cevaplama gereken sorular olarak ayrı bir değerlendirme konusudur. Son bir yıl içinde kendi iş arama deneyimlerinden yola çıkarak şöyle bir yorum yapmak sanırım doğru bir tespit olabilir işveren işçinin ücretini, işçinin almış olduğu ücretten ödemek istemiyor. Büyük çoğunlukta ki işverenler işe alacağı aday ile bunun pazarlığı içine girebilmektedir. O halde kaynakta kesinti yaparken işçi ücretlerindeki vergilendirme yeterince doğru ve dürüst olmamaktadır. İşveren işçinin ücretini öderken işe başlamadan evvel yapmış olduğu pazarlık üzerine asgari ücrete isabet eden kısmı ya da ücret yüksek ise ona göre bir ücret belirlenerek bankadan yatarken diğer kısım elden verilebilmektedir. Ayrıca hiç sisteme dahil edilmeyip sigortasız çalışan işçilerin olması da ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir kaybının başka bir nedenlerinden biri olarak.

Meslek koduna göre asgari ücret belirlenmesi önemlidir. Tek bir asgari ücretin belirlenmesi işveren tarafından yeterli görülmesi hatta daha ileri giderek sigortasız işçi çalıştırmak ücret geliri elde edenler için büyük bir sıkıntı olup devlet içinde önemli bir gelir kaybına sebebiyet vermektedir. Bu durumu önleyici çalışmaların hızlandırılması vergi gelirlerini önemli bir şekilde arttırıcı rol oynayacaktır.

Yapılan bu çalışmanın amacı, vergi suçlarının ortaya çıkış nedenlerini araştırmak, mükelleflerin vergi karşısındaki ve denetim hakkında ki düşüncelerini belirlemek, vergi psikolojisini anlamaya çalışmak, denetimin vergiyi tahsil etmesi üzerindeki etkinliğini araştırmak amaçlıdır. Birinci bölümde demografik özellikler sorulmuştur. Anketin ikinci bölümünde ise vergi mükelleflerinin vergiye bakış açıları, vergi suçunun oluşmasında

bu algının bir tepki olup olmayacağı, denetimin mükellef davranışları üzerinde herhangi bir yaptırıma sahip olup ya da olmayacağı sorularla irdelenmeye çalışılmıştır.

4.2. ANKET SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRMELER

Mükelleflerin vergiyi algılama şekilleri ve verdikleri tepkiler merak edilen bir konudur. Vergi suçun oluşmasında vergiyi algılama ve vergi uyumu, verginin içsel bir motivasyona dayanarak ödemesinin önemi araştırılacaktır. Denetimin suçun oluşmasını ve önlemesi açısından önemli bir yere sahip olup olmayacağı ve denetimin etkinliği üzerinde durulacaktır

Denetim mükellefler üzerinde nasıl bir etki yaratabilir? Denetim verginin ödemesinde, suçun oluşmasında önleyici bir etki yaratabilecek midir? Vergi ahlakı var mıdır? Vergi psikolojisi mükellefleri nasıl etkiler? Vergi oranlarının mükellef üzerindeki etkisi nedir? Vergi adaleti var mıdır? Vergi cezalarının caydırıcılık oranı nedir? Gibi sorularına cevap bulunmaya çalışılacaktır.

4.2.1. Demografik Özelliklere Göre Analizi

Demografik özelliklerden cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve kazanç gruplarına yer verilmiştir.

4.2.1.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımının Değerlendirilmesi

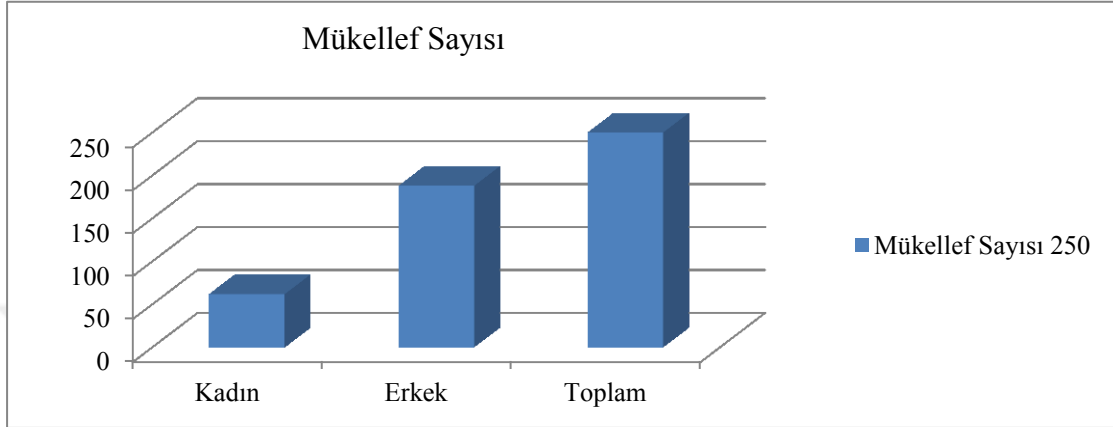
Anket katılımcıları seçilerek değil rastgele işyerleri ziyaret edilerek anket yapılmıştır. Çalışma hayatında erkeklerin sayısının, kadınlardan daha fazla olması nedeni ile bu oran anketimize de yansımıştır. Kadınların oranı %25 civarındadır.

Tablo 4.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Mükellef Sayısı	Yüzdelerik Dağılım %
Kadın	62	24,80
Erkek	188	75,20
Toplam	250	100,0

Tablo 4.1'e göre mükelleflerin 62'si kadınlardan oluşmaktadır, 188'i ise erkeklerden oluşmaktadır. Toplamda 250 katılımcı mevcuttur. Ankete katılanlardan % 0,25 'i oranda kadın olup % 0,75'si erkektir.

Grafik 4.1. Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyete Göre Grafikselle Dağılımı



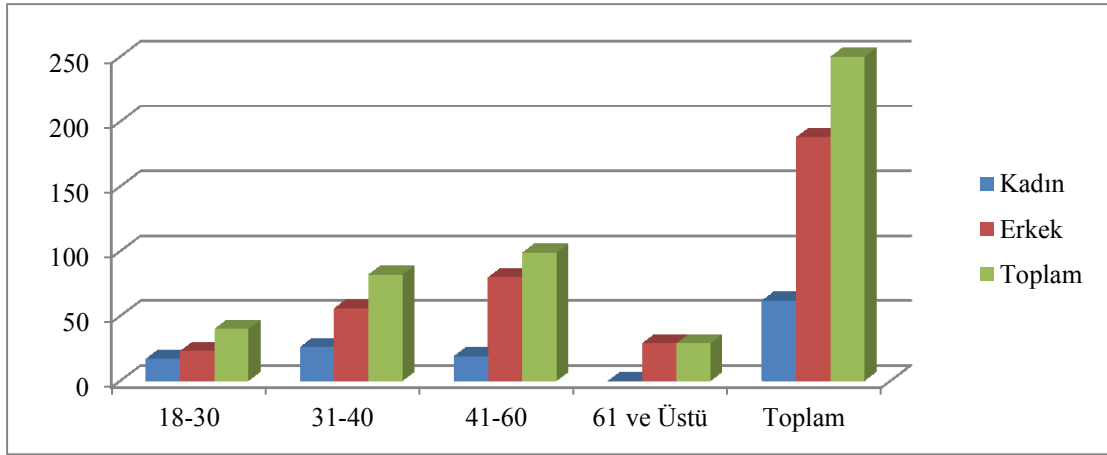
Grafik 4.1' de kadın ve erkeklerin sayılarının gösterimi yapılmıştır. Birinci sütunda kadınların 62 kişi olarak, ikinci sütunda erkeklerin sayısı 188 kişi olarak gösterilmiştir, üçüncü sütun ise kadın ve erkeklerin toplamını 250 kişi olarak göstermektedir.

Tablo 4.2. Ankete katılan mükelleflerin yaşa göre dağılımının değerlendirilmesi

Yaşa Göre Dağılım	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif Yüzde%
18-30	17	23	40	16	16
31-40	26	56	82	32,8	48,8
41-60	19	80	99	39,6	88,4
61 ve Üstü	0	29	29	11,6	100,0
Toplam	62	188	250	100,0	

Anket katılımcılarının %16'sı 18-30 yaş aralığının dadır, %32,8'i 31- 40 yaş aralığının dadır, %39,6'ı 41-60 yaş aralığının dadır, %11,6'sı ise 61 ve üstü yaş aralığındadır. 18-30 yaş Aralığındaki 40 katılımcıdan 17'si kadın olup 23'ü erkektir 31-40 yaş aralığındaki toplam katılımcı sayısı 82 kişi olup 26'sı kadın mükelleflerden, 56'sı ise erkek mükelleflerden oluşmaktadır. 41-60 yaş aralığında ise toplam 99 mükellef katılmıştır, katılımcıların 19'u kadın olup 80 kişi ise erkek mükelleflerden oluşmuştur. 61 ve üstü katılımcıların tamamı erkeklerden oluşmakta olup toplam 29 kişidir.

Grafik 4.2. Anketeye Katılan Mükelleflerin Yaş Ortalamasına Göre Grafiksel Dağılımı



Grafik 4.2 Verilerine göre yatay eksenindeki 18-30 yaş aralığında ki birinci sütundakiler kadınları göstermektedir. Toplam 17'si kadın vergi sorumlusu bulunmaktadır. İkinci sütun erkekleri göstermekte olup toplam 23 erkek vergi mükellefi bulunmaktadır. Üçüncü sütun ise kadın ve erkek toplam katılımcıları temsil etmektedir. Kadın ve erkek toplamı 40 kişidir.

31-40 yaş aralığında ikinci olarak sıralamada yer almıştır. Birinci sütun kadın mükellefleri temsil etmektedir ve toplam 26 kişidir. İkinci sütun erkek mükelleflere aittir. Toplam sayısı 56 kişidir. Kadın ve erkeklerin toplam sayısı 82 kişidir ve üçüncü sütunda yer almaktadır. 31-40 yaş grubunu temsil eden, grafikte üçüncü sütun toplam kadın ve erkek sayısı 82 kişidir.

41-60 yaş grubu mükellefleri temsil eden grafik sütunlarında birinci sıralamadaki sütun kadınlara aittir. Toplam kadın sayısı 19 kişidir. Erkek mükelleflerin sayısı 80 kişidir, toplamda 41-60 yaş aralığındaki mükellef sayısı 99 kişiden oluşmaktadır.

61 ve üstü yaş grubunda ise kadın mükellef bulunmamaktadır, erkek mükellef sayısı ise 29 kişidir.

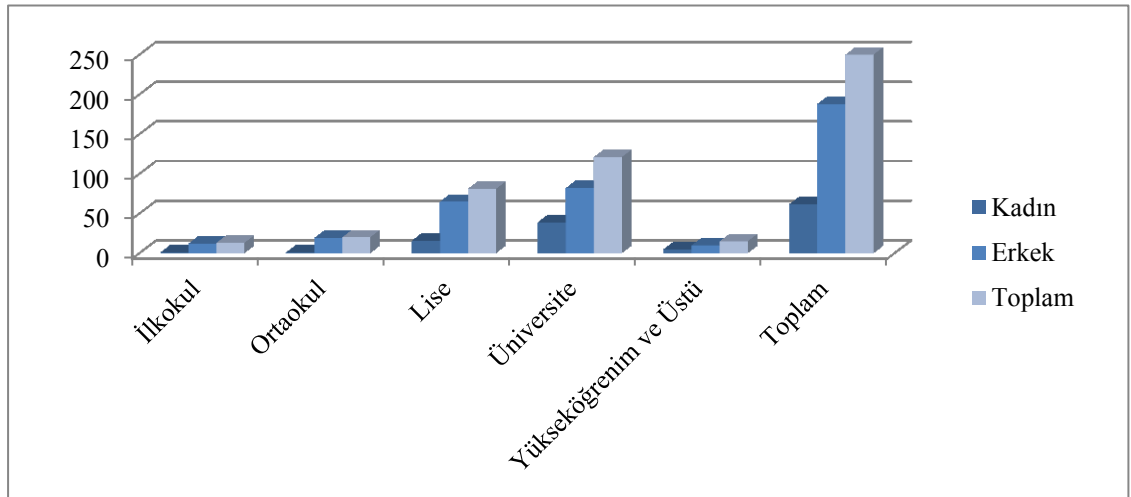
En son Toplam sütun da genel toplam alınarak birinci sütun kadınların toplamını göstermektedir, toplam 62 kadın bulunmaktadır. İkinci sütun erkeklerin toplamını göstermektedir. Anketi toplam 188 erkek mükellef cevaplamıştır Üçüncü sütun ise kadın ve erkeklerin toplamını göstermektedir, toplam sayı 250 kişiden oluşmuştur.

Tablo 4.3. Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Seviyesine Göre Dağılımı

Eğitim Seviyesi	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
İlkokul	1	12	13	5,2	5,2
Ortaokul	1	19	20	8	13,2
Lise	16	65	81	32,4	45,6
Üniversite	39	82	121	48,4	94
Yükseköğretim ve Üstü	5	10	15	6	100,0
Toplam	62	188	250	100,0	

Tablo 4.3'te anket katılımcılarının eğitim seviyesine göre dağılımı ilkökul seviyesindeki katılımcıların toplamı 13 kişidir, yüzdelerik dağılıma göre % 5,2'dir. Ortaokul seviyesindeki katılımcıların toplamı 20 kişidir, yüzdelerik dağılıma göre yüzde % 8'dir. Lise seviyesindeki mükellef sayısı 81'dir, yüzdelerik oranı % 32,4'dür. Üniversite öğrenimi görmüş mükellef sayısı 121 kişidir, yüzdelerik dağılımı % 48,40'dır. Yükseköğretim ve üstü katılımcı sayısı 15 kişi olup, yüzdelerik dağılımın % 6'dır

Grafik 4.3. Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Seviyesine Göre Grafiksel Dağılımı



Mükelleflerin eğitim seviyesine göre dağılımını gösteren Grafik 4.3 verilerine göre Üniversite mezunu mükelleflerin sayısı daha fazla görünmektedir. İkinci sırada Lise

mezunu gelmektedir. Üçüncü sırada Yükseköğrenim mezunları gelmekte, dördüncü sırada İlkokul mezunu mükellefler yer almaktadır.

Eğitim seviyesine göre bir ayırım yapılmış. Anket katılımcılarında ilkokul seviyesinde birinci sütunda yer almıştır ve ilkokul mezunu kadın sayısı 1 kişidir. İkinci sütunda ilkokul mezunu erkek sayısı 12 kişidir. Toplam ilkokul mezunu mükellef sayısı 13 kişidir.

Ortaokul mezunu kadın mükellefler birinci sütunda yer almış olup 1 kişidir, erkek mükellefler ikinci sütunda yer almış ve 19 kişidir. Toplam 20 ortaokul mezunu ankete katılmıştır.

Ankete katılan lise mezunu mükelleflerden 16 kadın mükellefler oluşturmaktadır, 65 erkek mükelleflerden oluşmaktadır. Toplam lise mezunu katılımcı sayısı 81 kişidir.

Üniversite mezunu vergi mükelleflerinden kadınların sayısı 39 kişidir, erkek katılımcıların sayısı 82 kişidir, toplam 121 üniversite mezunu anketi cevaplamıştır.

Yüksek Öğrenim ve Üstü mükelleflerin 5 kişisi kadın olup 10 kişi ise erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo 4.4. Ankete Katılan Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde%	Kümülatif Yüzde%
Ticari Kazanç	41	134	175	70,0	70,0
Zirai Kazanç	2	1	3	1,2	71,2
Serbest Meslek Kazancı	14	44	58	23,2	94,4
Basit Usul	1	6	7	2,8	97,2
Kurum Kazancı	1	1	2	0,8	98,0
Diğer	3	2	5	2,0	100,0
Toplam	62	188	250	100	

Tablo 4.4 mükelleflerin kazanç gruplarına göre dağılımı verilmiştir ticari kazanç sahibi mükelleflerin 41'ini kadınlar oluşturmaktadır. Erkeklerin sayısı 134 kişidir. Toplam 175 kişi olup, katılımcıların %70'i ticari kazanç sahibidir.

Zirai kazanç sahibi kadın mükellef sayısı 2 kişidir, erkek sayısı ise 1 kişidir toplam zirai kazanç sağlayan mükellef sayısı 3 kişiden oluşmaktadır. Kazanç grubunun %1,2'si Zirai kazanç elde etmektedirler.

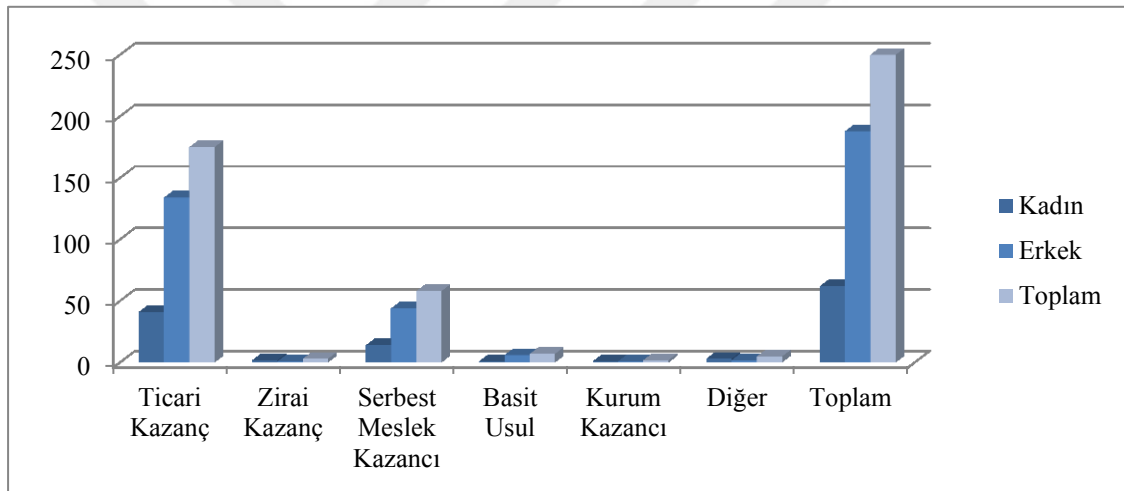
Serbest Meslek kazancı elde eden kadın mükellef sayısı 14 kişi olup, erkeklerin sayısı 44 kişiden oluşmaktadır. Toplam Serbest Meslek kazancı elde eden mükellef sayısı 58 kişi olup katılanların %23,2 'ini oluşturmaktadır.

Basit Usul kazanç sahibi mükelleflerden 1 kişi kadın, 6 kişi erkektir. Toplam 7 kişi olup, mükelleflerin % 2,8'ini oluşturmaktadır.

Kurum kazancı elde eden mükelleflerin 1 kişi kadın ve 1 kişi erkektir. Toplam 2 kişi mevcuttur. Katılımcıların %0,8'ini oluşturmaktadır.

Diğer kazanç gruplarından 3 kişi kadın vergi mükellefidir, 2 kişi ise erkek vergi mükellefidir %2,0 'ı diğer kazanç grubuna aittir.

Grafik 4.4. Ankete Katılan Mükelleflerin Kazanç Gruplarına Göre Grafikselle Dağılımı



Grafik 4.4 verilerine göre ankete katılan vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu Ticari Kazanç sahiplerinden oluşmaktadır. İkinci sırada Serbest Meslek kazancı elde edenler, üçüncü sırada Basit Usul, dördüncü sırada diğer kazanç sahipleri, beşinci Zirai kazanç sahipleri, altıncı sırada Kurum kazancı sahibi vergi mükellefleri yer almıştır.

Ticari kazanç sahibi vergi mükellefleri 175 kişiden oluşmuştur, Serbest meslek kazancı elde eden vergi mükelleflerinin sayısı 58 kişidir, Basit Usul vergi mükellefleri 7 kişidir, Diğer Kazanç sahipleri 5 kişidir, Zirai Kazanç sahipleri 3 kişidir, Kurum kazancı elde eden mükellef sayısı ise 2 kişidir.

4.2.2. Araştırma Sonuçları Analizi

Tablo 4.5. Vergi Bilinci ve Vergi İle İlgili Yükümlülüğün Yerine Getirilmesi Hakkında görüşler

Cinsiyete Göre		Evet	Hayır	Kısmen Evet	Kısmen Hayır	Yüzde	Toplam
	Kadın	49	1	11	1	24,8	62
	Erkek	149	10	22	7	75,2	188
	Toplam %	79,2	4,4	13,2	3,2	100	250
Yaşa Göre	18-30	36	3	1	0	16	40
	31-40	59	4	18	1	32,8	82
	41-60	81	3	12	3	40	99
	61 ve Üstü	21	1	3	4	11,6	29
	Toplam %	79,2	4,4	13,6	3,2	100	250
Eğitim Seviyesine Göre	İlkokul	13	0	0	0	5,2	13
	Ortaokul	14	1	4	1	8	20
	Lise	65	5	9	3	32,8	81
	Üniversite	92	5	20	4	48,4	121
	Yüksek Öğrenim ve Üstü	14	0	1	0	6	15
	Toplam %	79,2	4,4	13,6	3,2	100	250

Vatandaş olarak ödemeniz gereken vergileri tam olarak ödemekte misiniz? Diye sorduğumuzda cinsiyete göre katılımcıların % 78,8 ‘sinin evet diyerek vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam olarak yerine getirdiklerini iddia etmişlerdir, %13,6 ‘sı ise kısmen evet demişlerdir, %4,4 hayır işaretlenmiştir. %3,2 ‘sı ise kısmen hayır işaretlemiştir. Cinsiyete göre baktığımızda %79 kadınlarda evet denilmiş, %79,2 erkeklerde evet denilmiştir.

Kadınlar ve erkekler vergi ile ilgili sorumluluğu hakkında aynı vergi bilincine sahip olabileceklerini gözlemlemekteyiz. Bunun nedeni kadınların da erkekler gibi aynı sosyal yaşamı paylaşmaları nedeni ile olabilir. Eskiden ailenin reisi erkeklerdi şimdi ise kadınlarında çalışma hayatında olmaları nedeni ile bu rolü paylaşmış olmalarından kaynaklanabilir.

Üniversite mezunu kişilerin sayısının fazla olması, eğitim seviyesinin yüksek oranda olması, bilinçli olma oranını artırmaktadır. Bilinç seviyesinin yüksek olması vergi uyumunu artırmıştır.

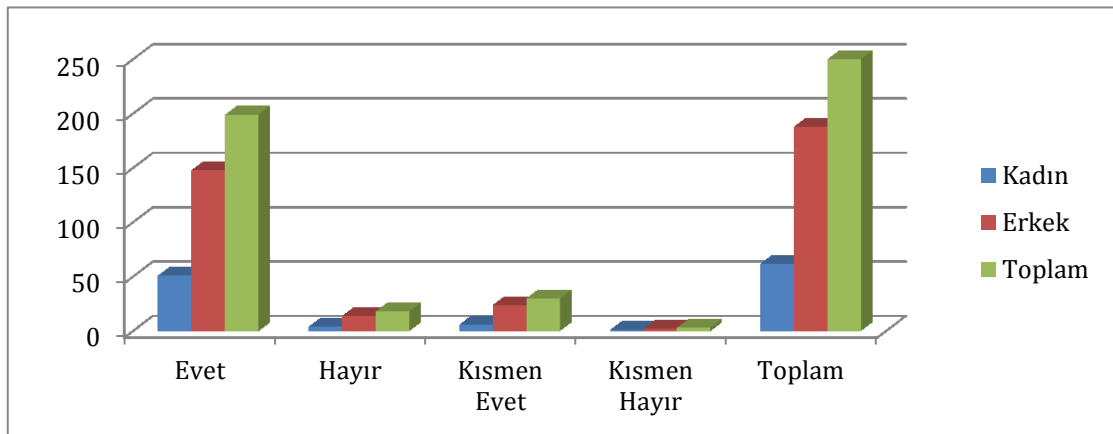
Tablo 4.6. Vergi Oranlarının Yeniden Düzenlenmesi Hakkındaki Düşünceler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	51	148	199	79,6	79,6
Hayır	4	14	18	7,2	86,8
Kısmen Evet	6	24	30	12	98,8
Kısmen Hayır	1	2	3	1,2	100
Toplam	62	188	250	100	

Ülkemizin sosyal ve ekonomik durumları göz önünde bulundurduğumuzda vergi oranlarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmekte misiniz? Diye Vergi mükelleflerine sorulduğunda, anket katılımcılarının %79,6'sı değişmesi gerektiği yönünde bir tercihte bulunmuşlar, %7,2'si hayır demişlerdir, %12 oranında kısmen evet işaretlemişlerdir, %1,2 oranında ise kısmen hayır tercihinde bulunmuşlardır.

Yapılan bu değerlendirme sonucunda ülkemizin sosyal ve ekonomik koşulları göz önünde bulundurularak vergi oranları yeniden düzenlenmelidir.

Grafik 4.5. Vergi Oranlarının Yeniden Düzenlenmesi Hakkındaki Düşünceler



Grafik 4.5 verilerine göre araştırmaya toplam 250 kişi katılmış olup, 199 kişi evet olarak işaretlemiştir, 18 kişi hayır demiş, 30 kişi kısmen evet demiş ve 3 kişi ise kısmen

hayır demiştir. Kadınların 51'i evet, 4'ü hayır, 6'sı kısmen evet ve 1 kişi ise kısmen hayır seçeneğini işaretlemiştir. Erkeklerin 148'i evet demiştir, 14'ü hayır, 24 kısmen evet, 2'si kısmen hayır demiştir.

Vergi mükelleflerinin çoğunluğu evet işaretleyerek vergi oranlarının yüksek olmasından şikâyetçi olmuşlardır. Vergi oranlarının yüksekliğinden yakınan mükellef ödemiş olduğu vergiyi yüksek bulduğu için vergiyi ödememenin yollarını arayacak, belki de vergi kaçırma yoluna başvuracaktır. Veya vergiden kaçınma yollarını deneyecektir.

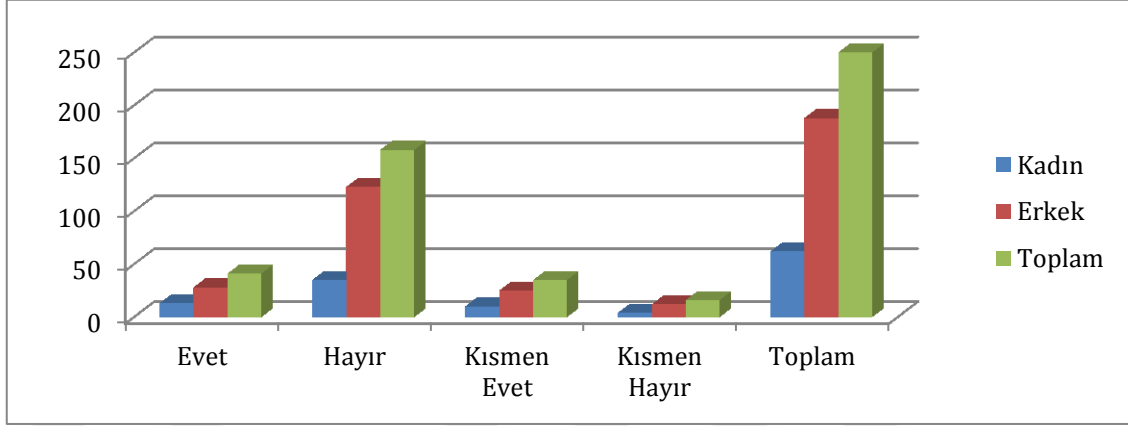
Tablo 4.7. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Cezalarının Caydırıcılık etkisi

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	13	28	41	16,4	16,4
Hayır	35	123	158	63,2	79,6
Kısmen Evet	10	25	35	14	93,6
Kısmen Hayır	4	12	16	6,4	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz? Diye sorduğumuzda Tablo 4.7 verilerine göre %16,4'ü evet demiştir, % 63,2 si hayır demiştir, %14'ü kısmen evet demiş, %6,4'ü ise kısmen hayır tercihiinde bulunmuşlardır.

Anket verilerini yorumladığımızda, vergi kaçakçılığının önlenmesinde, cezaların etkisinin yeterince olmadığı düşüncesinin yaygın bir düşünce olarak görüyoruz. Bu şekilde olmasının başlıca nedenleri arasında insanlar kaçakçılık yapıp ceza aldığıında afların olması insanlar üzerinde cezanın etkisi azaltabilmektedir ve suç işleyen biri tekrar aynı suçları işleyebilmektedir.

Grafik 4. 6. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Cezalarının Caydırıcılık etkisi



Grafik 4.6 verilerine göre vergi mükelleflerinin toplamda 41'i evet demiştir, 158'i hayır demiştir, 35'i kısmen evet, 16'sı ise kısmen hayır seçeneğini işaretlemişlerdir. Kadınların 13'ü evet, 35'i hayır, 10 kişi kısmen evet, 4 kişide kısmen hayır seçeneğini işaretlemişlerdir. Erkek vergi mükellefleri ise 28 kişi evet, 123 kişi hayır, 25 kişi kısmen evet, 12 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

Tablo 4.8. Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olup Olmadığına Dair Düşünceler

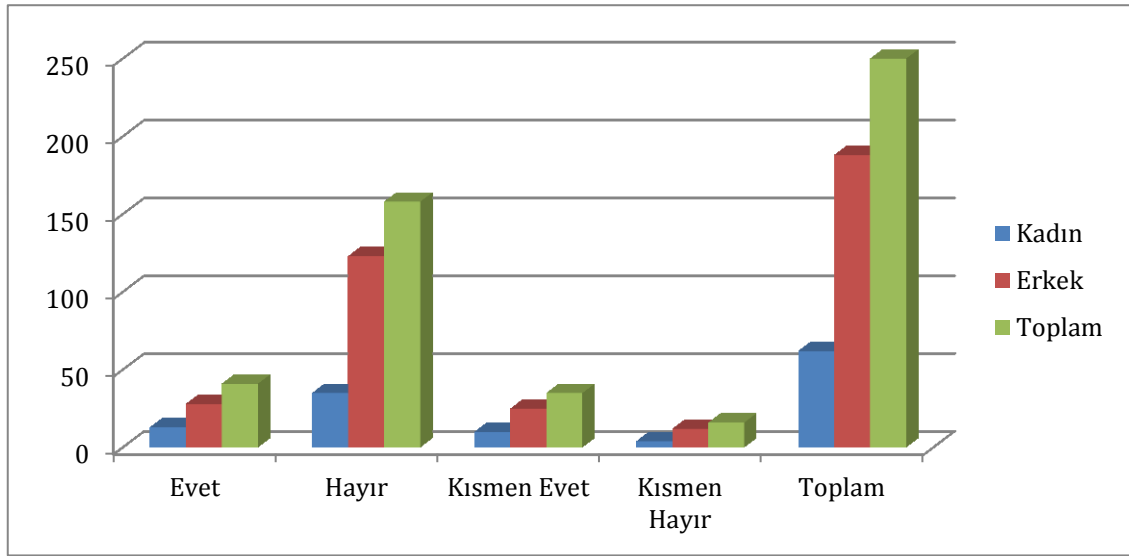
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	11	17	28	11,2	11,2
Hayır	5	131	136	54,4	65,6
Kısmen Evet	11	33	44	17,6	83,2
Kısmen Hayır	35	7	42	16,8	100
Toplam	62	188	250	100	

Ülkemizde vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olduğunu düşünmekte misiniz? Diye sordüğümüzda vergi mükelleflerinin %11,2'si evet basittir demiştir, %54,4'ü hayır basit değildir demiştir, %17,6'sı kısmen evet işaretlemiş ve %16,8'i ise Kısmen hayır demiştir.

Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmadığını düşündüklerini gözlemlemekteyiz. Bunun nedeni zaten karmaşık olan mevzuatın sürekli değişmesi var olana yenilerinin

eklenmesi veya yeni ile eskinin karıştırılmasıdır hatta çelişir duruma düşmesi. Vergi mevzuatının basitleştirilmesi vergi hatalarını azaltacaktır, verginin tahsil edilmesi yönünde olumlu etki yaratacaktır.

Grafik 4.7. Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olup Olmadığına Dair Düşüncelerin Gösterimi



Grafik 4.7 verilerine göre evet diyen vergi mükellefi sayısı 28 kişidir, hayır diyenlerin sayısı 136 kişidir, kısmen evet diyenler 44 kişidir kısmen hayır diyenler 42 kişidir. Kadın vergi mükelleflerinden evet diyenler 11 kişidir, hayır diyenler 5 kişidir, kısmen evet diyenler 11 kişidir, kısmen hayır diyenler 35 kişidir. Erkek vergi mükelleflerinden 17 kişi evet demiştir, 131 kişi hayır demiştir, 33 kişi kısmen evet demişlerdir, 7 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Sık sık değişen vergi mevzuatını anlayabilmek takip edebilmek oldukça karmaşık ve zordur. Bu nedenle de mükellefler açısından zor ve karmaşık olarak nitelendirilmektedir.

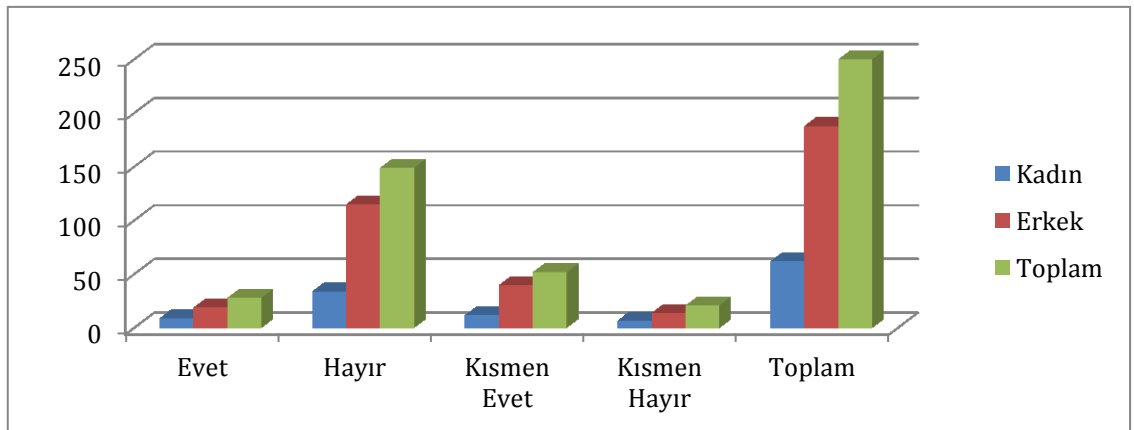
Tablo 4.9. Vergi Yükümlerinin Ödemiş Oldukları Vergi İle Kamu Hizmetleri Arasındaki İlişki Hakkındaki Görüşler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	9	19	28	11,2	11,2
Hayır	34	115	149	59,6	70,8
Kısmen Evet	12	40	52	20,8	91,6
Kısmen Hayır	7	14	21	8,4	100
Toplam	62	188	250	100	

Ödemiş olduğunuz vergilerin size kamusal hizmet anlamında tam olarak döndüğü düşüncesine katılıyor musunuz? Diye sorduğumuzda katılımcılardan %11,2'si evet demiştir, %59,6'sı hayır demiştir, %20,8'i kısmen evet demiştir, %8,4'ü de kısmen hayır demiştir.

Tablo 4.9 verilerine göre ödemiş olduğu vergi ile almış olduğu hizmet arasında doğrudan bağ kuramadığı için vergiyi içsel bir motivasyonla ödemesi oldukça zorlaşacaktır. Ödenen vergilerin nereye harcandığı konusunda şeffaflık olduğu takdirde mükellefler ödemiş olduğu vergilerin akıbeti hakkında bilgi sahibi olacaktır. Doğal olarak ödediği verginin kamusal hizmet olarak döndüğünü gördüğünde içsel bir bağ kurması mümkün olacaktır.

Grafik 4.8. Vergi Yükümlerinin Ödemiş Oldukları Vergi İle Kamu Hizmetleri Arasındaki İlişki Hakkındaki Görüşler



Grafik 4.8 verilerine göre 28 kişi evet işaretlemiş, 149 kişi hayır işaretlemiş, 52 kişi kısmen evet, 21 kişi ise kısmen hayır işaretlemişlerdir. Kadın vergi mükelleflerinden 9'u evet demiştir, 34'ü hayır, 12'si kısmen evet, 7'si ise kısmen hayır demişlerdir. Erkek vergi mükelleflerinin 19'u evet, 115'i hayır, 40 kişi kısmen evet, 14 kişi ise kısmen hayır olarak yer almıştır.

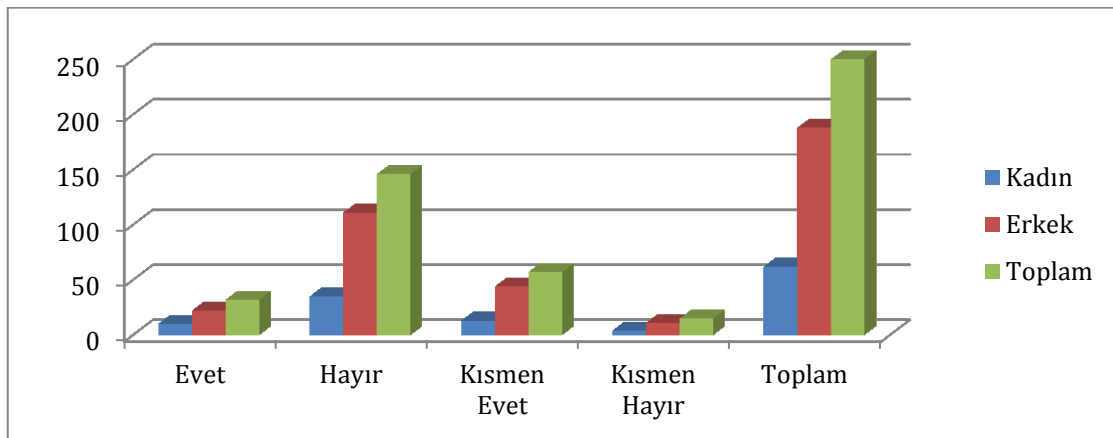
Tablo 4.10. Etkin Bir Denetim Olup Olmadığı Hakkında Görüşler.

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	10	22	32	12,8	12,8
Hayır	35	111	146	58,4	71,2
Kısmen Evet	13	44	57	22,8	94
Kısmen Hayır	4	11	15	6	100
Toplam	62	188	250	100	

Ülkemizde etkin bir vergi denetim sistemi olduğu düşüncesine katılmakta mısınız? Diye sorduğumuzda vergi mükelleflerinin %12,8'i evet demiştir, %58,4'ü hayır demiştir, %22,8'i kısmen evet demiştir, %6'sı ise kısmen hayır cevabını vermiştir.

Katılımcıların vermiş olduğu cevaplar neticesinde, etkin bir denetim olmadığı hakkında, 250 kişinin 146'sı olmadığını iddia etmiştir. Gerek denetçilerin yetersiz sayıda oluşu gerekse sistemden kaynaklanan yetersizlikler, etkin bir denetim sisteminin oluşmasını engel olabilmektedir.

Grafik 4.9. Etkin Bir Denetim Olup Olmadığı Hakkında Görüşler



Grafik 4.9 verilerine göre vergi mükelleflerinin 32'si evet demiş, 146 kişi hayır demiş, 57 kişi kısmen evet, 15 kişi kısmen hayır demişlerdir. Kadın mükelleflerin 10'u evet demiştir, 35'i hayır demiş, 13'ü kısmen evet demiş, 4'ü ise kısmen hayır

demişlerdir. Erkek mükelleflerin 22'si evet, 111'i hayır, 44'ü kısmen evet, 11 kişi ise kısmen hayır demişlerdir. Grafik verilerine göre hayır diyenlerin sayısı daha yüksek orandadır.

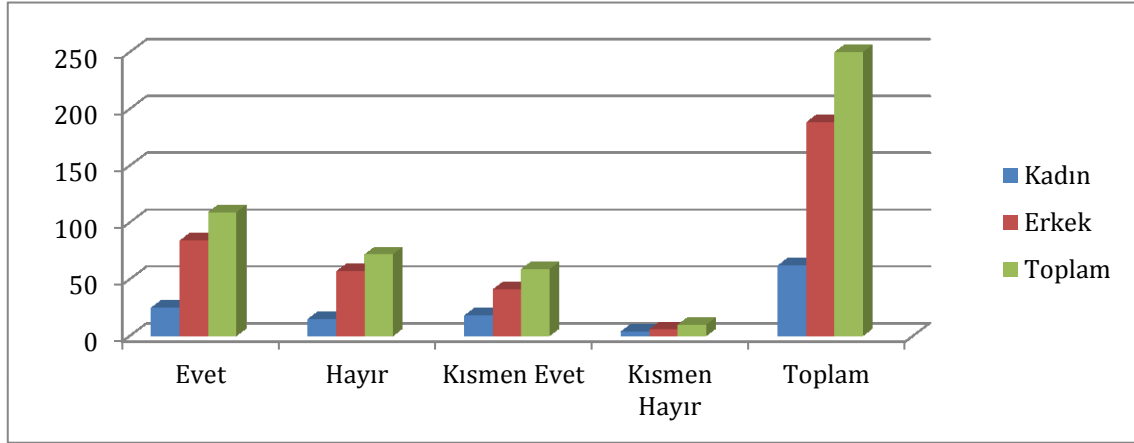
Tablo 4.11. Denetimlerin Sık Sık Yapılmasının Vergi Kayıp ve Kaçakçılığın Azalmasında Etkili Olup Olmadığı Hakkındaki Görüşler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	25	84	109	43,6	43,6
Hayır	15	57	72	28,8	72,4
Kısmen Evet	18	41	59	23,6	96
Kısmen Hayır	4	6	10	4	100
Toplam	62	188	250	100	

Ülkemizde vergi denetimlerinin sıklıkla yapılmasının, vergi kayıp ve kaçakçılık oranların azalacağı düşüncesine katılmakta mısınız? Diye sorduğumuzda, %43,6'sı evet demiştir, %28,8'i hayır demiştir, %23,6'sı kısmen evet demiştir, %4'ü ise kısmen hayır demiştir.

Beyan sistemine tabi olan bir vergilendirme sisteminde doğal olarak vergi kayıp ve kaçakçılıklarına uygun zemin meydana gelebilmektedir. Bu durumu kontrol altına alabilmek, tabi ki etkin bir denetim sayesinde mümkün olabilmektedir. Sık sık yapılan denetimler mükellefi kontrollü davranmaya teşvik edecektir. Fakat sık yapılan denetimler aynı zamanda mükellef üzerinde baskıya neden olacaktır, yılmnlıklar olabilecektir. Uzun aralıklarla yapılan denetimler ise mükelleflerin daha rahat olmasına neden olacaktır. Yakalanma oranı azalacağından vergi kayıp ve kaçakçılıkları artacaktır.

Grafik 4.10. Denetimlerin Sık Sık Yapılmasının Vergi Kayıp ve Kaçakçılığın Azalmasında Etkili Olup Olmadığı Hakkındaki Görüşler



Grafik 4.10 verileri evet diyenlerin sayısının daha fazla olduğunu göstermektedir. Evet diyenlerin sayısı 109 kişidir, hayır diyeler 72 kişidir, kısmen evet diyenler 59 kişidir, kısmen hayır diyenler ise 10 kişidir.

Kadın vergi mükelleflerinin 25'i evet demiştir, 15'i hayır demiştir, 18 kişi kısmen evet demiştir, 4'ü ise kısmen hayır demişlerdir. Erkek vergi mükelleflerinin 84'ü evet demiş, 57'si hayır demiştir, 41'i kısmen evet, 6'sı ise kısmen hayır demişlerdir.

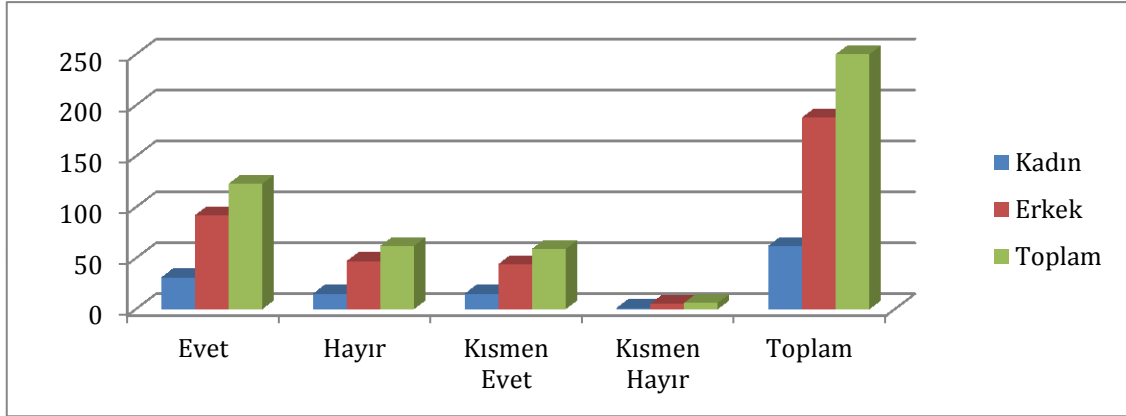
Tablo 4.12. Vergi Denetim Elemanlarının Sayılarının Yeterli Bir Sayıda Olması Denetimin Etkinliğini Üzerindeki Etkisi

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	31	92	123	49,2	49,2
Hayır	15	47	62	24,8	74
Kısmen Evet	15	44	59	23,6	97,6
Kısmen Hayır	1	5	6	2,4	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi denetim elemanlarının sayılarının yeterli bir sayıda olması denetimin etkinliğini artırabilir mi? Sorusunu sorduğumuzda, ankete katılan vergi mükelleflerinin %49,2'si evet, %24,8'i hayır, %23,6'sı kısmen evet, %2,4'ü ise kısmen hayır seçeneğini işaretlemişlerdir.

Vergi mükelleflerinin görüşlerine göre denetim elemanlarının sayısının yeterli olması denetimin etkinliğini artıracakı düşüncesindedirler.

Grafik 4.11. Vergi denetim elemanlarının sayılarının yeterli bir sayıda olması denetimin etkinliğini üzerindeki etkisi



Grafik 4.11 verilerine göre evet diyen vergi mükelleflerinin sayısı daha fazladır. Evet diyenlerin toplam sayısı 123 kişidir. Hayır diyenler 62 kişi, kısmen evet diyenler 59 kişi, kısmen hayır diyenlerin sayısı 6 kişidir.

Kadın vergi mükelleflerinin 31'i evet demiştir,15'i hayır,15' kısmen evet,1 kişi ise kısmen hayır demiştir. Erkek mükelleflerin 92'si evet demiş, 47'si hayır demiş,44'ü kısmen evet, 5 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Tablo 4.13. Vergi idaresinin kayıt dışılığı kontrol altına almak hususundaki çalışmalarının yeterli seviyede olup olmadığı hakkındaki düşünceler

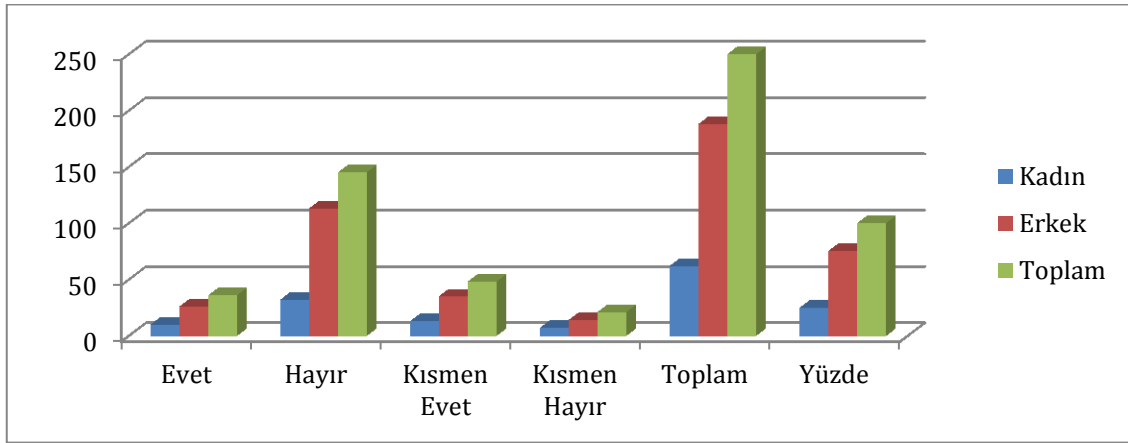
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	10	26	36	14,4	14,4
Hayır	32	113	145	58	72,4
Kısmen Evet	13	35	48	19,2	91,6
Kısmen Hayır	7	14	21	8,4	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi idaresinin kayıt dışılığı kontrol altına almak hususundaki çalışmalarının yeterli seviyede olduğunu düşünüyor musunuz? Diye soruldu ve vergi mükelleflerinin %14,4'ü

evet demiştir, %58'i hayır demiştir, %19,2'i kısmen evet demiş ve %8,4 'ü ise kısmen hayır seçeneğini işaretlemiştir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı birçok ülkede olduğu gibi ülkemizin en büyük sorunlarından biridir. Kayıt dışı ekonomiyi kontrol altına almak için çalışmalar yapılmasına rağmen yapılan bu çalışmalar kayıt dışılığı önlemede yetersiz kalmıştır.

Grafik 4.12. Vergi İdaresinin Kayıt Dışılığı Kontrol Altına Almak Hususundaki Çalışmalarının Yeterli Seviyede Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler



Kayıt dışılığın kontrol altına alınması ile ilgili çalışmaların yeterli olup olmadığı hakkındaki görüşler en çok hayır işaretlenmiştir. Toplamda 250 vergi mükellefinin 36'sı evet demiş, 145 kişi hayır demiş, 48 kişi kısmen evet demiş, 21 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Kadın mükelleflerin 10'u evet, 32'si hayır, 13'ü kısmen evet, 7'si kısmen hayır demiştir. Erkek mükelleflerin 26'sı evet, 113'ü hayır, 35'i kısmen evet, 14'ü ise kısmen hayır demişlerdir.

Tablo 4.14. Vergi Aflarının Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Etkisi

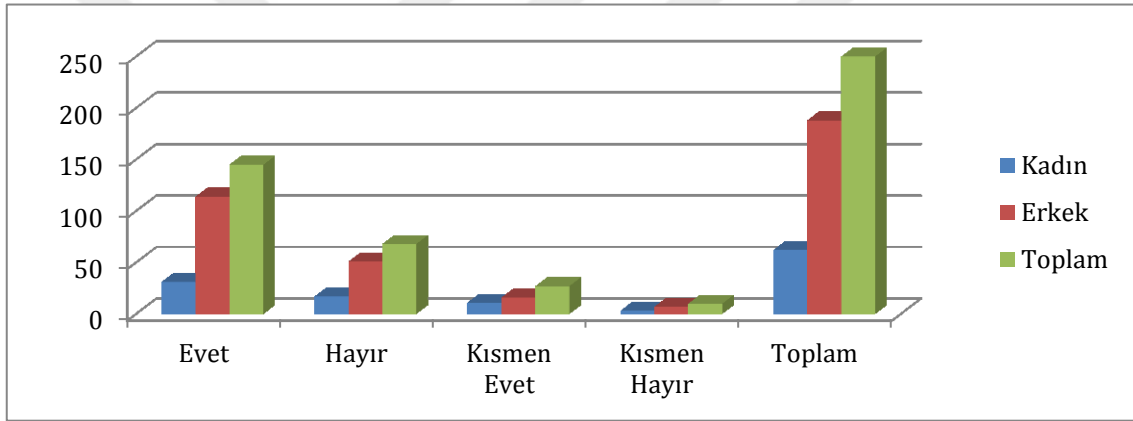
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	31	114	145	58	58
Hayır	17	51	68	27,2	85,2
Kısmen Evet	11	16	27	10,8	96
Kısmen Hayır	3	7	10	4	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi aflarının vergi kaçaklığına yol açtığını düşünüyor musunuz? Diye soruldu ve vergi mükelleflerinin %58'i evet demişlerdir, afların vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etki yarattığını iddia etmişlerdir. %27,2'si hayır işaretlemiş, %10,8'i kısmen evet işaretlemiş ve %4'ü ise kısmen hayır işaretlemiştir.

Vergi afların yapılmasının başlıca nedenlerinden biri bütçe açıklarının kapatılmaya çalışılmasıdır. Diğer bir nedende siyasi olabilir.

Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükellef üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Bu durum adaletsizlik hissi uyandırmaktadır. Nasıl olsa af çıkacak beklentisi içerisine giren mükellefler vergi kayıp ve kaçaklığına neden olacaktır.

Grafik 4.13. Vergi Aflarının Vergi Kaçaklığı Üzerindeki Etkisi



Vergi aflarının vergi kaçaklığına neden olup olmadığı hakkında düşünceleri sorulduğunda Grafik 4.13 verilerine göre en çok evet denilmiş ve vergi aflarının vergi kaçaklığına neden olduğu iddia edilmiştir.

250 vergi mükellefinden 145'i evet demiştir. 68 kişi hayır demiş, 27 kişi kısmen evet demiştir, 10 kişi ise kısmen hayır demiştir.

62 kadın vergi mükellefinden 31'i evet demiştir, 17'si hayır, 11 kişi kısmen evet ve 3'ü kısmen hayır demiştir. 188 erkek mükellef anket katılanlarından 114 kişi evet demiştir, 51 kişi hayır demiş, 16 kişi kısmen evet demiştir, 7 kişi ise kısmen hayır demişlerdir. Vergi afları vergi kaçaklığına neden olabileceği iddia edilmiştir.

Tablo 4.15. Fatura ve Fiş Düzenlenmediğinde Mükelleflerin Yakalanma Endişesi Taşıyıp Taşımadıkları Hakkındaki Düşünceler

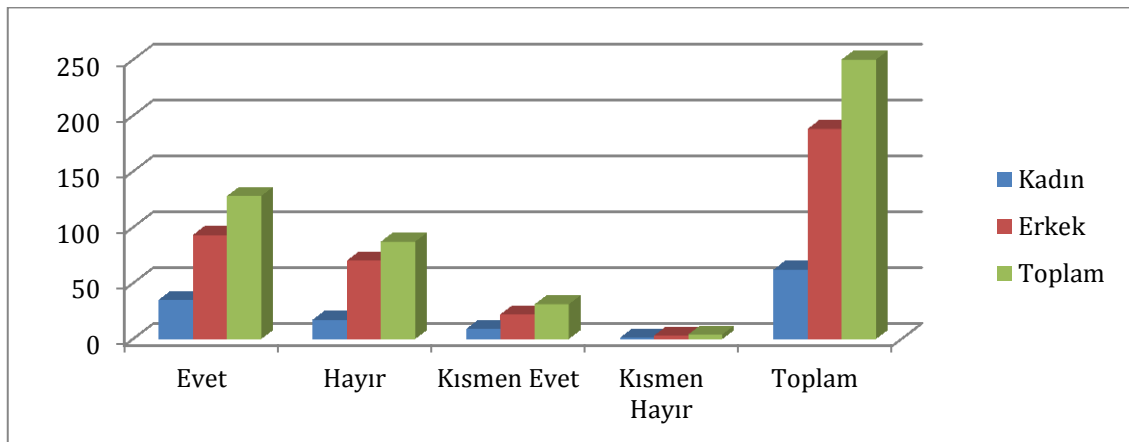
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	35	93	128	51,2	51,2
Hayır	17	70	87	34,8	86
Kısmen Evet	9	22	31	12,4	98,4
Kısmen Hayır	1	3	4	1,6	100
Toplam	62	188	250	100	

Fatura ve fiş düzenlemediğiniz de yakalanacağınız endişesi taşıyor musunuz? Diye soruldu anket katılımcılarının %51,2'si evet demişlerdir, %34,8'i hayır, %12,4' ü kısmen evet, %1,6'sı kısmen hayır demiştir.

Vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi için caydırıcı ve önleyici tedbirlerin alınması, kaçakçılığın önlenmesinde etkili olacaktır.

Tablo 4.15 verilerine göre evet diyenler çoğunlukta olup fatura ve fiş kesmediklerinde yakalanma endişesi yaşamaktadırlar. Yeterli sayıda denetim elemanı olması, denetimlerin daha sık olarak yapılmasına olanak sağlayacaktır. Yakalanmak korkusu taşıyan mükellef ise faturasını ve fişini düzenli olarak düzenlemek zorunda kalacaktır.

Grafik 4.14. Fatura ve Fiş Düzenlenmediğinde Mükelleflerin Yakalanma Endişesi Taşıyıp Taşımadıkları Hakkındaki Düşünceler



Grafik 4.14 Toplam 250 vergi mükellefinden evet diyenlerin sayısı 128 kişidir, hayır diyen vergi mükellefi sayısı 87 kişidir, kısmen evet diyenler 31 kişidir, kısmen hayır diyenler 4 kişidir.

Anket katılanlarından kadın mükelleflerden 35 kişi evet seçeneğini işaretlemiştir, 17 kişi hayır demiş, 9 kişi kısmen evet demiş ve 1 kişi ise kısmen hayır seçeneğini işaretlemiştir. Erkek mükelleflerin 93'ü evet demiş, 70 kişi hayır demiştir, 22 kişi kısmen evet demiş ve 3 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Tablo 4.16. Vergi Mükellefleri Üzerinde Denetimin Etkisinin İncelenmesi

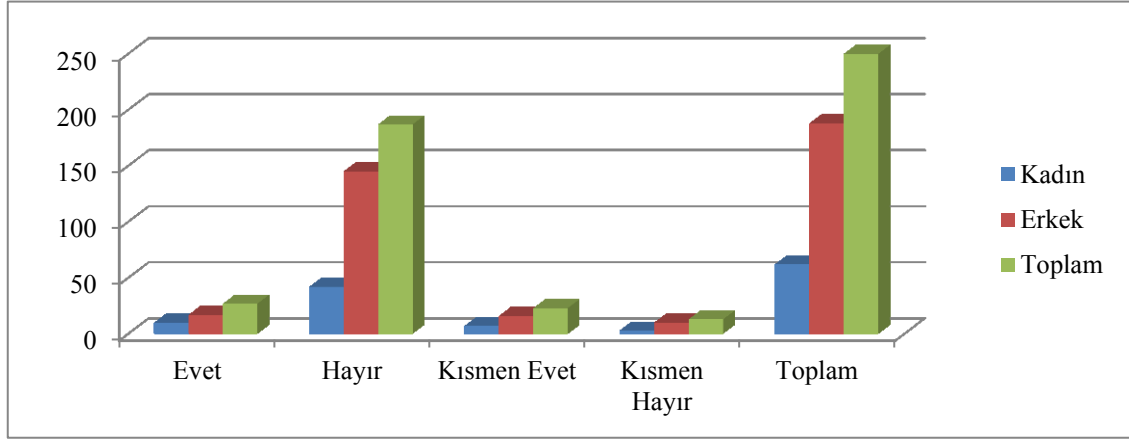
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	10	17	27	10,8	10,8
Hayır	42	145	187	74,8	85,6
Kısmen Evet	7	16	23	9,2	94,8
Kısmen Hayır	3	10	13	5,2	100
Toplam	62	188	250	100	

Hiç denetim olmasa ülkemizdeki vergi mükelleflerinin kazanmış olduğu gelirin tamamı üzerinde vergiyi ödeyeceklerini düşünür müsünüz? Diye sorduğumuzda anket katılanlarının, %10,8'i evet demiştir, %74,8'i hayır demiştir, %9,2'si kısmen evet demiştir, %5,2'si ise kısmen hayır demiştir.

Ülkemizde verginin ödenmesi beyan sistemine göre olduğu göz önünde bulundurularak araştırma sonuçları üzerinde bir değerlendirme yaptığımızda, ortada bir beyan sistemi vardır, mükellef beyanı vermektedir. Tabii ki bu beyanların doğru ve dürüst olarak yapılıp yapılmadığını denetleyecek bir denetim mekanizmasının olması şarttır.

Denetimler olduğu halde vergi kayıp ve kaçaklıklarının olduğunu düşünürsek denetim olmadığında düzenli olarak vergisini ödeyen mükellefte belki de vergisini hiç beyan bile etmeyecektir. Vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklıklarını önlemede önemli bir rolü vardır. Etkin bir vergi denetimi kayıt dışı meydana gelen gelirlerinde kayıt altına alınmasını sağlayacak ve vergi tahsilâtının artması sağlanacaktır. Bu yüzden bir denetim mekanizması zorunludur.

Grafik 4.15. Vergi Mükellefleri Üzerinde Denetimin Etkisinin İncelenmesi



Grafik 4.15 verilerine göre 250 vergi mükellefi katılımcılarından 27 kişi evet demiş, 187 kişi hayır demiş 23 kişi kısmen evet demiş, 13 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

Kadın vergi mükelleflerinden 10 kişi evet demiş, 42 kişi hayır demiş, 7 kişi kısmen evet, 3 kişi kısmen hayır demiştir. Erkek vergi mükelleflerinden 17 kişi evet demiş, 145 kişi hayır demiş, 16 kişi kısmen evet demiş, 10 kişi kısmen hayır demiştir.

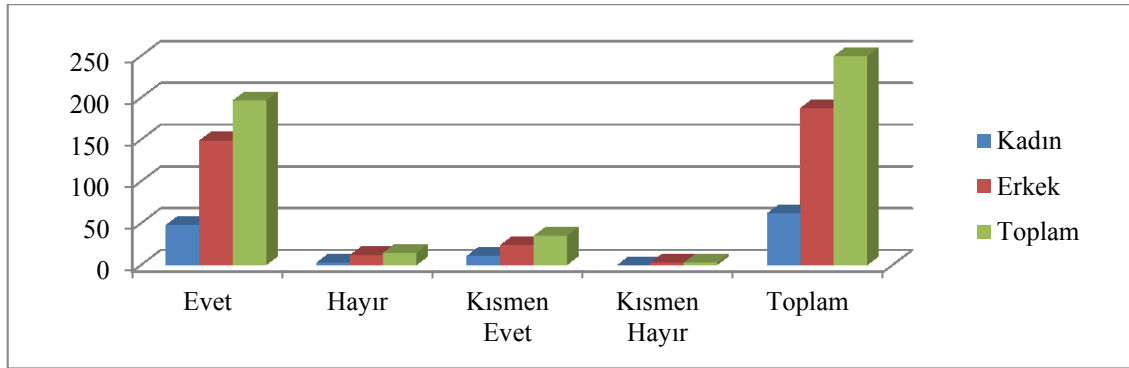
Tablo 4.17. Vergi Mükelleflerinin, Vergi Oranlarının Düşürülmesi Hakkındaki Görüşleri

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	48	149	197	78,8	78,8
Hayır	3	12	15	6	84,8
Kısmen Evet	11	24	35	14	98,8
Kısmen Hayır	0	3	3	1,2	100
Toplam	62	188	250	100	

Sizce vergi oranlarını düşürülmesi verginin tahsil edilmesinde olumlu bir etki yaratır mı? Diye vergi mükelleflerine soruldu tablo 4.17 verilerine baktığımızda %78,8 oranında evet demişlerdir, vergi oranlarının yüksek olduğunu görüşünü yansıtmışlardır. Bu tabloda %6'sı hayır demiştir, %14'ü kısmen evet demiştir, %1,2'si ise kısmen hayır demiştir.

Vergi sorumluları; vergi oranlarının düşürülmesinin verginin tahsil edilmesinde olumlu bir etki yaratacağı görüşünü desteklemişlerdir.

Grafik 4.16. Mükelleflerin Vergi Oranlarının Düşürülmesi Hakkında ki Görüşler



Grafik 4.16 verilerine göre evet diyenler çoğunluktadır, toplam 197 kişi evet demiştir, 15 kişi hayır demiştir, 35 kişi kısmen evet demiştir, 3 kişi kısmen hayır demiştir

Ankete katılan kadın mükelleflerden 48 kişi evet demiştir, 3 kişi hayır demiştir, 11 kişi kısmen evet demiştir, kısmen hayır diyenler bulunmamaktadır. Erkek katılımcılardan 149 kişi evet demiştir, 12 kişi hayır, 24 kişi kısmen evet, 3 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

Vergi mükellefleri tarafından vergi oranları yüksek olarak görülmektedir. Vergi oranların yüksek olması mükellef üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Vergi baskısı yüksek olacaktır. Vergi oranları yüksek bulan mükellef vergi kaçırma veya kaçınma yollarına başvurabilir. Oranlar düşürüldüğü zaman gelir üzerinde olumlu bir etki olacaktır.

Tablo 4.18. Gelir Düzeyi Yüksek Olanlardan Yüksek Vergi Gelir Düzeyi Düşük Olanlardan Düşük Vergi Alınması Hakkındaki Düşünceler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	11	42	53	21,2	21,2
Hayır	3	12	15	6,0	27,2
Kısmen Evet	8	18	26	10,4	37,6
Kısmen Hayır	1	2	3	1,2	38,8
Toplam	62	188	250	100	

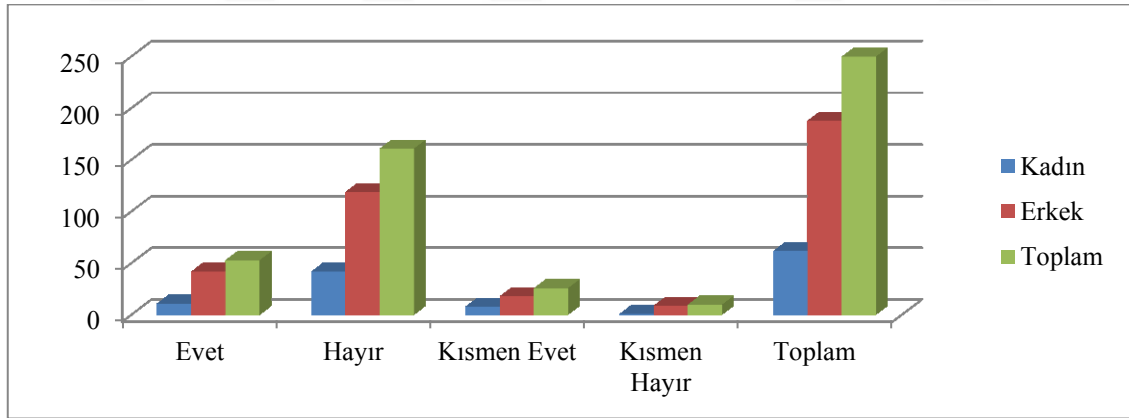
Gelir düzeyi yüksek olanlardan yüksek vergi gelir düzeyi düşük olanlardan düşük vergi alındığını düşünüyor musunuz? Diye vergi mükelleflerine soruldu toplam 250 vergi mükellefinin %21,2'si evet demiştir, %64,4'ü hayır demiştir, %10,4'ü kısmen evet demiştir, %4 'ü kısmen hayır demiştir.

Vergilemede adalet ilkesi vergilendirmenin temel ilkelerinden biri değildir. Vergi mükelleflerinin içsel motivasyonla vergi ödemelerinde önemli bir unsurdur. Adil bir vergi sisteminin vergi uyumunu kolaylaştırıcı bir rolü vardır.

Bir ülkede vatandaşlar elde ettiği gelire göre vergi ödemelidir. Eğer vatandaş kendisinin çok para kazanan kişilerden daha fazla vergi ödediğini düşünüyorsa burada adalet sistemine güvenmediğinin bir göstergesi olabilir.

Asgari ücret geliri elde eden vergi mükellefi ile ticari kazanç elde eden biri aynı oranda vergi vermektedir. Üstelik işçinin vergisi kaynaktan kesilirken ticari kazanç sağlayan kişi beyan sistemine göre vergisini vermektedir. Tahakkuk eden vergi borcunu istediği zaman ödeyebilmekte aflardan yararlanabilmektedir.

Grafik 4.17. Gelir Düzeyi Yüksek Olanlardan Yüksek Vergi Gelir Düzeyi Düşük Olanlardan Düşük Vergi Alınması Hakkındaki Düşünceler



Grafik 4.17 verilerine göre toplam 250 vergi mükellefinin 53'ü evet cevabını vermiş, 161 kişi hayır, 26 kişi kısmen evet, 10 kişi ise kısmen hayır olarak cevaplamışlardır. Hayır diyenler çoğunluktadır. Gelir düzeyleri ile ödemiş olduğu vergiler arasında adalet duygusunu hissedememişlerdir.

Kadın vergi mükelleflerinin 11'i evet demiş, 42 si hayır demiş, 8'i kısmen evet demiş, 1 kişi ise kısmen hayır demiştir. Erkek vergi mükelleflerinden 42 kişi evet demiş, 119 kişi hayır demiş, 15 kişi kısmen evet, 9 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

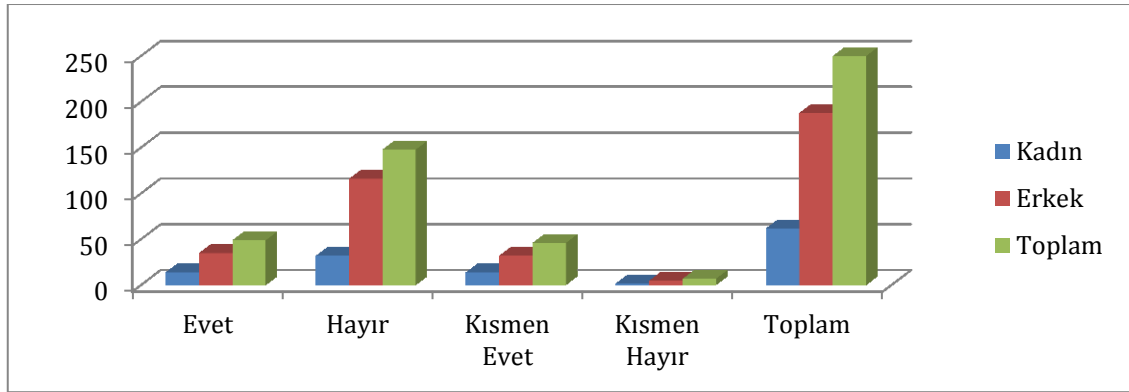
Tablo 4.19. Cezaların Vergi Suçlarını Önlemedeki Caydırıcı Rolü

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	14	35	49	19,6	19,6
Hayır	32	116	148	59,2	78,8
Kısmen Evet	14	32	46	18,4	97,2
Kısmen Hayır	2	5	7	2,8	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi suçlarının önüne geçmek için uygulanmakta olan cezaların caydırıcı nitelikte olduğunu düşünüyor musunuz? Sorusuna verilen cevapların %19,6'sı evet demiş, %59,2'si hayır demiş, %18,4 kısmen evet, %2,8'i kısmen hayır tercihinde bulunulmuştur.

Vergi mükellefleri tarafından doğrudan karşılık almadan yapılan ödemeler mükellefler üzerinde psikolojik baskı meydana getirebilmektedir. Vergiyi ödemek için işsel bir motivasyon sağlamak oldukça zor görünmektedir. Cezaların vergi suçlarının önüne geçmek için caydırıcı nitelikte olmadığı düşüncesini taşımaktadırlar. Yapılan vergi afları da cezaların caydırıcı etkisini azaltabilmektedir.

Grafik 4.18. Cezaların Vergi Suçlarını Önlemedeki Caydırıcı Rolü



Grafik 4.18 verilerine göre 250 vergi mükellefinin 49'u evet demiştir mevcut bulunan cezalar vergi suçunun önüne geçmekte caydırıcı niteliktedir demişlerdir. 148 kişi hayır uygulanmakta olan cezalar caydırıcı nitelikte olmadığı düşüncesini yansıtmışlardır, 46 kişi kısmen evet demiş ve 7 kişi ise kısmen hayır cevabını vermişlerdir.

Kadın katılımcıların 14'ü evet, 32'si hayır, 14'ü kısmen evet, 2'si kısmen hayır seçeneği işaretlemişlerdir. Erkek katılımcıların 35'i evet seçeneğini işaretlemiş, 116'sı hayır seçeneğini işaretlemiş, 32'si kısmen evet, 5'si kısmen hayır demişlerdir.

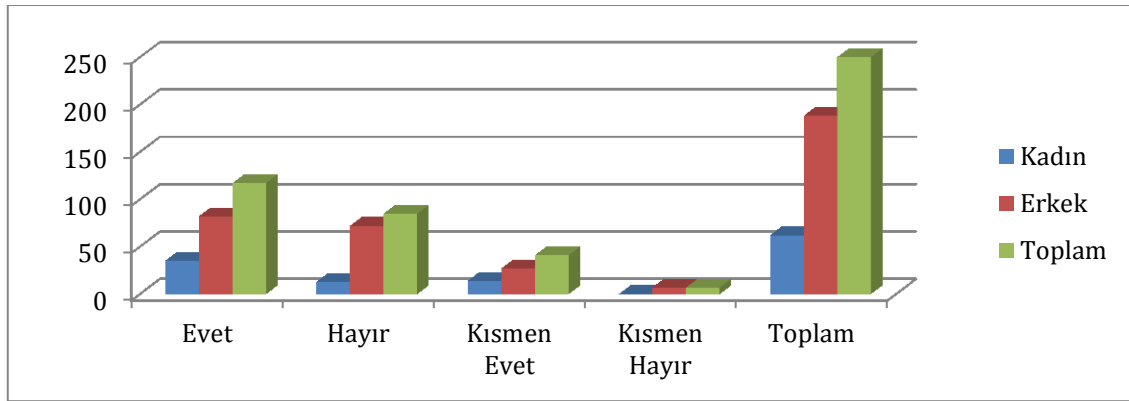
Tablo 4.20. Denetimin Sık Sık Yapılması Hakkındaki Görüşler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	35	82	117	46,8	46,8
Hayır	13	72	85	34	80,8
Kısmen Evet	14	27	41	16,4	97,2
Kısmen Hayır	0	7	7	2,8	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi denetim elemanı olsaydınız sık sık denetim yapılmasını doğru bulur muydunuz? Diye soruldu evet diyenlerin oranı %46,8'dir, hayır diyenlerin oranı %34'dür, kısmen evet diyenler %16,4'tür, kısmen hayır diyenler %2,8'dir.

Denetimlerin sıklığı artırılmalıdır, etkin bir denetim sistemi kurulmalıdır. Denetçilerin sayısı artırılmalıdır. Denetimlerin sık sık yapılması beyanların doğruluk derecesini artıracaktır. Vergi uyumu kolaylaşacaktır.

Grafik 4.19. Denetimin Sık Sık Yapılması Hakkındaki Görüşler



Grafik 4.19 verilerine göre 250 kişiden, toplam 117 'si evet demiştir. Hayır diyenlerin sayısı 85'tir, kısmen evet 41 kişidir, kısmen hayır diyenlerin sayısı 7 kişidir.

Kadın vergi mükelleflerinden 35 kişi evet, 13 kişi hayır, 14 kişi kısmen evet, kısmen hayır seçeneğini işaretleyen olmamıştır. Erkek vergi mükelleflerinden 82 kişi evet

seçeneğini işaretlemiş, 72 kişi hayır işaretlemiştir, 27 kişi kısmen evet işaretlemiştir, 7 kişi kısmen hayır işaretlemiştir.

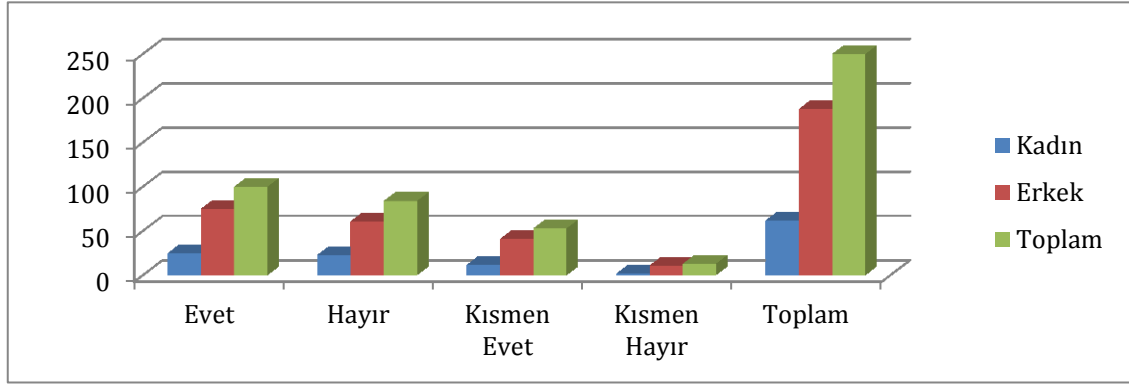
Tablo 4.21. Vergi Suçlarını İşleyenlere Hapis Cezası Verilemesinin Caydırıcılık Etkisi

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	25	75	100	40	40
Hayır	23	61	84	33,6	73,6
Kısmen Evet	12	41	53	21,2	94,8
Kısmen Hayır	2	11	13	5,2	100
Toplam	62	188	250	100	

Vergi suçlarını işleyenlere bazı durumlarda hapis cezalarının olması yeterince caydırıcı nitelikte olduğunu düşünmekte misiniz? Ankete katılan vergi mükelleflerinin %40'ı evet demiştir, %33,6'sı hayır demiştir, %21,2'si kısmen evet demiştir, %5,2'si kısmen hayır demiştir.

213 Sayılı VUK 359 maddesinde belirtilen eylemlerle iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek şeklinde işlenen suçlar kaçakçılık suçlarıdır. Vergi sistemimizde yasalara aykırı bazı ağır ihlallerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörülmüştür. Hapis cezaları olmasına rağmen hala kaçakçılık suçları işlenmektedir. Tablo 4.21 de görüldüğü gibi anket katılımcılarının 33,6 sının görüşlerine göre hapis cezalarının olması da yeterince caydırıcı bir etki yaratmamaktadır iddiasında bulunmuşlardır. % 40'ı ise hapis cezalarını caydırıcı olarak görmektedir. Bu nedenle cezaların yaptırım gücü gözden geçirilmeli ve cezalar yeniden düzenlenmelidir. Hapis cezalarının olması caydırıcı nitelik taşımaktadır. Kısmen olsa da, insanlar hapis cezalarını göze alarak suç işleyebilmektedirler. Bunun sebebi yakalanma oranının düşük olmasından dolayıdır.

Grafik 4.20. Vergi Suçlarını İşleyenlere Hapis Cezası Verilemesinin Caydırıcılık Etkisi



Grafik 4.20 verilerine göre 250 katılımcıdan 100 kişi evet demiştir, 84 kişi hayır demiştir, 53 kişi kısmen evet demiştir, 13 kişi kısmen hayır demiştir.

Kadın vergi mükelleflerinden 25'i evet demiş, 23'ü hayır demiş, 12'si kısmen evet demiş, 2 kişi ise kısmen hayır demiştir. Erkek vergi mükelleflerinden 75'i evet demiş, 61'i hayır demiş, 41'i kısmen evet demiş, 11 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

Tablo 4.22. Mevcut Denetimlerin Adil ve Tarafsız Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler

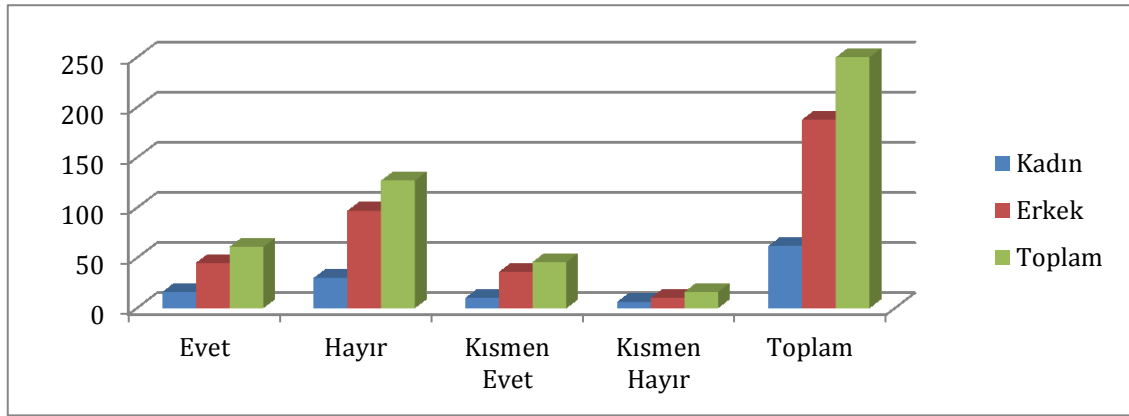
	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	15	27	42	16,8	16,8
Hayır	34	113	147	58,8	75,6
Kısmen Evet	12	37	49	19,6	95,2
Kısmen Hayır	1	11	12	4,8	100
Toplam	62	188	250	100	

Tablo 4.22 de yapılmakta olan denetimler yeterince tarafsız ve adil olarak yapılmakta mıdır? Diye vergi mükelleflerine soruldu alınan cevapların %16,8'i evet demiştir, %58,8'i hayır demiştir, %19,6'sı kısmen evet demiştir, %4,8'i kısmen hayır tercihinde bulunmuşlardır.

Çoğunluğun verdiği cevaplara göre, mevcut denetimlerin yapılmasının adil ve tarafsız olmadığı iddiasında olduğu görülmektedir. Adil ve tarafsız bir vergi incelemesi yapılabilmesi için mükellef haklarının da bilinmesi gerekmektedir.

Vergi incelemeleri kayıt dışı ekonominin azalmasını sağlayacaktır. Vergiye gönüllü uyumun olabilmesi için gerek denetimler yapılırken vergide adalet sağlanması gerekmektedir. Etkin bir vergileme sistemi ve denetim sistemi kurulmalı ve bu sistemin işlerliği sağlanmalıdır.

Grafik 4.21. Mevcut Denetimlerin Adil ve Tarafsız Olup Olmadığı Hakkındaki Düşünceler



Grafik 4.21 verilerine göre toplam 250 mükellefin 42'si evet demiştir, 147'si hayır demiştir, 49'u kısmen evet demiştir, 12'si kısmen hayır işaretlemiştir.

Kadın vergi mükelleflerinden 15 kişi evet seçeneğini işaretlemiş, 34 kişi hayır, 12 kişi kısmen evet, 1 kişi kısmen hayır tercihinde bulunmuşlardır. Erkek vergi mükelleflerinin 27'si evet demiş, 113 kişi hayır demiş, 37 kişi kısmen evet demiş ve 11 kişi ise kısmen hayır işaretlemiştir.

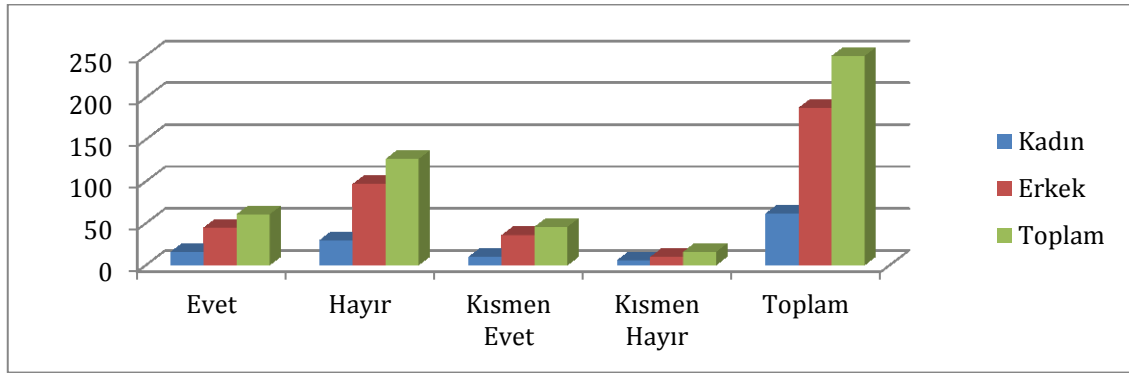
Tablo 4.23. Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların Tahsil Edilmesi Konusunda İdarenin Etkin ve Adil davranıp Davranmadığı Hakkında Görüşler

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	16	45	61	24,4	24,4
Hayır	30	97	127	50,8	75,2
Kısmen Evet	10	36	46	18,4	93,6
Kısmen Hayır	6	10	16	6,4	100
Toplam	62	188	250	100	

Tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsil edilmesi konusunda idarenin etkin ve adil davrandığını düşünüyor musunuz? Diye soruldu anket katılımcılarının %24,4'ü evet demiş, %50,8'i hayır demiş, 18,4'ü kısmen evet, %6,4'ü kısmen hayır demişlerdir.

Tablo 4.22 verilerine göre Anket katılanlarının tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsil edilmesi konusunda idarenin etkin ve adil olmadıklarını düşünmektedirler.

Grafik 4.22. Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların Tahsil Edilmesi Konusunda İdarenin Etkin ve Adil davranıp Davranmadığı Hakkında Görüşler



Grafik 4.22 verilerine göre 250 vergi mükellefi katılmıştır. Anket katılımcılarının 61'i evet demiş, 127'si hayır demiştir, 46'sı kısmen evet demiş, 16'si kısmen hayır demiştir. Kadın vergi mükelleflerinin 16'sı evet demiştir, 30 kişi hayır demiştir, 10 kişi kısmen evet, 6 kişi kısmen hayır demiştir. Erkek vergi mükelleflerinin 45'i evet demiş, 97'si hayır demiştir, 36 kişi kısmen evet demiş, 10 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

Tablo 4.24. Vergi bilinci ve Vergi Ahlakı Sorgulaması

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	47	140	187	74,8	74,8
Hayır	10	21	31	12,4	87,2
Kısmen Evet	5	26	31	12,4	99,6
Kısmen Hayır	0	1	1	0,4	100
Toplam	62	188	250	100	

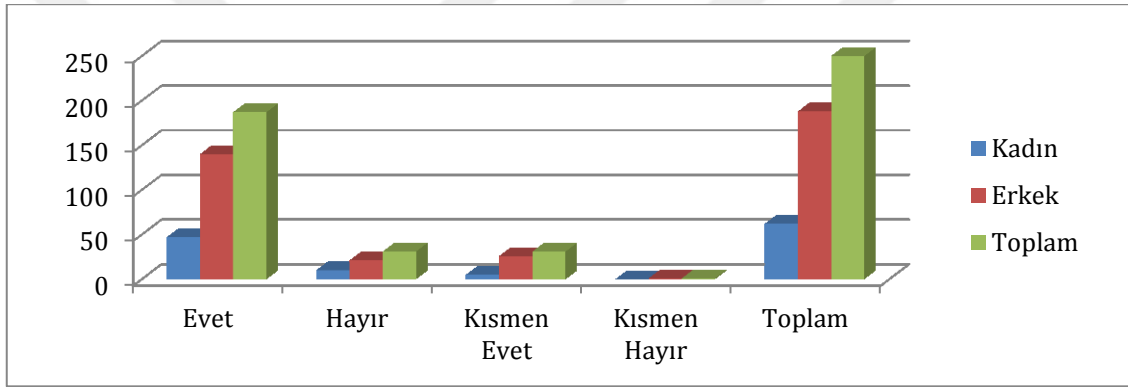
Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm. Dedığımızda vergi mükelleflerinin %74,8'i denetim olmasa dahi vermiş olduğu mal ve

hizmetleri kayda geçireceklerini iddia etmişlerdir. %12,4'ü hayır diyerek kayda geçirmeyeceğini, %12,4'ü kısmen evet demiştir, %0,4'ü kısmen hayır demiştir.

Verilen cevaplar aslında vergi bilinci ve vergi ahlakının var olduğunu vergi mükelleflerin içsel bir motivasyon ile vergiyi ödemek istediklerini gözlemlemekteyiz. Fakat bu arada ne olmaktadır ki insanlar vergi kaçırmak istemediği halde, vergi suçlarının önüne geçilemiyor. Bunun nedeni vergi psikolojisi ve kişisel çıkarlar olabilir.

Vergi ahlakı ve kişisel ahlak ayırımından kaynaklanabileceği düşünebiliriz. Kişisel ahlak yoğun bir şekilde var ama vergi ahlakının ve bilicinin tam oturmadığı kanaatine varmak mümkün olabilir.

Grafik 4.23. Vergi bilinci ve Vergi Ahlakı Sorgulaması



250 Anket katılımcılarından 187 kişi evet diyerek kendilerinin vermiş olduğu mal ve hizmeti denetim olmasa da kayda geçirdiklerini iddia etmişlerdir, 31 kişi hayır eğer denetim olmasaydı verdiğim mal ve hizmeti kayda geçirmezdim demişlerdir, 31 kişi ise kısmen evet demiştir, 1 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Kadın vergi mükelleflerinden 47 kişi evet demiştir, 10 kişi hayır demiştir, 5 kişi kısmen evet demiştir, kısmen hayır diyen bulunmamıştır. Erkek vergi mükelleflerinden 140 kişi evet demiştir, 21 kişi hayır demiştir, 26 kişi kısmen evet demiştir, 1 kişi ise kısmen hayır demiştir.

Tablo 4.25. Vergilerdeki Sürekli Yapılan Afların Vergisini Zamanında Ödeyenler üzerinde etkisi

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %	Kümülatif %
Evet	36	132	168	67,2	67,2
Hayır	13	32	45	18	85,2
Kısmen Evet	11	23	34	13,6	98,8
Kısmen Hayır	2	1	3	1,2	100
Toplam	62	188	250	100	

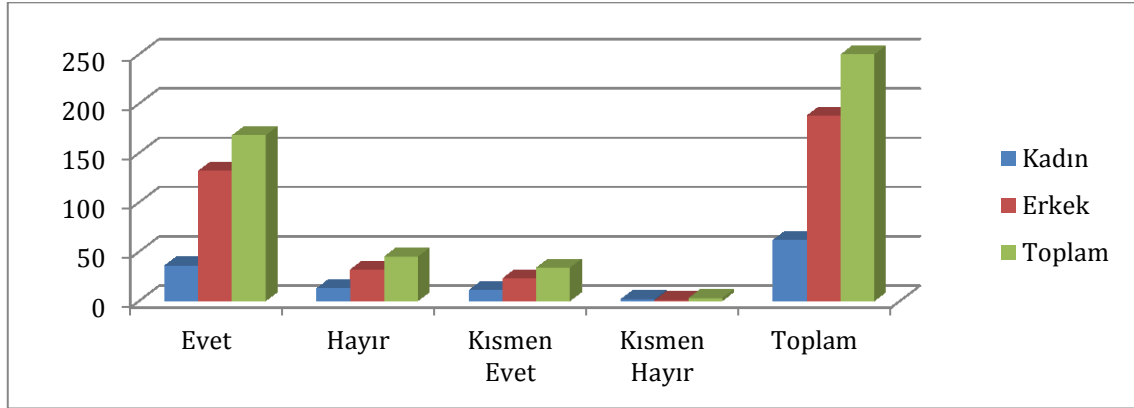
Vergilerdeki sürekli yapılan afların vergisini zamanında ödeyenler üzerinde olumsuz etki yaratır mı? Diye soruldu verilen cevapların %67,2'si evet diyerek, olumsuz etki yaratacağı yönünde cevap vermiştir, %18'i hayır yaratmaz demiştir, %13,6'sı kısmen evet demiştir, %1,2'si kısmen hayır cevabını vermişlerdir.

Verilen cevaplara bakıldığında, yapılan aflar vergisini düzenli olarak zamanında ödeyenler üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Ödemeyenlerin nasıl olsa af çıkacak beklentisine girmesine neden olacaktır. Yapılan aflar vergi uyumunu etkilemekte ve eşitlik ilkesini bozmaktadır.

Vergi geliri elde etmek isterken, düzenli ödeyenler üzerinde olumsuz bir etki meydana gelmektedir. Nasıl olsa af çıkıyor şimdiye kadar düzenli ödedim de ne oldu ödemeyenler kazançlı çıkıyor düşüncesine kapılarak düzenli ödeyenlerinde vergilerini artık düzenli ödememe eğilimi yüksek olacaktır.

Mükellefler arasında eşit olmayan bir vergi dağılımı ortaya çıkacaktır. Kısa vadede bütçe açıkları kapanırken uzun vadede bozucu etkisi ortaya çıkacaktır.

Grafik 4.24. Vergilerdeki Sürekli Yapılan Afların Vergisini Zamanında Ödeyenler üzerinde etkisi



Grafik 4.24 verilerine göre anket katılımcılarının toplam 250 vergi mükellefinden evet diyenlerin sayısı 168 kişidir, hayır diyenleri sayısı 45 kişidir, kısmen evet diyenlerin sayısı 34 kişidir, kısmen hayır diyenler 3 kişidir

Kadın vergi mükelleflerinden 36 kişi evet yanıtı vermiştir, 13 kişi hayır, 11 kişi kısmen evet, 2 kişi kısmen hayır demişlerdir. Erkek vergi mükelleflerinden 132 kişi evet demiştir, 32 kişi hayır demiştir, 23 kişi kısmen evet demiştir, 1 kişi ise kısmen hayır demişlerdir.

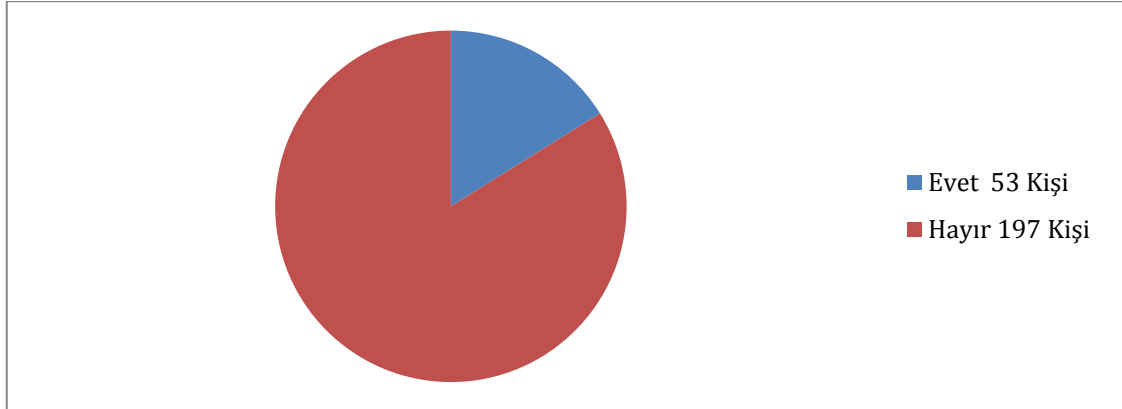
Tablo 4.26. Yapılan Denetimlerin Sıklığı Hakkında Değerlendirme

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %
Evet	10	43	53	21,2
Hayır	52	145	197	78,8
Toplam	62	188	250	100

Son beş yıl içinde herhangi bir denetim geçirdiniz mi? Sorusuna verilen cevapların %21,2'si denetim geçirmiştir, %78,8'i denetim geçirmemişlerdir. Denetim oranlarının düşük olması nedeni ile mükelleflerin denetim geçirmemeleri, kayıt dışı bırakılan vergi gelirlerinin oranının yüksek olabileceğini, vergi kayıp ve kaçakçılık oranlarının yüksek olabileceğini düşünmek mümkün olabilir.

Devletin finansman ihtiyacını karşılayabilmek için denetim oranları artırılmalıdır. Denetleneceğini bilen mükellef vergi gelirlerini eksiksiz beyan etme eğiliminde olacaktır.

Grafik 4.25. Yapılan Denetimlerin Sıklığı Hakkında Değerlendirme



Son beş yıl içinde ankete katılan, 250 mükelleften 53 kişi denetim geçirmiştir, 197 kişi denetim geçirmemiştir.

Denetlenme korkusu yaşayan mükellefler beyan sistemine göre çalışan vergilemeyi, doğru bir şekilde beyan edecek ve kayıt altına alınması sağlanacaktır.

Tablo 4.27. Yapılan Denetimlerin Sonucu Cezaya Maruz Kalınması Hakkında Değerlendirme

	Kadın	Erkek	Toplam	Yüzde %
Evet	6	24	30	56,60
Hayır	4	19	23	43,40
Toplam	10	43	53	100

250 vergi mükelleflerinden 53 vergi mükellefi denetim geçirmiştir. 53 vergi mükellefinden 30'u cezaya maruz kalmıştır. Yapılan denetimler sonucu cezaya maruz kalanların oranı %56,60 olmuştur. Ceza almayanların oranı %43,40 olmuştur.

Etkin bir denetim sistemi mükellefler arasında oluşan adaletsizliklerin önlenmesinde etkin bir yöntemdir. Vergi kayıp ve kaçakçılıklarının önemli oranda azalmasına neden olacak ve devletin finansman ihtiyacına büyük oranda çözüm olacaktır.

Denetimin kayıt dışılığı önlemede önemli bir fonksiyonu görülmektedir. Verginin tahsil edilmesinde büyük oranda etkisi olacaktır.

Tablo 4.28. Verginin Mükellef Tarafından Karşılığının Ne Olduğu Görüşünün Değerlendirilmesi

	TOPLAM	YÜZDE %
a)Kamu hizmetlerinin karşılanması için yapılan bir ödemedir	153	61,2
b)Zorunlu olarak yapılan bir ödemedir	19	7,6
c)Vergi bir ödevdir	52	20,8
d)Vergi mükellef için bir yükür	26	10,4
TOPLAM	250	100

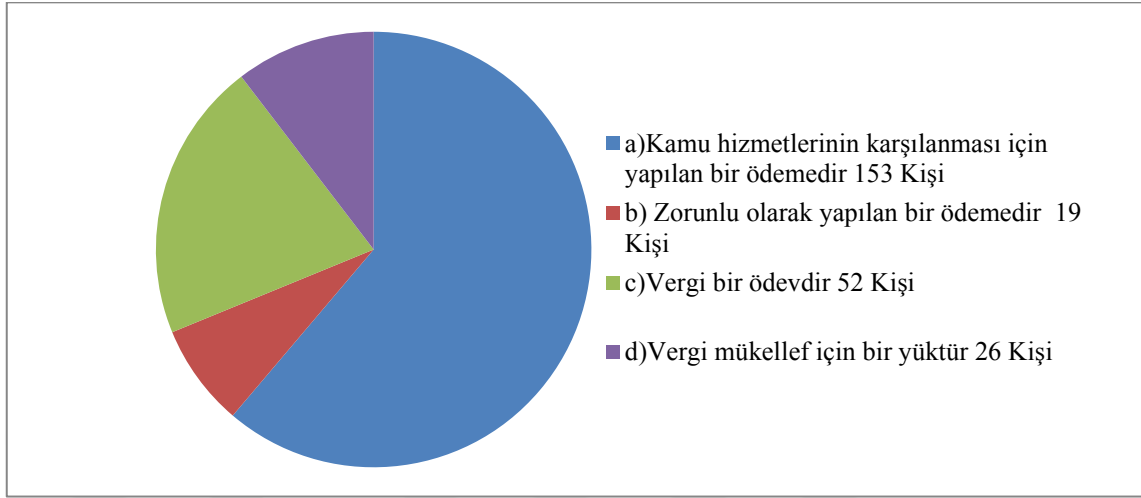
Verginin karşılığı aşağıdakilerden hangisidir? Diye vergi mükelleflerine sorulduğunda, verginin kamu hizmetlerinin karşılanması için yapılan bir ödemedir cevabını verenlerin oranı %61,20'dir.Yapılan ödemelerin kamu giderlerinin finansmanı için yapıldığını kabul etmektedirler ve bunun bilinci içindedirler.

Zorunlu bir ödemedir diyenlerin oranı %7,6'dır. Bu seçenekte de kamu hizmetlerinin karşılanması zorunlu bir giderlerdendir, bu gideri karşılamak için yapılan zorunlu bir ödemedir. Görüşünü yansıtmışlardır.

Verginin bir vatandaşlık görevi olduğunu, yapılması gereken bir görev olduğunu düşünenlerin oranı %20,8'dir. Vergi bilinci ve verginin içselleştirilerek vatandaş için yapılması gereken bir ödev olduğunu yansıtmışlardır.

Vergi mükelleflerinin %10,4'ü verginin mükellef üzerinde olan bir yük olarak görmektedirler. Bu yükten kurtulmak için vergiden kaçınma ya da kaçırma yoluna gidilebilecektir. Bu yükü üzerinden atmak yollarını araştırabilir.

Grafik 4.26. Verginin Mükellef Tarafından Karşılığının Ne Olduğu Görüşünün Değerlendirilmesi



250 vergi anket katılımcılarından 153'ü kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmüş, 19'u zorunlu olarak yapılan bir ödeme olarak görmüş, 52'si verginin bir ödev olduğunu işaretlemiş, 26 vergi mükellefi ise verginin mükellef için bir yük olarak gördüğünü ifade etmişlerdir.

Tablo 4.29. Vergi Oranlarının Artırılması Karşısındaki Oluşan Tepkinin Değerlendirilmesi

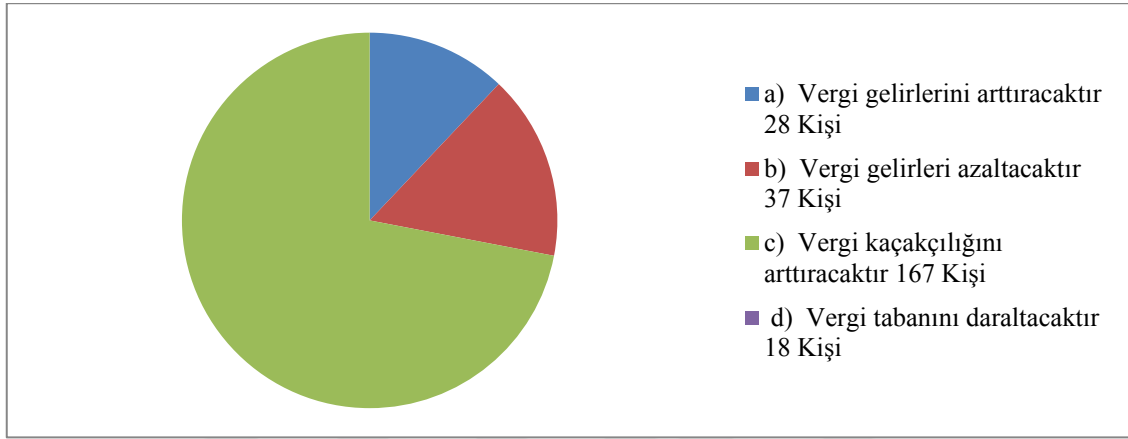
	Toplam	Yüzde %
a) Vergi gelirlerini arttıracaktır	28	11,2
b) Vergi gelirleri azaltacaktır	37	14,8
c) Vergi kaçakçılığını arttıracaktır	167	66,8
d) Vergi tabanını daraltacaktır	18	7,2
Toplam	250	100

Sizce vergi oranlarının artırılması nasıl bir etki oluşturacaktır? Diye vergi mükelleflerine soruldu, 250 vergi mükellefinin %11,2'si vergi gelirlerini arttıracaktır demişlerdir, %14,8'i vergi gelirlerini azaltacaktır, %66,8'i vergi kaçakçılığını arttıracaktır, %7,2'si vergi tabanını daraltacaktır cevabını vermişlerdir.

Kısa vadede vergi gelirlerini artırmasına rağmen, uzun vadede vergi gelirlerini azaltacaktır. Vergi oranlarını yüksek bulan mükellef haksız yere yüksek vergi ödediği

düşüncesine kapılacaktır ki burada vergi kaçakçılığını artması seçeneğini işaretleyenler bu yönde bir eğilim oluşacağı kanaatindedirler. Verginin yükselmesi yüksek vergi nedeni ile kazancı azalan mükellef, işe devam etmek yerine faaliyeti durdurma kararı da alabilir.

Grafik 4.27. Vergi Oranlarının Artırılması Karşısındaki Oluşan Tepkinin Değerlendirilmesi



Grafik 4.27 verilerine göre ankete katılan 250 vergi mükelleflerinden 28'i vergi gelirleri artacaktır düşüncesindedirler, 37 vergi mükellefi vergi gelirleri azalacaktır demiştir, 167 vergi mükellefi vergi kaçakçılığının artacağı görüşünü savunmuşlardır, 18 vergi mükellefi ise vergi tabanının daralacağı görüşündedirler.

Tablo 4.30. Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Görüşler

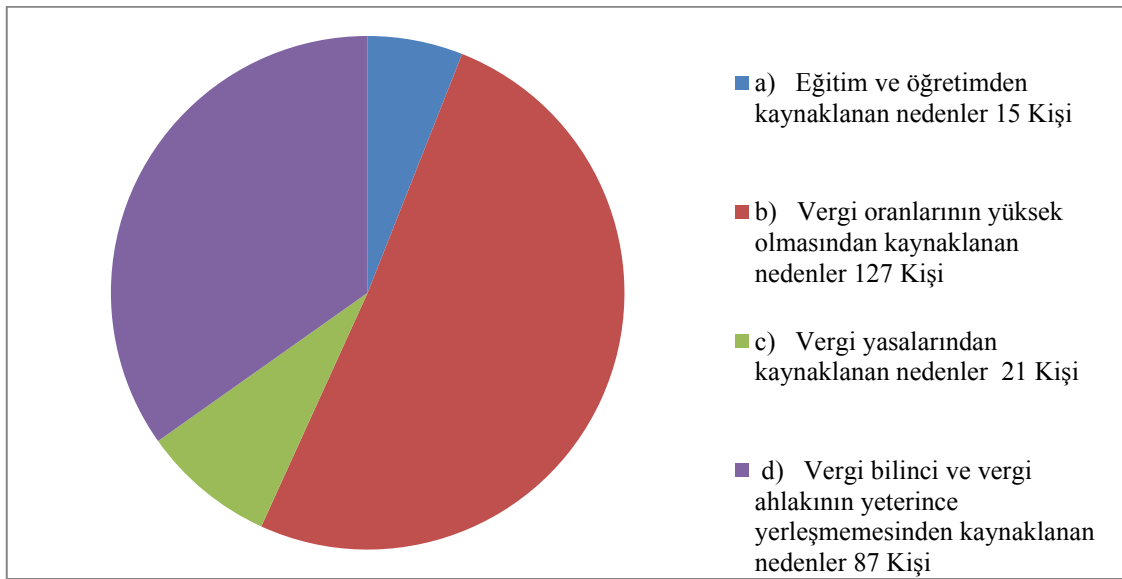
	Toplam	Yüzde %
a) Eğitim ve öğretimden kaynaklanan nedenler	15	6
b) Vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanan nedenler	127	50,8
c) Vergi yasalarından kaynaklanan nedenler	21	8,4
d) Vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemesinden kaynaklanan nedenler	87	34,8
Toplam	250	100

Ülkemizde vergi kaçakçılıklarının en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir? Diye anket katılımcılarına soruldu, eğitim ve öğretimde kaynaklanan nedenleri seçenlerin oranı %6'dır. Vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanan nedenler %50,8'dir.

Vergi yasalarından kaynaklanan nedenler %8,4'tür. Vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemesinden kaynaklanan nedenler %34,8'dir.

Vergi mükellefleri mevcut vergi oranların yüksek olmasından yakınmışlardır. Vergi bilinci vergi ahlakının oluşması, vergiyi ödeyen mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırıcı etki yaratacaktır. Bu konuda yapıcı ve yaratıcı olanakların oluşması sağlamaya çalışılmalıdır. Eğitim ve öğretim sayesinde halkın bilinç seviyesi yükseltilmelidir.

Grafik 4.28. Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Görüşler



Ankete katılan 250 vergi mükellefinden 15 vergi mükellefi vergi kaçakçılığının eğitim ve öğretimden kaynaklanan nedenlerden dolayı olduğunu savunmuşlardır, 127 vergi mükellefi vergi oranlarının yüksek olmasından dolayı kaçakçılık suçları vardır demişlerdir. 21 vergi mükellefi ise vergi yasalarından kaynaklanan nedenlerden dolayı kaçakçılık suçları olmaktadır, 87 vergi mükellefi ise vergi bilincinin ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemesinden dolayı vergi uyumu gerçekleşmemiştir. İddiasında bulunmuşlardır.

Tablo 4.31. Vergiyi Kim Düzenli Öder Hakkındaki Görüşler

	TOPLAM	YÜZDE %
a) Dindar mükellef	7	2,8
b) Ahlaki değerleri fazla olan mükellef	118	47,2
c) Eğitim seviyesi yüksek olan bilinçli mükellef	108	43,2
d) Yüksek gelir elde eden mükellef	17	6,8
TOPLAM	250	100

Vergiyi kim düzenli öder? Diye sorduk verilen cevaplarda %2,8 dindar mükellef düzenli öder denilmiştir. %47,20 ahlaki değerleri fazla olan mükellef öder denilmiştir. %43,20 eğitim seviyesi yüksek olan bilinçli mükellef öder denilmiştir. %6,8 yüksek gelir elde eden mükellef öder denilmiştir.

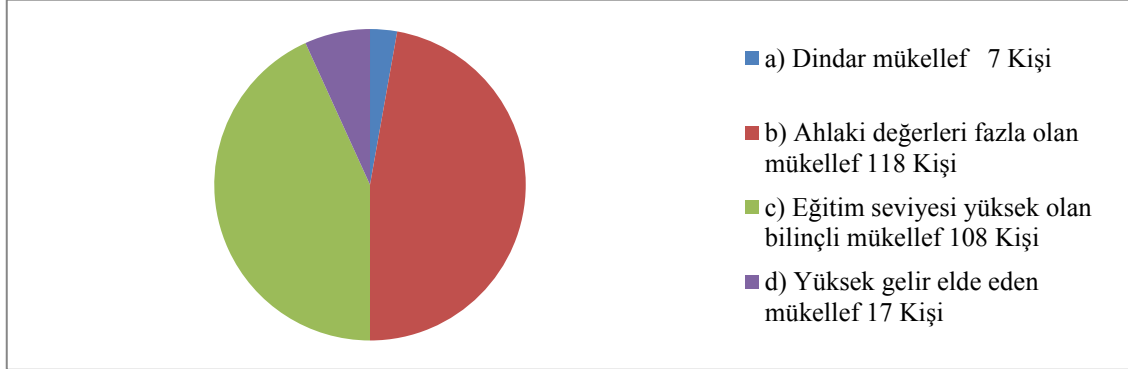
Eğitim seviyesi yüksek olan ülkelerdeki suç oranları daha düşük bir seviyededir. Dünyanın her tarafında eğitim seviyesi ne kadar yüksek ise suç oranı da o kadar düşüktür. Ekonomik refah seviyesi de o kadar yüksektir. Bu nedenle de yüksek refah içinde olan kişiler arasında suç oranı da düşmektedir. Ahlaki değerlerin kazanılması eğitim ve öğretimle sağlanabilir. Bu nedenle eğitim ve öğretime önem verilerek, halkın bilinç seviyesi yükseltilmelidir. Eğitim sayesinde, toplumsal tüm alanlarda suç oranları da azalacaktır.

Eğitim ilk önce aileden başlamaktadır, bu nedenle ailelere büyük görev düşmektedir. Vatanını milletini seven toplumlar yetiştirmek önemlidir. Sonra okullar bu görevi üstlenir. Ülkenin gelişmesi için finans kaynaklarına ihtiyaç vardır. Bu kaynakların başında vergi gelirleri olduğuna göre, tabii ki bu ülke topraklarında yaşayan ve gelir elde eden herkes vergisini mali gücüne göre ödemelidir.

Kişileri ahlak dışı davranmaya iten nedenlerin başında, kişisel çıkarları başta gelmektedir. Toplumdan başka toplumlara ya da milletlere göre bu ahlak kuralları farklılık gösterebilmektedir. Aynı toplum içerisinde bile biri için ahlaklı kabul edilen bir şey bir başkası için aynı düşünceyi ifade etmeyebilir. Verilen cevaplarda, ahlaklı insanların vergiyi ödeme konusunda, daha uyumlu oldukları yönünde bir tahminde bulunulmuştur. Yaptığımız bu araştırma verilerine göre, verginin düzenli ödenmesi ile din arasında doğrudan bağlantı görülemedi. Fakat yabancı ülkelerde yapılan çalışmalarda dindar mükellefte vergisini düzenli ödeyenler arasında görünmektedir.

Yüksek gelir elde eden mükellefler ödemeleri yaparken, yüksek gelir elde ettiği için zorlamayacak ve vergisini düzenli ödeyecektir.

Grafik 4.29. Vergiyi Kim Düzenli Öder Hakkındaki Görüşler



Yapılan bu anket çalışmasına göre; Vergiyi kim düzenli öder diye soruldu ve alınan cevaplara göre 7 vergi mükellefi dindar mükellef öder dedi. 118 vergi mükellefi ahlaki değerleri yüksek olanlar öder dedi. 108 vergi mükellefi ise eğitim seviyesi yüksek olan bilinçli vergi mükellefleri öder denildi. 17 vergi mükellefi ise yüksek gelir elde edenler aynı zamanda vergisini de düzenli öder demişlerdir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanların bir arada yaşamaya başlaması ile birlikte toplumlar oluşmuş, devletler oluşmuş ve devletler finansman ihtiyaçları karşılamak için halktan vergiler toplamaya başlamıştır. İster gönüllü olsun, isterse gönülsüz herkes elde ettiği kazanç üzerinden vergi vermeye mecburdur. Bunu devlet egemenlik hakkına dayanarak vatandaşlarından almaktadır. Vergilendirmenin adil ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda yapılması vergiyi içsel bir motivasyonla ödeyebilmede yardımcı olacaktır.

Yaptığımız araştırma sonuçları göstermiştir ki vergi kaçakçılığının, nedenlerinin başında vergi oranlarının yüksek olması gelmektedir. Vergi oranlarının yüksek olarak algılanması mükellef üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Ülkemizin sosyal ve ekonomik durumu düşünüldüğünde her gün artan kamu açıklarının vergi oranlarının artırılarak karşılanmaya çalışılması vatandaş üzerinde yük oluşturacaktır. Gelişmekte olan küçük esnafın vergiler karşısında ezilmesi önlenmelidir. Vergi oranlarının düşürülmesi vergiye uyum sürecinde olumlu bir etki yaratacaktır.

Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmadığını düşündüklerini gözlemlemekteyiz. Bunun nedeni zaten karmaşık olan mevzuatın sürekli değişmesi, var olana yenilerinin eklenmesi veya yeni ile eskinin karıştırılmasıdır, hatta çelişir duruma düşmesidir. Mevzuat yeniden gözden geçirilmeli basit ve anlaşılır olması sağlanmalıdır. Maliye personeli bile mevzuat konusunda karışıklık yaşarken normal vatandaşın anlamasının zor olacağı göz önünde bulundurulmalıdır ve bu yönde düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergilendirmenin beyan esasına göre olmasından dolayı, beyanların doğru ve dürüst olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesi zorunlu bir gerekliliktir. Denetim güvencesi altında olan beyanların doğruluk ve dürüstlük oranı artacaktır. Kaynaktan kesinti yapılan vergilerde bile bir yolunu bularak düşük gösterilen vergiler mevcutken, beyan sistemindeki vergi kayıp ve kaçakçılık oranı daha da fazla olacaktır.

Kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması için çözüm yolları geliştirilmelidir. Bu sayede devletin finansman açığı azalacaktır. Etkin bir denetim sistemi kurulmalıdır. Denetim elemanlarının sayısı artırılmalıdır. Fakat ülkedeki bütün firmaların

denetlemenin olanaklı olmayacağı göz önünde bulundurulmalı, vatandaş denetlenebileceğini düşünmeli ve beyan sistemine göre olan vergilemenin doğru ve dürüst yapılabilmesi sağlanması için çözüm yolları bulunmalıdır.

Tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsil edilmesi konusunda idarenin etkin ve adil davranılmadığı düşüncesi ağırlıkta görülmüştür. Vergilemede adalet ilkesi vergilendirmenin temel ilkelerinden biri değildir. Adil ve tarafsız bir vergi incelemesi yapılabilmesi için mükellef haklarının da bilinmesi gerekmektedir. Adil bir vergi sisteminin vergi uyumunu kolaylaştırıcı bir rolü vardır. Vergi mükelleflerinin içsel uyum ile vergi ödemelerinde önemli bir unsurdur.

Mükelleflerin büyük çoğunluğu ödemiş olduğu vergilerin kamusal hizmet anlamında kendilerine döndüğü inancında olmadığını belirtmişlerdir. Verginin; kamu hizmetlerinin bir karşılığı olduğu, mükellef için verginin karşılığının bir yük olmaktan ziyade ödev olduğu, zorunlu bir ödeme olmaktan ziyade içsel bir motivasyonla ödemesi için vergiye uyum süreçlerinin geliştirilmesi sağlanmalıdır ve çözüm yolları üretilmelidir. Vatandaş ödediği vergilerin toplumsal refahı yükselteceğine kanaat getirmelidir. Böylece içsel motivasyonu yüksek olacak ve üzerine düşen görevi yerine getirecektir. Ödenen vergilerin nereye harcandığı konusunda şeffaflık olduğu takdirde mükellefler ödemiş olduğu vergilerin akıbeti hakkında bilgi sahibi olacaktır. Doğal olarak ödediği verginin kamusal hizmet olarak döndüğünü gördüğünde içsel bir bağ kurması mümkün olacaktır. Toplumsal ihtiyaçların karşılanması ve sosyal refahı artırıcı çalışmalara ağırlık verilmelidir. Böylece mükellefin güven duygusu oluşacak ve vergiye uyum süreci kolaylaşacaktır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde, vergi cezalarının yeterince caydırıcı nitelikte olmadığı görüşü anket cevaplarına yansımıştır. Cezaların yeniden düzenlenmesi gerektiği ve caydırıcı nitelik kazanması yönünde düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergi aflarının vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olabileceği görüşü ağırlıklı olarak cevaplara yansımıştır. Vergi afları vergisini zamanında ödeyen mükellef üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Yapılan vergi afları eşitlik ve adalet ilkesini zedeleyecektir. Vergi aflarının sık sık çıkarılması, vatandaş üzerinde ki yaptırım gücünü azaltacaktır. Vergi mükelleflerinin nasıl olsa af çıkar beklentisine girmesine neden olacaktır. Kısa vadede bir finansman aracı olarak kullanılmasına rağmen uzun vadede vergi kayıplarına yol açabilecektir.

Denetimler sonucu denetleneceğini düşünen mükellef vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirip beyanlarını düzgün olarak yapacaktır. Böylece vergi uyumu artacaktır, verginin tahsil edilmesi üzerinde etkisinin olduğu görülecektir. O halde etkin bir denetim sistemi kurulmalı ve işlerlik kazandırılmadır. Teknolojiden faydalanılmadır. Denetim elemanlarının sayısı artırılmalıdır. Denetleneceğini düşünen mükellef vergi kaçakçılığı yapmak, vergi suçu işlemek konusunda çekimser kalacaktır. Yasalara uyan bir toplum yaratılırken doğal olarak vergi uyumu artacaktır.

Kayıt dışı ekonominin varlığı bir ülke için vergi kayıp ve kaçakçılığının en önemli nedenlerinin başında gelmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığının oranının yüksek olması vergi idaresinin kayıt dışılığı kontrol altına alması konusunda ki çalışmaları yetersiz olarak görülmüştür. Bu konuda çalışmalara ağırlık verilmelidir.

Fatura ve fiş düzenlenmediğinde yakalanacağından korkan mükellef sayısı 128 kişidir, kısmen evet 31 kişidir, 4 kişi kısmen hayır demiştir, 87 kişi hayır korkmuyorum demiştir. O halde denetim oranları daha sık olsaydı fatura ve fiş düzenlemeyen kişilerin sayısı daha azalacaktır. Denetim olma riski düştükçe fatura ve fiş düzenlenmeme oranı artacaktır.

Hiç denetim olmasa ülkemizdeki vergi mükelleflerinin kazanmış olduğu gelirin tamamı üzerinde vergiyi büyük çoğunluğun ödemeyeceklerini iddia etmişlerdir. O halde beyan sistemine göre olan vergilendirme sistemi, ne kadar güvenilir olabilmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılıklarının yüksek oranda olması kaçınılmaz bir son olarak görülebilir.

Gelir düzeyi düşük olanlardan düşük vergi gelir düzeyi yüksek olanlardan yüksek vergi alındığı düşüncesine, büyük oranda katılmadıklarını bildirmişlerdir.

Vergi mükellefleri tarafından karşılık almadan yapılan ödemeler mükellefler üzerinde psikolojik baskı meydana getirebilmektedir. Vergiyi ödemek için içsel bir motivasyon sağlamak oldukça zor görünmektedir. Cezaların vergi suçlarının önüne geçmek için yeterince caydırıcı nitelikte olmadığı düşüncesini taşımaktadırlar. Vergi suçlarını işleyenlere hapis cezasının verilmesi 100 mükellef caydırıcı olarak görmüştür. 84 mükellef cezaların caydırıcı nitelikte görmemiştir. Hapis cezalarına rağmen suç oranları hala yüksek oranda olabilmektedir.

Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm diyen mükellef sayısı yüksek oranda çıkması genel ahlak seviyesinin yüksek olduğu kanısını

doğurmaktadır, fakat vergi kayıp kaçaklıklarının yüksek oluşu vergi ahlak düzeyinin aynı seviyede olmadığı, farklılık gösterdiği hakkındadır.

Son beş yıl içinde denetim geçirenlerin oranlarının %21 olması denetimlerin yetersiz seviyede olduğunun göstergesidir. Denetim geçiren 50 kişiden 30 kişi cezalara maruz kalmıştır. Bu oran denetimin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesidir.

Verginin karşılığı kamu hizmetlerinin karşılanması için yapılan bir ödeme olarak görülmüştür. Verginin aynı zamanda bir ödev olduğu görüşündedirler. Vergi bilincinin olmasına rağmen elde etmiş olduğu gelirden pay vermek, kazancının azalmasına razı gelmek çokta kolay olmasa gerek. Vergi psikolojisi olduğundan, vergi suçları meydana gelebilmektedir. Vergi oranlarının artırılması vergi kaçakçılığının en önemli nedeni olarak görülmüştür.

Son zamanlarda ülkemizde yapılan araştırmalar göstermiştir ki vergi psikolojisinin olduğunu, vergi ahlakı ve vergi bilincinin vergi uyumunu kolaylaştırdığı hakkındadır. Vergi ahlakı; bir ülkenin sosyal kültürel, ekonomik yapısı ile doğrudan ilgilidir. Yapılan harcamaların şeffaf ve adil olması vergi uyumuna katkı sağlayacaktır. Devletin, vergi mükelleflerinden toplamış olduğu vergiler doğrudan gönüllülük esasına dayanmadığından, mükellefler vergi psikolojisi yani baskısı içindedirler. Bu baskı düzeyi bireyden bireye farklılık göstermekle birlikte toplumsal olarak da farklılık gösterebilmektedir.

Bazı toplumlarda vergiyi düzenli ödeyenlerin dindar mükellef olmasına rağmen araştırmamız sonucunda görülmüştür ki ahlaki değerleri yüksek olan mükellefler ile eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin, bilinç seviyeleri de yüksek olacağından dolayı, vergiyi daha düzenli ödemektedirler.

Anket sonucuna göre eğitim seviyesi %54,4'ünün yüksek öğrenim görmüş ve yüksek öğrenim üstü kişilerden oluşması bilinçli mükellef oranını yükseltmiştir ve vergi uyumu yüksek çıkmıştır. Vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirdiklerini iddia etmişlerdir.

Eğitim seviyesi yüksek olan ülkelerdeki suç oranları daha düşük bir seviyededir. Dünyanın her tarafında eğitim seviyesi ne kadar yüksek ise suç oranı da düşüktür. Ekonomik refah seviyesi de o kadar yüksektir. Bu nedenle de yüksek refah içinde olan kişiler arasında suç oranı da düşmektedir. Ahlaki değerlerin kazanılması eğitim ve öğretimle sağlanabilir.

Kişileri ahlak dışı davranmaya iten nedenlerin başında, kişisel çıkarları başta gelmektedir. Toplumdan başka toplumlara ya da milletlere göre bu ahlak kuralları farklılık gösterebilmektedir. Aynı toplum içerisinde bile, biri için ahlaklı kabul edilen bir Şey bir başkası için aynı düşünceyi ifade etmeyebilir.

Mesleki anlamda da meslek mensuplarına büyük görev düşmektedir. Mesleki etik kuralların çiğnenmemesi, mükelleflerin önünde bir engel oluşturacaktır. Doğru, dürüst bir Şekilde mesleğini icra eden meslek mensupları, vergi suç ve cezalarının da büyük oranda önüne geçmiş olacaktadırlar.

Araştırma sonucu göstermiştir ki denetim zorunlu bir ihtiyaçtır. Vergi kayıp ve kaçakçılıklarının önlenmesi için gereklidir. Verginin tahsil edilmesinde etkisi kesinlikle önemlidir. Etkin bir vergi denetimi kayıt dışı meydana gelen gelirlerinde kayıt altına alınmasını sağlayacak ve vergi tahsilatların artması sağlanacaktır. Bu yüzden denetim gereklidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- [1] Aktan, C.C., Dileyici D., Vural, İ.Y, (2006), “*Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*”, Seçkin Yayıncılık A.Ş.,Ankara/Türkiye, 146 - 147.
- [2] Aktuğlu, M.A, (1986), “*Denetleme ve Revizyon*”, Bilgehan Basımevi, İzmir, Türkiye, 87.
- [3] Altuğ, F, (1985), “*Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi*”, Bursa, Türkiye, 101.
- [4] Aslan, M, (2008), “*Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımlar*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, 57.
- [5] Aydın, S., Yılmaz, Y, (2010), “*Yolsuzluk ve Mali Suçlar*”, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Türkiye, 82-89.
- [6] Bakır, M, “*Denetim*”, (2007), Dilara Yayınevi, Trabzon, Türkiye, 19
- [7] Baykara, B, “*Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*”, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 258.
- [8] Bayraklı, H.H, (1996), “*Vergi Ceza Hukuku*”, Afyon, Türkiye, 68.
- [9] Bayraklı, H.H., Erkan, M., Elitaş, C, (2012), “*Muhasebe Hata ve Hileleri*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Türkiye, 105.
- [10] Berçin, A, (2011), “*Muhasebe ve Vergi Denetimi*”, Tanıtım Matbaa Sanayi Ticaret Limited Şirketi, 12-32.
- [11] Bilici, N, (2013), “*Vergi Hukuku*”,31.Baskı, Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, Ankara, Türkiye, 124-194
- [12] Bozkurt, N, (1998), “*Muhasebe Denetimi*”, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Limited Şirketi, İstanbul, Türkiye, 17-27
- [13] Bozkurt, N, (2006), “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Basım Yayım Dağıtım Limited Şirketi, İstanbul, Türkiye, 31.

- [14] Bozkurt, N, (2012), “*Türmob Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*”, Akara, Türkiye, 5.
- [15] Bulutoğlu, K, (1976), “*Türk Vergi Sistemi*”, Fakülteler Matbaası, 5.Baskı, İstanbul, Türkiye, 681.
- [16] Can, İ., Şengöz, Y., Aydın F, (2014), “*Tarihi Kurumları ve Kavramları İle Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi, Muhasebe Denetim*”, Türmob Yayınları 464, Basın Yayın Anonim Şirketi, Ankara, Türkiye, 5- 444.
- [17] Candan, T, (1995), “*Vergi Suçları Ve Cezaları*”, Ankara, Türkiye, 17.
- [18] Candan, T, (2004), “*Vergi Suçları ve Cezaları*”, Süryay Sürekli Yayınlar Anonim Şirketi, İstanbul, İstanbul, Türkiye, 156.
- [19] Candan, T, (2010), “*Vergi Suçları ve Cezaları*”, Özkan Matbaacılık Gazetecilik Sanayi Ticaret Limited Şirketi, İvedik, Ankara, Türkiye, 15.
- [20] Coşkun, A., Yüksel, G, (2009), “*İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Odası Meslekte Yeni Bir Boyut Bağımsız Denetim*”, Yayın No:120,Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketiti, İstanbul, Türkiye, 17.
- [21] Çaldağ, Y, (2007), “*Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*”, 5. Baskı Gazi Kitapevi Ticaret Limited Şirketi, Ankara, Türkiye, 40-41- 42.
- [22] Çankaya, İ, (2007), “*Mali Müşavirlik Tamamlama Sınavları*”, 3. Baskı, Ankara, Türkiye, 625-661.
- [23] Çiçek, H, (2006), “*Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: (İstanbul İli Anket Çalışması)*”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mart Matbaacılık Sanatları Ticaret ve Sanayi Limitet Şirketi, Kâğıthane, İstanbul
- [24] Çilingir, D, (2009), “*Suistimal ve Yolsuzluk Denetimi III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*”, Ernst&Young, Güney Bağımsız Denetim SMMM Anonim Şirketi, 3-7.
- [25] Çoban, H., Sezgin, S, (2004), “*Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir Çalışma:Denizli İli Örneği*”, Uludağ Üniversitesi İktidadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü 19. Sempozyumu, “*Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemesi Yolları*”, Yaklaşım Yayıncılık Anonim Şirketi, 786.

- [26] Çomaklı, Ş.E., Ak, A, (2013), “*Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*”, 1. Baskı, Erzurum, Türkiye, 253.
- [27] Donay, S., (2008), “*Ceza mahkemesinde yargılanan Vergi Suçları*”, Beta Basım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 23-244.
- [28] Duman, Ö, (2008), “*Muhasebe Denetimi ve Raporlama*”, 2. Baskı, TESMER Yayını, Ankara, Türkiye, 20.
- [29] Edizdoğan, N, (1982), “*Türkiye de Vergi Suç ve Cezaları*”, Uludağ Üniversitesi Yayınları, No: 3-025-0073, Bursa, Türkiye, 4-5.
- [30] Edizdoğan, N, (1991), “*Kamu Maliyesi*”, C.II, Ekin Kitabevi, Bursa, Türkiye, 274.
- [31] Edizdoğan, N., TAŞ, M, (1993), “*Ceza Hukuku*”, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, Türkiye, 11.
- [32] Erdoğan, M, (2005), “*Denetim*”, 2. Baskı, Özkan Matbaacılık Limited Şirketi, Türkiye, 5.
- [33] Ergin, H, (2012), “*Denetim*”, Gazi Kitabevi Ticaret Limited Şirketi, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 26, 12-13.
- [34] Erman, S, (1998), “*Vergi Suçları*”, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, Türkiye, 42.
- [35] Erol, A, (2010), “*Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*”, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, İSMMMO Yayın No: 133, İstanbul, Türkiye, 32.
- [36] Gündoğdu, A., Münyas, T, (2012), “*Muhasebe Denetim ve Etik Kurallar*”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, 86- 87- 88.
- [37] Gürbüz, H, (1995), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim ve Teknik Yayınevi, 4. Baskı, Eskişehir, Türkiye, 1-2- 5- 17.
- [38] Güredin, E, (2007), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri*”, 11. Baskı, Arıkan Matbaası, İstanbul, Türkiye, 7.
- [39] Güredin, E, (1988), “*Denetim*”, Beta Basım Yayım Dağıtım Anonim Şirketi, 3. Baskı, 10.

- [40] Güredin, E, (2010), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*”, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Türkiye, 14-11.
- [41] Güredin, E, “*Denetim*”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 57, 3. Baskı, İstanbul, Türkiye, 16.
- [42] Güredin, E, (1982), “*Denetim İlke ve Teknikleri*”, İstanbul Üniversitesi, Yayın No:2985, İstanbul, Türkiye, 3-4; Aktaran: Altuğ, F., (1985), Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 4.
- [43] Güredin, E, (2014), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*”, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Türkiye, s. 19.
- [44] Güvemli, O, (2001), “*Türk devletler Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*”, 4. Cilt, İstanbul, Türkiye, 625.
- [45] Hesap Uzmanları Kurulu, s.98; Aktaran: Tekin, F., Çelikkaya, A, (2005), “*Vergi Denetimi*”, Seçkin Yayıncılık Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi, 6. Baskı, Ankara, Türkiye, 46.
- [46] Karakoç, Y, (2013), “*Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Vergi Yargılaması Hukuku*”, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım Anonim Şirketi, 2. Baskı, Ankara, Türkiye, 28.
- [47] Karakoç, Y, (1997), “*Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*”, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 406 ; Aktaran, Uğur, H., Elibol, M, (2016), “*Açıklamalı-İçtihat Vergi Suçları*”, Adalet Basım ve Dağıtım Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Ankara Türkiye, 317.
- [48] Kaşıkçı, M, (2007), “*Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ethemler Y, İstanbul, Türkiye, 271; Aktaran: Uğur, H., Elibol, M, (2016), “*Açıklamalı-İçtihat Vergi Suçları*”, Adalet Basım ve Dağıtım Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Ankara, Türkiye, 327.
- [49] Kaval, H, (2008), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Yayınevi, 3-9-11.
- [50] Kaval, H, (2005), “*Muhasebe Denetimi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnekleriyle*”, Baran Ofset, Ankara, Türkiye, 11

- [51] Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T, (2009), “*Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:130, Euromat Entegre Matbaacılık Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 19-38.
- [52] Kepekçi, C, (1996), “*Bağımsız Denetim*”, Lazer Ofset Sanayi Ticaret Limited Şirketi, Ankara, Türkiye, 4-7.
- [53] Kızılot, Ş., Kızılot Z, (2010), “*Vergi, Ticaret ve Ceza Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*”, 3. Baskı, Ankara, Türkiye, 521-522.
- [54] Kitapçı, İ, (2013), “*Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi “Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi”* 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, 210.
- [55] Kocahanoğlu, S.O, (1983), “*Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*”, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı. İstanbul, Türkiye, 11.
- [56] Muter N.B., Sakıncı, S, Çelebi, A.K, (1993), “*Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*”, Manisa, Türkiye
- [57] Mutluer, M.K, (2006), “*Vergi Genel Hukuku*”, İstanbul Üniversitesi yayınları 121, 1. Baskı, Bilgi İletişim Grubu Yayıncılık Müzik Yapım ve Haber Ajansı Limited, Şirketi, İstanbul, Türkiye, 214.
- [58] Münyas, T, (2015), “*Geniş Kapsamlı Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Meslek Kuralları*”, Güven Mücellit ve Matbaacılık Sanayi Ticaret Limited Şirketi, İstanbul, Türkiye, 47.
- [59] Münyas, T, (2017), “*Sermaye Piyasası Mevzuatı- Soru ve Yanıtlarıyla Sermaye Piyasası Mevzuatı*,” Kuram Kitap, Kocaeli, Türkiye, 139.
- [60] Nadaroğlu, H, (1998), “*Kamu Maliyesi Teorisi*”, 10. Baskı Beta Basım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye
- [61] Nadaroğlu, H, (1999), “*Kamu Maliyesi Teorisi*”, Beta Basım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 279.
- [62] Önder, A, (1989), “*Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*”, 2. ve 3. Cilt, 1. Bası, İstanbul; Aktaran: Çavuş, A, (2016), “*Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Beta Basım Yayım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 235
- [63] Özkorkut, K, (2013), “*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız, Denetim*”, Sözkese Matbaacılık Limited Şirketi, Ankara, Türkiye, 9.

- [64] Özyer, M.A, (2008), “*Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*”, 4. Baskı, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, S. 232, 817.
- [65] Pehlivan, O, (2003), “*Kamu Maliyesi*”, Celepler Matbaacılık, 175-176.
- [66] Sayar, Z, “*Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*”, TÜRMOB Yayınları-451, 2. Baskı, Muhasebe Denetim Basın Yayın Anonim Şirketi, Ankara, Türkiye, 13
- [67] Şenyüz, D, (2011), “*Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa, Türkiye, 1- 5-35
- [68] Şenyüz, D, (2012), “*Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Bursa, Türkiye, 278.
- [69] Şenyüz, D, (2013), *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, Türkiye, s.82
- [70] T.C. Anayasası, (2017), 16 Nisan 2017 Referandum Değişiklikleri ile Güncellenmiş, Beta Basım Yayın Dağıtım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 42.
- [71] Taş, O., Durmuş, N.C, (2008), “*Denetim SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında*”, Alfa Basım Yayın Dağıtım Limited Şirketi, 14-15.
- [72] Tekin, F., Çelikkaya, A, (2005), “*Vergi Denetimi*”, Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, 6. Baskı, Ankara, Türkiye, 43-44-45-46-47-53.
- [73] The Journal of Academic Social Science Yıl: 3, Sayı: 10, Mart, (2015), 193-211: Aktaran: Gücenme, Ü, (2004), “*Muhasebe Denetimi*”, Aktüel Yayınları, 1-3-15.
- [74] Toroslu, V, (2016), “*Finansal Tablolar Denetimi Kavramlar-Denetim Süreci-Denetim Teknikleri*”, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, Ankara, Türkiye, 61- 25.
- [75] Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi, (2017), *Tüm vergi Kanunları*”, İpekyol Matbaacılık, İstanbul, Türkiye, 511.
- [76] Türk Dil Kurumu Yayınları Türkçe Sözlük , (2011), Tıpkı Basım, Ankara, 621
- [77] Uluatam, Ö., YAŞAR, M, (1999), “*Vergi Hukuku*”, İmaj CV Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 204.
- [78] Karacan, S., Uygun, S, (2012), “*Denetim ve Raporlama*”, 22
- [79] Yazıcı, M, (1986), “*Muhasebe ve Vergi Denetimi*”, İstanbul, Türkiye, 4.

- [80] Yılandı, M., Yıldız, B., Kiracı, M, (2013), “*Muhasebe Denetimi*”, Detay Yayınları, Ankara, 2-8.
- [81] Yiğit, U, (2004), “*Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suçlar ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*”, Beta Basım Anonim Şirketi, İstanbul, Türkiye, 43
- [82] Yurdakul, A, (2013), “*Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleye Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*”, Dora Basın Yayın Dağıtım Limited Şirketi, Bursa, Türkiye, 6-7
- [83] Yücel, M, (2016), “*Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*”, Legal Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, Anonim Şirketi, 42-45.
- [84] Yüzgün, A, (1984), “*Genel Denetim Yaklaşımı*”, Dünya Yayınları, İstanbul, Türkiye, 19.

DERGİ VE MAKALELER

- [1] “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, 2001, s. 37; Aktaran: Korkmaz, M, (2016),”*Vergi Denetimi, Vergi Cezaları ve Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S.330, 121- 122.
- [2] Aktan, C.C., Çoban H, (2006), “*Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler*”, İçinde (Editör) Aktan ,C.C., Dileyici, D., Vural İ.Y, “*Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 147-173; Aktaran: Çoban, H., Deyneli, F, (2013), “*Vergi Ahlakı ve Sosyal Sermaye, Finans Politik&Ekonomik Yorumlar*”, Cilt: 50, S.584, 111
- [3] Aktan, C.C, (2012), “*Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*”, Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası Dergisi, İstanbul Üniversitesi Dokümantasyon, 20.
- [4] Alm, James; Betty R. Jackson ve Michael Mckee ,(1992), “Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Compliance with Experimental Data”, National Tax Journal, 45(1), s. 108; Aktaran: Şahin, M, (2016),

- “Mükellef Psikolojisi Teorik Bir İnceleme”, Global Journal of Economics and Business Studies Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt 5.S.10, 53
- [5] Altuğ, O, (1994a), “Kayıt Dışı Ekonomi”, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul; (1994b), “Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı”, Görüş, S.14, Mart, 15, 56-68; Aktaran: Sarılı, M.A, (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Bankacılar Dergisi, S. 41, 32.
- [6] Avcı, O., Demirci, Z, (2016), “Benford Kanunu’nu Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi Cilt 5, S.7, 2232
- [7] AY, H.M., (2006), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonominin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.11, 61.
- [8] Aykın, H, (2010), “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, Yaklaşım Dergisi, S. 211, 37.
- [9] Bakar, F, (2010), “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 261
- [10] Bezirci, M., Karasioğlu, F, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 578
- [11] Buyrukoğlu, S., Erasa, İ, (2012), “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S.375, 116-123.
- [12] Çevik, S, (2012), “Mükellefin Devlet ve Toplumda Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı”, Maliye Dergisi, S. 163, 265.
- [13] Çoban, H., Deyneli, F, (2013), “Vergi Ahlakı ve Sosyal Sermaye, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar”, Cilt 50, S. 584, 110-111.
- [14] Demir, A, (2013), “Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Genel Bir Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 378, 149.
- [15] Erdoğan, M, (2002), “Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, S. 5, 51.
- [16] Gökçe, Ö, (2017), “Vergiden Kaçınma Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Avrupa Birliği’nin Eylem Planı & Milyonlarca Dolar Vergi Kaçırmakla Suçlanan Dev Şirketler”, S.430, 14

- [17] Güçlü, S, (2004), “*Vergide Cari Denetim*”, Vergi Sorunları Dergisi, S.185, 13, (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri)
- [18] Gürsoy, H, (2012), “*Vergi Ahlakı*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 375, 65.
- [19] Güvemli, O., Özbirecikli, M, (2011), “*Türkiye de Bağımsız Denetimin Gelişim süreci 1990-2011*”, Muftav Dergisi, Temmuz, 146-147.
- [20] Işık, A, (2009), “*Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği*”, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Akademik Bakış, 9(2), 862.
- [21] İçten, O, (2016), “*Bağımsız Denetime İlk Kez Tabi Olan Şirketlerin Ön Hazırlık Süreci*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 335, 79.
- [22] İpek, S., Kaynar, İ, (2009), “*Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışması Sonuçları*”, Maliye Dergisi, S. 157, 128.
- [23] James Alm Torgler, “*Culture differences and tax in the United States and in Europe*” *Journal of Economy Psychology*; Aktaran: Serim, N., Yağanoğlu, N. Y, (2011), “*Ahlaki Tutum ve Davranışları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 353, 138.
- [24] Karabacak, Y, (2005), “*Vergi Kaçakçılığının Arz ve Talep Yanı*”, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz
- [25] Karabulut, M, (1996), “*Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa; Aktaran: Edizdoğan, N., Gümüş, E, (2013), “*Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*”, Maliye Dergisi, S. 164 Türkiye, 101.
- [26] Kaya, A, (2014), “*Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz*”, Maliye Dergisi, S. 167, 187-191.
- [27] Kırbaş, S, (2012), “*Türk Vergi Mevzuatında karmaşa ve yarattığı Sorunlar*”, Yaklaşım Dergisi, S. 232, 14.
- [28] Kitapçı, İ, “*Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algulamalar Açısından Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Ekonomi Bilimler Dergisi, Cilt. 2, S. 2, 86.
- [29] Korkmaz, M, (2016), “*Vergi Denetimi Vergi Cezaları ve Kayıt dışı Ekonominin Vergi Cezalarına Etkisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 330, 121.
- [30] Kovancılar, B., Demirdizen, Ö, (2010), “*Türk Vergi Suç ve Ceza Sitemine, ilişkin Algulamalar (Manisa İli Örneği)*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 349, 142

- [31] Organ, İ., Yegen, B, (2013), “*Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü*”, Cilt: 27, S. 24, 244.
- [32] Önal, D.K, (2014), “*Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 305, 136.
- [33] Özbek, F.R, (2014), “*Vergi Afları ve Yansımaları*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 310, 100-101.
- [34] Özdemir, E, (1988), “*Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 35.
- [35] Özsoylu, A.F, (1996), “*Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Bağlam Yayınları*”, İstanbul, Türkiye, s. 67; Aktaran: Gümüş, M, (2017), “*Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 341, 101
- [36] Sanlı, N., Özbirecikli, M, (2012), Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.38
- [37] Sonsuzoğlu, E, (2010), “*Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart mı?*”, Yaklaşım Dergisi, S. 210, 23.
- [38] Şahin, M, (2016), Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt: 5, S. 10, 62.
- [39] Tekin, S, (2010), “*Vergi Denetiminde Yeni Dönem*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 264
- [40] Tosuner, M., DEMİR, İ. C, (2009), “*Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C, 14, S. 1, 6-8-10.
- [41] Tosuner, M., Demir, İ. C, (2007), Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8.
- [42] Ünlü, U, (2014), “*Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergi Adaletini Sağlar mı?*”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 393, 126
- [43] Yalama, Ö.G., Gümüş E, (2013), “*Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular*”, Uluslar Arası Yönetim İktisat VE İşletme Dergisi, Cilt: 9, S. 20, 84.
- [44] Yaşın, M, (2014), “*Vergi Kaçakçılığının Dünyaya Maliyeti 3.4 Trilyon Dolara Ulaştı*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 22, S.259, 68.

- [45] Yıldırım, A.H, (2011), “*Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 271; Aktaran: Demirci, Z., Avcı, O, (2016), “*Vergi Denetiminde Alternatif Bir Yol: Benford Kanunu*”, Vergi Sorunları Dergisi, S.329, 101.

VERGİ KANUNLARI VE TEBLİĞLER

- [1] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
[2] 1982 Anayasası
[3] 3475 Sayılı Resmi Gazete 10/1/1961 Sayı: 10703 – 10705 3475
[4] 3568 sayılı Kanun Resmi Gazete 13 Haziran 1989 sayı 2194
[5] 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu 15.06.1949 ve 7233 Sayılı Resmi Gazete
[6] 13 Haziran 1989 Sayı 20194 Resmi Gazete

TEZLER:

- [1] Çoban, H, (2004), “*Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli İli Örneği*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, Türkiye, 28- 47.
[2] Bakır, G.B, (2009), “*Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklıklarını Önlemedeki Etkinliği*”, Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Esntitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Maliye Bilim Dalı.

ELEKTRONİK YAYINLAR / İNTERNET:

- [1] WEB_1, (2015), Türk Dil Kurumu “*Büyük Türkçe Sözlük*” Türk Dil Kurumu Web site, <http://www.tdk.gov.tr> , 17/9/2015
[2] WEB_2, (2017), Aykın, H, “*Öldürmeden Katil, Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*”, Vergi Dosyası, Web Site, <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/07/c3b6lde3bcrmeden-katil-vergi-kac3a7c4b1rmadan-vergi-kac3a7akc3a7c4b1sc4b1-olmak1.pdf> 26.12.2017

- [3] WEB_3, (2017), “*Vergi Kaçakçılığı Suçundan Dolayı Bir Yılda Kaç Kişi Yargılanıyor? Mahkûmiyet ve Beraat Oranları Nasıl Gerçekleşiyor?*”, Vergi Dosyası ve Vergilemeye Dair Web Site, <https://vergidosyasi.com>, 04.12.2017
- [4] WEB_4, (2015), Yaşın, M, Web Site, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6489>, 25.4.2017
- [5] WEB_5, (2014), Gökbnar, A.R., Sibel, S., Yalçınkaya, H, “*Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*”, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt. 18, S.63, 63-71; Aktaran: Aşan, S, (2014), “*Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının değerlendirilmesi*”, Web Site, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1431803448.PDF>, 21/10/2017
- [6] WEB_6, Çataloluk, C, “*Vergi karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları*”, Web Site, <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346>, 217-218, 23/09/2016
- [7] WEB_7, (2008), Faralyalı, R, “*Vergi Kültürü Vergi Ahlakı Vergi Uyumunu Kolaylaştıracaktır*”, Web Site, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-RafetFarlayali9.doc> 31/10/2017
- [8] WEB_8, (2011), İzgi, K., SARUÇ, N, To., Ekonomi Bilimler Dergisi, C. 3, No.2, 1309-8020, 134 , Web Site, http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_EBD/arsiv/2011_2/kadriye_izgi.pdf 15.10.2016
- [9] WEB_9, (2010), Şahin, Z, *Türkiyede Bağımsız Denetiminin Tarihi Gelişimi ve Gerekliliği*, Web Site, https://www.google.com/search?ei=tYYXXI78JsOZsgG9rq_QCA&q=T%C3%BCrkiyede+Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z+Denetiminin+Tarihi+Geli%C5%9Fimi+ve+Gereklili%C4%9Fi+z%C3%BClfikar+%C5%9Fahin&oq=T%C3%BCrkiyede+Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z+Denetiminin+Tarihi+Geli%C5%9Fimi+ve+Gereklili%C4%9Fi+z%C3%BClfikar+%C5%9Fahin&gs_l=psy-ab.3...2409.11598..12262...0.0..0.166.1963.0j15.....0....1..gws-wiz.....0i71j0i22i10i30.IHx2-4_jCEE, 20/10/2017
- [10] WEB_10, TÜRMOB, 2009 Faaliyet Raporu, 2, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/f057e831-7224-4c5d-806f->

- [ee5d6ef0731a/2009-faaliyet-raporu](https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/bf81d4cf-8d85-47b4-b679-922fc689ffb9/2010-faaliyet-raporu), TÜRMOB 2010 Faaliyet Raporu, 4, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/bf81d4cf-8d85-47b4-b679-922fc689ffb9/2010-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2011 Faaliyet Raporu, 3, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/fbc54eb8-65ef-4d82-8212-c9b5c29ce0c9/2011-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2012 Faaliyet Raporu, 4, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/a158f1c8-7c09-4839-8645-38ba719eab22/2012-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2013 Faaliyet Raporu, 6 , Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/d244570a-43cb-47b8-878c-589a8d2228cf/2013-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2014 Faaliyet Raporu, 4-5-6, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/38b9cd06-d9da-4121-ba4f-43f522e0cbc6/2014-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2015 Faaliyet Raporu,1, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/78ac22c0-f18f-4bf7-a14a-ca84a122cc84/2015-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2016 Faaliyet Raporu, s. 12, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/de516a11-e77b-45e0-a8cb-925b5f2b6f0d/2016-faaliyet-raporu>, TÜRMOB 2017 Faaliyet Raporu, 6, Web Site, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/1c26fbb4-f000-4b6a-9356-e8d90a8caa51/2017-faaliyet-raporu> , 27/ 11/ 2018
- [11] WEB_11, TÜRMOB- TESMER Mesleki Uyum Eğitimi, Web Site, <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>, 15/10/2017
- [12] WEB_12, (2016), Web Site, http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/BA%C4%9EIMSIZ_DENET%C4%B0M_Karar_Say%C4%B1s%C4%B1.pdf_962.pdf, 09/10/2017
- [13] WEB_13, (2017), Yeminli Mali Müşavirlik Hayreddin Erdem, Sirküler, “2017/13 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Hakkında”, Web Site, www.artymm.com/sirkuler-2017-13-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-hakkinda/icerik/370 , 9/10/2017
- [14] WEB_14, (2017), GİB Faaliyet Raporu, Web Site, 113. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> 24/12/2017
- [15] WEB_15, (2001), Ward, R., Ramsay’s proposals are good for Australia, The Australian Financial Review, October 31; Aktaran: SÜER, A. Z, “Muhasebe

Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 13, 42, Web Site, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf> 20/5/2017

- [16] WEB_16,(2016) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 216, Şubat 2016, s. 81- 129
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2012) 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 151, 37-66
- Gelir İdaresi Başkanlığı,(2010) 2009 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 112, 61-147
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2000), 1999 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Web Site, [http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-
yonetim/faaliyet-raporlari](http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari)

EKLER

Anket Çalışması

Vergi Suçları ve Denetimin Vergiyi Tahsil Edebilme Üzerindeki Etkisini Araştırmak Amaçlı Anket Çalışması - İstanbul Anadolu Yakası Örneği

Sayın İlgili,

Yapmış olduğumuz bu anket çalışması, ”**Vergi Suçları ve Denetimin Vergiyi Tahsil Edebilme Üzerindeki Etkisi**” adlı yüksek lisans çalışmasına ışık tutacak bir araştırma çalışmasıdır. Vergi suçlarının ortaya çıkış nedenleri ve Mükelleflerin etkin bir denetim olduğunda, vergi yükümlülüklerini yerine getirme davranışlarını, hangi yönde ve nasıl etkileyebildiğini tespit etmek amacı ile düzenlenmiştir.

Aşağıdaki anketi hiçbir soruyu boş bırakmadan düşüncelerinizi belirten seçeneği işaretleyiniz. Bu anket çalışmasının sonuçları amacı dışında kullanılmayacaktır. Anket üzerinde kimliğinizi veya kurum/kuruluşu belirten hiçbir ifadeyle yer vermeyiniz.

Yapılan bu anket çalışmasına katkılarınızdan dolayı teşekkürlerimizi sunarız.

a) Cinsiyetiniz

Kadın Erkek

b)Yaşınız

18-30 31-40 41-60 61 ve üstü

c) Eğitim Seviyeniz

İlkokul Ortaokul Lise Üniversite Yükseköğrenim ve üstü

d)Aşağıdaki kazanç gruplarından hangisine dâhilsiniz?

a)Ticari kazanç b) Zirai kazan c)Serbest Meslek Kazancı e)Basit Usul

f)Kurum Kazancı g)Diğer

Lütfen aşağıdaki soruları en uygun olan seçeneği “Evet” veya “Hayır” , “Kısmen Evet ya da “Kısmen Hayır ” seçeneklerinden birini seçip X işareti koyarak yanıtlayınız.

No	Sorular	Evet	Hayır	Kısmen Evet	Kısmen Hayır
1	Vatandaş olarak ödemeniz gereken vergileri tam olarak ödemekte misiniz?				
2	Ülkemizin sosyal ve ekonomik durumları göz önünde bulundurduğumuzda vergi oranlarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmekte misiniz?				
3	Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz?				
4	Ülkemizde vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olduğunu düşünmekte misiniz?				
5	Ödemiş olduğunuz vergilerin size kamusal hizmet anlamında tam olarak döndüğü düşüncesine katılıyor musunuz?				
6	Ülkemizde etkin bir vergi denetim sistemi olduğu düşüncesine katılmakta mısınız?				
7	Ülkemizde vergi denetimlerinin sıklıkla yapılmasının, vergi kayıp ve kaçakçılık oranların azalacağı düşüncesine katılmakta mısınız?				
8	Vergi denetim elemanlarının sayılarının yeterli bir sayıda olması denetimin etkinliğini artırabilir mi?				
9	Kayıt dışı ekonominin varlığı bir ülkede vergi kayıp ve kaçakçılığını oluşturan en önemli etkenlerden birisidir. Vergi idaresinin kayıt dışılığı kontrol altına almak hususundaki çalışmalarının yeterli seviyede olduğunu düşünüyor musunuz?				
10	Vergi aflarının vergi kaçakçılığına yol açtığını düşünüyor musunuz?				
11	Fatura ve fiş düzenlemediğiniz de yakalanacağınız endişesi taşıyor musunuz?				

12	Hiç denetim olmasa ülkemizdeki vergi mükelleflerinin kazanmış olduğu gelirin tamamı üzerinde vergiyi ödeyeceklerini düşünür müsünüz?				
13	Sizce vergi oranlarını düşürülmesi verginin tahsil edilmesinde olumlu bir etki yaratır mı?				
14	Gelir düzeyi yüksek olanlardan yüksek vergi gelir düzeyi düşük olanlardan düşük vergi alındığını düşünüyor musunuz?				
15	Vergi suçlarının önüne geçmek için uygulanmakta olan cezaların caydırıcı nitelikte olduğunu düşünüyor musunuz?				
16	Vergi denetim elemanı olsaydınız sık sık denetim yapılmasını doğru bulur muydunuz?				
17	Vergi suçlarını işleyenlere bazı durumlarda hapis cezalarının olması yeterince caydırıcı nitelikte olduğunu düşünmekte misiniz?				
18	Yapılmakta olan denetimler yeterince tarafsız ve adil olarak yapılmakta mıdır?				
19	Tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsil edilmesi konusunda idarenin etkin ve adil davrandığını düşünüyor musunuz?				
20	Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm.				
21	Vergilerdeki sürekli yapılan afların vergisini zamanında ödeyenler üzerinde olumsuz etki yaratır mı?				
22	Son beş yıl içinde herhangi bir denetim geçirdiniz mi?	() Evet () Hayır			
23	Denetim geçirdiyseniz herhangi bir cezaya maruz kaldınız mı?	() Evet () Hayır			

Aşağıdaki soruları size uygun seçeneği seçerek işaretleyiniz	
24	Verginin karşılığı aşağıdakilerden hangisidir? a) Kamu hizmetlerinin karşılanması için yapılan bir ödemedir. b) Zorunlu olarak yapılan bir ödemedir c) Vergi bir ödevdir d) Vergi mükellef için bir yüküdür
25	Sizce vergi oranlarının artırılması nasıl bir etki oluşturacaktır? a) Vergi gelirlerini arttıracaktır b) Vergi gelirleri azaltacaktır c) Vergi kaçakçılığını arttıracaktır d) Vergi tabanını daraltacaktır
26	Ülkemizde vergi kaçakçılıklarının en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir? a) Eğitim ve öğretimden kaynaklanan nedenler b) Vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanan nedenler c) Vergi yasalarından kaynaklanan nedenler d) Vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemesinden kaynaklanan nedenler
27	Vergiyi kim düzenli öder? a) Dindar mükellef b) Ahlaki değerleri fazla olan mükellef c) Eğitim seviyesi yüksek olan bilinçli mükellef d) Yüksek gelir elde eden mükellef

Bu anketin hazırlanmasında Çiçek, (2006) , Muter, Sakınç ve Çelebi (1993) , Çoban (2004), Bakır (2009), Nadaroğlu (1998) eserlerinden yararlanılmıştır.