



VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISI: UŞAK İLİ ÖRNEĞİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK

Uşak

Eylül, 2018

**VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISI: UŞAK İLİ
ÖRNEĞİ**

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

Yüksek Lisans Tezi

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK

Uşak

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2018

ÖZET

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISI: UŞAK İLİ ÖRNEĞİ

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül, 2018

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Mustafa TAYTAK

Devletler kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Devletlerin ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağı ise vergilerdir. Vergi, devletin ihtiyaçlarını karşılamak üzere toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlardan kazançlarına göre, karşılıksız ve zorunlu olarak almış olduğu iktisadi değerlere denilmektedir.

Türkiye’de vergiler beyan usulüne dayanmaktadır. Vergilerin doğru bir şekilde hesaplanması için vergi mükellefleri tarafından belirtilen beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı büyük önem taşımaktadır. Beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi için etkin bir vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediğinin belirlenmesi ve belirlenen hatalı uygulamaların düzeltilmesini sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek amacıyla vergi idaresi tarafından yapılmaktadır.

Bu çalışmada, vergi mükelleflerinin beyanlarını bildirmeleri konusunda vergi denetimi algılarının önemini ortaya koymak ve vergi mükelleflerinin denetim algıları sonucu mükelleflerde ortaya çıkan davranışları araştırmak amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Uşak ilinde bulunan toplam 471 vergi mükellefi ile anket yapılmıştır. Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 23.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde çeşitli tanımlayıcı istatistiklerle birlikte T testi, Anova testi ve Çapraz Tablo analizlerinden yararlanılmıştır. Bu analizlerle vergi denetiminin aktif bir şekilde yapılmadığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu ve vergi denetimlerinin artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Denetim Algısı.

ABSTRACT**TAX AUDIT PERCEPTION OF TAXPAYERS: SAMPLE OF UŞAK**

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

Department of Public Finance Master Thesis

Usak University Institute of Social Sciences, September, 2018

Advisor: Doctor Teaching Member Mustafa TAYTAK

States need financial sources in order to satisfy the public requirements. The most significant sources of finance that states need are taxes. Taxes are economic values that states collect from the people in the society and organizations according to their incomes outrightly and compulsorily in order to satisfy the needs of the state.

Taxes in our country are on the principle of statement. For the correct calculation of taxes whether the statements by taxpayers are true or not is highly important. An effective tax provision is required in order to identify whether the statements are true or not. Tax audit is carried out by tax administration in order to identify whether the administration and taxpayers act according to tax law and prevent tax losses and evasion by providing the identified wrong practices.

In this study it is aimed to present the importance of tax audit perceptions of taxpayers for their tax statements and research the behaviours of the taxpayers as a result of their tax audit perceptions. The data obtained from the questionnaire were analyzed using the SPSS 23.0 package program. In the analysis of the data, T test, Anova test and Cross Table analyzes were used together with various descriptive statistics. With these analyzes tax audit is not actively carried out, that the tax system is unfair and tax audits need to be increased has been achieved.

Key Words: Tax, Audit, Tax Audit, Perception of Tax Audit.



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı 144012020 No'lu öğrencisi Tuğba AKYÜZ DALKIRAN'ın "Vergi Mükelleflerinin Denetim Algısı: Uşak İli Örneği" adlı tezi 14/09/2018 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK	
Üye	: Doç. Dr. Ufuk SELEN	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ	

Prof. Dr. Mehmet KARAYAMAN
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanma sürecinde beni bilgilendiren, yönlendiren ve desteğini esirgemeyen saygıdeğer Danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK'a, eğitim hayatım boyunca değerli bilgilerini benimle paylaşan değerli hocam Doç. Dr. Ufuk SELEN'e, bu süreçte benden bilgisini esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Zekihan HAZAR'a, anket çalışmalarımın yapılmasında emek harcayan eşim Hasan DALKIRAN'a, kardeşim Neşat AKYÜZ'e ve emeği geçen bütün arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

Ayrıca desteğini hiçbir zaman esirgemeyen anneme, babama ve bu süreçte ilgiden mahrum bıraktığım canım kızım Cansu'ya en derin şükranlarımı sunarım.

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı, Soyadı : Tuğba AKYÜZ DALKIRAN

Doğum Yeri ve Tarihi : Afyonkarahisar/Dazkırı-20.08.1987

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi/ İşletme (2010)
Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi /Maliye (2012)

Yüksek Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim
Dalı

Yabancı Diller : İngilizce

İletişim Bilgileri

Mail Adresi : tugba.akyuz@usak.edu.tr

İş Bilgileri

İşyeri : Uşak Üniversitesi Güzel Sanatlar Fakültesi /Memur (2010-Halen)

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
ÖZGEÇMİŞ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİM ALGISI

1.1. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI VE AMACI.....	4
1.1.1. Denetimin Tanımı.....	4
1.1.2. Denetimin Önemi	6
1.1.3. Vergi Denetimin Tanımı	7
1.1.4. Vergi Denetiminin Amacı	9
1.1.4.1. Mali Amaç	9
1.1.4.2. Ekonomik Amaç	10
1.1.4.3. Hukuki Amaç.....	11
1.1.4.4. Sosyal Amaç	12
1.2. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	13
1.2.1. Hukukilik.....	13
1.2.2. Tarafsızlık.....	14
1.2.3. Yaptırım.....	14
1.2.4. Hesap Denetimi	15
1.2.5. Dış Denetim.....	16
1.3. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ VE FONKSİYONLARI	16
1.3.1. Vergi Denetiminin Türleri.....	16
1.3.1.1. Vergi İncelemesi.....	16

1.3.1.2. Yoklama	23
1.3.1.3. Arama	27
1.3.1.4. Bilgi Toplama	31
1.3.1.5. Teftiş (İç Denetim)	33
1.3.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	34
1.3.2.1. Araştırma Fonksiyonu	35
1.3.2.2. Önleme Fonksiyonu	35
1.3.2.3. Eğitim Fonksiyonu	36
1.3.2.4. Düzeltme Fonksiyonu	37
1.4. VERGİ DENETİM ALGISI	37
1.4.1. Vergi Algısını Etkileyen Faktörler	37
1.4.1.1. Subjektif (Kişisel) Faktörler	38
1.4.1.1.1. Demografik Faktörler	38
1.4.1.1.2. Vergi Bilinci	38
1.4.1.2. Objektif (Kişisel Olmayan) Faktörler	39
1.4.1.2.1. Vergi Adaleti	39
1.4.1.2.2. Vergi Affı	39
1.4.1.2.3. Vergi Oranları	40
1.4.1.2.4. Vergi Denetim ve Cezaları	40

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AB'NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI

2.1. TÜRKİYE'NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI	41
2.1.1. Türkiye'de Vergi Denetiminin Gelişimi	41
2.1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi	41
2.1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi	42
2.1.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi	43
2.1.2. Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı	44
2.1.2.1. 646 Sayılı KHK İle Kaldırılan Denetim Birimleri	46
2.1.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu	47
2.1.2.1.2. Maliye Teftiş Kurulu	47
2.1.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	48

2.1.2.1.4. Vergi Denetmenleri	49
2.1.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	49
2.1.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı	51
2.1.3. Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları	52
2.1.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler	52
2.1.3.2. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler.....	53
2.1.3.3. Denetim Elemanlarının Sayısının Yetersizliği ve Çalışma Şartları	54
2.1.3.4. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması.....	56
2.1.3.5. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi.....	56
2.1.3.6. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı.....	57
2.1.3.7. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	58
2.1.3.8. Otokontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması	59
2.1.3.9. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Olarak Uygulanamaması	60
2.1.3.10. Planlama ve Koordinasyon Eksikliğinin Olması.....	60
2.2. AB’NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI	61
2.2.1. Bazı AB Ülkelerinin Vergi Denetimi Yapısı	62
2.2.1.1. Almanya	62
2.2.1.2. Fransa	63
2.2.1.3. İtalya	64
2.2.1.4. İngiltere.....	65
2.2.1.5. ABD.....	67
2.2.1.6. Belçika.....	69
2.2.1.7. İspanya.....	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISİNİN TESPİTİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI

3.1. LİTERATÜR TARAMASI	71
3.2.VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISİNİN TESPİTİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI.....	80
3.2.1. Araştırmanın Amacı	80
3.2.2. Araştırmanın Yöntemi	81

3.2.3. Araştırmanın Sonuçları.....	81
3.2.3.1. Güvenilirlik Analizi Sonucu.....	81
3.2.3.2. Frekans Analizi Sonuçları	82
3.2.3.3. Betimsel Analiz Sonuçları.....	85
3.2.3.4. Hipotezlerin Demografik Değişkenlere Göre Analiz Sonuçları.....	91
3.2.3.5. Çapraz Tablolar Analizi.....	98
SONUÇ	106
KAYNAKÇA	112
EK-1:ANKET ALIşMASI	126



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	54
Tablo 2: Yıllar İtibariyle Mükellef Sayıları ve Vergi İnceleme Oranları	55
Tablo 3: Güvenilirlik Analizi	82
Tablo 4: Vergi Mükelleflerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	82
Tablo 5: Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılımı	82
Tablo 6: Vergi Mükelleflerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	83
Tablo 7: Vergi Mükelleflerinin Yaşlara Göre Dağılımı.....	83
Tablo 8: Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyine Göre Dağılımı	84
Tablo 9: Vergi Mükelleflerinin Gelirlerinin Gelir Vergisi Türüne Göre Dağılımı.....	84
Tablo 10: Vergi Mükelleflerinin Gelir Türlerine Göre Dağılımı.....	84
Tablo 11: Vergi Denetimi İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	85
Tablo 12: Vergi Adaleti İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	86
Tablo 13: Vergide Uzlaşma İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	87
Tablo 14: Vergi Affı İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	87
Tablo 15: Vergi Mevzuatı İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	88
Tablo 16: Vergi Denetiminde İdari Yeterlilik İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar	89
Tablo 17: Vergi Denetiminde E-maliye Uygulaması İle İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar.....	90
Tablo 18: Cinsiyete Göre T Testi Analizi Sonuçları.....	91
Tablo 19: Medeni Duruma Göre T Testi Analizi Sonuçları.....	92
Tablo 20: Gelir Vergisi Türüne Göre T Testi Analizi Sonuçları	93
Tablo 21: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Anova Testi Sonuçları	94
Tablo 22: Yaş Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları	95
Tablo 23: Aylık Gelir Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları.....	96
Tablo 24: Gelir Türüne İlişkin Anova Testi Sonuçları	98
Tablo 25: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalete Bakışı-1	99
Tablo 26: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalete Bakışı-2	100
Tablo 27: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalete Bakışı-3.....	101

Tablo 28: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affi Uygulamasına Bakışı-1	102
Tablo 29: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affi Uygulamasına Bakışı-2.....	103
Tablo 30: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affi Uygulamasına Bakışı-3	104



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
CMUK	:Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:Gayri Safi Milli Hâsıla
HMRC	:Her Majesty's Revenue and Customs
HUK	:Hesap Uzmanları Kurulu
IRS	:Internal Revenue Service
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
Md.	:Madde
OLAF	:Office Europeen de Lutte Antifraude
s.	:Sayfa
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	:Ve Benzeri
vd.	:Ve Diğerleri
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VEDOP	:Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin ihtiyaçlarını karşılamak üzere toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan kazançları kapsamında, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlere vergi denilmektedir. Devletin en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergiler beyan esasına dayanmaktadır. Beyan usulünde vergi mükellefleri ödeyecek oldukları vergi miktarını kanunda belirtilen yöntemler çerçevesinde hesaplayarak vergi dairesine beyanname ile bildirmektedir. Beyan usulünün uygulandığı vergi sistemlerinde mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtması büyük önem taşımaktadır. Beyannamelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi ise etkin bir vergi denetimiyle mümkündür. Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini, hesaplarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmeyi ve vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin kanunlara uygun olarak hareket edip etmediklerinin belirlenmesini, varsa yanlış uygulamaların düzeltilmesini, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaya yönelik yapılan işlemlerin tümüdür. Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek davranışlardan kaçınması sağlanarak vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumunun artması amaçlanmaktadır. Vergi denetimi ile mevcut olan vergilerin zamanında ve eksiksiz bir şekilde toplanarak ülke gelirinin artması amaçlanmaktadır. Ayrıca vergi denetimi ile vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması, vergilerin amacına uygun olarak toplanması ve vergi kaçakçılığının önlenerek sosyal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.

Türkiye’de beyan usulünün uygulanması ve vergi mükelleflerinin yeterince vergi bilincine sahip olmaması nedeniyle vergiler beyan dışı kalabilmektedir. Vergilerin beyan dışı kalmasını önlemek ve vergilerin zamanında toplanmasını sağlamak amacıyla vergi idaresi vergi mükelleflerini vergi incelemesi, arama, yoklama, bilgi toplama ve teftiş (iç denetim) yöntemleriyle denetlemektedir. Ayrıca vergi denetimi yapısı itibariyle bir takım özelliklere sahiptir. Bunlardan en önemlileri hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, hesap denetimi ve dış denetim olmasıdır.

Türkiye’de vergi denetimi uygulamaları 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu’nun kurulmasıyla başlamıştır. Cumhuriyet’in ilan edilmesiyle Türk mali sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Fakat Cumhuriyet döneminde çağdaş bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmasına rağmen denetim mekanizmalarından istenilen düzeyde verim elde edilememiştir. Bundan dolayı, Cumhuriyet Dönemi sonrasında ülkemizin şartlarına ve ihtiyaçlarına göre yeni birimler kurulmuş, ihtiyaçlarına yanıt vermeyen birimler ise ortadan kaldırılmıştır. Vergi denetimlerini tek elden gerçekleştirmek ve etkin bir vergi denetimi sistemi kurmak amacıyla 10.07.2011 tarihinde çıkarılan 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu oluşturulmuştur. Günümüzde ise vergi denetimi Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı birimler tarafından gerçekleştirilmektedir.

“Vergi Mükelleflerinin Denetim Algısı: Uşak İli Örneği” başlıklı bu çalışmada vergi mükelleflerinin beyannamelerini bildirmeleri konusunda vergi denetimiyle ilgili mükelleflerde oluşan algıların önemini ortaya koymak ve vergi mükelleflerinin denetim algıları sonucunda mükelleflerde ortaya çıkan davranışları araştırmak amacıyla Uşak ilinde bulunan toplam 471 vergi mükellefine anket uygulanmıştır. Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 23.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde çeşitli tanımlayıcı istatistiklerle birlikte T testi, Anova testi ve Çapraz Tablo analizlerinden yararlanılmıştır. Bu analizlerle vergi denetiminin aktif bir şekilde yapılmadığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu ve vergi denetimlerinin arttırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca vergi mükelleflerinin vergi denetim algısına sahip olmalarının mükelleflerin davranışlarında önemli bir yere sahip olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde vergi denetimi ile ilgili temel kavramlar üzerinde durularak vergi denetiminin amaçları, özellikleri, türleri, fonksiyonları ve vergi mükelleflerinin vergi algısını etkileyen faktörler ele alınmıştır.

İkinci bölümde, Türkiye ve AB’nin vergi denetimi yapısı konuları ele alınarak Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimi, vergi denetiminin örgütsel yapısı, vergi denetiminin sorunları ile bazı Avrupa Birliği Ülkeleri’ndeki vergi denetimi uygulamaları incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, vergi mükelleflerinin denetim algısını incelemek amacıyla Uşak ilinde faaliyet gösteren 471 vergi mükellefine uygulanan anket çalışmasına ve bu çalışmadan elde edilen verilerin analizlerine yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİM ALGISI

1.1. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI VE AMACI

1.1.1. Denetimin Tanımı

Kelime olarak denetim Latince kökenli bir kelimedir. Denetim kelimesi işitmek ve dikkatli bir şekilde dinlemek anlamına gelmektedir. Zaman içinde incelemekle görevli olanlar ve saymanların vermiş oldukları hesapları dinleyen kimseler denetçi olarak, yapılan iş de denetim olarak adlandırılmıştır (Özdemir, 2000, s.48). Türk Dil Kurumu ise denetleme kavramını, bir işin doğru ve usulüne göre yapılıp yapılmadığının incelenmesi, denetlenmesi, teftiş ve kontrol edilmesi olarak tanımlamıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.25).

Konuşma dilinde ise denetim anlamında "inceleme, araştırma, soruşturma, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb." birçok sözcük bulunmaktadır (Çavuş, 2006, s.3). Fakat denetim, bunlardan daha farklı olarak amaç ve yöntemleri kapsayan ve bunların sonuçlarından da yararlanan, denetlenen birimlerde meydana gelen hataları ve yolsuzlukları en aza indirecek, üretimde kullanılan kaynakların daha aktif, verimli ve idareli kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında ve bu uygulama örneklerinin belirlenmesi, geliştirilmesi yoluyla daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlamaktadır (Köse, 2007, s.6).

Denetimi farklı yönleri ile ortaya koyan çok fazla tanım yapılmıştır. Bunlar;

Denetim, kişi, kurum ve iktidarın farklı açılardan görünüşünün, yapısının işlerliğinin ve uğraşlarının, hata, noksanlık veya tutarsızlık olup olmadığının, kanun, tüzük, yönetmelik, karar, kural ve akılcı yaklaşımlarla ölçülmesi ve izlenmesi için yapılan bütün çabaları ifade etmektedir (Altuğ, 2000, s.3).

Denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyet ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş olan kurallara uygunluk derecesini tespit etmek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili

delillerin toplanması, tarafsız olarak değerlendirilmesi ve sonucun kullanıcılara bildirilmesidir (Akbiyık, 2005, s.7).

Denetim; yasal, bilimsel, düşünsel metotlarla önceden belirlenmiş olan kurallardan yola çıkarak, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygun olup olmadığının araştırılması, uyumsuzlukların belirlenmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla gerçekleştirilen incelemeler olarak ifade edilmektedir (Sarılı, 2004, s.61).

Denetim olasılık ve görecelik ilkeleriyle saptanmış amaç ve belirli ölçüler doğrultusunda meydana gelen sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerinin ölçülmesi, karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.26).

Yukarıda yapılan tanımlardan hareketle denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ilkelere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyan kişilere bildirmek için, tarafsız bir şekilde delil toplayan ve bu delilleri değerlendiren düzenli bir yöntem olarak tanımlayabiliriz (Güredin, 2000, s. 5).

Denetim ile ilgili bu kadar fazla tanımın yapılmasının nedeni denetimin birçok bilim dalı tarafından inceleme konusu olarak görülmesidir. Bu tanımlardan yola çıkarak denetim kavramının temel unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Taytak, 2013, s.24).

- Denetim olması gerekenle gerçekleşenin mukayese faaliyetidir,
- Mukayesenin önceden belirlenen değerlendirme kriteri çerçevesinde yapılması gerekir,
 - Denetim sürecinde denetlenen ve denetimi yaptıran kişi veya kurum olarak iki tarafın bulunması gerekir,
 - Denetimin bir hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir,
 - Denetimi yapan kişi veya mercilerin bu ilişkinin tarafı olmaması gerekir,

- Denetimin objektif bir meslek faaliyeti olarak planlı, programlı, düzenli ve disiplinli bir şekilde belli kurallar ve standartlar çerçevesinde icra edilmesi gerekir.

1.1.2. Denetimin Önemi

Günümüzde ortaya çıkan gerek küresel gerekse lokal ekonomik krizlerin bir sonucu olarak denetim, yönetim fonksiyonları içerisinde ön plana çıkmaktadır (Baykara, 2014, s.42). Kamu giderlerinde sürekli artışın olması, vatandaşların ağır yüklerle katlanmasına neden olmuştur. Bu durum ise toplanan vergilerin sınırlandırılması ve yapılan harcamaların kontrol altına alınması için baskıları artırmıştır. Bu süreç kamu harcamalarının denetlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmış ve denetimin giderek önem kazanmasını sağlamıştır (Akyel ve Köse, 2010, s.11).

Hukuk devleti ilkesi gereği kanunların vatandaşlar arasında eşit olarak uygulanması gerekmektedir. Kanunların vatandaşlar arasında eşit olarak uygulanabilmesi için kanunların tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Kanunların vatandaşlar tarafından uygulanmasının sağlanmasında denetim önemli bir yere sahiptir (Gez, 2011,s.46). Ayrıca kayıtdışı ekonominin, bilhassa vergisel durumunun önüne geçilmesinde denetim önemli bir yere sahiptir. Denetim görevinin aktif bir şekilde yerine getirildiğini düşünen mükellefin kayıtdışı faaliyet göstermesi önlenerek daha dikkatli olması sağlanacaktır. Denetimin çok fazla yapılmadığını düşünen mükellef yakalanma olasılığının düşük olduğu düşüncesine kapılarak kayıtdışı kalmaya devam edecektir. Bu nedenle denetim önemli bir yere sahiptir (Rakıcı, 2011, s.347).

Denetim sonucunda uygulama farklılıkları saptanırsa, gereken önlemleri almak kolaylaşacaktır. Denetim uygulamadaki birtakım olumsuzlukları ortaya çıkaracaktır. Yanlışlık, kusur, hile, vb. gibi çeşitli art niyetli tutumlar gibi olumsuzluklara karşı önlemler alınabilecektir. Yapılacak denetimlerin sonunda cezalandırma riski, denetlenen birimi yanlış, hatalı veya kasıtlı davranışlardan vazgeçirici nitelikte ise olumsuz davranışlardan arınma o denli kolay olacaktır (Altuğ, 2000, s.5).

Örgütün çalışmalarının devamlı denetim ve gözetim altında tutulması, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi ve örgüt

verimliliğinin sürekli olarak artmasını sağlayacak önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu nedenle denetim faaliyeti oldukça önemli bir yere sahiptir. Ayrıca üyelerin örgütsel hedefler doğrultusunda çalışmalarını gerçekleştirmeleri için kontrol edilmeleri gerekmektedir. Aksi halde faaliyetler baştan savma ve koordinasyondan uzak kalacaktır. Bu nedenle denetim, hedeflerden sapmaların olduğu durumlarda düzeltmeye katkı sağlayacaktır (Örmeci 1994, s. 7 aktaran: Boztepe, 2012, s.36,37).

1.1.3. Vergi Denetimin Tanımı

Devletler var olma sebebi olan görevlerini gerçekleştirebilmek amacıyla harcama yapmak durumundadırlar. Bu kamu harcamalarını karşılamak için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak ise vergilerdir. Devletin ihtiyaçlarını karşılamak üzere toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan kazançlarına göre, karşılıksız ve zorunlu olarak almış olduğu ekonomik değerlere vergi denilmektedir (Bakır, 2009, s.151). Devlet, 1982 Anayasasının 73. maddesine göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” maddesinden hareketle vergiyi toplamaktadır. Anayasada belirtilen verginin zorunlu olmasından dolayı devlet vergi toplama konusunda bazen dirençle karşılaşabilmektedir. Bu durum da vergi denetimine ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.209).

VUK’un 8. maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilere denilmektedir. Vergi sistemleri genellikle mükellefe güven ilkesine dayalı beyan esasına dayanmaktadır. Uygulanan maliye ve vergi politikalarının etkili olabilmesi için, belirtilen beyanların doğru olması ve zamanında ödenmesi gerekmektedir. Beyan sistemi ise birtakım risklere neden olmaktadır. Bunun nedeni vergi mükelleflerinin ekonomik, sosyal, psikolojik vb. nedenlerden dolayı vergi vermek istememesidir (Bakır, 2009, s.6). Mükelleflerin vergi ödememe potansiyelleri ya da bilerek vergi kaçırma eğilimlerinin, uygulamada gerçek gelir ile beyan edilen gelir arasında farklar oluşturacağından beyan edilen vergiler ve beyannameler vergi denetimine tabi tutulmaktadır. Vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsili ile sonuçlanmaktadır. Vergi Denetimi, Vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara göre hareket edip etmediklerini araştırarak gerekli delillerin toplanması ve elde edilen deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması olarak da ifade

edilmektedir (Organ, 2008, s.37,38). Vergi denetimi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeyen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının gerçeği yansıtıp, yansıtmadığını; vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin vergi sisteminde bulunan kurallara göre davranıp davranmadıklarını tespit etmeye çalışan ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin tamamı olarak da tanımlanabilmektedir (Hastürk, 2010, s.12). Vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerinin araştırılması olması nedeniyle vergi denetiminin yalnızca mükellefe değil, vergi idaresine de uygulanması gerektiği sonucuna varılmaktadır (T. Erdem, 2011, s.47).

Vergi denetimi ile ilgili çeşitli kaynaklarda yapılan tanımlardan bazıları aşağıdaki şekildedir;

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, ödenmesi gereken vergilerin belirtilen zamanda ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak üzere çeşitli önlem ve teknikleri içeren ve sürekliliğe sahip olan bir kavramdır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 45).

Vergi denetimi; mükelleflerin ve idarenin vergi kanunları tarafından belirlenen sınırlar kapsamında davranmaları sağlanarak, vergi adaleti kapsamında potansiyel vergi kaynaklarının tümünün vergilendirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik vergi sistemine değişiklik teklif edebilme fonksiyonlarına sahip olmasıdır (Berçin, 2013, s.68).

Bir başka tanıma göre vergi denetimi, vergi idaresinin alanında uzmanlaşmış denetim elemanları tarafından vergi mükelleflerinin vergi borcunu ortaya çıkaran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesi işlemidir (Pehlivan, 1986, s.33).

Yukarıda bulunan tanımlar incelendiğinde vergi denetiminin iç denetimi ve dış denetimi kapsayan bir kavram olduğu söylenebilir. Vergi denetimi ile bir taraftan vergi mükelleflerinin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığına (dış denetim) bakılırken, diğer taraftan da vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatında görev yapan kişilerin yaptıkları işlemleri yasal düzenlemeler çerçevesinde yerine getirip getirmediğine (dış denetim) bakılmaktadır (Organ, 2008, s.37). Vergi denetimi,

hem idarenin hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarını, varsa hataların düzeltilmesini ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaya yönelik yapılan işlemlerin tümüdür (Tecim, 2008, s.55).

1.1.4. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi Denetiminin amacı, mükelleflerin bilmeyerek vergi ödememe potansiyellerini ya da bilerek vergi kaçırmaya yönelmelerini önlemektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.210). Dar anlamda ise mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yönlterek vergi kaybını önlemeyi ve bunun sonucunda ek bir gelir sağlamayı amaçlamaktadır (Özer, 1970, s.168). Diğer taraftan da idarenin düzenli ve mevzuata uygun bir biçimde hareket etmesine katkıda bulunmaktır (Doğan, 2010, s.11). Aynı zamanda vergi denetiminin vergi mükelleflerini eğiterek vergi bilincinin artmasını, amaçlanan mali ve ekonomik yöntemlere hızlı ve kolay ulaşılmasını sağlamak gibi amaçları da bulunmaktadır (Tecim, 2008, s.56). Bu amaçlarının ötesinde vergi denetiminin; ekonomik, mali, sosyal ve hukuki amaçları da vardır.

1.1.4.1. Mali Amaç

Mali Amaç, vergi denetiminin en önemli amaçlarından birisidir. Devletler günümüzde güvenliğin sağlanması, adaletin sağlanması ve vergilerin toplanması gibi görevlerinin yanında bunlara ek olarak ekonomik ve sosyal alanlarda da birçok görev üstlenmişlerdir. Devletler artan bu görevlerini yerine getirebilmek için finansmana ihtiyaç duymaktadır. Devletin en önemli finansman kaynağı ise vergilerdir. Mevcut vergi gelirlerinin artırılması ise yeni vergilerinin çıkarılması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi ile mümkündür (Bakır, 2009, s.9). Bu yöntemler arasından mükelleflerin en az tepkisini çekecek olan uygulama vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi de etkili bir vergi denetimi ile mümkündür (Organ, 2008, s.39).

Vergi denetimlerinin yapılması ile vergi kaçırdığı ve devleti vergi kaybına uğrattığı tespit edilen mükelleflerden alınan vergi ve cezalar devlete ek gelir oluşturmaktadır (Somuncu, 2014, s.136). Vergi denetimi ile denetlenen mükelleflerin bu davranışlarının cezasız kalmaması, vergi kayıp ve kaçığına yönelen kişileri vazgeçirmeye yönelik bir özelliğe sahiptir (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.211). Bu

nedenle vergi denetiminin istikrarlı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Mali amaçla vergi denetimi ile mevcut vergi potansiyelinin en iyi şekilde değerlendirilerek ülke gelirinin artması planlanır. Böylelikle potansiyel vergilendirme dışı tutulmuş kaynaklar ortaya çıkartılarak mali yönden devletin rahatlaması sağlanır (Can vd., 2014, s.442).

1.1.4.2. Ekonomik Amaç

Günümüzde devletler ana görevlerinin yanında birtakım görevler daha üstlenmişlerdir. Elinde bulunan kaynaklarla ekonomiyi yönlendirici, ekonomide düzenleyici veya denetleyici fonksiyonlara sahip olmuşlardır. Devletlerin bu yapısı, sosyal adalet ve ekonomik kalkınmaya yönelik hedefleri gerçekleştirme çabası, devletin gelirleri ile giderlerinin paralel bir şekilde artması gerektiğini ortaya çıkarmıştır (Yücelen, 2009, s.6).

Vergi denetiminin ekonomik amacıyla ekonomik büyüme ve kalkınmaya yardımcı olmak, ekonomik istikrarın sağlanmasına yardımcı olmak ve etkin bir maliye politikasının gerçekleştirilmesine yardımcı olmak amaçlanmaktadır. Bu amaçlara ulaşabilmek için öncelikle gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi denetiminin düzgün bir şekilde işlemesi gerekmektedir (Gez, 2011, s.44). Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde, mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin denetime tabi tutulması gerekmektedir. Yapılacak olan bu denetimler ülkelerin ekonomik ve maliye politikalarının başarılı olabilmesi için oldukça önemlidir (Taş, 2007, s.116).

Vergi kayıp ve kaçaklarının artmasıyla devlet elde ettiği kamu gelirleriyle giderlerini karşılayamadığından bu giderleri karşılamak üzere çeşitli yollara başvurmuştur. Bu yollar; borçlanma, emisyon, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergilerin konulmasıdır. Bu yollar da ülkeleri olumsuz şekilde etkilemektedir. Bundan dolayı ekonomik olarak dengenin sağlanabilmesi ve istenilenlerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin hedefine uygun olarak alınması ve kullanılması gerekmektedir (Can vd., 2014, s.443). Bu noktada etkin bir vergi denetimi etkili olacaktır. Vergi denetiminin etkin olmaması ise devletin vergi olarak alması gereken meblağları, iç borçlanma yoluyla ve faiz külfetiyle elde etmek istemesine yol

açacaktır. Bu durum da para ve sermaye piyasalarını olumsuz etkileyecektir (Bakır, 2009, s.10,11).

Vergisini yasalar çerçevesinde tam ve zamanında ödeyen mükellefler, gerek istisna, muafiyet ya da diğer yasal boşlukları kullanarak vergiden kaçınma yolunu seçen, gerekse yasadışı yollara saparak kendi iradeleriyle vergi kaçırma yoluna giden mükellefler karşısında mağdur olduklarını düşüneceklerdir. Bundan dolayı da kendilerine haksızlık yapıldığı kanısına varacak ve vergisini ödeyen mükellefler de bu yolu seçerek kayıtdışı çıkmaya eğilimi gösterebileceklerdir (Yücelen, 2009, s.7). Ancak vergi denetimine önem verildiği takdirde vergi denetiminin aktif bir şekilde yapıldığını bilen ve her an denetleneceğini hisseden mükellefler doğru beyanlarda bulunarak vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyeceklerdir. Böyle bir durumda ise devlet hem alacağına kavuşmuş olacak hem de hedeflediği ekonomi politikalarını gerçekleştirecektir (Gez, 2011, s.45).

1.1.4.3. Hukuki Amaç

Vergi denetiminin diğer hedefi de vergi yasalarının uygulanmasının sağlanmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.49). Bu da Anayasamızın 73. maddesinde belirtilmiştir. Anayasamızın 73. maddesine göre; herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin ise kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir (Yücelen, 2009, s.10). Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin yasalarda bulunan yöntem ve ilkeler kapsamında alınmasının sağlanmasıdır. Hukuki amaç vergi denetimlerinin hangi yolla ve ne şekilde yapılması gerektiğinin, hangi yöntem ve esaslar kapsamında uygulanacağını ve neticelerinin hangi hukuki işlemlere göre yapılacağını önceden belirlenmesidir. Bu yüzden vergi kanunlarına hem devletin hem de mükelleflerin uyması gerekmektedir (Tecim, 2008, s.60). Devlet, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Kanunların bireyler arasında eşit şekilde uygulanıyor olması, hukuk devleti olmanın bir sonucudur. Eşitlik ilkesi Anayasamızın 10. maddesinde belirtilmiştir. Anayasamızın 10. maddesine göre *“Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye*

veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” Şeklinde belirtilmiştir (Organ, 2008, s.42).

Vergi denetimleri ile vergilendirmede yatay ve dikey adaletin oluşmasına katkı sağlanır. Vergilemede yatay adalet, aynı konumdaki vergi mükelleflerinin aynı şekilde vergi vermesini ifade ederken, dikey adaletse vergi ödeme gücü yüksek olan vergi mükelleflerinin daha yüksek oranda vergi vermesini ifade etmektedir (Abdioğlu, 2007, s.163). Bu durumda kasten ya da yanlışlıkla vergi kayıp ve kaçağına neden olan mükellefler daha az vergi vermek ya da hiç vergi vermemek adına vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla ortaya konulan amaçlara zarar verebilirler. Kendilerine hukuk dışı yollarla fayda sağlamak için vergi kaçakçılığına yönelen vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece vergi adaletinden bahsedilemeyecektir. Bunların önlenmesi de vergi denetimleri ile mümkün olmaktadır (Tecim, 2008, s.61).

Vergi denetimi bunların yanı sıra yönetim birimlerinin adaletli, sistematik ve etkili bir şekilde çalışmaya sevk edilmesinin sağlanması ve personelin kişisel haklarına ilişkin çarpıklıkların tespit edilerek gereken tedbirlerin alınmasıdır. Bu şekilde mükelleflerin, mali durumuna göre vergi ödemeleri sağlanırken, işlerinin de adaletli ve tarafsız bir şekilde ilerlemesi sağlanacaktır (Organ, 2008, s.43). Böylece mükellefler tarafından kasten ya da yanlışlıkla sebep olunan vergi kayıp ve kaçakları, vergi adaletini bozan sonuçlar oluşturduğundan, bu bozucu sonuçların ortadan kaldırılması da yine vergi denetimi ile sağlanacaktır. Etkin bir denetimin olmaması durumunda vergi kayıp ve kaçaklarının olması dürüst mükellefleri rahatsız edecek ve bu durumda dürüst mükellefin zararına, vergi kayıp ve kaçağına ortaya çıkmasına yol açanların ise yararına haksız rekabet oluşacaktır. Bu da, vergi denetiminin etkili bir şekilde yapılmasıyla giderilebilecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.212).

1.1.4.4. Sosyal Amaç

Sosyal amacın gereği herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılmasıdır. Bunun da yapılabilmesi için vergilere ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü vergiler maliye politikası aracı olarak gelir dağılımının düzeltilmesinde kullanılan en önemli araçlardandır. Vergiler gerek yapıları, gerekse uygulanış biçimlerinden dolayı gelir

dağılımının dengelenmesine önemli katkı sağlamaktadır (Organ, 2008, s.41). Vergilerin bu düzeltici fonksiyonu, mali gücü fazla olanlardan daha fazla vergi alınması ve bu yolla gelirin yeniden dağıtılarak düşük gelirli olanların gelirlerinin arttırılmasıyla sosyal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Merter, 2004, s.14). Bu yöntemle devlet bir yandan bu kişi ya da kesimlerin refahlarını arttırmakta diğer taraftan da gelirin yeniden dağılımını sağlayarak sosyal adaletin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Ancak vergilerin gelir dağılımında oluşturduğu bu olumlu etki vergi kaçakçılığının artması ile yok olmaktadır (Organ, 2008, s.41).

Vergi kaçırma olanağı olmayan sabit veya düşük gelire sahip kişiler üzerinde vergi yükünün fazla olması durumunda, toplumda vergi kaçırmanın olması, bu kişiler için gelir dağılımında bulunan olumsuz durumun daha fazla artmasına neden olacaktır. Bundan dolayı vergi denetiminin aktif bir şekilde yapılması durumunda mükelleflerin vergi kaçırmaları önlenerek sosyal adalete de katkıda bulunulacaktır (Tecim, 2008, s. 58).

1.2. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetimi yapısı itibariyle çeşitli özelliklere sahiptir. Bunlardan en önemlileri hukukilik, tarafsızlık, yaptırım gücüne sahip olma, dış denetim olması ve kapsamlı bir hesap denetimi olması gibi özellikleridir.

1.2.1. Hukukilik

Vergi denetimi, vergi idaresi tarafından belirlenen yetkili elemanlar tarafından kanunun vermiş olduğu yetkiler doğrultusunda yapılmaktadır. Anayasamızın 73. maddesinde; Herkes, kamu harcamalarını karşılamak üzere, malî gücüne doğrultusunda, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması, maliye politikasının sosyal amacını oluşturmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir şeklinde ifade edilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, md.73).

Verginin kanuni bir yetkiye dayanması, yasalarda bulunan yöntem ve esaslar kapsamında uygulanması, mali ve cezai neticeler içermesi vergi denetiminin hukuki özelliğinden kaynaklanmaktadır. Hukuk devletinin en önemli özelliği; devlet tarafından yapılan bütün idari eylemlerin yasal bir dayanağının olması ve bu yapılan eylemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bundan ötürü vergi denetimi de yasal bir dayanağa dayanmaktadır (Tecim, 2008, s.62).

1.2.2. Tarafsızlık

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacından bahsedilmiştir. 134. maddeye göre vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde ifade edilerek vergi denetiminin tarafsızlık özelliğine vurgu yapılmıştır.

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi de tarafsız olmasıdır. Vergi denetiminin tarafsız olması nedeniyle hiçbir siyasal veya sosyal etkiye maruz bırakılmadan yapılması gerekmektedir (Yücelen, 2009, s.15). Vergi denetimi kamu yönetimi tarafından yapılmasına rağmen tarafsız olunmalı ve denetim yetkisine sahip olanların tam bir adalet içerisinde hareket etmesi gerekmektedir. Vergi denetim elemanları, görevlerini yerine getirirken sadece hazineye gelir elde etmek için değil, vatandaşların kanuni hakları için de gayret göstermelidirler. Vergi denetim elemanları, yaptıkları denetimlerin sonucunda tarafsız bir şekilde davranarak sadece vergiyi meydana getiren olayın gerçek nedenini araştırmalıdır. Bu durum vergi yasalarımızda düzenlenmiş olup denetim sonucunda fazla olarak hesaplandığı ve alındığı anlaşılan verginin mükelleflere iadesi ve terkinin yapılabilir. Bu sonuç idarenin lehine olabileceği gibi mükellefin lehine de olabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.49,50). Bunun derecesini belirleyen faktör ise vergi denetiminin tarafsızlığıdır.

1.2.3. Yaptırım

Devlet, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını vergi gelirleri ile mükelleflerden toplamaya çalışmaktadır. Mükelleflerde devlet tarafından karşılıksız olarak alınan vergiyi vermek istememeleri nedeniyle vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedirler. Mükelleflerin vergi borcunu

ödememesi durumunda ise; eksik beyan edilen ve ödenmeyen vergilerin, devletin zorla alım gücüne dayanarak cezaları ile birlikte tahsili yoluna gidilmektedir. Bu özellik aynı zamanda vergi denetiminin hukuki yönünün bir göstergesidir. Çünkü yapılan denetimler sonucu kayba uğratıldığı anlaşılan vergi, gecikme faizi ve cezalarıyla beraber vergi mükellefinden 6183 Sayılı AATUHK gereğince zorla tahsil edilecektir (Tecim, 2008, s.62,63). Vergi denetiminin bu özelliğinden dolayı, düzenlenen raporlar vergi idaresi tarafından hiçbir koşula bağlı olmaksızın işleme alınmaktadır. Bu aşamadan sonra mükelleflerin ancak vergisini ödeme, ödememe, uzlaşmaya gitme veya dava yoluna başvurma olanakları bulunmaktadır (Organ, 2008, s.45). Aksi halde 6183 Sayılı AATUHK uyarınca ağır cezai yaptırımlarla karşılaşacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.50).

1.2.4. Hesap Denetimi

İşletmelerin mali tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yönelik incelenmesi ve tespit edilen hususlarla ilgili olarak rapor düzenlenmesi işlemi hesap denetimi olarak tanımlanmaktadır (Gez, 2011, s.48).

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde vergi matrahının tamamının ya da bir kısmının defter kayıt ve belgelere veya kanuna dayanarak belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, denetim elemanına vergi matrahının belirlenmesi konusunda çok geniş yetkiler tanınmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 51). Vergi denetimi hesap denetiminden içerik olarak daha geniştir, bundan dolayı vergi denetimi uygulama biçimi bakımından bir hesap denetimi özelliğine sahip değildir. Ayrıca her hesap denetimi de bir vergi denetimi değildir (Tecim, 2008, s.63). Vergi denetimi, işletmenin dönem karını etkileyen tüm işlemleri incelemektedir. Bu inceleme yapılırken belgeler ve bu belgelere dayanılarak hazırlanan muhasebe bilgileri bir veri olarak kabul edilmemekte, sadece bu muhasebe bilgilerinin hazırlanmasına sebep olan olayların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılmaktadır. Bu da bize vergi denetiminin, hesap denetimini içeren daha kapsamlı bir niteliğe sahip olduğunu ve sadece ticari karın mali kara dönüşmesini sağlayan bir revizyon değil aynı zamanda bir hukuki denetim olduğunu göstermektedir (Yücelen, 2009, s.18). Fakat vergi inceleme raporlarının yalnızca tarihyata ilişkin eleştirileri

kapsamasından dolayı vergi denetiminin hesap denetiminden daha dar kapsamlı olduğu yönünde yanlış bir görüş bulunmaktadır. Hâlbuki vergi denetimiyle işletmenin faaliyet sonucunu etkileyen tüm hesaplar incelenmesine rağmen, sadece tarhiyatı ilgilendiren işlemlerde rapor tutulurken, diğer konularda rapor istenildiği zaman tutulmaktadır (Organ, 2008, s. 47,48).

1.2.5. Dış Denetim

Kamu veya özel bir kuruluşun hesap, kayıt ve işlemlerinin işletme bünyesi dışındaki kişiler tarafından denetlenmesi işlemine dış denetim denilmektedir. Denetimi yapan kişilerin işletme içinden değil de işletmeden bağımsız kişiler tarafından yapılması nedeniyle bağımsız dış denetim de denilmektedir. Dış denetim; serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler aracılığıyla 3568 sayılı Kanun'a dayanılarak yapılmaktadır (Gelen, 2015, s.10). Kamuya bağlı vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimi bağımsız dış denetim olmamakta sadece dış denetim olmaktadır. Bu yüzden dış denetim güvenilir ve nesnel bir hal almaktadır (Merter, 2004, s.16).

1.3. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ VE FONKSİYONLARI

1.3.1. Vergi Denetiminin Türleri

Günümüzde vergi denetim sistemi, beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan usulü, vergi mükelleflerinde vergi bilincinin yeteri kadar gelişmemiş olması nedeniyle vergi konusu kapsamındaki bazı gelirlerin mükellefler tarafından beyan dışı bırakılmasına neden olarak kaçakçılık riskinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Böyle bir durumda vergi dairesi tarafından vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun bir şekilde hareket edip etmedikleri vergi incelemesi, arama, yoklama, bilgi toplama ve teftiş yolları ile denetlenmektedir.

1.3.1.1. Vergi İncelemesi

Vergi mükelleflerinin kasten ya da yanlışlıkla vergi ödememe ihtimalleri ile vergi idaresinin en yüksek verimlilikte çalışması ihtiyacı, vergi denetimine olan gereksinimi ortaya çıkarmıştır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s.43). Türk vergi sisteminde mükellefler beyan usulüne göre vergilendirilmektedir. Beyan

usulünde matrahların mükellefler tarafından gerçeğe uygun olarak beyan edilip, edilmediğinin tespit edilebilmesi için vergi incelemesi önemli bir yere sahiptir (Uğur, 2016, s.2).

Vergi incelemesi, idarenin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahipken diğer taraftan da vergi sisteminin adaletli bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda vergi incelemesi; vergi kaçakçılığı ile mücadelede, vergi gelirlerinin sağlanmasında ve vergi ödevlerinin mükellefler tarafından kendiliğinden yerine getirilmesinin özendirilmesinde önemli bir yere sahiptir (Erçoban, 2013, s.62).

Vergi incelemesi çoğu zaman vergi denetimiyle eş anlamda kullanılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.150). Vergi denetiminde önemli bir yere sahip olan vergi incelemesi verginin; hesap, defter, belge ve kayıtlarının incelenmesi ile gerekli durumlarda muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek sonuçlara göre mükellef tarafından ödenecek olan verginin doğruluğunun ortaya çıkarılmasıdır (Yücelen, 2009, s.30). Vergi incelemesinin “revizyon” ve “araştırma” olmak üzere iki şekli bulunmaktadır. Mükellefin ya da vergi sorumlusunun defter, kayıt ve belgelerinin bütün safhalarıyla tekrar gözden geçirilmesi işlemi revizyonu ifade ederken, defter, kayıt ve belgelerin dışında kalan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için her türlü delili toplamak ise araştırma yönünü ifade etmektedir (Demirdağ, 1992, s.19).

Vergi incelemesinin amacı VUK’un 134. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi incelemesinin amacı, ödenmesi zorunlu olan vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır (Pehlivan, 2014, s.114). Vergi incelemesinin bir diğer amacı da vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek ve vergi mükellef ve sorumlularının doğru beyanda bulunmalarını sağlamak üzere tedbirler almaktır. Bunun neticesinde oluşan psikolojik baskılar mükellefin gönüllü uyumunu arttırmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.152). Bunların dışında vergi incelemesinin mükellefleri eğitmek, vergi kaybını önlemek, hata, hile ve eksiklikleri ortaya çıkarmak, vergi gelirlerini arttırmak, vergi ve vatandaşlık bilincini yerleştirmek, vergide adaletini sağlanmak ve sosyal adaleti gerçekleştirmek gibi hedefleri de bulunmaktadır (Tecim, 2008, s.93,94).

Vergi incelemesi, kaçırılan verginin tespit edilmesini sağlayarak hazineye ek

gelir sağlamakta ve bunun yanında, mükelleflerin kasten ya da yanlışlıkla vergi kanunlarına uygun olmayan davranışlarını tespit ederek bunları raporlamaktadır. Bu raporları mükelleflere bildirerek bunun sonucunda mali mevzuat açısından mükelleflerin eğitim işlevine de katkıda bulunmaktadır. Böylece, vergi incelemesiyle bir taraftan vergi mükellefi mali mevzuat yönünden eğitilmekte diğer taraftan da hazineye ek gelir sağlanmaktadır (Erçoban, 2013, s.62).

Vergi incelemesinin kapsamı oldukça geniştir. VUK'un 1. ve 2. maddelerinden hareketle gümrük vergi ve resimleri dışında kalan ve genel bütçeye, belediyelere ve il özel idarelerine ait olan her türlü vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı diğer gelirler vergi incelemesinin kapsamına girmektedir. Ayrıca VUK'un 137. maddesinde defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları korumak ve ibraz etmek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesine bağlı oldukları belirtilmektedir (VUK, Md. 137). Buna göre defter tutma mecburiyeti bulunan; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçiler vergi incelemesine tabidir. Bunun yanında vergiden muaf esnaf, küçük çiftçi, basit usule tabi olanlar, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ise defter tutmasalar bile belge almak ve saklamak zorunda oldukları için vergi incelemesine tabidir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.153). Bunların dışında kalan menkul sermaye iradı sahipleri, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ve ücret gelirine sahip olanlar vergi incelemesine tabi değildirler (Sarılı, 2004, s. 100). Bunlara ilişkin vergi ziyayı tespit edilirse vergi dairelerince re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılacaktır (Organ, 2008, s.133).

Vergi incelemesinin muhatabı mükellef ve sorumlunun bizzat kendisidir. Çünkü VUK'un 8. maddesine göre vergi kanunları ile onaylanan durumlar dışında vergi mükellefiyetiyle birlikte vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmeler idareyi bağlamamaktadır. Mükellefler arasından kimlerin vergi incelemesine bağlı olacağı belli bir zaman dilimi (genellikle bir yıl) içinde hazırlanan plan, program ve çalışmalarda tespit edilen unsurlar doğrultusunda beyanname seçimi yapılarak belirlenir ve bu seçimlerde ihbarlar da etkili olmaktadır. İhbarlar sonucu olayla ilişkisi bulunan mükellefler de inceleme kapsamına alınır (Tekin ve Çelikkaya,

2011, s.154).

Vergi incelemesi kapanmış hesap dönemlerine ilişkin hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik bir denetim şekli olduğundan vergi incelemesi genellikle geçmiş beş yıllık hesap dönemini kapsamaktadır. Vergi incelemesi yapılabilmesi için bu sürenin geçmemiş olması gerekmektedir (Sarılı, 2004, s.105). Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı konusunda mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur. Vergi İncelemesi, sonucu alınmamış hesap dönemi de içinde olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir (Koçakoğlu, 2015, s.33).

Vergi İnceleme elemanlarının kimler olabileceği VUK'un 135. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi müfettişleri ve yardımcıları, vergi dairesi başkanları/defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve yardımcıları, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında bulunan müdür kadrolarında görevli olanlar vergi inceleme yetkisine sahiptir.

Danıştay verdiği bir kararda, takdir komisyonlarının kendilerine ulaşan olay ve işlemler ile ilgili sınırlı bir incelemeye sahip olduğu ile ilgili karar vermiştir. Fakat Maliye Bakanlığı takdir komisyonunun sınırlı inceleme yapmak üzere defter ve belgeleri istese dahi ibraz etmeyen mükellef şirket hakkında sınırlı inceleme yapamayacağına veya kaçakçılık suçu raporu düzenleyemeyeceğine karar vermiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.168).

Vergi incelemesinde tüm işlemler yazılı olarak yapılmalıdır. Yani incelemenin başlaması, inceleme esnasında elde edilen bilgiler ve incelemenin tamamlanmasına ilişkin bütün bilgilerin tutanağa bağlanması zorunludur (T. Erdem, 2011, s. 351).

Vergi incelemesi vergi inceleme tutanağının hazırlanması ile başlamaktadır. Buna göre inceleme elemanları incelemeye başladığını bir tutanağa bağlayarak bu tutanağın bir nüshasını vergi incelemesi yapılan kişiye, bir nüshasını bağlı olduğu birime bir nüshasını da vergi dairesine vermesi gerekmektedir (VUK, Md.140/2). İncelemenin başlanması sırasında tutanağın tutulması mükelleflerin pişmanlık talebinde bulunmaları yönünden önemlidir (Akbiyık, 2005, s.121).

Vergi incelemesinin bütün aşamalarında gerek mükelleflerin gerekse inceleme elemanlarının uyması gereken kurallar yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Vergi incelemesinde mükelleflerin defter ve belgeleri ibraz etmek, incelemeye başlandığına dair tutanağı imzalamak, bilgi vermek, incelemeye yetkili olanlara gerekli koşulları sağlamak gibi görevleri bulunmaktadır. Mükellefin bu görevlerinin yanında bazı hakları da mevcuttur. Mükellef incelemede vergi mahremiyetinin sağlanması hakkına sahiptir. Ayrıca inceleme elemanlarından kimlik ibrazını ve incelemenin iş yerinde yapılmasını isteyebilir. Mükellef hakkında geçersiz bir ihbar varsa ihbarcının isminin bildirilmesini de isteyebilir (T. Erdem, 2011, s.326-344).

Vergi incelemesi yapanların görevleri; defter, kayıt ve belgeleri istemek, İncelemeleri işyerinde gerçekleştirmek, İşyerini gezip görmek, mükelleften ya da yetkili olan kişiden, gereken durumlarda üçüncü kişi ve kurumlardan işletme ile ilgili bilgi istemek, gerekli olursa arama yapmak, İnceleme tutanağını imzalamak istemeyen mükellefin defter ve belgelerini idareye getirmek, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla güvenlik tedbirlerine başvurmak olarak sayılabilir (Organ, 2008, s.131). Bunun yanında İnceleme elemanlarının yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulundurmaları ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bu belgeyi ilgili kişilere göstermeleri gerekmektedir. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının incelemeye tabi olan kişiye, incelemenin konusunu işe başlamadan önce açıkça bildirmek, İnceleme yapılan kişinin onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapmamak ya da bunu sürdürmemek, İnceleme bitiminde, inceleme yapıldığını gösteren bir belgeyi inceleme yapılan kişiye teslim etmek, vergi incelemesi sırasında inceleme yapılan kişiyle ya da üçüncü kişiler hakkında elde edilen bilgileri gizli tutmak veya üçüncü kişilere anlatmamak ya da üçüncü kişiler aleyhinde kullanmamak ve mükellefin özel işlerini yapmamak gibi sorumlulukları bulunmaktadır (Erçoban, 2013, s.64). Vergi mükelleflerinin ise; vergi incelemesi yapmakla görevli olan kişiye işletmenin durumuna göre çalışma yerini göstermek ve resmi çalışma saatlerinde işletmede çalışmasına imkân sunmak, incelemeyle ilgili bilgileri vermek, vergi inceleme elemanının gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesine yardımcı olmak, 134'üncü madde gereğince işletmede envanter yapılması gerekirse; araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılıp tamamlanması için gerekli kolaylığı ve yardımı

sağlamaları gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s.58).

Vergi İncelemesinin yapılacağı zamanın önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemesi yapılacak olan kişiye, incelemenin yapılacağı zamanın haber verilip verilmeyeceği vergi inceleme elemanının yetkisine bırakılmıştır. Ancak, mükellefin hazırlık yapması gerekli ise haber verilir. Aksi takdirde mükellefin kaçması, malları kaçırmaması, delilleri yok etmesi gibi yollara başvurulabilir bu da vergi incelemesinin amacına ulaşmasını güçleştirebilir (Nas, 2012, s.1318).

Vergi incelemesi mükellefin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının amacı incelemeyi yapacak kişinin işletmeyi gezip görmesini, işin niteliği ve ehemmiyeti ile ilgili bilgi sahibi olmasını sağlamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2011. s.171). Fakat iş yerinin uygun olmaması, işin terk edilmesi, ölüm gibi mecburi nedenlerle incelemenin iş yerinde gerçekleşmesi olanaksız hale gelirse ya da mükellef ve vergi sorumluları tarafından istenirse inceleme dairede yapılabilir. İnceleme işleminin dairede gerçekleşmesi durumunda incelemeye tabi olan kişinin gerekli defter ve belgeleri daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. İstenilen defter veya belgeleri zamanında mazereti olmadan getirmeyenler, bu defter ve belgeleri belirtmemiş sayılırlar (Arslan, 2011, s.263). Eğer inceleme dairede yapılacak olursa incelemenin neden dairede yapılmak istendiğinin açık ve net olarak belirtilmesi gerekir aksi takdirde incelemenin dairede yapılması usulüne uyulmadığından inceleme Danıştay tarafından kabul edilmeyebilir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 173).

Vergi inceleme elemanlarının kendilerini baskı altında hissetmemesi ve incelemeyi özgürce yapabilmeleri nedeniyle vergi incelemesinin ne kadar sürede sonuçlandırılması gerektiği ile ilgili olarak VUK'da herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi incelemesinin uzaması idare açısından ek maliyet oluşturacağından ve mükellef açısından da vergi kaçakçısı zannı altında inceleme yapılması hoş bir durum olmayacağından inceleme elemanının vergi incelemesinin en kısa sürede bitirilmesi için özen göstermesi gerekmektedir (Organ, 2008, s.139).

Vergi incelemesinin hukuki bir sonuç ifade etmesi için inceleme tutanakları ile raporlanmalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.175). Düzenlenen tutanakların bir örneğinin mükellefe veya onun adına bulunan kişiye bırakılması gerekmektedir.

İlgililer tarafından tutanakların imzalanmak istenmemesi durumunda, tutanakta bahsi geçen defter ve evraklar mükellefin isteyip istemediğine bakılmadan alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinlik kazanıncaya kadar geri verilmez. Fakat Mükellef ya da mükellef adına yetkili olan kişiler suç delili teşkil etmeyen defter ve evraklarını tutanakları imzalayarak her zaman geri alabilmektedirler (Erkuş ve Ünal, 2014, s.99). İnceleme tutanakları her iki taraf açısından da bağlayıcıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.175).

Mükellef hakkında gerçekleştirilen inceleme neticesinde, inceleme mükellef lehine sonuçlanırsa kabul raporu, aleyhine sonuçlanırsa inceleme tutanağı yanında ikmalen veya re'sen tarhiyata dayalı inceleme raporu düzenlenir (Organ, 2008, s.141). İnceleme raporu ile ödenmesi gereken vergi ve cezalar tespit edilerek mükellefe ne yönde işlem yapılması gerektiği belirlenir. Tek başına icrai bir niteliğe sahip değildir. Vergi dairesi tarafından yapılacak tarh işlemine hazırlık teşkil ettiği için tarh işleminden bağımsız olarak dava konusu yapılamaz. İnceleme raporunun vergi veya ceza ihbarnamesi ile birlikte mükellefe bildirilmesi gerektiğinden bildirilmediği takdirde vergi ya da ceza ihbarnamesi hükümsüz sayılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.177). Vergi inceleme elemanları tarafından hazırlanan vergi inceleme raporları vergi dairesine gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonlarınca, uyuşmazlık halinde ise merkezi rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilir. Mevzuata uygun bulunan raporlar, olumlu olarak değerlendirilerek yürürlüğe konulur (Nas, 2012, s.1330).

Mükelleflerin vergi incelemesinin sonuçlarına karşı uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma hakkı bulunmaktadır (Gündüz, 2016, s.228). Uzlaşma, uyuşmazlığı yargı sürecine taşımak istemeyen mükelleflere tanınmış idari bir çözüm yoludur. Uzlaşmada vergi uyuşmazlıkları cezayı alan kişi ile idare arasında yargıya intikal edilmeden çözümlenir (Bayraklı, 2007, s.217). Uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Mükellef bunlardan bir tanesine başvurabilir. VUK'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçları dolayısıyla kesilen vergi ziyai cezalarına karşı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvuru yapılamamaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru yapılabilirken tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapmak mümkün değildir (İ. Sağlam, 2015, s.39,40). Cezalarda

İndirim, mükellef veya sorumluların bazı hallerde yanlışlıkla ya da bilgisizlik sebebiyle (kasıt olmaksızın) vergi kaybına sebebiyet vermeleri durumunda, iyi niyetlerinin neticesinde mükellef ve sorumlulara verilen haklardır. Burada mükellef ile idare arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargıya gidilmeden çözümlenmesi amaçlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 196). Dava Açma, Uyuşmazlığın yargı yoluyla çözülmesi işlemidir. Uzlaşma ve cezalarda indirimde uyuşmazlık idari yolla çözülürken dava açmada uyuşmazlık yargı yoluyla çözülmektedir. Vergi mahkemesine davanın açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde hak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir (Bayraklı, 2007, s.229). Bu haklara ek olarak mükellefler, vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından oluşturulan raporlara ilişkin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebi isteyebilir (Gündüz, 2016, s.228).

Mükellefler vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde uzlaşma ya da cezalarda indirim talebinde bulunmaz ya da hesaplanan vergi ve kesilmiş olan cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmazlarsa, söz konusu vergi ve cezalar kesinleşecektir. İkmalen, re'sen veya idare tarafından tarh olunan vergiler taksit sürelerinden önce tahakkuk etmiş olanlar taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş olanlar ise tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir (Erçoban, 2013, s.66).

1.3.1.2. Yoklama

Yoklama kelimesi muayene, kontrol, sınav gibi anlamlar taşımaktadır. Çeşitli tanımları yapılmış olup sözlük anlamı olarak bir topluluğu meydana getiren birimlerin, belirli bir zaman ve yerde bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen sayma işlemine yoklama denilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.115). Vergi hukuku açısından yoklama vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde yer almıştır. VUK'un 127 ile 133. maddeleri arasında yapılan düzenlemeler uyarınca yoklamanın amacı mükellefleri ve mükellefiyetle alakalı maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve belirlemektir (Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, 2014 ,s.418).

Diğer bir ifadeyle mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin belirlenmesidir (Erol, 2010, s.16). İdare yoklama ile mükellefleri, mükelleflerin görevleriyle alakalı maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırır ve saptar. Bu tanımlama ile yoklama ile görevli olanlara geniş yetkiler verilmiştir (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.215).

Vergi sistemimizde beyan esası uygulandığından tarh, tahakkuk ve tahsil mükelleflerin bildirimine dayanmaktadır, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri ya da eksik getirdikleri durumlarda mükellefiyetle ilgili durumlar gizlenmiş olabilir. Bu durumlarda maddi olayların tespiti yoklama ile olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2010, s. 163). Yoklamada asıl amaç vergiyi meydana getiren olaylarla ilgili hususları belirlemektir. Bu nedenle Yoklamanın konusu çok geniştir (Gürboğa, 2004, 4).

VUK'un 127. maddesinde Yoklama kapsamına giren konular aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

-Günlük hâsılatı belirlemek,

-Ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu bulunanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını ve bu cihazları belirlenen ilkelere göre kullanıp kullanmadıklarını saptamak,

-Her gün kayıt yapılması mecbur olan defterlerin iş yerlerinde bulunup bulunmadığını, onaylı olup olmadığını, yöntemine uygun bir şekilde kayıt yapılıp yapılmadığını tespit etmek, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gerekli olan belgelerin yöntemine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma ya da kullanma zorunluluğuna uygun hareket edilip edilmediğini belirlemek, kanunî defter ve belgeler dışında olan ve vergi kaybının olduğuna dair bir belirti bulunan defter, belge ve kanıtların saptanması durumunda bunları almak,

-Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gerekli olan taşıt pulu, yolcu listesi, fatura ya da sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçerek, tartarak ya da sayarak belirlemek,

-Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta olmaması durumunda bu belgeler ibraz edilinceye kadar nakil araçlarını trafikten men etmek, taşınan malın sahibi belli değilse belirlenene kadar malı bekletmek ve koruma altına almak,” şeklinde belirtilmiştir (VUK, Md. 127).

Yukarıda belirtilen yetkilerin nasıl ve hangi durumlarda kullanılması gerektiğini belirlemek ve yoklama yapacak kişilerin bu konudaki görev ve yetkilerini sınırlamak Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır (Bayraklı, 2007, s.97).

Yoklama özel bir denetim aracı olup, vergi idaresinde görev yapan her personelin yoklama yapması mümkün değildir. Yoklamanın kimler tarafından yapılacağı VUK’un 128. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilen kişiler, vergi incelemesinden sorumlu olan kişiler ve gelir uzmanları tarafından yoklama yapılabilmektedir. Fakat vergi dairesi müdürleri dairedaki yoğunluklarından dolayı yoklamayla çok fazla ilgilenememektedirler. Vergi inceleme elemanlarıysa yoklama yetkisini kariyer olarak en aktif kullanabilecek kişiler olmasına rağmen onlar da daha fazla uzmanlaşma isteyen vergi incelemesi ile uğraştıklarından yoklama görevi genellikle yoklama memurlarınca yapılmaktadır (Yurteri, 2012, s.258).

Yoklama bireysel yoklama ve toplu yoklama olmak üzere iki şekilde yapılır. Bireysel yoklama, vergilendirmeye ilgili olarak mükellef ya da sorumluların vergi idaresinin bilgisinde olmayan maddi olayları, yükümlülük ve sorumlulukla alakalı sonuçların yoklama yetkisi bulunan memurlar tarafından mükellef, sorumlu ya da yetkilisi ile beraber bir tutanağa bağlanma işlemidir. Toplu yoklama ise vergi uygulamalarının gerekli kıldığı durumlarda yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçlarının toplu bir şekilde bu cetvellerde gösterilmesi işlemine denir. Toplu yoklamada yoklama konusuna giren maddeler düzenli ve hızlı bir şekilde saptanmaktadır (Tecim, 2008, s.88). Bireysel yoklamalar yalnızca bir yükümlü dikkate alınarak yapılırken toplu yoklama ise amaç ve sonuçları bakımından benzer olayların toplu şekilde tespitine yönelik olarak yapılır (Yeniçeri, 2014, s.53). Toplu yoklama bireysel yoklamadan sadece nicelik olarak farklıdır. Toplu yoklamada ayrı yoklama fişi yerine, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan "Yoklama Cetvelleri"

kullanılmaktadır ve sonuçları toplu bir şekilde bu cetvellerde gösterilmektedir. Yoklama cetvellerinin kullanılacağı durumlar Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmektedir (VUK, Md. 133).

VUK'a göre yoklama yapanlar yoklama yaptıklarına dair ellerinde bulundurdukları resmi belgeyi, kendilerine sorulmasa dahi yoklama yapılan kişiye göstermek durumundadırlar. Toplu yoklamalarda ise kolbaşının belgeyi çıkarıp göstermesi yeterli olmaktadır (Arslan, 2011, s.251). Yoklamanın ne zaman yapılacağı ile ilgili bir zaman kavramı yoktur yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama yapılacak kişiye yoklamanın yapılacağı zaman ile ilgili bilgi verilmez. Aksi takdirde yoklama ile hedeflenen amaçlara ulaşılamaz (Karagözoğlu, 1980, s.314). Buradan anlaşıldığı üzere yoklama yapma zamanının tayini bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır, bu yetki kullanılırken takdir yetkisine hakim olan ilkelere göre davranılmalıdır (Üstün, 2013, s.37).

Yoklama sonuçlarının hukuksal bir nitelik ifade edebilmesi için belgelendirilmesi gerekmektedir. Sonuçlar tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilmektedir. Bu fişler yoklamanın yapıldığı yerde iki nüsha hazırlanarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imzalatılır; bunlar bulunmaz ya da imza atmak istemezlerse bu durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birisine imzalatılır (Bayraklı, 2007, s.96). Eğer yoklama fişini yoklama yapan şahıs ya da yetkili elemanlar imzalamazsa, yoklama fişinin üçüncü kişilere imzalatılması veya bu fişe sadece yoklama memurunun imza atması bu fişi geçersiz hale getirmektedir. Yoklama fişlerinin ilk nüshası yoklama yapılan şahıs veya yetkili kişiye bırakılmaktadır eğer bu kişiler bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilmektedir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ise vergi dairesine gönderilmektedir (Tecim, 2008, s.87,88).

Yoklamanın sonucunda vergi mükellefiyeti açısından gecikmiş bir durum bulunmasında ilgili mükellef ya takdir komisyonuna sevk edilir ya da vergi incelemesine vergi dairesi kanalı ile gönderilmektedir. Bu durumda kesilecek cezalar ise usulsüzlük cezalarıdır. Vergi incelemesinde VUK'un 29. ve 30. maddelerince ikmalen veya re'sen vergi salınması, vergi kayıp ve kaçığına yönelik

(vergi ziyat) ceza kesilmesi, gecikme faizi istenmesi ve inceleme sonucunda bulunacak farkın fazla olması ve mükellefin kaçma ihtimalinin olması durumlarında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları aldirabilme imkânları bulunmaktadır ve yaptırımları fazladır (Kırgıl Başak, 2006, s.6).

Yoklama, vergilendirmeye etki eden ve vergi dairesinin bilgisi dışında kalan işleri ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adaletle katkıda bulunmayı ve hazineye gelir sağlamayı hedeflemektedir. Yoklama, daha mükellefiyetini oluşturmamış kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılmasını sağlayarak vergi gelirlerini artırır. Vergi kaçırıcıları tespit ederek vergilendirilmelerini sağlar ve vergi ödeyenlere karşı ticari rekabeti daha adil bir hale getirir. Böylece mükelleflerin vergi dışı kalmasını engelleyerek, kayıtdışılığı azaltır, vergi adaletinin ve sosyal adaletin gerçekleşmesine katkıda bulunur. Yoklamanın vergi gelirlerini artırma, rekabeti düzenleme ve sosyal adaletle hizmet etme gibi önemli amaçları bulunmaktadır (Yurteri, 2012, s.260).

1.3.1.3. Arama

Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve belirlenmesidir. Bu amaca ulaşmak için en önemli yöntem doğru ve hızlı bir şekilde bilgi ve belge sağlamaktır. Bilgi ve belge mükelleften yazılı ya da sözlü olarak istenebilir. Ancak bazı durumlarda bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesi söz konusu olabilir. Bundan dolayı arama, beyana dayalı sistemlerde vergi güvenliğinin sağlanması için önemli bir yere sahiptir. Arama vergi incelemesinin amacına ulaşmasında katkı sağlamaktadır (Tecim, 2008, s.104).

Arama, ihbar ya da yapılan incelemeler nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığı yolunda emareler bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi bulunan diğer şahısların iş yerlerinde, ikametgâhlarında ve üzerinde, mahkeme kararına dayanılarak vergi incelemesine yetkili kişilerce yapılan araştırma, tespit ve el koyma işlemine denilmektedir (Soydan, 2015, s.514). Arama yapılmasıyla, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan olayların kontrol altına alınması ve azaltılması arzu edilmektedir.

VUK'un 142. maddesine göre arama yapılabilmesi için gerçekleştirilen incelemeler ya da alınan ihbar sonucu, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler bulunması halinde, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi bulunan diğer kişiler üzerinde arama yapılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2010, s.172). Arama özel arama, genel arama ve çok yönlü arama olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Özel arama, önceden belirlenmiş bir delili ortaya çıkarmak amacıyla sınırlı şekilde yapılan aramalardır. Genel arama, mükellefin vergiye tabi tüm işlemlerini kavramak amacıyla yalnızca mükellef nezdinde yapılan aramalardır. Çok yönlü arama ise mükellefle beraber ilgisi görülen diğer tüm kişiler nezdinde yapılan aramalardır. Arama şekillerinin hepsinde ilgili tüm şahısların üzerleri ile işyeri, fabrika, şube, depo, irtibat bürosu ve ikametgâh gibi tüm mekânlar arama konusu olabilmektedir (Ün, 2008, 8).

Arama yapılabilmesi için gereken nedenler Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde belirtilmiştir. Arama iki şarta bağlı olarak yapılabilir. Bunlar; vergi incelemesi yapmak üzere yetkili olan kişilerin arama yapılmasına gerekçe göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye görevli olan sulh yargıcından arama yapılmasını istemesi ve sulh yargıcı tarafından istenilen yerlerde arama yapılmasına karar verilmesi gerekmektedir (Kalenderoğlu, 2002, s.49). Eğer bu şartlar yerine gelmezse arama yapılamaz.

Aramada ihbar tek başına arama için yeterli bir sebep değildir. Vergi inceleme elemanları, yapacakları değerlendirmeler sonucunda aramanın yapılmasının lüzumlu olup olmadığını belirlemektedirler. İhbar üzerine bir arama yapılacak olması durumunda inceleme elemanı tarafından mutlaka muhbirin isminin, adresinin ve gerekli olabilecek diğer hususların belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü ihbarın doğru çıkmaması durumunda arama yapılan kişinin muhbirin ismini istemesi sonucu muhbirin isminin bildirilememesi sorunu ortaya çıkabilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s.62). Bu olay yüzünden maddi ve manevi zararlarının tazmini haklarının adli yargıda dava konusu olması için ihbar edenin öğrenilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme ile mükellef koruma altına alınmıştır. Fakat ihbar doğru ise hiçbir şekilde ihbar edilenin kimliği açıklanmamakta ve ihbar eden kişiye kaçırılmakta olan vergi miktarına bağlı olarak ihbar tazminatı ödenmektedir. Son

yıllarda ihbar ikramiyesi olmasından dolayı ihbar üzerine aramalı vergi inceleme yöntemi artmıştır (Doğan, 2010, s.69).

Aramanın ne zaman yapılacağı konusunda VUK'da hüküm olmadığından bu konuda Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine uyulmaktadır (M. Erdem, 1993, s. 75). Arama kararının alınmasından sonra, arama yapılacak kişilere bilgi sızmasını engellemek için arama yapılacak tarihin arama kararına yakın bir tarih olmasına özen gösterilmelidir (Erol, 2010, s.58). Ayrıca gece arama yapılamaz. Gece, güneşin batışından bir saat sonra başlamakta ve güneşin doğuşundan bir saat önce bitmektedir. Fakat gündüz başlayan arama gece de sürdürülmektedir (Doğrusöz, 2009, 4). Gece devam etmesi aramanın başarısı için gereklidir. Çünkü başlamış olan bir arama sonuçlandırılmadan kesilirse kanıt niteliğinde bulunan şeylerin ortadan kaldırılmasına neden olunabilir (Yoruldu ve Zeybek Yoruldu, 2016, s.62).

Arama vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılmaktadır (M. Erdem, 1993, s.74). Arama sırasında kimlerin bulunması gerektiği VUK'da açık bir hüküm olmamakla beraber, genel hükümler çerçevesinde Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu'nun (CMUK) aramayla ilgili hükümlerine atıf yapılmıştır. Buna göre; Arama ayrıca konut dokunulmazlığı ve kişisel özgürlük ile ticari faaliyeti doğrudan olumsuz olarak etkileyebileceğinden, aramanın iyi planlanması gerekmektedir. CMUK'un 98. maddesine göre, arama yapılan yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi, kendisi bulunmazsa vekili veya temyiz kudretine sahip bir akrabası ya da kendisiyle birlikte oturan birisi veya komşusunun aramada hazır bulunması gerekmektedir. Aynı kanunun 97. maddesinde ise, Hâkim veya Cumhuriyet Savcısının hazır bulunmadığı, evde veya işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda, o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin bulundurulması gerekmektedir (Koçak, 1999, 14). Aramaya başlamadan önce aramaya yetkili olan kişinin kimlik ve mahkeme kararını arama yapılacak kişiye göstermesi ve aramanın amacı ve kapsamı hakkında bilgi vermesi gerekmektedir (Doğan, 2010, s.69,70). Aramanın güvenli yapılabilmesi için güvenlik güçlerine de ihtiyaç duyulmaktadır. Yetkili kişilerin direnişle karşılaşma ihtimalleri yüksek olduğu için arama faaliyetine güvenlik güçlerinin de katılması gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.204).

Vergi inceleme elemanları arama esnasında buldukları ve incelenmeye lüzum gördükleri defter ve vesikaları ayrıntılı olarak tutanakla belirlemelidir. Arama sırasında defter, belge ve diğer dokümanların fazla olması, zaman yetersizliği ve sair sebeplerle ayrıntılı bilgilerin yer aldığı tutanağın düzenlenmesinin mümkün olmaması durumunda; bulunan ve incelenmesi gereken defter ve belgeler, mükellef gözetiminde güvenli bir ortama konulur ya da kaplar içerisinde daireye gönderilir. Bu defter ve evrakların konulduğu yer ya da kaplar aramayı gerçekleştiren kişilerin ve mükellefin katılımıyla mühürlenir. Mühürlü kap ve yerler daha sonra mükellefin de katılımıyla incelemeye yetkili olanlarca açılır ve aramada elde edilen defter ve vesikalar müfredatlı olarak tutanakla saptanır (Yeniçeri, 2014, s.33). İşlemlerin yapılması esnasında mükellef aramada hazır durumda bulunmazsa, imza atmak istemezse ya da kapların açıldığı, eşyaların paketlenildiği ve tutanakların düzenlendiği esnada bulunmak istememeleri durumunda aramayı gerçekleştiren kişi tarafından iki memurla beraber bu işlemler tamamlanarak bitirilir (Tecim, 2008, s.105). Düzenlenen ayrıntılı tutanağın bir nüshası da defter ve belgelerin sahibine ya da temsilcisine teslim edilir (Koçak, 1999, 19). İnceleme esnasında vergi ile ilgisi bulunmayan evraklar mükellefe tutanakla geri verilir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.206).

Arama sırasında alınan defter, belge ve doküman üzerindeki incelemeler, çabukça ve her işten önce bitirilmelidir (Şenyüz vd., 2010, s.130). Mükellefin defter ve belgelerinin koruma altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini düzenlemek üzere gerek duyduğu bilgileri her zaman isteyebilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yapılmalıdır (Oktar, 2013, s.219). Belgelerin koruma altına alınması tarihinden beyannamenin verilecek olduğu tarihe kadar olan zaman eğer az kalmışsa beyannamenin verilmesi gereken süre kendi kendine bir ay uzamaktadır (Taşdelen, 2003, s.181). Suç unsuru taşımayan evraklar üç ay içinde bitirilmek üzere tutanakla sahibine geri teslim edilir. İncelemenin haklı nedenlerin olması durumunda üç ay içinde tamamlanmasına imkân olmayan durumlarda ek süre talep edilir ve bu sürenin uzatılması sulh yargıcının vereceği karara bağlıdır (Şin, 2005, s.99).

Defter ve belgelerin incelenmesi esnasında yasalara uygun olmayan hesap durumları ve olaylar tutanak ile belirlenir. Mükellef bu tutanakları imzalamak

istememezse, söz konusu hesap durumları ve olaylar defter ya da belgeler aramayla ilgili vergi ve cezalar kesinlik kazanıncaya kadar arama yapılan kişiye geri verilmez. Arama yapılan kişiler tutanaklarda istedikleri itirazlara ve görüşlere yer verebilirler. Aynı zamanda tutanakları istedikleri zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Fakat geri verilecek olan defter ve belgelerin suç unsuru taşımaması gerekmektedir (Tecim, 2008, s.106). Suç unsuru taşınması nedeniyle mükelleften alınan defter, belge ve diğer eşyalar ayrıntılı tutanaklarla belirlenerek ilgili vergi dairesine gönderilmektedir (Koçak, 1999, 35).

1.3.1.4. Bilgi Toplama

Vergiyi meydana getiren olayların izlenmesi ve vergi erezyonunun önlenmesi ancak bu olaylarla ilgili doğru bilgiler edinilmesi ile mümkündür. Bu nedenle VUK vergi dairesine mükellef ile ilgili araştırmalarda bulunurken mükelleften, mükellef ile ilgili işlem yapan kişilerden, kamu idare ve kuruluşlarından mükellef ile ilgili bilgi alma yetkisi vermiştir. Bilgi toplama VUK'un 148 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 148. maddesine göre kamu idare ve kuruluşları, mükellefler ya da mükelleflerle işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı tarafından ya da vergi incelemesiyle görevli olan kişiler tarafından istenen bilgileri vermek mecburiyetindedirler (Öncel vd., 1985, s.116). Özellikle beyana dayalı vergilerde bilgi toplamanın büyük önemi bulunmaktadır. Beyana dayalı vergilerde bilgi toplama iki işleve sahiptir. Mükellefiyetle ilgili olaylar hakkında bilgi alınacağını bilen mükellef, beyanların tespitinde kendini daha titiz davranmak zorunda hisseder. Bilgi toplama bu yönüyle vergi güveliği açısından önleyici bir işleve sahiptir. Diğer yandan da doğru beyanda bulunmayan mükelleflerin uğratmış olduğu vergi kaybının araştırılması bakımından tespit edici bir işleve sahiptir (Mutluer, 2008, s.115).

Bilgi edinme yazılı veya sözlü istenebilir. Sözle istenen bilgiler verilmezse istek yazılı şekle çevrilerek, cevap vermeleri için bilgi istenen kişilere makul bir süre¹ tanınır. Bilgi istemek için kişiler zorla vergi dairesine getirilemezler (Öner, 2012, s.90). Yurtdışı ayrıcalıklardan yararlanan yabancı devlet memurları bilgi verme zorunluluğuna bağlı değildir. Bunun yanında Kamu idare ve kurumları,

¹ Bu süre VUK'un 14. maddesi gereği 15 günden az olamaz.

mükellefler ve mükelleflerle işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye alakalı olaylarla ilgili Maliye Bakanlığı tarafından ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından istenen bilgileri vermek zorundadırlar (Sarılı, 2004, s.88).

Vergi Usul Kanunu 150. maddesi gereğince servetin el değiştirmesini sağlamak amacıyla aşağıda yazılı resmi makamların ve gerçek ve tüzel kişilerin, ölüm vakaları ile intikalleri takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine resmi olarak bildirme zorunluluğu vardır (Kızılot ve Taş, 2013, s.110).

- Sulh yargıçları, icra memurları, nüfus memurları ve tapu memurları,

-Yabancı memleketlerde bulunan Türk konsolosları ve konsolosluk görevini yapan kişiler (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığına bildirirler),

- Mahalle ve köy muhtarları (Buldukları mahalle ve köylerinde ölenleri bildirirler),

- Banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler) (VUK, Md. 150).

VUK'un 151. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istendiğinde, bu kişiler özel yasalarda yazılı olan gizlilik ilkelerini bahane ederek, bilgi vermekten kaçınamazlar. Fakat:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler ile ilgili tutmaya zorunlu olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüyle ilgili bilgiler istenemez.

3. Avukatlara ve dava vekillerine verilen işler ya da görevler nedeniyle sahip oldukları bilgi ve hususların bildirilmesi istenemez; ancak bu yasak müvekkillerin adlarıyla vekâlet ücretlerini ve harcamalarını kapsamaz.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesine göre gösterilmesi ya da teslim edilmesi uygun olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Ancak

direkt vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka dayanarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların isimlerine ait bilgiler istenebilir (VUK, Md. 151).

Toplanan bu bilgiler VUK'un 152. maddesi uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan Vergi İstihbarat Arşivleri'nde saklanır. Vergi İstihbarat Arşivleri'nden yararlanacak kişiler Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir (Saban, 2014, s.465). İstihbarat arşivleri vergi kayıp ve kaçağıyla ilgisi bulunan mükelleflerin daha kolay belirlenmesi, vergi incelemesini yürüten kişilere doğru bilgi akışını sağlayarak vergi inceleme ve denetimde etkinliğin artırılması, vergi incelemelerinin hızlandırılması ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla kurulmuştur (Organ, 2008, s.149).

Bilgi verme zorunluluğu olduğu halde bilgi verme zorunluluğuna uymayanlara verilecek cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre bilgi verme zorunluluğuna uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2010, s.174). Özel usulsüzlük cezası kesilmesine karşın zorunluluklarını yerine getirmeyen mükelleflere tekrar süre tanınarak bu zorunlulukları yerine getirmeleri bildirilmektedir. Tanınan süre içerisinde bu zorunlulukların yerine gelmemesi durumunda kesilen özel usulsüzlük cezaları bir kat daha artırılarak uygulanmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s. 60).

Bilgi toplama kurumu, Türkiye'de önemli bir boşluğu doldurmakta ve denetimlerin etkinliğinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bilgi toplama kurumunun kapsamının genişletilmesi sayesinde kayıtdışı kalan birçok vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınması sağlanacaktır (Üstün, 2013, s.81).

1.3.1.5. Teftiş (İç Denetim)

Teftiş, uygulamayı plan ile mukayese etmek, plandan farklı olan noktalarını belirlemek ve sebeplerini araştırmak, hata ve engellerin ortadan kaldırılması için düzeltici çalışmalar gerçekleştirmektir (Tecim, 2008, s.92). Bir başka deyişle teftiş, örgüt işleyişinin yasa, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere göre yapılıp yapılmadığının denetlenmesi işlemidir. Yönetimin en önemli eylemlerinden biri olan teftişin asıl fonksiyonu, yönetimin planlanan hedefleri ile işleyişi arasında ortaya

çıkan uyumun sürekli temin edilmesidir. Teftiş, hiyerarşik düzende üstler tarafından alınan kararların astlar tarafından yapılıp yapılmadığının devamlı olarak izlenmesini ve herhangi bir anda örgütün ne durumda bulunduğu tespitini sağlamaktadır (Binbirkaya, 2006, s.23).

Teftiş esas olarak, yönetime dönük bir uygulamadır. Bunun sonucu olarak da vergilemenin sağlıklı olarak sağlanması yoluyla dolaylı yönden ve bildirilen beyannamelerin incelenmesi yoluyla doğrudan mükelleflerin denetlenmesine de imkân sağlamaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.216).

Teftiş, yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanmasını, personelin doğru işlem yapmasını ve verginin gerçeğe uygun olarak alınmasını sağlayarak vergi denetiminin en önemli araçlarından biri haline gelmiştir (Doğan, 2010, s.72). Ayrıca vergi idaresinde çalışanların vergi sisteminde önceden tahmin edilen kurallara göre hareket edip etmediklerini belirlemeye yönelik teftiş, uygulamada yapılan hataların onarılmasını ve bu hatalara yol açan sebeplerin ortadan kaldırılmasını da amaçlamaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.216).

Teftişte defter, belge ve işlemler denetim kapsamındadır. Verginin kesinleşmesi ve ödenmesi işlemlerinde ise mükelleflerle görüşülür. İç denetimle merkez ve taşra teşkilatının işlemlerinin tamamının sistemli ve düzenli bir şekilde denetimden geçirilerek, ihmal ve suistimallerin ortaya çıkarılarak ve soruşturma yürütülerek sorumlular cezalandırılmalıdır. Maliye Bakanlığı yapısı içinde teftiş yapmak üzere, merkezi denetim elemanlarından, Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri; taşra teşkilatı denetim elemanlarından da vergi denetmenleri yetkilendirilmiştir (Tecim, 2008, s.93).

Teftiş sonunda cevaplı rapor hazırlanmakta olup eğer soruşturma gerektiren bir sebep ortaya çıkmışsa fezleke veya tahkikat raporu düzenlenmektedir. Ayrıca uygulamada görülen aksaklıklara ilişkin basit raporlar düzenlenmektedir. Cevaplı raporlar teftiş kapsamında olan birimlerde yapılan denetimler sonucunda eleştirilen hususları belirtmek üzere kullanılmaktadır (Binbirkaya, 2006, s.23).

1.3.2. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminde amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun

araştırılması, belirlenmesi ve sağlamasıdır. Vergi denetiminin, vergi mükelleflerinin vergiye sebep olan işlemlerinde, mükellefiyetle ilgili işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgelerin araştırılması ve incelenmesi sonucunda hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamak ve bunların dışında vergi ödememeye veya eksik ödemeye yol açan unsurların oluşmasını engelleyici fonksiyonları da bulunmaktadır (Aslan, 2002, 2). Bu bilgilerden hareketle vergi denetiminin araştırma, önleme, düzeltme ve eğitim işlevlerinin bulunduğu söylenebilir. Ancak günümüz şartları vergi denetimine mükellefleri eğitime, yetiştirme, aydınlatma, vergi ahlakı ve bilincini yerleştirme gibi yeni fonksiyonlar da yüklemiştir (M. Koç, 2011, s.98).

1.3.2.1. Araştırma Fonksiyonu

Araştırma ve bulma fonksiyonu vergi denetiminin asli fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Araştırma ve bulma fonksiyonu beyanname veren mükelleflerin defter kayıt ve beyanlarındaki hata, hile gibi gerçek dışı durumların incelenip tespit edilerek revize edilmesi işlemine denilmektedir. Tespit edilen hatalara ilişkin çözüm önerilerinin getirilebilmesi için araştırma işlevi oldukça önemli bir role sahiptir. Yapılan denetim sonucunda hataların ortaya çıkarılması ve bunlardan dolayı oluşan kamu zararının tazmini ve telafisi için yapılan inceleme araştırma fonksiyonunun önemini ortaya koymaktadır (Gez, 2011, s.49).

Vergi denetiminin temel fonksiyonu olan araştırma bulma fonksiyonu mükelleflerle işbirliği anlayışına dayalı mükellef odaklı vergi politikaları nedeniyle önemini zaman içinde kaybetmiş olup bunun yerine önleme fonksiyonu daha ön plana çıkmaya başlamıştır (Tecim, 2008, s.64).

1.3.2.2. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu; mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinde oluşması muhtemel hata, hile veya vergi kanunları yönünden suç teşkil edebilecek fiillerin henüz ortaya çıkmadan mükellefler tarafından düzeltilmesi ve buna göre davranılmasını sağlamaktadır. Bu fonksiyon ile vergi incelemesi esnasında ortaya çıkabilecek muhtemel hatalar önceden düzeltilerek idare ve mükellefler açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmış olur (Yücelen, 2009, s. 13). Vergi

denetiminin önleyici fonksiyonu, hata ve hileler meydana geldikten sonra cezalandırmak yerine, hata ve hilelerin yapılmasını önleyici etkiler yaratmayı amaçlamaktadır (Organ, 2008, s.44).

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu zaman içinde değer kaybetmeye başlayınca vergi denetiminin önleyici fonksiyonu günümüzde daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Bakır, 2009, s.19). Önleyici fonksiyonun etkinliğinin sağlanabilmesi için mükelleflerin belirli zamanlarda düzenli bir şekilde denetime tabi tutulması gerekmektedir (Organ, 2008, s.44). Mükelleflerin düzenli bir şekilde denetime tabi tutulması sonucunda mükellefler üzerinde her an denetleneceği hissi yaratılarak vergi mükelleflerinin daha dikkatli olmaları sağlanmaktadır (Yeniçeri, 2014, s.19). Ayrıca vergi denetimlerinin sürekli yapılması ve neticesinde mükelleflerin kayıt ve beyanlarındaki eksikliklerin tespit edilerek gerekli uyarıların yapılması sonucu cezaların uygulanması önleme fonksiyonunu etkin hale getirecek ve yapılan hile ve hatalar engellenecektir (Gelen, 2015, s.11).

1.3.2.3. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin fonksiyonlarından bir diğeri de eğitim fonksiyonudur. Eğitim fonksiyonu ile denetim sırasında gereken hususlarda mükelleflerin aydınlatılması, eleştirilmesi, hata ve noksanlıkları konusunda mükelleflere uyarıcı nitelikte bilgi verilerek mükellef üzerinde eğitici rol oynamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.157). Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak açısından, mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi gerekmektedir (Arslan ve Biniş, 2014, s.385). Mükelleflerin eğitilmesi, vergi denetiminin uygulanması ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir.

Vergi denetimini yapan kişiler sadece vergi kaybının ortaya çıkmasını ve mükellefin ceza almasına neden olan kişiler değil, aynı zamanda aldığı eğitimler yoluyla mükellefi vergi konusunda aydınlatan ve bilinçlendiren kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim ile ilgili sorunudur (Organ, 2008, s.44). Bundan dolayı vergi denetim elemanlarının mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için kendilerini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir.

1.3.2.4. Düzeltme Fonksiyonu

Vergi denetimleri sırasında mükellef ile irtibata geçen denetim elemanı ya da kamu görevlisi; mükellefi gereken durumlarda uyararak, bunlara bilgi verir ve yardımcı olur. Bu durumda denetim hem yönetim tarafından hem de mükellefler tarafından yapılan yanlışların düzeltilmesini sağlayarak vergi kayıplarının oluşmasını önlemektedir. Bu da vergi denetiminin yapıcı ve eğitici bir yönünün olduğunu ortaya koymaktadır (Can vd., 2014, s.444).

1.4. VERGİ DENETİM ALGISI

İnsanların dış dünyada bulunan soyut ve somut nesnelere ilişki kurması, bunlarla ilgili yargılarda bulunması, bunlara ilişkin davranış ortaya koyması bu nesnelere algılaması ile olmaktadır (inceoğlu, 2000, s.44). Algı, dış dünyadan gelen uyarıların zihinsel olarak yorumlanmasına denilmektedir (Bakan ve Kefe, 2012, s.21). Bireyler, duyuları aracılığıyla dış çevrelerinden alınan uyarıları işleyerek bir ürün elde etmektedir. Bu elde edilen ürün algı, yapılan işleme ise algılama denilmektedir (Tunç ve Atılğan, 2017, s.229,230). Algı kavramının bu tanımlarından yola çıkarak vergi denetim algısını, vergi mükelleflerinin, iç ve dış uyarıcıların etkisiyle vergi denetimine ilişkin zihninde oluşturmuş olduğu anlam ya da düşünce olarak tanımlayabiliriz. Bireylerin karar vermesinde ilk aşamayı algılama oluşturarak daha sonra bireylerin tutum ve davranışlarını etkilemektedir (Taytak, 2010, s.498). Verginin toplumun faydasına olduğu ve vergilerin kişilere hizmet olarak yansıtacağını düşünen vergi mükellefleri vergilere olumlu bakarak vergilerini zamanında ödemeye yönelecek ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi denetimlerinin yapılmasını arzu edecektir. Vergiyi devlet tarafından alınan bir yük olarak gören vergi mükellefleri ise vergi ödemek istemeyerek vergiden kaçınmaya ya da vergi kaçırmaya yönelecek ve vergi denetimlerinin yapılmasını istemeyecektir. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin vergi denetim algıları daha çok vergiyi nasıl algıladıklarıyla bağlantılıdır. Bundan dolayı vergi mükelleflerinin vergi algılarını etkileyen faktörlere aşağıda yer verilmiştir.

1.4.1. Vergi Algısını Etkileyen Faktörler

Mükelleflerin vergi algısını etkileyen faktörleri subjektif (kişisel) faktörler ve objektif (kişisel olmayan) faktörler olarak sınıflandırmak mümkündür.

1.4.1.1. Subjektif (Kişisel) Faktörler

Subjektif faktörler mükellefin kendisinden kaynaklanan faktörlerdir. Vergi mükelleflerinin vergi algısını etkileyen kişisel faktörler cinsiyet, yaş, medeni durum, gelir düzeyi, vergi bilinci gibi faktörleri kapsamaktadır.

1.4.1.1.1. Demografik Faktörler

Mükelleflerin cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu, mesleği gibi demografik özellikleri vergi algıları üzerinde etkili olabilmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre vergi ödememe eğilimlerinin daha yüksek olduğu, evli bireylerin vergi ödememeye yatkın olduğu, yaş yükseldikçe mükelleflerin vergi ödeme eğilimlerinin arttığı görülmüştür (Özcan, 2018, s.295). Eğitim düzeyine bakıldığında eğitim düzeyi yüksek olan toplumlarda vergi bilincinin yüksek olmasından dolayı vergi gelirlerinin yüksek olması gerekirken eğitim düzeyi yüksek olan bu toplumlarda kanunlardaki boşlukların iyi bilinmesinden dolayı vergi gelirlerinde azalma olabilmektedir (M. Demir, 2009, s.4). Mükelleflerin eğitim düzeylerinin yükselmesiyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularında farkındalıklarının artacağı ve bununda vergi uyumunu olumsuz etkileyeceği görülmüştür. Eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin ise mali konular ile ilgili bilgi birikiminin az olmasından dolayı vergiye olan uyumları daha fazladır. Vergi mükelleflerinin vergi algısını etkileyen bir diğer faktörde gelir düzeyidir. Yapılan çalışmalarda mükelleflerin gelirlerinin artmasıyla vergi kaçakçılığının artacağı ve vergiye uyumun azalacağı yönünde sonuçlarla karşılaşılmıştır (Bedir vd., 2016, s.40).

1.4.1.1.2. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla verginin öneminin farkında olan toplum bireylerinin, vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Taytak, 2010, s.498). Vergi bilincinin toplumda yerleşmesi devletler açısından oldukça önemlidir. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler, ödemiş oldukları vergilerin devlet tarafından nereye harcandığını veya kendilerine ne şekilde döneceğini bilirler ve bu sayede üzerlerine düşen vergi ödevlerini isteyerek yerine getirirler (Organ ve Yegen, 2013, s.243). Vergi bilinci olmayan toplumlarda ise vergi bir yük olarak

algılanmaktadır (Yeniçeri, 2004, s.996). Bundan dolayı verginin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması vergi bilincine sahip mükelleflerin verginin farkında olmasıyla da meydana gelmektedir (Bedir vd., 2016, s. 43).

1.4.1.2. Objektif (Kişisel Olmayan) Faktörler

Vergi algısını etkileyen objektif (kişisel olmayan) faktörler ise vergi adaleti, vergi afları, vergi oranları, vergi denetimi gibi faktörleri kapsamaktadır.

1.4.1.2.1. Vergi Adaleti

Vergi adaleti eşitlik temeline dayanmaktadır. Vergi adaletin sağlanabilmesi; eşit durumdaki mükelleflerin eşit muamelelere tabi olması, verginin ödeme gücü ile orantılı olarak toplanması, bireylerin gelir ve servetlerinin bir düzen içerisinde yeniden dağılımının sağlanmasıyla mümkündür (Şenel, 2014, s.37). Vergi adaletinde eşitliğin sağlanmasındaki amaç, toplumda var olan ekonomik eşitsizliklerin azaltılmasıdır (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.125). Mükellefler vergi adaleti konusunda çeşitli düşüncelere sahiptir. Bu düşünceler de vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Vergi mükelleflerine vergi yüklerinin eşit dağıtıldığı düşüncesinin verilmesi gerekmektedir. Aksi halde vergi mükelleflerinin vergiye karşı vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi olumsuz davranışlara yönelmelerine neden olacak ve bu da vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir (Bedir vd., 2016, s.48).

1.4.1.2.2. Vergi Affı

Vergi affı, vergi mükellefinin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden dolayı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kalkmasıdır (Kargı, 2011, s.103). Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkisi söz konusudur. Vergi afları vergi kaçakçılığını önleyici daha etkili cezalarla birlikte uygulanırsa vergi uyumuna olumlu katkıda bulunabilir. Fakat vergi afları vergisel görevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendiren ve dürüst mükellefleri cezalandıran bir uygulamadır (Bedir vd., 2016, s.49). Vergi afları, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin adalet duygusunun zayıflamasına sebep olarak vergi ödeme isteklerinin azalmasına neden olmaktadır (Özcan, 2018, s. 297). Devlet tarafından sık sık vergi affının çıkarılması, mükelleflerin nasıl olsa af çıkacak düşüncesiyle hareket etmesine yol açacak ve vergi mükellefleri vergi borcunu

ödememeyi tercih edecektir. Bu durum da vergi hasılatını ve vergi algısını olumsuz etkileyecektir. Bundan dolayı denetimlerin arttırılarak af beklentisinin en aza indirilmesi gerekmektedir (Köktaş ve Gölçek, 2016, s.390).

1.4.1.2.3.Vergi Oranları

Vergi oranlarının yüksek olması durumunda vergi algısı da olumsuz etkilenecektir. Vergi oranlarının yüksek olduğu vergi sistemlerinde mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve vergi yükü de artacaktır. Vergi yükünün artması ise mükellefin harcanabilir gelirini azaltacak mükellefin de vergi ödeme konusunda isteksiz davranmasına neden olacaktır (Yeniçeri, 2004, s.999). Bu durumda mükellef vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi davranışlar sergileyebilecektir. Bu da vergiye uyumu azaltacaktır (Bedir vd., 2016, s. 49).

1.4.1.2.4.Vergi Denetim ve Cezaları

Vergi denetiminin amacı, vergi kanunlarındaki görevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin tespit edilmesini, cezalandırılmasını ve mükelleflerin vergi kanunlarına uygun bir şekilde davranmasını sağlamaktır (Taşkın, 2010, s.72). Vergi mükelleflerinin vergi denetimine tabi tutulacak olmalarını hissetmeleri durumu vergi mükelleflerini gerçeğe uygun beyan vermeye ve borçlarını zamanında ödemeye yönleltecektir (Ö. E. Koç, 2018, 285). Denetimlerin yapılmasıyla uygulanacak olan cezaların mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına yönelmesini engelleyerek mükelleflerin vergiye olan uyumunu arttıracaktır (Doğan, 2010, s.3). Böylece vergi denetim ve cezalarının etkin bir şekilde uygulanmasıyla dürüst mükelleflerin vergi algılarının olumlu etkilenmesi ve dürüst olmayan mükelleflerin sisteme dahil olması sağlanarak toplumun vergiye olan uyumu arttırılacaktır (Bedir vd.,2016, s.53).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE ve AB'NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI

2.1. TÜRKİYE'NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI

2.1.1. Türkiye'de Vergi Denetiminin Gelişimi

Türkiye'deki vergi denetiminin tarihsel gelişimini, Cumhuriyet öncesi dönemde, Cumhuriyet sonrası dönemde ve Günümüzde vergi denetimi olarak incelemek mümkündür.

2.1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Vergi denetimi örgütü Osmanlı Devleti'nden devralınmış ve sistem Cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana varlığını devam ettirmiştir. Osmanlı Devleti şer'i hükümlerin uygulandığı bir İslam devletiydi. Bundan dolayı Osmanlı Devleti'nin her kesiminde uygulanan şer'i hükümler Osmanlı vergi sisteminin oluşmasında da etkili olmuştur (Organ, 2008, s.94).

Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe olmasından dolayı Osmanlı Devleti vergi gelirleri düzenli toplanan, batılı anlamda bir "vergi devleti" olamamıştır (Öncel vd., 1985, s.10). Çağdaş anlamda bir maliye örgütü olmaması nedeniyle 19. yüzyılın sonlarına doğru, devletin bütün mali işlemlerini denetim altına almak amacı ile denetim örgütünün kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç nedeniyle dönemin maliye nazırı (bakanı) tarafından hazırlanan ve padişah tarafından onaylanan 25 Temmuz 1879 tarihli İrade-i Seniye'ye dayanılarak çıkarılan Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi ile Heyet-i Teftiş-i Maliye yani Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur (Sarılı, 2004, s.63,64).

Maliye Teftiş Kurulu'nun ortaya çıkmasında iki faktör bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Meşrutiyetten sonra devlet yönetiminde ortaya çıkan merkeziyetçi sistemin olmasıdır. Bir diğeri de Umur-u Maliyenin Tanzim ve Islahı ile genel maliye örgütünün ülke içerisindeki iyileştirilmesine dönük projeler yapmak, devletin çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp bakanın adına bakanın vekili

olarak yoluna koymak, bu eksikliklere sebep olan kişiler hakkında gerekli olan bütün işlemleri yapmaktır (Organ, 2008, s.94).

Maliye Teftiş Kurulu, Fransa’da bulunan Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuştur. Maliye Teftiş Kurulu kurulduğu yıllarda sadece Osmanlı ordusunun harcamalarını denetlemekte iken zamanla yetkileri genişletilerek Maliye Teftiş Kurulu’na devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme görevi verilmiştir (Sarılı, 2004, s.64). Bundan dolayı Türkiye’de vergi denetimlerinin 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu’nun kurulmasıyla başladığı kabul edilmektedir (Doğan, 2010, s.1).

2.1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla TBMM’de onaylanan ilk kanun vergi kanunu olmuştur. TBMM tarafından kabul edilen bu kanunun vergiyle ilgili olması vergiye verilen önemi ortaya koymaktadır (Tezcan, 2003, s.133).

Cumhuriyet’in kurulmasıyla Türk mali sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasıyla ilk ve önemli bir vergi reformu gerçekleşmiştir. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla hazinede büyük bir gelir kaybı meydana gelmiş ve bu gelir kaybını gidermek için yürürlükte olan Temettü Vergisi kaldırılarak 1926 yılında bunun yerine Kazanç Vergisi Kanunu (KVK) getirilmiştir (Uman, 2010, s.190). Kazanç vergisi kanunu beyanname usulüne geniş yer vermesi sebebiyle önem arz etmektedir. Bu kanunla beyannamelerin incelenmesi görevi tahakkuk teftiş memurlarına verilmiş olup tahakkuk teftiş memurları vergi denetimi görevini gerçek anlamda üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanlarıdır. Fakat eğitim ve deneyim olarak yeterli olmadıklarından vergi denetimi alanında başarılı olamamış ve kaldırılmıştır (Tuncer, 2001, s.5). Bu uygulamanın kaldırılmasıyla 1934 yılına kadar denetim işlerinde serbest muhasebecilerden faydalanılmış, vergi incelemelerinde serbest muhasebecilere görev verilmiştir. Fakat 1934 yılında Muamele Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesiyle bu uygulamaya son verilmiştir (Sarılı, 2004, s.65).

Türkiye’de büyük vergi reformunun ön çalışmaları 1943 yılında başlamıştır. Bu yıllarda yürürlükte olan kazanç vergisinin ihtiyaçları karşılayamaması bilimsel ve modern bir vergi sisteminin ortaya çıkmasını gerekli kılmış ve bu alanda yeni bir

örgütlenmeye gidilmesi zorunlu olmuştur (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 1). Girişilen bu reformun başarılı olarak gerçekleştirilmesini ve vergi denetiminin ülke genelinde yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini gerçekleştirmek üzere 28 Mart 1945 tarihinde Maliye Bakanına bağlı Hesap Uzmanları kurulmuştur (Uman, 2010, s.193).

2.1.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi

Cumhuriyet döneminde çağdaş bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmasına rağmen denetim mekanizmalarından istenilen verim alınamamıştır. Bu dönemde her ne kadar devlet denetleme kuruluşlarında ve özel sektörde nitelikli elemanlar yetişmiş olsa bile gerekli yasal düzenlemelerin yapılmamasından dolayı vergi denetimi etkili olamamıştır (Çavuş, 2006, s.24). Bundan dolayı, ülkemizin şartlarına ve ihtiyaçlarına göre yeni birimler kurulmuş, ihtiyaçlarına yanıt vermeyen birimler ise ortadan kaldırılmıştır.

14.02.1983 tarihinde 178 sayılı KHK ile bugünkü anlamda Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurularak ilk köklü değişiklik yapılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.209).

Bu dönemde denetim mekanizmalarının istenilen düzeyde işletilememesi ve vergi denetiminin etkin bir şekilde gelişmemesinden dolayı 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çıkarılmış ve bu kanun ile bağımsız denetçilik kavramı vergi denetimimizde yer almıştır. Böylece Dünyada önemli bir yere sahip olan Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu Türkiye’de de yasal düzenlemeye tabi tutularak sisteme dâhil olmuş ve böylece vergi denetiminde kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerde bulunmaya başlamıştır (M. Koç, 2011, s.125).

1983 yılında Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak kurulan Gümrük Teşkilatı, 1993 yılında Maliye Bakanlığı’ndan ayrılmıştır. Bunun sonucunda 19.06.1994 tarih 543 sayılı KHK ile gelir idaresinin taşra teşkilatında Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur (Beşel, 2017, s.65). Gelirler Genel Müdürlüğü’nün görevleri 24.06.1994 tarihinde tekrar belirlenmiş olup ilk defa görevleri kısmında vergi denetimi tabirine yer verilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü

2005 yılında kaldırılmış ve yerine Maliye Bakanlığı'na bağlı 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri ile ilgili yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı getirilmiştir (Aydın, 2006, s.8,9).

2006 yılında Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü kurulmuş, 2007 yılında ise Maliye Bakanlığı'nda iç denetim birimi kurularak iç denetçi ataması yapılmıştır (Maliye Bakanlığı).

1 Ağustos 2010 tarihinde 6009 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (6009 Sayılı Kanun, Md. 26).

10.07.2011'de yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla vergi incelemesi görevine sahip olanlar vergi müfettişi ünvanı ile tek çatı altında birleştirilmiş ve bu kurula bağlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.209).

24.06.2018 tarihinde Türkiye'de Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle 9 Temmuz 2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 703 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı'nın ismi Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiş ve 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılarak "1" numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir.

2.1.2. Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı

Türk vergi idaresinin en üst makamı Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevleri, "1" numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi madde 217'de yer almıştır. Madde 217'ye göre Maliye Bakanlığı'nın görevleri;

- Maliye politikasının hazırlanmasına katkıda bulunmak ve bu politikaları uygulamak,
- Devlet hesaplarını tutmak ve saymanlık hizmetlerini yürütmek,

- Gelir düzenlemelerine ilişkin çalışmalar yapmak ve her türlü gelir işlemlerine ait mevzuatı hazırlamak,
- Vergi incelemelerine ilişkin temel politikaları belirlemek amacıyla çalışmalar yapmak,
- Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluşlar, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ekonomik kuruluşlarla ilişkiler gibi işlemleri yürütmek,
- Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetler düzenlemek ve uygulamak,
- Topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla tespit ederek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmek,
- Kanunlarla ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmaktır (“1” Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.217).

Hükümet sisteminin değişmesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat yapısında da değişikliğe gidilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı ile ilgili değişiklik “1” numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi madde 218’de yer almıştır. Madde 218’e göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından meydana gelmektedir. Türkiye’de Devletin gelir, gider ve mallarının denetimi, Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapmakta olan denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir (Sarılı, 2004, s.67).

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısının değişmesiyle bazı genel müdürlük ve kurumlar ile Hazine Müsteşarlığı birleştirilmiştir. Yapılan düzenlemeyle Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün ismi Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü olarak değiştirilirken, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün ismi ise Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısında yapılan düzenlemeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı; Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, Sigortacılık Genel Müdürlüğü, Vergi Denetim

Kurulu Başkanlığı, Sigorta Denetmenleri Kurulu, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Hazine Kontrolörleri Kurulu, Personel Genel Müdürlüğü, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Özel Kalem Müdürlüğü gibi birimler oluşturmaktadır (“1” Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.219).

2.1.2.1. 646 Sayılı KHK İle Kaldırılan Denetim Birimleri

10.07.2011 tarihinden önce vergi denetiminin önemli bir kısmını, Maliye Bakanlığı'na bağlı olan maliye müfettişleri ve hesap uzmanlarından; Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olan gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinden oluşmaktaydı (Gediz Oral vd., 2015, s.130). Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında görev yapan maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörleri hem vergi incelemesi (dış denetim), hem de gelir idaresinin teftişinde ve bu idarede çalışmakta olan personelin soruşturmasında (iç denetim) görevliyken; hesap uzmanları sadece dış denetim ile görevlendirilmişlerdi. Taşra teşkilatına bağlı görev yapan vergi denetmenleri ise hem iç denetimde hem de dış denetimde görevlendirilmişlerdi (Sarılı, 2004, s.68). 2011 yılından önceki denetim yapısı hem Maliye Bakanlığı'na hem de Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı ikili bir yapının ortaya çıkmasına neden olmaktaydı. Bu durumun da önceden beri çift başlılığa yol açtığı öne sürülmekteydi (Rakıcı, 2011, s.348). Bundan dolayı vergi denetimlerini tek elden gerçekleştirmek ve etkin bir denetim sistemi kurmak amacıyla 10.07.2011 tarihinde çıkarılan 07.07.2011 tarih ve 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Maliye Teftiş Kurulu aynı çatı altında toplanarak Maliye Bakanlığı altında doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” oluşturulmuştur (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.225). Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 Sayılı KHK'da yapılan düzenlemeyle maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni kadroları ve bunların bağlı buldukları kurul ve başkanlıklar kaldırılmış ve bu görevlerde bulunanlar, vergi müfettişi ünvanını almışlardır² (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.212).

²(Bkz. 646 Sayılı KHK ile değişen ve 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 178 sayılı KHK' e ait md.20,21, Ek md.12).

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için, kaldırılan bu denetim kurumları ve bu kurumların vergi denetimine olan katkıları hakkında aşağıda özet bir değerlendirme yapılacaktır.

2.1.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu

Vergi denetiminden sorumlu bir diğer önemli birim de Hesap Uzmanları Kurulu'dur. Hesap Uzmanları Kurulu, 1945 yılında 4709 Sayılı Yasa ile kurulmuştur (Akkaya, 2017, s.77). HUK'un temel görevi, gelir kanunları tarafından belirtilen mükelleflerin hesaplarının incelenmesini sağlamak ve Maliye Bakanı'nın gerekli görmesi durumunda etüt çalışmaları gerçekleştirmektir (Erdağ, 2006, s.46). HUK, bir taraftan vergi denetiminin ülke çapında yapılmasını sağlamakta, diğer taraftan da vergi politikalarının tespit edilmesi çalışmalarına katılarak modern vergi sisteminin oluşması aşamasında görev yapmaktadır (Sarılı, 2004, s.70). HUK ağırlıklı olarak ekonomik içerikli dış kamusal denetimi üstlenmiştir. Devam ettirilen bu denetimler hem kamu finansmanının reel kaynaklardan elde edilmesine yardımcı olurken, hem de gerçekleşen incelemelerin sonuçlarıyla uygulanan ekonomik ve mali tedbirlerin etkinliklerinin ölçümlenmesi yoluyla elde edilen neticelerin idare tarafından değerlendirilmesiyle alınacak olan genel ve ekonomik kararlarla ilgili verilerin toplanmasına katkıda bulunmaktadır (Tecim, 2008, 72).

12.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK ile 178 Sayılı KHK'da yapılan düzenleme ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı kaldırılmıştır. Bu kurula bağlı olarak görev yapan Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları ise yeni kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanmış ve Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı ünvanlarını almışlardır (Soydan, 2015, s.128)

2.1.2.1.2. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu 1879 yılında kurulmuştur (Sarılı, 2004 s.74). Maliye Teftiş Kurulu'nun görevleri, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişikliğe gidilen 20. maddesinde yer almıştır (Gelen, 2015, s.19). Maliye müfettişlerine bütün genel, katma ve özel bütçeli kuruluşlar ile iştirakleri ve dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden denetleme

yetkisi verilmiştir (Soydan, 2015, s.124). Maliye Teftiş Kurulu direkt olarak Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. Maliye Bakanlığı adına inceleme, soruşturma ve denetleme yapmaya yetkilidir (Binbirkaya, 2006, s.35).

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri ile ilgili olarak 178 Sayılı KHK'da 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile Maliye Teftiş Kurulu kapatılmış ve yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı getirilmiştir. Bu kurula bağlı olarak görev yapan Maliye Baş Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanmışlardır. Ünvanları da Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak değiştirilmiştir ve yeni düzenleme ile maliye müfettişlerinin yetkisi sadece vergi incelemesi ile sınırlandırılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.213).

2.1.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

Maliye Bakanlığı'nın merkez denetim birimleri içinde bulunan gelir kontrolörleri, 1936 yılında varidat kontrolörü ve 1950 sonrasında ise gelir kontrolörü unvanını almışlardır. Gelirler kontrolörleri, uzun bir süre yönetim teftişiyle uğraşmışlar, 1970 yılından sonra sayılarının artmasıyla vergi incelemesiyle de uğraşmaya başlamışlardır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri ile ilgili 5345 sayılı Yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel hizmet birimleri içerisinde bulunmak üzere Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı kurulmuş ve gelirler kontrolörleri bu daire başkanlığına bağlanmıştır (Organ, 2008, s.111,112).

Gelirler Kontrolörleri, vergi incelemesi, teftiş, soruşturma yapma, 4208 sayılı yasaya dayanarak kara para aklama eylemlerini araştırmak ve bazı yasa ve kararlar ile verilen diğer denetim işlerini yapma görevlerine sahiptirler (Tezcan, 2003, s.143). Ancak 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK ile Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'nın 5345 sayılı Kanunda yer alan görevlerine son verilmiştir. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığına bağlı olan gelirler baş kontrolörleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.214).

2.1.2.1.4. Vergi Denetmenleri

Vergi Denetmenleri, Gelir İdaresi Daire Başkanlığı'nın taşradaki en önemli vergi inceleme elemanlarıydı. Vergi Denetim Elemanları, 1936 yılından 1998 yılına kadar Defterdara bağlı olarak çalışmışlar daha etkin vergi denetimi yapmak için, 1998 yılında yeni kurulan bölge müdürlüklerine bağlı olarak teşkilatlanmışlar, 5345 sayılı kanunla vergi denetmenleri Vergi Dairesi Başkanlıklarının emrinde çalışmaya başlamışlardır (Organ, 2008, s.117).

Vergi denetmenlerinin bölge düzeyinde vergi incelemesi yapma, Gelir idaresinin taşra teşkilatının teftişi ve bu idarede çalışan personeli soruşturma ve vergi incelemesi yapma görevleri bulunmaktadır (Sarılı, 2004, s.84). Ayrıca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemesi, ihbar incelemeleri, sektörel incelemeler, gayrimenkul sermaye iradı çalışmaları, fiili envanter çalışmaları ve gönüllü vergi uyumu çalışmaları gibi vergi kayıp ve kaçaklarının yapılmasını engellemeye yönelik çalışmaların önemli bir kısmı vergi denetmenleri tarafından yerine getirilmiştir. 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 178 Sayılı KHK'da 646 Sayılı KHK ile yapılan düzenleme ile birlikte, vergi denetmenleri büro başkanlıkları kaldırılmıştır. Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ise, Vergi Denetim Kurulu'na bağlı Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı unvanları ile görevlendirilmişlerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.214-215).

2.1.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihinde 646 Sayılı KHK ile Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları bir araya getirilerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş olup doğrudan bakana bağlanmıştır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.225).

Vergi Denetim Kurulu denetimde çok başlılık ve dağınıklık sorununu ortadan kaldırma, vergi denetiminde etkinliği artırma, vergi incelemelerini alt gruplara sınıflandırarak uzmanlaşmayı sağlama, denetimde sadece performans kriterlerinin esas alındığı bir yapı oluşturma, kayıtdışı ekonomi ile mücadeleyi

arttırma, vergi incelemelerinde standardizasyonu sağlama, iyi eğitim almış ve başarılı gençler için cazibe merkezi olabilecek bir kurul oluşturarak vergi inceleme elemanlarının kalitesini arttırma gibi sebeplerden dolayı kurulmuştur (Ceylan ve Tunali, 2011, s.28 aktaran: Beşel, 2017, s.93).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulması ile Baş Hesap Uzmanı, Maliye Başmüfettişi, Gelirler Başkontrolörü unvanında bulunanlar Vergi Başmüfettişi unvanı; Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörü, Hesap Uzmanı, Vergi Denetmeni unvanında bulunanlar Vergi Müfettişi unvanını; bu ünvanlarda bulunanların yardımcı ve stajyerleri ise Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanını almışlardır (VDK Faaliyet Raporu, 2012, s.1).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşmaktadır. Aşağıda belirtilmiş olan gruplar Hazine ve Maliye Bakanı'nın onayı ile doğrudan VDK'da başkana bağlı olarak, gerek duyulan yerlerde birden fazla kurulabilecektir ("1" Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.228).

Bu Gruplar;

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,
- Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlıklarıdır.

VDK, vergi denetiminin kalitesini ve verimliliğini arttırmak, kayıtdışı ekonomiyle mücadele etmek, yolsuzlukla mücadele etmek ve yürütülecek teftişlerde etkinliği arttırmayı amaçlamaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2017, s.26-27).

VDK'nın görevleri, "1" numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi madde 228'de yer almıştır. Madde 228'e göre VDK'nın görevleri; vergi incelemelerini gerçekleştirmek, mükelleflerin faaliyetlerini analiz ederek risk alanlarını belirlemek, ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek, inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek ve değerlendirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, performans değerlendirme sistemi oluşturmak, vergiden kaçınmak ve vergi kaçırma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılmasına

yönelik çalışmalar yapmak, vergi mevzuatına ilişkin görüşlerde bulunmak, vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eş güdümü ve işbirliğini sağlamak ve Bakan tarafından yapılması istenen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma vb. görevleri gerçekleştirmek gibi görev ve yetkiler verilmiştir (“1” Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.228).

2.1.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı

16.05.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri ile ilgili yasayla Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatında bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü ve il/ilçelerde Defterdarlıklara ve Mal Müdürlüklerine bağlı olan gelir birimleri kaldırılarak, bu birimlerin yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 219). Burada taşra teşkilatının vergi dairesi başkanlığı altında örgütlenmesi düşünülmüştür. Buradaki amaç vergileme ile ilgili uzman bir teşkilat oluşturularak aktif ve kaliteli bir hizmet sunmaktır (Kızılot ve Taş, 2013, s.32).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasıyla görevler Bakanlık ve GİB arasında bölüştürülmüştür. Devletin gelir politikasının ve bu politikaya uygun kanun tasarılarının oluşturulması ve devletin gelir bütçesinin oluşturulması görevleri Bakanlık merkezine bırakılmış, gelir politikasının ve vergi kanunlarının uygulanması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması görevleri ise Gelir İdaresi Başkanlığına bırakılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 221).

Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat yapısı, görev ve yetkileri 15.07.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “4” nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 134 ile 157 maddeleri arasında yeniden düzenlenmiştir.

Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Taşra teşkilatı doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu bölümde Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkilerine sahip vergi dairesi müdürlükleri tarafından oluşmaktadır (“4” Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.136 ve 152).

Gelir idaresinin kurulmasıyla; gelir politikasını adaletli ve tarafsız bir biçimde gerçekleştirmek, vergi gelirlerini ve diğer gelirleri düşük maliyet ile elde etmek, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumuna katkıda bulunmak, mükellef haklarını dikkate alıp yüksek kalitede hizmet sunarak mükelleflerin ödevlerini basit bir şekilde yerine getirmeleri için gereken önlemleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık ilkelerine dayanarak görevleri yerine getirmek amaçlanmaktadır (“4” Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, Md.134).

Küreselleşme sürecinde vergi kaçakçılığının uluslararası boyuta taşınmasıyla kaçakçılıkla mücadelede vergi idareleri arasında işbirliği yapılma zorunluluğu doğmuştur (Bakar, 2012, s.43). Bu işbirliği çalışmaları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hizmet birimlerinden biri olan Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda diğer ülkelerin vergi idareleriyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA), diğer ikili ve çok taraflı anlaşmalar, bilgi değişimi ile ilgili çalışmalar, ekonomik kalkınma ve işbirliği teşkilatı (OECD) ile ilgili çalışmalar, AB-Türkiye ortaklık ilişkileri ve katılım müzakereleri kapsamında yapılan çalışmalar, Avrupa Birliği (AB) mali yardımları kapsamında yapılan çalışmalar ve transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmalar yapılmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2017, s.120-126).

2.1.3. Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları

Türkiye’de vergi denetiminden kaynaklanan bazı sorunlar vergi denetiminin aktif ve verimli bir biçimde faaliyet göstermesini engellemektedir. Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması vergi mevzuatı, vergi bilinci, denetim elemanlarının sayısı, vergi mükelleflerin denetime karşı davranışına kadar birçok faktöre bağlıdır. Aşağıda Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini azaltan sorunlardan ve bu sorunlara karşı neler yapılması gerektiğinden bahsedilecektir.

2.1.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler

Türkiye’de vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve yeni vergilerin ortaya konması; mükellefler tarafından sürekli yeni hükümlerin öğrenilmesini ve yeni

yöntemlere alışılmasını gerektirmektedir. Hâlbuki mükelleflerin kanunlara uygun davranabilmesi için kanunların anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gerekir. Mevzuatın sık değişmesinden dolayı mükellefler kanunları tam olarak anlayamamakta ve bunun sonucunda bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına neden olabilmektedirler. Bu durumda da kanunlar karşısında suçlu duruma düşebilmektedirler. Vergi mevzuatından kaynaklanan bu karmaşıklık sadece mükellefler açısından değil denetim elemanları ve vergi yargısı açısından da güçlükler neden olmaktadır (Organ, 2008, s. 173). Ayrıca vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması, hem vergi mevzuatının karışık hal almasına hem de girişimcilerin vergi planı yapmalarını engellemektedir (Arıkan, 2005, s.162). Bu gibi sorunların ortadan kalkması ve verimliliğin artırılabilmesi için vergi mevzuatının sade, anlaşılır, basit ve adil bir anlayışla ortaya çıkarılması gerekmektedir. Vergi mevzuatı günün koşullarına uygun olmalı, vergiyi doğuran olayı ve iktisadi faaliyetleri kapsamalıdır. Vergi mevzuatı düzenlenirken yoruma açık hususların bulunmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi düzenlemelerinde mükelleflere uygulanacak yaptırımların da açık bir şekilde ve vergi denetiminin etkinliğine katkı sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Hastürk, 2010, s.104).

2.1.3.2. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Örgütlenmeden kaynaklanan faktörler, bütün kuruluşlarda olduğu gibi vergi denetiminde de önemli bir yere sahiptir. Merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı örgütlenmeleri başka bir ifadeyle vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulanamaması, denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmuş ve bunun sonucunda bazı alanlar tamamen denetim dışında kalmış bazı alanların ise birden fazla denetlenmesine neden olmuştur (Acar ve Merter, 2004, s.8). Bu duruma 2011 yılında çıkarılan 646 Sayılı KHK ile son verilerek vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanmıştır.

Vergi denetiminde 646 Sayılı KHK ile yeniden yapılanma sonrasında eskiye göre iyileşmeler sağlanmıştır fakat yeterli düzeyde gerçekleşmemiştir (Uğur, 2016, s.5). Çünkü vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanmış gibi görünse de merkez-taşra ayrımı devam etmektedir. Yapılanmadan önce unvanları Vergi

Denetmeni olarak anılan denetim elemanları Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın altında 29 ilde görev yapmayı sürdürmüşler ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görevli Vergi Müfettişleri bu 29 ilde zorunlu yer değiştirirken yeniden yapılanma öncesi unvanları Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü olan denetim birimleri ise Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde görev yapmayı sürdürmüşlerdir ve bu gruplarda görevli olan Vergi Müfettişleri mecburi yer değişikliğine maruz kalmamışlardır (Uğur, 2016, s.4). Bu uygulamadaki adaletsizlik Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapmakta olan vergi müfettişlerinin motivasyonunu olumsuz etkilemiştir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.298,299). Denetim birimlerinde ki bu sorunların giderilmesi için farklı isimlerdeki grup başkanlıklarının kaldırılması ve tüm denetim elemanlarının aynı ünvana sahip olmaları koşuluyla Vergi Denetim Kurulu'nun bölge düzeyinde örgütlenmesi gerekmektedir. Vergi denetiminde bölge sayısının coğrafi özelliklere göre belirlenerek ve bölge içinde yer değiştirmeler yapılarak vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik arttırılmaya çalışılmalıdır (Uğur, 2016, s.5).

2.1.3.3. Denetim Elemanlarının Sayısının Yetersizliği ve Çalışma Şartları

Vergi denetiminin sorunlarından birisi de denetim elemanlarının yetersizliği ve çalışma şartlarıdır. Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi için vergi denetim elemanlarının sayısının yeterli olması gerekmektedir.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

Yıllar	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro	Boş Kadro Oranı (%)
2012	4.763	9.480	14.243	66,6
2013	5.550	8.697	14.247	61,0
2014	9.214	5.033	14.247	35,3
2015	9.205	5.040	14.245	35,4
2016	8.502	5.743	14.245	40,3
2017	8.244	6.001	14.245	42,1

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yıllar itibariyle (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017) Faaliyet Raporları

Tablo 1'de 2012 yılından bu yana vergi denetim elemanlarının kadrolarının boş ve doluluk durumları gösterilmiştir. Bu tabloya göre 2012 yılından bu yana

vergi denetim kadrolarının sürekli boş kaldığı görülmektedir. Yıllar içinde mükellef sayıları artarken vergi denetim elemanlarının sayısının yetersiz olması vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği olumsuz etkilemektedir.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Mükellef Sayıları ve Vergi İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı(%)
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1.68

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2017 yılı Faaliyet Raporu, s.43

Yukarıda verilen Tablo 2’de yıllar itibari ile mükellef sayıları ve inceleme oranları verilmiştir. Mükellef sayılarının yıllar içinde sürekli arttığı görülmüştür. Türkiye’de vergi inceleme oranı oldukça düşüktür. Vergi inceleme oranının düşük olması vergi inceleme kapasitesinin yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi inceleme kapasitesini vergi denetim elemanlarının sayısı belirlemektedir (Sarılı, 2004, s.124).

Türkiye’de vergi denetiminde verimliliğin sağlanabilmesi için vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması gerekmektedir. Vergi denetim elemanlarının etkili olarak çalışmalarını sürdürebilmeleri için çalışma şartlarının uygun olması da oldukça önemlidir. Uzun ve yorucu bir eğitimden geçerek mesleğe atılan vergi denetim elemanlarının diğer kurumlarda benzer işlerde uğraşmakta olan denetim elemanları ile aynı şartlara sahip olmamaları, görevden alınma ve tayin olma gibi korkularının olması, maddi ve manevi olarak tam destek alamamaları ve özel sektörde daha iyi imkânlarda çalışma fırsatlarının bulunması gibi sebeplerden dolayı vergi denetimi görevini yerine getirmek istemeyip görevden ayrılmak istemektedirler (Organ ve Çavdar, 2017a., s.166). Vergi denetiminde verimliliği sağlamak için personelin çalışma şartlarının iyileştirilerek görevden ayrılmaların önüne geçilmesi ve personel sayısının artırılması gerekmektedir.

2.1.3.4. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Günümüz vergi sistemi beyan usulüne dayanmaktadır. Vergi sisteminin beyan usulüne dayanması sebebiyle vergi sistemimizde mükellefler aktif bir role sahiptir. Beyan esaslı bazı riskler taşımakta olup mükellefler tarafından beyan edilen bilgilerin doğruluğu yansıtıp yansıtmadığı oldukça önemlidir (Organ ve Çavdar, 2017a., s.146). Mükelleflerin bilgilerinin gerçeği yansıtması vergi ödeme bilincine sahip olmalarına bağlıdır. Mükelleflerin vergi bilinci, mükelleflerin sahip olduğu gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen hususlara göre kamu ihtiyaçlarının karşılanması için katkıda bulunmaları gerektiğini fark etmesi, bilmesi ve hatırlamasıdır (Ömürbek vd., 2007, s. 104). Vergi bilinci, vergiyi ödeme bilincinden ziyade toplanan vergilerin nereye harcandığının bilinmesidir. Toplanan vergilerin nereye harcandığının bilinmesinin vergi ödeme bilinci açısından önemi büyüktür. Çünkü mükelleflerin vergisini eksik beyan etmelerindeki esas ödediği verginin boşa harcandığı ve kendisine hizmet olarak geri dönmediği düşüncesinin yattığı görülmektedir. Mükelleflerin vergi ödeme bilincinin gelişmemesi sonucu vergi denetiminde etkinliği olumsuz etkilemektedir (Karyağdı, 2001, s.146).

Türkiye’de vergi ödeme bilinci düşük seviyelerdedir bundan dolayı vergi bilincinin geliştirilmesi gerekmektedir. Vergi bilincinin geliştirilmesi için, vergi mükelleflerine güvenilmesi ve mükelleflerin vergilerini gönüllü ödemelerine katkıda bulunacak önlemlerin alınması gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2003, s.68). Ayrıca küçük yaştan başlanarak vergi eğitimleri verilmelidir. Verginin önemli olduğunu kavrayan nesiller yetiştirmek için özellikle ilkokuldan başlayarak kitaplara vergilendirmenin önemi üzerinde duran vergi eğitimi ve vergi haftası gibi etkinliklere yer verilmelidir. Gazete, dergi, televizyon gibi kitle iletişim araçlarından faydalanılarak, yaygın bir eğitim metoduyla, vatandaşlık ahlakı, bilinci, hak ve görevleriyle ilgili bütün vatandaşlara eğitimler verilmelidir (Tuay ve Güvenç, 2007, s.144).

2.1.3.5. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi

Türk vergi sisteminde teknolojinin arttırılmasıyla kurumlar arası bilgi paylaşımına katkıda bulunacak, mükelleflerin vergi dairesine gitmeden hızlı ve güvenli bir hizmet almasını sağlayacak, doğru bilgiyi zamanında üretecek ve

yönetime sunacak, personelin daha aktif ve verimli çalışmasını sağlayacak ve iş yükünü hafifletecek bir gelir idaresi ve vergi yönetiminin oluşturulması amaçlanmaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015, s.13,14). Bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik Türkiye’de bilgisayar destekli birçok proje ve uygulamaya yer verilmiştir. Bu projeler 1998 yılında VEDOP projeleri ile işlerlik kazanmaya başlamış ve bunun yanında elektronik diğer uygulamalar ile devam etmiştir. E-beyanname, e-defter, e-fatura uygulamalarından sonra e-tebligat konusunda elektronik uygulamaya yer verilmiştir (Arslan ve Biniş, 2016, s.315).

Teknolojiye uyum sağlama çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen projelerin süre bakımından, bilgi alışverişi bakımından, birçok olumlu katkı sağladığı görülmüştür. Meydana gelen bu olumlu gelişmeler sonucunda, teknolojik iyileştirme hareketlerinin hız kesmeden devam edeceği ve ilerleyen zaman dilimi içerisinde incelemelerin mümkün olduğunca otomasyon sistemi ile sağlanacağı izlenimine sahip olunmuştur (Akkaya, 2017, s.160). Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için vergi denetimlerinde de teknolojiden yeterince yararlanılmalıdır. Vergi idaresinin güvenilirliğini, verimliliğini, etkinliğini arttırabilmesi ve güçlü bir yapıya sahip olabilmesi için eksiksiz olarak otomasyona geçilmesi gerekmektedir (Karyağdı, 2001, s.101).

2.1.3.6. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu’na 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanun ile eklenmiştir (Organ, 2008, s.170). Uzlaşma, vergide yaşanan uyuşmazlıkların idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla sona ermesidir. Uzlaşmada vergi uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden çözülmektedir (Bayraklı, 2007, s.179). Aslında vergi uyuşmazlıklarının asıl çözüldüğü yer yargı makamlarıdır. Fakat vergi sistemimize ilk defa 28.02.1963 tarihinde oluşturulan uzlaşma kurumu ile vergi anlaşmazlıkları yargıya gidilmeden çözüme kavuşturulmuştur (Uğur, 2016, s.5). Uzlaşma Kurumu, mükellefin yargıya gitmesini engelleyerek bu sayede yargı organlarının işlerini hafifletmek ve verginin bir an önce hazineye girmesini sağlamak amacıyla kurulmuştur (Bilici, 2010, s.113). Fakat günümüzde ilk çıkarılış hedefinden uzaklaşarak kanuni af haline gelmiştir (Organ, 2008, s.170).

Uzlaşma müessesinin varlığı, vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Çünkü mükellefler vergi düzenlemelerine uymamaları ve vergi denetime tabi tutulmaları sonucunda alacakları cezanın nasılsa uzlaşma müessesinde azalacağını düşünerek vergi ödemekten kaçınmaya ya da vergi kaçırmaya yönelmektedirler (Hastürk, 2010, s.85). Uzlaşma müessesinin varlığı vergi adaletini bozarak, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefleri yasa dışı yollara başvurup vergi kaçakçılığı suçu işlemelerine ortam oluşturmaktadır (Sarılı, 2002, s.41). Bundan dolayı uzlaşmaya ilişkin yasal düzenlemeler gözden geçirilerek uzlaşmanın cezaların caydırıcılığına engel olmaktan çıkarılması gerekmektedir (Beşel, 2017, s.145).

2.1.3.7. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Beyan esasının uygulandığı vergi sistemlerinde belge düzeninin tam olarak yerleşmesi önemli bir yere sahiptir. Çünkü Vergi denetimi yapılırken denetim elemanının başvurduğu en önemli kaynak defter, belge ve kayıtlar olması nedeniyle vergi denetimlerinde vergi matrahlarının doğruluğunun tam olarak tespiti için defter, belge ve kayıtların sağlıklı bir düzene sahip olması gerekmektedir (Gümüş, 2005, 11). Belge düzeninin sağlıklı olmasından amaç defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin gerçek durumu yansıtacak şekilde belirtilmesidir. Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek boyutları ile belgelendirilmeleri ve defterlere kaydedilmesi gerekmektedir (Korkusuz, 2000).

Belge düzeni ile ilgili kanun 213 Sayılı VUK'un 227. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre yasada aksi bir karar olmadıkça, kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan bağlantı ve işlemlere ilişkin kayıtların belgeye bağlanması gerekmektedir (VUK, Md. 227). Türkiye'de belge düzeni, vergi yasalarının temel önceliği olmasına rağmen bir takım nedenlerden dolayı belge ve kayıt düzeni bir türlü benimsenememiştir. Belge düzeninin tam olarak oturtulamamasındaki en önemli faktör kayıtdışı ekonomidir. Çünkü kayıtlı ekonomide faaliyet göstermek mükelleflere ek maliyet getireceğinden mükellefler kayıtdışı ekonomide faaliyet göstermeye yönelmektedir (Acar ve Merter, 2004, s.10). Mükelleflerin kayıtdışı ekonomiye yönelmesi vergi denetiminde etkinliği olumsuz

etkilemektedir. Belgelerin daha az maliyetli ve sade bir şekilde tedarik edilmesi vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır (Mert, 2009, s.22).

2.1.3.8. Otokontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması

Türk Dil Kurumuna göre otokontrol kelimesinin anlamı, kişinin daha önemli bir amaca ulaşmak için kişilerin tepkilerini, davranışlarını ya da başka bir amaca yönelme eğilimlerini denetlemesi ve kısıtlamasıdır. Bu tanıma göre otokontrol kişilerin kendi kendini kontrol etmesidir. Gelir vergisinin yapısında da gizli otokontrol bulunmaktadır. Yani gelir vergisi kendi kendini kontrol etmektedir (Mutluer vd. 2005, s.149). Yasalarda düzenlemeye gidilerek mükellefler arasında bulunan çıkar ilişkilerinden yararlanarak otokontrol mekanizması yapılabilir. Örneğin mükellefler arasında gelir gider ilişkisi olduğundan dolayı belge alıp vermeleri (malını satan kişinin sattığı şeyi defterine kaydedebilmek için malı alan kişiden belge alması, malı alan kişinin de aynı şekilde defterine alış giderini yazabilmesi için malı satan kişiden evrak alması) gerekmektedir (Mutluer vd., 2005, s.149).

Vergi sistemimizde bulunan otokontrol yöntemleri vergi güvenliğini sağlamada her zaman yeterli olamamaktadır. Otokontrol mekanizmasının tam anlamıyla gelişemediği durumda gerçekleştirilen denetimler sayı olarak ön plana çıkmaktadır (Uğur, 2016. s.7). Çünkü otokontrol yöntemlerinin başarılı olması mükellefler tarafından verilen beyanların doğru olmasına bağlıdır. Bu nedenle mükelleflerin vermiş olduğu beyanların denetlenmesi gerekmektedir. Vergi denetimi yapılmadan sadece mükelleflerin beyanlarına göre yapılan vergileme ile adalet ve eşitliğin sağlanması mümkün değildir (Savaş, 2000, s.29).

Yapılan araştırmalarda vergi sistemlerinde otokontrol mekanizmalarını aktif olarak kullanan ülkelerde vergi oranlarının daha düşük olduğu, beyan usulünün yaygın olduğu ülkelerde ise hem inceleme sıklığının hem de personel sayısındaki artışın fazla olmasından dolayı vergi toplama maliyetlerinin fazla olduğu görülmüştür (Karaca ve Demirgil, 2014, s.371). Bundan dolayı Türkiye’de de otokontrol mekanizması geliştirilmelidir.

2.1.3.9. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Olarak Uygulanamaması

Modern vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de beyan usulü benimsenmiş olup beyan esasında başarı mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin doğru olup olmamasına bağlıdır (Doğan, 2010, s. 1). Gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan beyan esası Türkiye’de çok başarılı olamamıştır. Çünkü mükellefler denetlenmeyeceği düşüncesiyle beyannamelerini ya eksik bildirmektedir ya da hiç bildirmemektedir (Acar ve Merter, 2004, s.25). Bu durumda da mükelleflerin vergi kaçırma riski ortaya çıkmaktadır. Ayrıca gelirin ögeleri arasında sayılan kazanç ve iratlardan, yalnızca ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan verme mecburiyeti getirilmesi ve diğer gelir unsurlarının beyan edilmesinin bazı şartlara bağlı olmasından dolayı son yıllarda beyan usulünden uzaklaşarak vergi gelirlerinde stopaj yöntemi³ yaygınlaşmaya başlamıştır (Organ, 2008, s.175). Bu durum Türkiye’de beyan sisteminin etkinliğini yitirmiş olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla vergi denetimine önem verilmesi gerekmektedir.

2.1.3.10. Planlama ve Koordinasyon Eksikliğinin Olması

Yaşanan sorunlardan bir diğeri de planlama ve koordinasyon eksikliğinin olmasıdır. Emsal görev ve sorumluluklara sahip olan vergi denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği, bazı mükelleflerin birden fazla denetlenmesine ve bazı mükelleflerin ise hiçbir denetime tabi tutulmamasına neden olmaktadır (Sarılı, 2004, s.120). Koordinasyon sorununu çözmek amacıyla 1 Ağustos 2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun’la Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (Akbeş, 2014, s. 75).

Türkiye’de vergi denetim elemanı sayısının yetersiz olması nedeniyle vergi denetim elemanlarının iş gücü planlaması yapılırken planlamanın iyi bir şekilde yapılması gerekmektedir. Vergi denetim elemanlarının işgücünün planlanması yapılırken bölgelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmamış olup; vergi denetim elemanlarının bir kısmı, ekonomik faaliyetlerin ve vergi kaçağının oldukça düşük seviyede gerçekleştiği illerde verimsiz bir şekilde çalıştırılmaktadır. Dengeli dağılımın yapılamamasından dolayı işletme ölçeklerinin, matrahların ve vergi

³ Stopaj, gelir vergisinde özellikle maaş ve ücretlilerin vergilerinin ödenmesinde, gelirin daha gelir elde edenin eline geçmeden verginin kesilmesi işlemidir.

kaçığının daha yüksek olduğu gelişmiş illerde gerektiği ölçüde vergi denetimine önem verilememiştir. Buradan yola çıkarak bölgelerin ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre vergi denetmenlerinin işgücü planları yapılırken rasyonel davranılmalı, ekonomik faaliyetlerin fazla olduğu vergi kaçığının yüksek olduğu gelişmiş illerde ise vergi denetimi arttırılmalıdır (Sarılı, 2004,s.125).

2.2. AB'NİN VERGİ DENETİMİ YAPISI

Avrupa Birliği'nin gelirlerinin en önemli kısmını GSMH üzerinden alınmakta olan paylar oluşturmaktadır. Bu sebeple Avrupa Birliği için vergi kaçakçılığı mevzusu önemli bir yere sahiptir. Vergi kaçağı sorunu ekonomik ve parasal birlik modelinin işleyişine zarar vereceğinden dolayı AB, vergi denetiminde çeşitli düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir (Erçoban, 2013, s.124).

Avrupa Konseyi'nin 2185/96 sayılı ve 11 Kasım 1996 tarihli kararı, kaçakçılık ve yolsuzluklara karşı Avrupa Topluluklarının ekonomik çıkarlarını korumaya yönelik olarak Komisyon tarafından iş yerinde yapılan denetim ve kontrolleri kapsamaktadır (Aydın, 2006, s.1). Bu karara göre Komisyon tarafından işyerlerinde yapılacak olan denetimler ve diğer kontrol işlemleri Komisyon'un sorumluluğunda ve Komisyon tarafından görevlendirilecek olan yetkili memurlarca gerçekleştirilecektir. Komisyon tarafından denetimler sonucunda belirlenecek olan düzensizlikler en uygun zamanda ilgili devlete bildirilecek ve bu komisyonun görevlendirdiği denetim elemanları tarafından rapor düzenlenecektir. Denetim elemanları tarafından düzenlenen raporlar üye olan devletlerin adli ya da idari mekanizmaları karşısında delil olarak kabul edilmektedir (Ergen ve Kılıçkaya, 2014, s.293).

11 Kasım 1996 tarihli karardan sonra AB Parlamentosu ve AB Konseyi tarafından çıkarılan 25 Mayıs 1999 tarihli 2 ortak karar bulunmaktadır. Sırasıyla CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralarını taşıyan bu kararlarda, "Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi"nin (OLAF: Office Europeen de Lutte Antifraude) yaptığı araştırmaları konu edinmişler ve yolsuzluk ve diğer bütün yasadışı faaliyetlerin birliğin mali çıkarlarına ters düştüğü hususunu vurgulamışlardır (Erçoban, 2013, s.124,125). Yine bu kararlar ile 11 Kasım 1996 tarihli ve 2185/96 sayılı tüzükle

komisyona verilen iş yeri denetim ve kontrol yetkisi (dış inceleme) OLAF⁴'a devredilmiştir (Organ, 2008, s.63). OLAF'ın özgür hareket edebilmesi için başkanına, uygun gördüğü takdirde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma yetkisi verilmiştir (Erçoban, 2013, s.125). Ayrıca OLAF'ın inceleme fonksiyonunu gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini inceleyen bir denetim komitesi de bulunmaktadır. Denetim Komitesi; Avrupa Parlamentosu, AB Konseyi ve Avrupa Komisyonu tarafından atanan 5 bağımsız uzmandan oluşmaktadır. Denetim Komitesi üyeleri bağımsız olmalıdır ve görev süreleri 5 yıldır (L'Office Europeende Lutte Antifraude).

2.2.1. Bazı AB Ülkelerinin Vergi Denetimi Yapısı

2.2.1.1. Almanya

Almanya'da aktif bir denetim örgütü bulunmaktadır. Alman vergi sistemi federal bir sisteme sahiptir (Radler, s.1). Almanya'nın federal sistem ile yönetilmesinden dolayı vergi idaresi ve denetim sistemi karışık bir yapıya sahiptir. Hem federal yapıya bağlı vergi idareleri ve denetim organları bulunurken hem de eyaletlerin kendi içlerinde vergi idareleri ve denetim organları bulunmaktadır. Bunun dışında eyaletlere bağlı bulunan şehirlerdeki belediyelerin de çeşitli vergisel konularda görevleri bulunmaktadır (Kaya vd., 2017, s.175).

Almanya'da vergi denetiminin amacı vergi mükelleflerinin vergisel durumlarının araştırılmasıdır (Abgabenordnung, Md. 194). Almanya'da vergi denetimleri vergi denetim elemanları tarafından kendiliğinden yerine getirilmektedir. Vergi denetiminin kapsamını belirlemek vergi idaresinin takdir yetkisindedir fakat bu yetki kanunlarla sınırlıdır (Franken, 2004, s.245). Ayrıca Almanya'da denetimler sektörlere göre alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılmaktadır ve büyük küçük bütün işletmelere mutlaka vergi denetimi uygulanmaktadır (Benlikol ve Akgür, 2002, s.45).

⁴ OLAF, 28 Nisan 1999 tarihinde Avrupa Komisyonu Kararı ile kurulmuş olup 01 Haziran 1999 tarihinde faaliyete başlamıştır. OLAF, Komisyon bünyesinde bağımsız bir soruşturma birimidir. Temel görevi kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer yasadışı faaliyetler karşısında AB'nin ekonomik çıkarlarını korumaktır.

Vergi denetimi işletme büyüklüklerine göre büyük, orta, küçük ve çok küçük işletmeler olmak üzere dört gruba ayrılarak yapılmaktadır. İşletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılması o işletme nezdinde yapılacak denetimin sıklığı açısından önemlidir. Yani işletmelerin sınıflara ayrılması denetimin sıklığını etkilemektedir (Özyerli, 2012, s.117). Buna göre Büyük firmalara alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir denetim uygulanırken, Orta, küçük ve çok küçük firmalara, nedeni olmayan olağanüstü bir durum ya da bir kuşku meydana gelmişse, bu hususlarda denetim uygulanmaktadır, bunun dışında tesadüfi seçim yöntemi söz konusudur (Yücelen, 2009, s.87). Burada ana kural işletmelerin konsernlerin ve uluslararası bağlı işletmelerin vergilendirme dönemlerinde denetimsiz kalmamasıdır. Yapılan incelemelerinin her birinin inceleme döneminin bir önceki inceleme dönemini izlemesi istenmektedir. Belirtilen bu işletmelerde inceleme sıklığının aralıksız olarak 3 yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak biçimde yapılması kararlaştırılmıştır (Değirmendereli, 2015, s.51).

İş yerlerinde yapılan bu vergi denetimleri sonucunda vergi kaçakçılığı yapıldığı tespit edilirse çok sert cezalar uygulanmaktadır. Bu durum mükelleflerin görev ve sorumluluklarını titizlikle yerine getirmelerini sağlamaktadır (Organ, 2008, s. 68). Almanya’da vergi denetimi çok önemli bir yere sahiptir.

2.2.1.2. Fransa

Fransa’da vergilendirme işlemlerinden Vergiler Genel İdaresi sorumludur. Vergiler Genel İdaresi Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı’na bağlıdır ve devletin vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmayı amaçlamaktadır (Organ, 2008, s.73).

Denetimde temel olarak, denetim ekiplerinin profesyonel olması, daha çok grup şirketlerine odaklanması, denetimde mükellef, denetim elemanı ve kanunlar arasında uyumun sağlanması ve denetim esnasında mükellef haklarına önem verilmesi gerekmektedir (Kaya vd., 2017, s.182).

Fransa’da kademeli bir vergi denetimi mevcuttur. Bu sistemde vergi denetimi; mükelleflerin beyannamelerinde yapılan ön denetim ve işyerinde denetim olmak üzere iki şekilde yapılır. Mükelleflerin beyannamelerinde yapılan ön denetimde denetimi yapan kişi, mükellefin işyerine gitmeden, defter ve belgelerine bakmadan denetimi gerçekleştirmektedir. Bu denetimde amaç vergi mükellefinin

beyannamesinde bulunması gerekli olan bilgilerin hepsine yer verilmesini sağlamaktır. Burada durum daha başlangıç noktasındayken ciddi olarak ele alınarak ve gerekli düzenlemeler yapılarak büyük ölçüde hataların önüne geçilmektedir. İş yerinde denetimde ise, iş yerine gidilerek yükümlünün beyanından defter ve belgelerine kadar inilerek denetim yapılmaktadır. İş yerinde denetim yapılmasındaki amaç, yükümlünün tüm gelirlerini ele alarak doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu tür derinlemesine bir denetim yapılırken, karşıt incelemelere de gerek duyulabilir. Karşıt inceleme daha çok ortaklar, bankalar, yükümlü ile ilgisi olan kuruluşların işlemleri üzerinde yapılmaktadır (Şanver, 2013, s.61).

2.2.1.3. İtalya

İtalya'nın vergi sistemi çok farklı vergilerin toplamından oluşan karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi kanunlarının çoğu kararnameler ile getirilen hükümlerden meydana gelmektedir (Organ, 2008, s. 77).

İtalyan Maliye Bakanlığı, merkez teşkilatı ile bölgesel ve yerel büroları içinde bulunduran taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Maliye Bakanlığının Merkez teşkilatı çeşitli departmanlar ve merkezi bürolardan oluşmaktadır. Vergi ile alakalı departman Gelir İdaresi veya Gelir Politikaları Departmanı olarak adlandırılmıştır (Bakır, 2009, 103).

İtalya tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri kanunda üç başlık altında yer almıştır. Bunlar mali kayıtlardan sağlanan verilere dayanılarak gerçekleştirilen denetim, resmi denetim ve maddi denetimdir. Mali kayıtlardan sağlanan verilere dayanılarak gerçekleştirilen denetimler ödemelerdeki hataları ve kaynakta yapılan vergi kesintileri esnasında yapılan hataları, hesap hatalarını ve beyannamelerde yer alan vergi kredisi ve indirimlerinde yapılan hataları kapsamaktadır. Resmi denetim sürecinde mükelleften, ilave bir açıklama veya ödemiş olduğu vergilerin makbuzları ve eksik belgeleri beyan etmesi istenebilir. Resmi denetimler genelde vergi dairelerinde gerçekleştirilmektedir. Maddi denetim ise bilgi edinme ve işyerinde inceleme yapmak üzere vergi dairelerine ve Guardia di Finanza'ya verilen denetim yetkisidir. İş yerinde yapılan bu incelemelerle mevcut durumla defter ve kayıtlarda yer alan bilgiler karşılaştırılabilir. Bu incelemeler üçüncü şahıs veya kurumlardan bilgi edinmeyi amaçlamaktadır (Organ, 2008, s.79,80).

İtalya’da vergi denetimleri ve vergi değerlendirmeleri Maliye Polis Teşkilatı’nın (Guardia di Finanza) özel bir şubesi ya da vergi dairesi (Agenziadelle Entrate) müfettişleri tarafından yapılmaktadır (Transferpricingitaly, 7). Bu birimler mükelleflerle ilgili gerekli tespitleri yaparak tutanak ile denetim görevini sonlandırılır. Denetimin tamamlanması için bu tutanaklar yerel denetim bürolarına gönderilir. Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatından ayrı örgütlenmiş merkezi büroları bulunmaktadır. Bu merkezi bürolarından biri de doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT)’dir. Bu birim, Maliye Bakanlığı’nın diğer birimlerinden sağladığı bilgileri kullanarak vergisel bakımdan riskli olan mükellef gruplarını saptayıp, buna göre bir öneri raporu hazırlayıp bu raporları Maliye Bakanı’na bildirir. Maliye Bakanlığı da bu raporlar doğrultusunda hem gelir idaresinin denetimle ilgili bürolarında görev yapan denetim birimleri tarafından hem de Guardia di Finanza tarafından uygulanacak olan denetimlere ilişkin yıllık çalışma programı belirler. Bu program kapsamında denetleme yapılabilecek mükelleflere ilişkin bilgiler, Bilgi İşlem Merkezi tarafından çıkartılır ve denetimle görevlendirilen birimlere gönderilir (Aydın, 2006, s.3).

İtalyan Vergi Dairesi, denetim faaliyetlerini, yaptırım ve baskı yöntemlerinden ziyade caydırıcılık yönünde geliştirir. Caydırıcılık faaliyetleriyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınma riski oluşturan daha fazla mükellefe odaklanır. Buradaki ana hedef, vergi uyumunun sağlanması, diğer bir deyişle vergi denetimin fazla olarak yapıldığı ve denetimin niteliğinin güçlü olduğuna dair inanç artırılarak mükelleflerinin yasadışı ve uygunsuz davranışlarının önlenmesidir (Bottone and others, 2014, s.4,5).

2.2.1.4. İngiltere

İngiltere’de vergilerin toplanmasından sorumlu birim 2005 yılında İç Gelir İdaresi yerine kurulan ve Gelir ve Gümrük İdaresi’nin yerini alan bakanlık dışı bir birim olan HMRC (Her Majesty’s Revenue and Customs)’dir. Bu birimin amacı İngiltere’nin kamu hizmetlerini karşılayan paraları toplayıp bireylere mali destek sağlamaktır (About us - HM Revenue & Customs-GOV.UK).

İngiltere’de vergi denetimi “taxinspector” denilen denetim elemanları tarafından yerine getirilmektedir. Denetim elemanları, HMRC adına bireylerin ve

İşletmelerin vergi yükünü hesaplar, vergi beyannamelerini kontrol eder, vergi kaçakçılığını belirler. HMRC'nin diğer sorumlulukları ise şirketlere, firmalara, ortaklıklara ve bireylere vergi kanunlarını uygulamak, hesapları ve ilgili belgeleri incelemek, genç büro ve teknik personeli yönetmek, çeşitli yollarla dolandırıcılık faaliyetlerini araştırmak, rapor yazmak, bütçeleri ve kaynakları yönetmek, tazminatları yazılı yazışmalar yoluyla kabul etmektir (Targetjobs, 1,2).

HMRC her yıl inceleme amacıyla bazı beyannameleri seçerek bunların doğruluğunu kontrol etmektedir. Bu şekilde mükelleflerin taleplerini ya da beyanlarını inceleyerek mükelleflerin vergilerini az ya da çok ödeyip ödenmediğinden emin olunmaktadır. İngiltere'de vergi incelemeleri; vergisini olduğundan az ödeyen mükellefler açısından eksikliğin giderilmesinin sağlanması, fazla ödeme yapan mükelleflere de yapılan fazla ödemenin geri iadesinin sağlanması nedeniyle iki yönlü bir işleve sahiptir (Organ, 2008, s. 69). Böylelikle dürüst mükelleflerin vergi hakkını elde etmesini sağlarken diğer taraftan da dürüst olmayan azınlığın vergi kaçırmasını engellemektedir (About us - HM Revenue & Customs-GOV.UK).

HMRC yükümlünün yaptığı beyanı kontrol etmek için beyannamede yer alan bilgilerin yer aldığı belgeleri isteyebilir. Bu istenen bilgiler beyannamede yer alan bilgilere göre değişiklik gösterebilir. Yapılan incelemede beyan edilen bilgiler ile mükellef tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırılması yapılır (Organ, 2008, s. 69).

İncelemeler yapıldıktan sonra idare mükellefin beyannamesi üzerinde değişiklik yapıp yapılmayacağını yani son kararını açıklar. Eğer karar değişiklik yapılması gerektiği yönünde ise sona erdirme bildiriminde yapılması gereken değişiklik yapılmış ve hesap sonucu değiştirilmiş olacaktır. Mükellefler bu kararlara ve düzeltmelere karşı dava hakkını kullanabilir (Şin, 2005, s.161).

İngiltere'de vergi denetimleri genellikle üç aşamalı gerçekleşmektedir. Birinci aşamada, vergi bildirimlerinin idareye verilmesinden hemen sonra incelenmesi olup, şekil ve teknik sorunların saptanmasıdır. İkinci aşama mükelleflerin P.A.Y.E sistemi gereğince vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapılmışsa kesilmesi gereken vergi tutarının hesaplanması ve incelenmesidir. Üçüncü

aşamada ise, vergi incelemeleriyle tarh işleminin gerçeğe uygun olup olmadığı incelenmektedir (Merter, 2004, s.132,133).

İngiltere’de vergi denetimi ile ilgili görev yapan üç bölüm bulunmaktadır. Bunlar Özel Uyum Ofisi (Special Compliance Office), Yerel Uyum Bölümü (Local Compliance) ve Büyük Mükellefler Bölümü (Large Business Service) olarak ayrılmaktadır. Özel Uyum Ofisi HMRC tarafından dolandırıcılık davalarını ele almak için yetkilendirilmiştir. Miktar ne olursa olsun dolandırıcılığın erken safhalarında yer alan her davayı değerlendirme fırsatı bulmaları tercih edilir. Yerel Uyum Bölümü’ne, büyük mükelleflerin görev safhası içinde yer almayan mükellef türlerinin yapmış olduğu vergi kapsamında yer alan değişik vergi türlerinin birbirleri ile karşılıklı olarak bütünleştirilmesi yetkisi verilmiştir. Büyük Mükellefler Bölümü ise İngiltere’nin en büyük işletmeleriyle çeşitli vergiler ve rejimler üzerinde görev yapmakta, riskle mücadele ve müşteri hizmetleri sunma konusunda İngiltere Vergi İdaresi ve iş ortaklarıyla çalışmaktadır (Kaya vd., 2017, s.121,122).

2.2.1.5. ABD

ABD Vergi Sistemi federal, eyalet ve mahalli yönetim birimlerinden meydana gelmektedir. Vergi mükellefleri yalnızca federal idareye ve İç Gelir İdaresi (IRS)’ne değil, bağlı bulunduğu eyalete ve oturduğu ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı veya farklı isimlerle vergiler ödeyebilmektedirler. Bu nedenle ABD Vergi Sistemi oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir ve mükelleflere çok sayıda ödev ve sorumluluk düşmektedir (İ. C. Demir, 2008, s.294). Birçok ülkede olduğu gibi ABD’de de vergi incelemesi genel olarak beyana dayanan vergileri kapsamaktadır (Abdioğlu, 2007, s.169).

ABD vergi kanunlarının yönetilmesinden ve uygulanmasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) yetkilidir. İç Gelir İdaresi, mükelleflere yeterli bilgi temin etmekle görevli olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerinin belirlenmesinden ve tahsil usullerinin olması gerektiği gibi yapılmasından sorumludur. IRS, bu sorumlulukları yerine getirebilmek için yayımlar yapmakta, formlar düzenlemekte, yükümlülere bilgi akışını sağlamakta ve vergi denetimi ile ilgili olarak da ülke düzeyinde incelenecek beyannamelerin hangi ölçülere göre seçileceğine karar vermektedir (Öz ve Akdemir, 2002).

Federal yasa IRS tarafından vergi beyannamelerinden elde edilen bilgilerin vergisel amaçla kullanılması amacıyla IRS'ye yetki verir. Eyaletler ile IRS arasında bilgi alışverişi anlaşmaları yapılmış olup bu anlaşmalara göre eyaletler beyannameleri hakkındaki bilgileri aylık, üç aylık, yıllık gibi belirli zamanlarda IRS ile paylaşmaktadır. Eyaletler IRS Değişim programına kayıt olarak elektronik ortamda federal vergi bilgilerini bu program aracılığıyla paylaşarak bilgilerin elektronik ortamda saklanmasına ve analiz edilmesine katkı sağlamaktadırlar (Birškytė, 2012, s.175).

IRS tüm bireylerin ve işletmelerin gelir ve kesintilerini doğru bir şekilde bildirmesinden ve vergi mükellefleri tarafından ödemelerin yapılmasını sağlamaktan sorumludur. Ayrıca verimliliği en üst düzeye çıkarmak için IRS'nin tüm vergi iadelerinin doğru bir şekilde belirtildiğinden emin olması gerekmektedir (Torrey, 2008, s.2). Bunun için de IRS tarafından kimlere vergi denetimi uygulanacağı belirlenirken belli özelliklere göre karar verilmektedir. IRS tarafından sorgulanabilir olarak nitelendirilenler, yasadışı faaliyette bulunanların ve eyaletler tarafından incelenmek için gönderilenler buna örnek verilebilir (Lawsy, 2007, s.3, 4). Ayrıca IRS tarafından vergi beyanının denetlenip denetlenmeyeceğine karar vermek için istatistiksel yöntemler de kullanılmaktadır (Torrey, 2008, s.2).

ABD'de vergi denetiminden sorumlu elemanlar gelir ajanları, denetçiler, vergi inceleme elemanları ve gelir memurlarıdır. Bunlar IRS bünyesinde görev yapmaktadır. Gelir ajanları, belirli alanlarda uzmanlaşmış personellerdir. Bunlar büyük işletmelerin incelenmesinde yetkilidirler ve daha çok karmaşık konuların incelenmesiyle ilgilenmektedirler. Denetçiler, vergi mükelleflerinin talep ettiği vergi indirimlerinin ve kesintilerin yasalık durumunu incelemektedirler. Vergi inceleme elemanları, genellikle küçük işletmelerle muhatap olurlar ve en basit vergi iadeleriyle ilgilenirler. Gelir memurları ise vadesi geçmiş vergilerin incelenmesinde görev almaktadırlar (Bureau of Labor Statistics).

ABD'de vergi denetimini posta yoluyla ya da görüşme yoluyla olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Posta yoluyla mükellefler istenen tüm belgeleri belirtilen IRS ofisine gönderir ya da şahsen götürebilir. Görüşmede ise vergi mükellefinin kayıtları

vergi mükellefinin ofisi, IRS ofisi ya da vergi mükellefinin muhasebecisi gibi mutabık kalınan bir yerde gözden geçirilir (Desouza, 2018, 3).

Yapılan inceleme sonucunda IRS ile mükellef arasında önerilen değişikliklerde anlaşma sağlanırsa, mükellef anlaşma formu imzalayarak ilave vergiyi faizi ile birlikte verir. Fakat inceleme sonucunda mükellefe vergi iadesi yapılması gerekirse anlaşma formu imzalandıktan sonra en kısa zamanda faizi ile birlikte mükellefe ödeme yapılır. Eğer inceleme sonucunda önerilen değişikliklerde anlaşma sağlanamazsa, inceleme elemanı mükellefe itiraz haklarını bildirir. İnceleme İç Gelir İdaresi'nde yapılıyorsa inceleme elemanı durumu amirine sunmak için toplantı yapılmasını isteyebilir, bu toplantıda anlaşma sağlanırsa olay kapanacaktır. Fakat anlaşma sağlanmazsa ya da inceleme başka yerde yapılıyorsa inceleme elemanının, mükellefin ve İç Gelir İdaresi'nin olaydaki tavrını açıklayıcı bir yazı yazması gerekmektedir (Organ, 2008, s.88,89).

2.2.1.6. Belçika

Belçika'da vergi denetimi "Generale de la Fiscalite (AGF)" adında ki vergi idaresinin içinde yer alan Maliye Bakanlığı'na bağlı bir birim tarafından yapılmaktadır. Bu birimde görev yapan müfettişler polis ve savcılık makamlarıyla birlikte vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektedir (Kaya vd., 2017, s. 197).

Belçika'da vergi müfettişlerinin görevi organize vergi kaçakçılıklarıyla mücadele etmektir. Bu sebeple, herhangi bir vergi ve hareketle ilgili olarak vergiden sorumlu herhangi bir kimsenin vergi durumunu kontrol etme yetkileri bulunmaktadır. Vergi müfettişlerinin dört temel görevi bulunmaktadır. Bunlar; ulusal ve uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek, mali dolandırıcılık, paravan şirketler üzerinden vergi kaçırma ve önleme, sahte iflasın önüne geçme vergi kayıplarını önlemektir (Federal Public Service Finance).

Belçika'da vergi denetimi vergi müfettişinden gelen bilgi için yazılı bir talep ile başlamaktadır. Vergi müfettişi tarafından istenen verileri vergi mükellefi, bir ay içinde sağlamalıdır. Vergi müfettişi incelemeyi tamamladıktan sonra vergi mükellefine önerilen değişiklik gerekçelerini belirten bir değişiklik bildiriminde

bulunur. Vergi mükellefinin bu anlaşmayı değerlendirmesi için yani uzlaşması için 30 gün içinde karar vermesi gerekmektedir (Worldwide Tax Summaries, 5).

Belçika'da ağır bir vergi yükü vardır. Vergi oranları diğer ülkelere göre yüksektir. Bundan dolayı vergi gelirlerinde meydana gelen kayıp ve kaçaklarını minimuma indirmek için vergisel tedbirler alınmış hatta bu önlemler ülke düzeyinde kalmayıp vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler için de tedbir alınmıştır. AB tarafından yayımlanan kara listede bulunan ülkeler ile ekonomik bağ kuranlar için denetim mekanizmaları daha aktif çalışarak usulsüz hareket edenlere, listede yer almayan diğer ülkelerle yapılan işlemlere oranla, daha ağır yaptırımlar uygulanmaktadır (Egeli ve Eroğlu, 2016, s.446,447).

2.2.1.7. İspanya

İspanya'da vergi denetimiyle vergi borcunun ödenip ödenmediğinin ve diğer vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi amaçlanmaktadır (Soydan, 2015, s.194). İspanya'da vergi müfettişleri ulusal, bölgesel ve yerel olmak üzere üç seviyede faaliyet gösterir. Ulusal ve Bölgesel birimlerde faaliyet gösterenler büyük şirketlerin veya grup şirketlerinin tüm vergi işlemlerinden sorumludurlar. Bu gruplar sürekli olarak vergi denetimine tabi tutulmaktadır. Daha küçük şirketler ise yerel düzeyde ele alınmaktadır (Pwc, Spain, s. 749). Müfettişler, ekibi tarafından denetlenecek tüm vergi mükelleflerini içeren gizli bir denetim planına atanırlar. Müfettişlerin vergi mükelleflerini vergi denetiminin başlatılması konusunda ve vergi denetimi süresi boyunca bulunan haklarından haber etmesi gerekmektedir (Pwc, Spain, s. 750). Vergi denetimlerinin inceleme süresi 12 aydan uzun olamaz fakat belli koşullarda vergi idaresinin yetkisiyle 12 ay daha uzatılabilir (Soydan, 2015, s. 195). Denetimler normal koşullarda şirketlerin ana ofislerinde veya vergi daireleri ofislerinde yapılmaktadır (Pwc, Spain, s. 750).

İspanya'da geliri asgari sınırın üstünde olan herkes, yıllık geliri üzerinden vergi beyanında bulunmak zorundadır. Kişiler beyannamelerini doğru bilgilerle tamamlayıp idareye teslim etmekle görevlidirler. Mükelleflerin ayrıca vergi kurumlarına, ticari ve mesleki faaliyetlerinin başlangıç ve sona erme tarihlerini ve adres değişikliklerini bildirmeleri gerekmektedir. Bu yükümlülükleri yerine getirmeyenler para cezası ile cezalandırılmaktadır (Kırgıl Başak, 2006, s.48,49).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISİNİN TESPİTİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Vergi mükellefleriyle ilgili geçmişten günümüze kadar çeşitli ülkelerde yapılan çalışmalara bakıldığında; daha çok vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumu üzerinde denetimin etkisini inceleyen çalışmaların literatürde yer aldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda konu ile ilgili farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Bazı çalışmalarda denetimin mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde önemli etkileri olduğu savunulurken diğer çalışmalarda ise denetim ile birlikte diğer faktörlerinde önemli olduğu ortaya konulmuştur. Bu iki durumu da ele alan çalışmaları incelediğimizde genel olarak denetimin vergi uyumu üzerinde önemli etkisi olduğu görülmektedir. Farklı ülkelerde yapılan bu çalışmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Allingham ve Sandmo (1972), gelir vergisinden kaçınma kararının statik ve dinamik yönlerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışının, vergi denetiminin yeterli olup olmamasına bağlı olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca mükelleflerin denetlenmeyeceklerini bilmeleri durumunun mükellefleri daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe eğilimine yönlereceğini belirtmişlerdir. Mükelleflerin denetlenme ve ceza görme olasılıklarının artmasının mükelleflerin doğru beyanda bulunma olasılıklarını arttıracakını ifade etmişlerdir.

Clotfetter (1983), vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla Amerika'da bireylerin vergi iadesi verilerini incelemiştir. Çalışma sonucunda vergi kaçakçılığının marjinal vergi oranlarına duyarlı olduğunu ortaya koymuştur. Clotfetter bu çalışmasında vergi denetimi ile ilgili herhangi bir analize yer vermemiştir.

Mason ve Calvin (1984), 1975-1980 yılları arasındaki kamu desteği kaybına ilişkin hipotezleri test etmek amacıyla ABD'nin Oregon eyaletinde bir anket çalışması yapmışlardır. Bu çalışmada mükelleflerin yasal yaptırımlarla karşılaşma korkusu ile vergiye olan uyum arasındaki ilişkiyi incelemişler ve vergi

mükelleflerinin vergi ödeme nedeninin yakalanma korkusu olduğunu ifade etmişlerdir.

Witte ve Woodbury (1985), ABD'nin gelir vergisi kanunu ile ilgili bir model geliştirmişlerdir. Geliştirmiş oldukları modelde vergi denetim olasılıkları, bilgi toplama ve vergi kesintileri gibi olayların artması sonucu vergiye olan uyumun arttığını belirtmişlerdir. Çalışma sonucunda vergi mükelleflerinin denetim olasılıklarının artması durumunda daha fazla vergi beyan ettiklerini belirtmişlerdir.

Dubin, Graetz ve Wilde (1990), denetim oranlarının ve bazı diğer faktörlerin gelir vergisi beyannamelerinin doldurulması ve ödenmesi üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla ABD'de 1977-1986 yılları arasındaki gelir istatistikleri ve gelir istatistiği raporlarından elde ettikleri verileri incelemişlerdir. Çalışma sonucunda vergi denetimi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır.

Grasmick ve Bursik (1990), algılanan yasal yaptırımlara paralel ölçümler geliştirmek amacıyla 1985 yılında 360 kişi ile yüz yüze görüşme yapmışlardır. Çalışmada caydırıcı faktörleri sadece denetim ve ceza olarak düşünmek yerine üç gruba ayırmışlardır. Bunlardan ilki devletin uyguladığı denetim ve cezalar gibi yasal yaptırımlar, ikincisi kişilerin toplum tarafından desteklenen normları ihlal ettiklerinde ortaya çıkan utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal baskı, üçüncüsü de kişilerin ahlaki açıdan yanlış olarak gördükleri davranışlarda bulduklarında ortaya çıkan suçluluk duygusudur.

Alm, Jackson ve Mckee (1992), mükelleflerin vergi, ceza, denetim oranı ve devlet harcamalarındaki değişikliklere verecekleri bireysel tepkileri incelemek amacıyla deney yapmışlardır. Çalışma sonucunda vergi mükelleflerinin beyanname vermelerinin daha fazla yapılan denetim ve ceza oranı ile arttığı sonucuna ulaşmışlardır. Fakat ceza oranındaki değişimin denetimdeki değişime göre gönüllü uyum üzerinde çok daha az etkili olduğunu ancak anlamlı olmadığını belirtmişlerdir.

Varma ve Doob (1998), caydırıcılık kuramının ve cezaların vergi kaçırma üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla Kanada'da telefon görüşmesi yöntemi ile anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonucunda mükelleflerin cezalara göre

denetimden daha çok çekindiklerini ortaya koymuşlardır. Ayrıca çalışmada, vergi kaçırın mükellefin yakalanacağını düşünmediği takdirde ceza büyüklüğüne dayalı stratejinin de etkisiz kaldığını belirtmişlerdir.

Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001), vergi mükelleflerinin beyanname doldurmadan önce denetlenme olasılıklarını bilmeleri durumunda vergiye uyumlarının artıp artmayacağını ölçmek amacıyla ABD'nin Minnesota eyaletinde rastgele seçilmiş vergi mükellefleri üzerinde çalışma yapmışlardır. Çalışmada mükelleflere Minnesota Defterdarlığı tarafından bir mektup göndermişler ve gönderilen bu mektupla hazırlamakta oldukları vergi beyannamelerinin çok yakında denetleneceğini bildirmişlerdir. Çalışma sonucunda denetlenme olasılığını bilen mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin ve vergi miktarlarının arttığını tespit etmişlerdir.

Feld ve Tyran (2002), çoğu ülkede para cezası ve denetim yoğunluğu olmasına rağmen vergi kaçakçılığı olmasının nedenini araştırmak amacıyla deneysel bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda mükelleflerin caydırıcı unsurların olmasına rağmen vergi kaçırdıklarını belirtmişler ve vergi mükelleflerinin gelirlerini doğru beyan etmelerinde motivasyon unsurunun etkili olduğunu ortaya koymuşlardır.

Feld ve Frey (2002), vergi otoritelerinin mükelleflere olan davranışlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemek amacıyla İsviçre'de 26 İsviç kantonunun anket verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda vergi otoritelerinin vergi mükellefleri ile etkileşim şeklinin vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca vergi otoritelerinin mükelleflere olan saygılı davranışının cezalandırma ve denetimlere göre vergi uyumu üzerinde daha etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Orviska ve Hudson (2002), mükelleflerin vergi kaçakçılığına ilişkin tutumlarını incelemek amacıyla İngiltere'de anket çalışması yapmışlardır. Yapılan çalışmada vergi oranları ve vergi denetimlerinden ziyade vatandaşlık görevinin ve yasalara uyma davranışının vergi kaçırma kararı üzerindeki önemini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda vatandaşlık görevinin ve kanunlara uyma davranışının vergi kaçakçılığı üzerinde caydırıcı bir etki yarattığını belirtmişlerdir.

Wenzel (2003), vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olabilecek faktörleri incelemek amacıyla Avustralya'da bulunan 7003 kişiye posta yoluyla anket göndermiştir. Fakat çalışmada 1306 katılımcının anket verileri değerlendirmeye almıştır. Çalışma sonucunda sosyal ve ahlaki normların vergi uyumu üzerinde önemli etkisi olduğunu belirtmiştir.

Maciejovsky, Kirchler, Schwarzenberger (2007), cezai yaptırımlar ve denetim sonrası mükelleflerin vergiye olan uyumunu incelemek amacıyla Avusturya Viyana Üniversitesi öğrencileri üzerinde iki ayrı deney yapmışlardır. Deney sonucunda vergi denetim olasılığının yüksek olduğu dönemlerde vergi uyumunun arttığı, vergi denetim olasılığının azaldığı dönemlerde ise vergi uyumunun azaldığını tespit etmişlerdir. Ayrıca vergi denetiminin vergi uyumu üzerinde cezalardan daha etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Hoopes, Mescall ve Pittman (2012), firmaların vergiden kaçınma davranışlarının IRS tarafından yapılan denetimler ile düşüp düşmediğini incelemek amacıyla ABD'de bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda IRS'nin denetimlerinde meydana gelen artışların vergi gelirlerinde artışa neden olacak şekilde vergiden kaçınma davranışlarını azalttığının görüldüğünü belirtmişlerdir.

Türkiye'de yapılan çalışmalara bakıldığında ise genel olarak vergi algısı, vergi uyumu ve vergi kaçakçılığını konu edinen çalışmalarda mükelleflere denetim ile alakalı soruların yöneltildiği ve değerlendirmelerinin yapıldığı görülmektedir. Fakat son yıllarda Türkiye'de vergi mükelleflerinin vergi denetim algılarını analiz etmek üzere çalışmalara yer verilmeye başlanmıştır. Bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Muter, Sakınç ve Çelebi (1993), vergi mükelleflerinin vergi karşısında meydana gelen tutum ve davranışlarını araştırmak amacıyla Manisa ilinde 505 vergi mükellefine anket uygulamışlardır. Bu kapsamda vergi mükelleflerine denetim ile ilgili sorular yöneltmişlerdir. Bu yöneltilen sorulara vergi kaçırmanın önlenmesi için alınması gereken tedbirlerde katılımcıların %56'sı cevapsız kalmış daha sonraki %44 içinden %26,5'i denetim ve eğitime önem verilmesi gerektiği belirtmiştir. İşletmelerin hangi sıklıkta denetim geçirdiği ile ilgili yöneltilen soruya ise %25'i sadece 1 inceleme geçirdiğini, %33,9'u 1-5 arasında inceleme geçirdiğini ve %26'sı

şimdiye kadar hiç inceleme geçirmediğini belirtmiştir. Çalışmada vergi mükelleflerinin vergi denetim elemanları ile ilgili görüşlerine de yer verilmiştir. Buna göre ankete katılan mükelleflerin %41,4'ü denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine göre ve tarafsız davrandıklarını, %38,6'sı denetim elemanlarının hatalarıyla ilgili olarak uyarıda bulduklarını, %13,1'i denetim yapıldığı esnada küçük düşürüldüğünü, %3,1'i ise denetim elemanlarının kendilerine bazen anlayışlı bazen ise ters davranışlarda bulduklarını belirtmişlerdir. Yapılan çalışmada mükelleflerin, vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla alınması gereken tedbirlere ilişkin aynı görüşte oldukları hususunun, denetim sıklığı ve eğitim konusu olduğu tespit edilmiştir.

Yeniçeri (2004), vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenlerini belirlemek amacıyla İstanbul ilinin bazı ilçelerinde 300 vergi mükellefine denetim ile ilgili sorular yönelmiştir. Yeniçeri tarafından yapılan araştırmada vergi mükelleflerinin %59,6'sı denetimlerin çok sık yapılmadığını, %18,1'i ise denetimlerin çok sık yapıldığını belirtmiştir. Ayrıca %48,3'ü vergi denetimlerinin ve cezalarının verginin ödenmesi bakımından bir baskı olarak görmediklerini, %41,0'ı ise bir baskı olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Yapılan çalışmada, vergi denetiminde etkinliğin artırılarak yükümlülere her an denetlenebilecekleri hissini verilmesi gerektiği ve yapılan denetimlerin caydırıcı bir ceza uygulamasıyla desteklenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çoban (2004), vergi mükelleflerinin davranışlarını incelemek amacıyla Denizli ili Merkez ilçesinde 1200 vergi mükellefine anket uygulamıştır. Bu yapılan ankette denetim ile ilgili yöneltilen sorulara vergi mükelleflerinin %86,7'si Türk Vergi Sistemi içerisinde vergi kaçırmanın yakalanma olasılığının düşük olduğunu, %87,5'i Türkiye'de yapılmakta olan vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu belirtmiştir. Yapılan çalışmada vergi denetimlerinin daha sık ve yoğun biçimde yapılmasının yakalanma olasılığını arttıracak ve vergi denetimlerinin sık yapılmasıyla mükelleflerin yakalanma olasılığı hakkındaki düşüncelerinin de olumlu yönde etkileneceği sonucuna ulaşılmıştır.

Savaşan ve Odabaş (2005), katılımcılar gözüyle vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini değerlendirmek amacıyla 534 SMMM ve vergi denetim elamanına anket

yapmışlardır. Yapılan anket çalışmasında ankete katılanlara vergi kaybına neden olan faktörler hakkındaki düşünceleri sorulmuştur. Çalışmada denetimin sık ve verimli bir şekilde yapılmasının mükelleflerin vergiye yönelik uyumunu arttıran en önemli etkenlerden biri olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca yapılan çalışmada katlanılması gereken maliyetlerin hızla artması nedeniyle denetim oranının artırılmasının zor olduğu ve vergi cezalarındaki caydırıcılık ve aktif bir denetim ile mükelleflerin denetim algısını yükseltmenin mümkün olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2006), tarafından çeşitli değişkenlerin gönüllü uyum üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla Eskişehir ilinde bulunan 1810 mükellef ile anket yapılmıştır. Elde edilen anket verilerinden 1750 tanesi kullanılmış olup çalışmada çoklu uyum analizi ve frekans analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda denetimin artırılmasının gönüllü uyum üzerinde pozitif etki yarattığı ve bu durumun hemen hemen bütün meslek grupları için geçerli olduğu, eğitim durumu ve denetlenme sıklığı ile de paralellik gösterdiği ifade edilmiştir.

Cansız (2006), vergilerin mükellefler tarafından nasıl algılandığını belirlemek amacıyla Afyonkarahisar ili ve ilçelerinde anket çalışması yapmıştır. Çalışmada katılımcıların %77'si vergi denetimlerinin yetersiz olmasının vergi kaçırmayı kolaylaştırdığını belirtmiştir. Çalışma sonucunda hem vergi denetimleri hem de vergi kaçırıcılar için cezai yaptırımların yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

Çiçek (2006), mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri psikolojik ve sosyal olarak nasıl algıladıklarını ve algıları sonucu nasıl tutumlar içeresine girdiklerini, bu tutumlar sonucunda hangi davranışları ortaya koyduklarını ve bu davranışları etkileyen nedenlerin neler olduğu konusunda bilgi sahibi olmak amacıyla İstanbul ilinde 502 vergi mükellefi ile anket yapmıştır. Çalışma sonucunda mükelleflerin Türkiye'deki vergi kaçakçılığının en önemli nedenlerinden birisini vergi idaresi ve denetimlerin yetersiz olduğunu gördüklerini ve bu durumda denetimin nitelik ve nicelik açısından yeniden ele alınması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca gerek mükellefler açısından gerekse vergi idaresi açısından, mükelleflerin olumsuz davranışlarını azaltmak ve vergi gelirlerini arttırmak amacıyla denetimlerin artırılması gerektiğini ve etkin bir vergi denetimi sağlanarak cezaların caydırıcı hale getirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Tuay ve Güvenç (2007), Türkiye'deki mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını incelenmek amacıyla 18 ilde anket çalışması yapmışlardır. Yapılan çalışmada katılımcılara vergi verip vermediklerinin ilgililer tarafından yeterince denetlenip denetlenmediği sorulmuş ve katılımcıların %27,5'i yeterince denetlenmediğini, %53,3'ü ise yeterince denetlendiğini ifade etmiştir. Çalışma sonucunda vergi adaletinin oluşması için ceza ve denetimlerin adil olarak uygulanmasının vergiye gönüllü uyum üzerinde önemli etkisinin olduğunu belirtmişlerdir.

Doğan (2010), vergi mükelleflerinin denetime bakışını ortaya koymak üzere Manisa Merkez ilçede 272 vergi mükellefine anket uygulamıştır. Yapılan çalışmada ankete katılan vergi mükelleflerinin %55,3'ü denetlendiğini ifade ettiğini ve Manisa Merkez ilçede vergi denetim oranı Türkiye ortalamasının üzerinde çıktığını belirtmiştir. Yapılan ankette vergi mükellefleri denetim elemanlarının gerek bilgi düzeyinden, gerek davranışından, gerekse kendilerine yardımcı olmalarından çok memnun olduklarını ifade etmişler ve vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini belirtmişlerdir. Çalışma sonucunda vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için vergi denetiminin olması gerektiği ve vergi denetimlerinin vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yolu olduğunu belirtmiştir.

Bağdigen ve Erdoğan (2010), gelir vergisi mükelleflerinin vergi uygulamaları karşısında nasıl tutum ve davranış sergilediklerini belirlemek amacıyla Zonguldak ilinde bulunan 457 vergi mükellefi ile anket yapmışlardır. Yapılan ankette vergi mükelleflerine her an denetlenme ihtimallerinin yüksek olduğu düşüncesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Bu soruya alınan cevaplar doğrultusunda mükelleflerin çoğunun bu düşünceye katılmadığı gözlenmiştir. Çalışmada vergi denetimi ne kadar etkin yapılırsa da vergi suçu işleyen mükelleflere cezaların uygulanmaması durumunda denetimlerin vergi suçu işleyenlerin tutum ve davranışlarını iyileştirmede çok yeterli olmayacağını ifade etmişlerdir. Çalışmada vergi denetimlerinin yeterli olmadığını tespit etmişlerdir. Ayrıca vergi denetiminin etkili ve yeterli yapılmasının vergi uygulamaları bakımından önemli olduğunu vurgulamışlar ve kendisinin denetlenmeyeceğini düşünen mükelleflerin beyanlarını tam ve zamanında vermelerini sağlamanın zor olacağını belirtmişlerdir.

Göksu ve Saruç (2012), vergi uyumunu araştırmak amacıyla akademisyenlerden, mükelleflerden ve vergi mufettişlerinden oluşan üç farklı gruba vergi psikolojisi ile ilgili sorular yöneltmişlerdir. Katılımcılara vergi denetimi ile ilgili olarak vergi kaçırmayı önlemede vergi denetimlerinin mi yoksa vergi cezalarının mı etkili olduğunu sormuşlar; akademisyenler ve mükellefler denetimlerin cezalardan daha etkili olduğunu, mufettişler ise ikisinin de etkili olduğunu ikisi arasında ayırım yapılamayacağını ve ayrıca ikisinin de yetersiz olduğunu belirtmişlerdir.

Yalama ve Gümüş (2013), vergi mükelleflerinin vergi kaçırmayı istemelerinde etkili olan değişkenleri incelemek amacıyla Eskişehir ilinde bulunan 400 vergi mükellefi ile anket yapmışlardır. Anket sonucunda vergi mükelleflerinin %66'sı vergi denetim oranlarında meydana gelen artışın vergi kaçırmaya eğiliminde azaltıcı bir etki meydana getirdiğini belirtmiş %16'sı ise bu ifadeye katılmamıştır. Çalışmada vergi oranı, adalet algısı, vergi idaresinin etkinliği, vergi ceza ve denetimlerinin özelliği, vergi ahlakı ve bazı demografik faktörlerin mükelleflerin vergi kaçırmaya üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada vergi denetiminde yeni yöntemler geliştirilerek denetimin etkinliğinin arttırılması gerektiği belirtilmiştir.

Ağcakaya ve Yıldırım (2015), vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve ahlakına ilişkin düşüncelerini tespit etmek amacıyla İstanbul'da 560 vergi mükellefi ile anket yapmışlardır. Anket sonucunda Mükelleflerin %71,6'sı devletin gelir ihtiyacının kamu harcamalarının kısılması ve vergi denetim ve cezalarının arttırılması yoluyla karşılanması gerektiği cevabını vermiştir. Yapılan çalışmada mükelleflerin vergi sisteminin adil olmadığını düşündüğu ve mükelleflerin çoğunluğunun adil bir sistemin oluşması için denetim ve cezaların arttırılması gerektiği düşüncesine sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Sağlam ve Aytaç (2015), vergi mükelleflerinin vergi denetim algılarını ölçmek amacıyla Çorum ilinde anket çalışması yapmışlardır. Yapmış oldukları çalışmada vergi mükelleflerinin %59,4'ünün vergi denetimi geçirdiği ortaya çıkmıştır. Vergi denetimini geçiren mükelleflerin, vergi denetimini yapan denetim elemanının davranışı ile ilgili görüşleri; %40,6'sının "resmi, ciddi ve tarafsız" ve

%31'inin "hataları gösterip uyarıcı ve öğretici tavır sergiledi" şeklindedir. Ayrıca çalışmada vergi denetim elemanlarının davranışlarının mükelleflerin denetim algılarını belirlediğini ve mükelleflerin denetim hakkındaki düşüncelerini etkilediğini belirtmişlerdir. Bu sonuçlar dâhilinde çalışmada Türkiye'de vergiye karşı gönüllü uyumun artırılmasında vergi denetim elemanlarının davranışlarının önemli olduğunu tespit etmişlerdir.

Dumlupınar ve Yardımcıoğlu (2015), vergi mükelleflerinin kayıtdışı tutum ve davranışlarında vergi denetimi ve diğer değişkenlerin etkisini araştırmak amacıyla Trabzon ili Merkez ilçesinde 425 vergi mükellefi ile anket yapmışlardır. Anket çalışmasında mükelleflere denetim ile ilgili bazı sorular yöneltilmişler ve bu sorular sonucunda mükellefler, kayıtdışı faaliyetlerin engelleme konusunda vergi idaresini yetersiz bulurken mükelleflerin kayıtdışı faaliyetlere yönelmesi konusunda da vergi denetiminin yeterli olmamasını önemli bir neden olarak görmüşlerdir. Çalışmada denetimin artmasıyla mükelleflerin kayıtdışı faaliyetlere yönelmesinin azalacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Bedir, Özdemir ve Ateş (2016), vergi mükelleflerinin ödemiş oldukları vergiyi psikolojik ve sosyal yönden nasıl algıladıklarını ve vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını tespit etmek amacıyla Erzurum Alt Bölgesi'nde (Erzurum, Erzincan ve Bayburt) toplam 943 vergi mükellefine anket uygulamışlardır. Yapılan anket sonucunda vergi mükelleflerinin çoğunluğu (%65.5) vergi denetiminin yeterli olmadığını ve vergi cezalarının olmaması durumunda da vergilerini daha az ödeyeceklerini belirtmişlerdir. Çalışmada vergi denetim ve cezalarının aktif uygulanmasının mükelleflerin gösterdiği tepkilerin azalması açısından önem taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Taytak (2016), vergi mükelleflerinin vergi kültürünü etkileyen vergi algısı ve vergiye karşı olan tutumlarını demografik faktörler bakımından incelemek amacıyla Uşak ilinde 436 vergi mükellefi ile anket yapmıştır. Anket sonucunda elde ettiği verileri T testi ve Anova testi ile yorumlamıştır. Çalışma sonucunda vergi mükelleflerinin denetim ile vergi görevlerini yerine getirmeleri arasında bir bağ kuramadıklarını belirtmiştir.

Organ ve Çavdar (2017b.), vergi mükelleflerinin vergi denetimi ile ilgili düşünce ve tutumlarını tespit etmek ve vergi denetimlerinden ne şekilde etkilendiklerini belirlemek amacıyla İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde 500 vergi mükellefi ile anket yapmışlardır. Çalışma sonucunda vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumları ile vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerini belirleyen faktörlerin; vergi ahlakı ve vergi bilincinin yeterli düzeyde olmaması, vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı ve denetim elemanlarının vergi mükelleflerine karşı takınmış oldukları tutum ve davranışların olumsuz olması, denetim sonuçlarının etkin olmaması, vergi idaresinin etkin olmaması ile vergi mükelleflerinin bazı demografik özellikleri gibi faktörlerin olduğunu belirtmişlerdir.

Çiçek ve Kıymık (2018), vergi mükelleflerinin vergi denetimine karşı bakış açılarını tespit etmek amacıyla Burdur ilinde faaliyet gösteren gerçek usule tabi, ticari kazanç kapsamında vergi ödeyen 360 gelir vergisi mükellefine anket uygulamışlardır. Bu çalışma sonucunda vergilemede çok sık değişiklikler yapılmasının mükellefi olumsuz etkilediğini gözlemlemişler ve mükelleflerin vergilendirilme işlemleri konusunda eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi gerektiğini görmüşlerdir. Ayrıca denetim sonucunda verilen cezaların, ceza alanlar üzerinde caydırıcı bir etki yarattığı belirtmişlerdir.

3.2.VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISININ TESPİTİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Vergi denetiminin iki tarafı bulunmaktadır. Vergi denetiminin bir tarafını denetim elemanları diğer tarafını ise vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Bundan dolayı vergi sisteminin durumu değerlendirilirken vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki tutum ve davranışları büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple çalışmamızda Uşak ilinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin beyannamelerini bildirmeleri konusunda vergi denetimiyle ilgili mükelleflerde oluşan algıların önemini ortaya koymak ve vergi mükelleflerinin denetim algıları sonucunda mükelleflerde ortaya çıkan davranışların araştırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca bu çalışmadan elde edilen analizler sonucunda vergi mükelleflerinin vergi ödevi ve

vergi denetimi konusunda yanlış bir algıya sahip olmaları durumunda bu algıların düzeltilmesine yönelik öneriler getirilerek vergi denetimi sisteminin etkili ve verimli bir şekilde işlemesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Yöntemi

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısını araştırmak amacıyla Uşak ilinde faaliyet gösteren 471 vergi mükellefine bir anket çalışması uygulanmıştır. Mükelleflerin denetim algısı, literatürde daha önceden Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007), Doğan, M. (2010), Sağlam, M. ve Aytaç, D. (2015), Çelebi, E. C. (2016) tarafından kullanılmış olan ölçeklerin geliştirilmesi ile oluşturulan anket soruları yöntemiyle ölçülmüştür.

Anket çalışması iki bölümden meydana gelmektedir. İlk bölümde vergi mükelleflerinin demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik sorular yer alırken, ikinci bölümde ise vergi mükelleflerinin vergi denetim algılarını ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümdeki sorular 5'li Likert tipi ile sorulmuştur. Bu ölçeğe göre denekler sorulara (1= Hiç Katılmıyorum)'dan (5=Tamamen Katılıyorum)'a uzanan bir aralıkta cevap vermişlerdir.

Anket çalışmasında verilerin elde edilmesinde ortaya çıkabilecek sorunların en aza indirilmesi amacıyla yüz yüze görüşme yöntemiyle anket formları doldurulmuştur. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS 23.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Elde edilen verilerin analizinde çeşitli tanımlayıcı istatistiklerle birlikte ikili karşılaştırmalarda bağımsız gruplar T testi, çoklu karşılaştırmalarda ise tek yönlü Anova testi kullanılmıştır. Ayrıca vergi denetim algısı ile vergi denetiminde adalet ve vergi denetiminde af uygulamaları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla anketin seçilmiş soruları ve cevapları çapraz tablo analiz yöntemi ile değerlendirilmiştir.

3.2.3. Araştırmanın Sonuçları

3.2.3.1. Güvenilirlik Analizi Sonucu

Tablo 3: Güvenilirlik Analizi

Örneklem = 471				
Soruların Ortalama	Minimum	Maksimum	Aralık	Maks./Mini.
3,333	2,042	4,125	2,083	2,020
Güvenilirlik Katsayısı = 33 Soru				
Güvenilirlik Alfa Katsayısı = 0,744		Standart Alfa Katsayısı = 0,749		

Araştırmada anket verilerinin güvenilirlik analizini hesaplamak üzere Cronbach's Alpha kat sayısı kullanılmıştır. Analizden elde edilen sonuca göre Cronbach's Alpha kat sayısının 0,744 olduğu görülmüştür. Elde edilen Alfa katsayısı ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

3.2.3.2. Frekans Analizi Sonuçları

Ankete katılan vergi mükelleflerinin demografik özelliklerini gösteren frekans analizi sonuçlarına bu başlık altında yer verilmiştir.

Tablo 4: Vergi Mükelleflerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Erkek	379	80,5	80,5
Kadın	92	19,5	100,0
Toplam	471	100,0	

Tablo 4'de, vergi mükelleflerinin cinsiyetlerine göre dağılımları yer almaktadır. Vergi mükelleflerinin cinsiyete göre dağılımları incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların %80,5'i erkek (n=379), %19,5'i ise (n=92) kadın vergi mükellefinden oluşmaktadır.

Tablo 5: Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Medeni Durum	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Evli	397	84,3	84,3
Bekâr	74	15,7	100,0
Toplam	471	100,0	

Vergi mükelleflerinin medeni durumlarına göre dağılımları Tablo 5’de gösterilmiştir. Tablo 5 incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunun medeni durumunun evli olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların %84,3’ünün evli (n=397), %15,7’sinin ise (n=74) bekâr olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Vergi Mükelleflerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
İlkokul	63	13,4	13,4
Ortaokul	60	12,7	26,1
Lise	185	39,3	65,4
Ön lisans	40	8,5	73,9
Lisans	101	21,4	95,3
Lisansüstü (Yüksek Lisans/Doktora)	22	4,7	100,0
Toplam	471	100,0	

Tablo 6’da vergi mükelleflerinin eğitim durumları yer almaktadır. Katılımcıların %13,4’ü ilkokul, %12,7’si ortaokul, %39,3’ü lise, %8,5 ön lisans, %21,4’ü lisans, %4,7’si ise lisansüstü eğitim düzeyine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Tabloda görüldüğü gibi katılımcıların büyük çoğunluğu lise mezunlarından oluşmaktadır. Vergi mükelleflerinin eğitim durumlarını gösteren yukarıdaki tablonun Türkiye’deki eğitim pramitlenmesiyle uyumlu olduğu görülmektedir. Bu açıdan örneklemin eğitim dağılımının ana kütleinin dağılımıyla orantılı olduğu söylenebilir.

Tablo 7: Vergi Mükelleflerinin Yaşlara Göre Dağılımı

Yaş	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
18-30 yaş	84	17,8	17,8
31-43 yaş	255	54,1	72,0
44-56 yaş	105	22,3	94,3
57 yaş ve yukarısı	27	5,7	100,0
Toplam	471	100,0	

Tablo 7’de vergi mükelleflerinin yaş dağılımlarına yer verilmiştir. Katılımcıların %17,8’i 18-30 yaş, %54,1’i 31-43 yaş ve %22,3’ü 44-56 yaş, %5,7’si

ise 57 yaş ve üzerindedir. Tabloda katılımcıların çoğunluğunun 31-43 yaş grubunda yer aldığı görülmektedir.

Tablo 8: Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyine Göre Dağılımı

Aylık Gelir	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
500 TL altı	9	1,9	1,9
501-1000 TL	25	5,3	7,2
1001-2500 TL	191	40,6	47,8
2501-5000 TL	174	36,9	84,7
5001 TL ve üzeri	72	15,3	100,0
Toplam	471	100,0	

Tablo 8’de vergi mükelleflerinin aylık gelir düzeyi göre dağılımlarına yer verilmiştir. Katılımcıların %1,9’u 500 TL altı, %5,3’ünün 501-1000 TL arasında, %40,6’sının 1001-2500 TL, %36,9’u 2501-5000 TL ve %15,3 ise 5001 TL ve üzerinde aylık gelire sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu 1001-2500 TL aylık gelir düzeyine sahip olduğunu belirtmiştir.

Tablo 9: Vergi Mükelleflerinin Gelirinin Gelir Vergisi Türüne Göre Dağılımı

Gelir Vergisi Türü	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Basit Usul	121	25,7	25,7
Gerçek Usul	350	74,3	100,0
Toplam	471	100,0	

Vergi mükelleflerinin gelirlerinin gelir vergisi türlerine göre dağılımı ise Tablo 9’da verilmiştir. Tablo 9’a göre katılımcıların gelirlerinin %25,7’si basit usule tabiyken %74,3’ü ise gerçek usule tabidir. Bu tabloya göre katılımcıların çoğunluğu gerçek usule göre vergi ödemektedir.

Tablo 10: Vergi Mükelleflerinin Gelir Türlerine Göre Dağılımı

Gelir Türü	Sayı (n)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Ticari Kazanç	377	80,0	80,0
Zirai Kazanç	8	1,7	81,7
Serbest Meslek Kazancı	86	18,3	100,0
Toplam	471	100,0	

Tablo 10’da ise vergi mükelleflerinin gelir türlerine göre dağılımları yer almaktadır. Katılımcıların %80,0’i ticari kazanç, %1,7’si zirai kazanç ve %18,3 ise serbest meslek kazancı ile uğraşanlardan oluşmaktadır. Tablodaki verilere göre katılımcıların çoğunluğu ticari kazançta göre vergi ödemektedir.

3.2.3.3. Betimsel Analiz Sonuçları

Vergi mükelleflerinin denetim algısını ölçmek üzere vergi mükelleflerine yöneltilen önermeler 7 başlıkta toplanarak gruplandırılmıştır ve bu gruplar dâhilinde analiz yapılmıştır. Bu gruplandırma vergi denetimi, adalet, uzlaşma, af, vergi mevzuatı, idari yeterlilik ve e-maliye şeklindedir. Buradaki “vergi denetimi”, mükelleflerin vergi denetimi ile ilgili düşüncelerine yönelik önermeleri, “adalet”, mükelleflerin vergilemede adalet ile ilgili düşüncelerine yönelik olan önermeleri, “uzlaşma ve af”, mükelleflerin uzlaşma ve af uygulamaları ile ilgili düşüncelerine yönelik olan önermeleri, vergi mevzuatı mükelleflerin vergi kanunları ile ilgili düşüncelerine yönelik önermeleri, “idari yeterlilik”, mükelleflerin vergi denetim elemanları ile ilgili düşüncelerine yönelik önermeleri ve “e-maliye” ise mükelleflerin vergi denetiminde meydana gelen teknolojik gelişmeleri nasıl değerlendirdiklerine yönelik önermeleri temsil etmektedir. Bu gruplandırılan önermeler ve bu önermelere vergi mükellefleri tarafından verilen cevaplara ilişkin ortalama, medyan, mod ve standart sapmalar hesaplanmış olup aşağıda tabloları verilip yorumlanmıştır.

Tablo 11: Vergi Denetimi ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Denetimi İle İlgili Önermeler	Ort.	Median	Mode	Ss.
Ö1	Vergi denetimi vergi tahsilatında önemli bir yere sahiptir.	4,02	4,00	5	1,132
Ö2	Ülkemizde vergi denetiminin aktif bir şekilde yapıldığını düşünüyorum.	2,77	2,00	2	1,330
Ö3	Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar tekrar denetlenmesi vergi kaçakçılığının önlenmesinde caydırıcı bir role sahiptir.	3,75	4,00	4	1,199
Ö4	Vergi kaçıran bir mükellefe denetim uygulanmazsa bende de vergi kaçırma isteği oluşur.	2,78	2,00	1	1,466

Ö5	Bir kere denetlenmiş olmak bile mükelleflerin ödevlerini eksiksiz yerine getirmelerini sağlayacaktır.	3,35	4,00	4	1,291
Ö6	Vergi denetimine tabi tutulsam da tutulmasam da vergisel yükümlülüklerimi tam olarak yerine getiririm.	4,10	4,00	5	1,107
Ö7	Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	3,48	4,00	4	1,190

Tablo 11’de vergi denetimi ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod puanları incelendiğinde vergi mükelleflerinin çoğunluğunun Ö1, Ö6 önermelerine tamamen katılıyorum, Ö3, Ö5, Ö7 önermelerine katılıyorum, Ö2 önermesine katılmıyorum, Ö4 önermesine de hiç katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Vergi mükelleflerinin vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda vergi denetimlerinin arttırılması gerektiği gerçeği ortaya çıkmaktadır. Çünkü yukarıdaki tabloya göre vergi mükellefleri vergi denetiminin aktif şekilde yapılmadığını ve vergi denetimlerinin artmasının vergi kaçakçılığının önlenmesinde caydırıcı bir role sahip olacağını belirtmişlerdir.

Tablo 12: Vergi Adaleti ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Adaleti İle İlgili Önermeler	Ort.	Median	Mode	Ss.
Ö8	Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	2,04	2,00	1	1,216
Ö9	Ülkemizde vergiler çok kazananın çok, az kazananın az tahsil edilmektedir.	2,49	2,00	1	1,387
Ö10	Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.	2,09	2,00	1	1,152
Ö11	Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.	4,04	4,00	4	1,009

Tablo 12’de vergi denetimi ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde “Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.”, “Ülkemizde vergiler çok kazananın çok, az kazananın az tahsil edilmektedir.” ve “Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.” önermelerinin mod değeri 1’dir. Dolayısıyla bu önermelere vergi mükelleflerinin büyük bir kısmı katılmadıkları yönünde cevap vermiştir. Ö11 önermesinde belirtilen “Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.” Önermesine ise vergi

mükelleflerinin çoğunluğu katılıyorum olarak cevap vermiştir. Bu tabloya göre vergi mükellefleri Türkiye'deki vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir ve vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Tablo 13: Vergide Uzlaşma ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergide Uzlaşma İle İlgili Önermeler	Ort.	Median	Mode	Ss.
Ö12	Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların uzlaşma yoluyla kaldırıldığını düşünüyorum.	3,38	3,00	3	1,151
Ö13	Uzlaşma ve vergi affi uygulamaları vergi sistemimizde adaletsizliğe neden olmaktadır.	3,63	4,00	5	1,221
Ö14	Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi denetiminde etkinliği azaltır.	3,50	4,00	4	1,161

Tablo 13'te vergide uzlaşma ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde Vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu "Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların uzlaşma yoluyla kaldırıldığını düşünüyorum." önermesine fikrim yok, "Uzlaşma ve vergi affi uygulamaları vergi sistemimizde adaletsizliğe neden olmaktadır." önermesine tamamen katıldıklarını, "Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi denetiminde etkinliği azaltır." önermesine ise katıldıklarını belirtmişlerdir. Vergi mükellefleri vergi uzlaşması ve vergi affi uygulamalarının adaletsizliğe neden olduğunu ve bu uygulamaların vergi denetiminde etkinliği azalttığını belirtmişlerdir.

Tablo 14: Vergi Affi ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Affi İle İlgili Önermeler	Ort.	Median	Mod.	Ss.
Ö15	Yakın zamanda vergi affi çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.	2,77	2,00	2	1,495
Ö16	Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.	3,46	4,00	4	1,277
Ö17	Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.	3,69	4,00	5	1,179
Ö18	Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.	3,89	4,00	5	1,214

Tablo 14'e göre vergi afları ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğunun “Yakın zamanda vergi affı çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.” önermesine katılmadıklarını, “Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.” önermesine katıldıklarını, “Vergi kaçırana uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.” ve “Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.” önermelerine ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Vergi mükellefleri tablodan anlaşıldığı üzere vergi aflarına olumlu bakmamaktadır. Mükellefler vergi afları ile vergi yükümlülüklerine uymayan vergi mükelleflerine kesilmiş olan vergi cezalarının kaldırıldığını ve cezaların kaldırılmasıyla da dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını düşünmektedir. Çünkü vergi cezalarının kaldırılmasıyla vergi ödemeyen mükellefler ödüllendirilirken vergisini zamanında ödeyen mükellefler ise cezalandırılmaktadır. Ayrıca vergi aflarıyla vergi cezalarının kaldırılması vergi denetiminin etkinliğini de azaltmaktadır.

Tablo 15: Vergi Mevzuatı ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Mevzuatı İle İlgili Önermeler	Ort.	Med.	Mod.	Ss.
Ö19	Vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	2,95	3,00	3	1,293
Ö20	Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü olduğunu düşünüyorum.	4,13	4,00	5	1,070
Ö21	Vergi mevzuatının karmaşık olması vergi uyumu ve denetimini olumsuz etkilemektedir.	3,77	4,00	4	1,053
Ö22	Vergi mevzuatlarında meydana gelen değişiklikleri takip etmekte zorlanıyorum.	3,81	4,00	4	1,048
Ö23	Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.	3,81	4,00	4	1,038

Tablo 15’de vergi mevzuatı ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu “Vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.” önermesini fikrim yok olarak belirtmişler, “Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü olduğunu düşünüyorum.” önermesine tamamen katıldıklarını, “Vergi mevzuatının karmaşık olması vergi uyumu ve denetimini olumsuz etkilemektedir.”, “Vergi mevzuatlarında

meydana gelen değişiklikleri takip etmekte zorlanıyorum.”, ve “Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.” önermelerine ise katıldıklarını belirtmişlerdir. Vergi mükelleflerinin vergi mevzuatı ile ilgili önermelere vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda çok fazla vergi türünün olduğu, vergi mevzuatının karışık olduğu, vergi mevzuatında çok sık değişiklik yapıldığı ve vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmadığı ve bunlarında vergi denetimini olumsuz etkilediği sonucuna varılmaktadır.

Tablo 16: Vergi Denetiminde İdari Yeterlilik ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Denetiminde İdari Yeterlilik İle İlgili Önermeler	Ort.	Median	Mod.	Ss.
Ö24	Vergi denetim elemanlarının vergi mevzuatına tam anlamıyla hâkim olduklarını düşünüyorum.	2,94	3,00	3	1,202
Ö25	Ülkemizde çalışan vergi denetim elemanlarının sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.	2,92	3,00	3	1,157
Ö26	Ülkemizde çalışan vergi denetçilerinin, denetim teknikleri açısından yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.	2,92	3,00	3	1,122
Ö27	Ülkemizde çalışan vergi denetim elemanlarının denetim esnasındaki ılımlı davranışları vergi denetimine bakışımı olumlu etkilemektedir.	3,36	4,00	4	1,197
Ö28	Vergi denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun ve tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.	2,94	3,00	3	1,237

Tablo 16’da vergi denetiminde idari yeterlilik ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde, Ö24, Ö25, Ö26, Ö28 önermelerinin mod değerinin 3 olduğu görülmektedir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu bu önermeleri fikrim yok olarak bildirmişlerdir. Ö27 önermesinin mod değerini ise 4 olarak bildirmektedirler. Vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu “Ülkemizde çalışan vergi denetim elemanlarının denetim esnasındaki ılımlı davranışları vergi denetimine bakışımı olumlu etkilemektedir” önermesine katıldıklarını bildirmektedirler. Tabloya bakıldığında vergi mükelleflerinin idari yeterlilik kapsamında yöneltilen önermelere vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda vergi mükelleflerinin çoğunluğunun vergi denetim elemanları ile ilgili önermeler hakkında bilgilerinin olmadığı görülmektedir. Ayrıca “Ülkemizde çalışan vergi

denetim elemanlarının denetim esnasındaki ılımlı davranışları vergi denetimine bakışımı olumlu etkilemektedir.” önermesine katılmaları ise denetimler sırasında vergi denetim elemanlarının davranışlarının vergi mükelleflerinin vergi denetimine bakışımı etkilediği görülmektedir.

Tablo 17: Vergi Denetiminde E-maliye Uygulaması ile İlgili Önermelere İlişkin Sonuçlar

	Vergi Denetiminde e- Maliye ile İlgili Önermeler	Ort.	Med.	Mod.	Ss.
Ö29	Vergi denetimi alanında teknolojik gelişmelerden yeterince yararlandığımı düşünüyorum.	3,24	3,00	3	1,138
Ö30	E-beyanname ve e-defter uygulamalarını denetim açısından önemli bir adım olarak görüyorum.	3,77	4,00	4	1,000
Ö31	Vergi alanında uygulamaya geçirilen e-defter, e-beyanname ve e-haciz uygulamaları konusunda bilgi sahibi olduğumu düşünüyorum.	3,20	3,00	3 ^a	1,105
Ö32	E-haciz ve banka hesaplarına blokaj uygulamalarının vergi denetiminde etkinliği artıracığını düşünüyorum.	3,32	3,00	4	1,178
Ö33	E-devlet uygulamalarının vergi denetim sistemine entegre edilmesi denetimde etkinliği artıracaktır.	3,66	4,00	4	1,047

Tablo 17’de vergi denetiminde e-maliye ile ilgili vergi mükelleflerine yöneltilen önermelere ilişkin hesaplanan değerler verilmiştir. Yukarıda verilen önermelerin mod değerleri incelendiğinde vergi mükelleflerinin çoğunluğu Ö30, Ö32, Ö33 önermelerine katıldıklarını bildirmişlerdir. Ö29 önermesine ise vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu cevaplarını fikrim yok olarak belirtmişlerdir. Ö31 önermesinin mod değeri ise 3^a olarak bulunmuştur. “Vergi alanında uygulamaya geçirilen e-defter, e-beyanname ve e-haciz uygulamaları konusunda bilgi sahibi olduğumu düşünüyorum.” önermesine vergi mükelleflerinin çoğunluğunun cevapları fikrim yok ile katılıyorum arasında eşit olarak dağılmıştır. E-maliye önermelerinin genel ortalamasına bakıldığında Vergi mükelleflerinin genel olarak e-maliye ile ilgili yöneltilen önermelere katıldıkları yönünde cevap verdikleri görülmektedir. Ayrıca mükelleflerin vermiş oldukları cevaplardan hareketle e-beyanname, e-defter, e-haciz, e-devlet gibi teknolojik uygulamaların vergi denetiminde etkinliği arttırdığı sonucuna varılmaktadır.

3.2.3.4. Hipotezlerin Demografik Değişkenlere Göre Analiz Sonuçları

Analizde Hipotez grupları ile demografik faktörler arasında bulunan ilişkinin ölçülmesini sağlamaya yönelik olarak bir çalışma yapılmıştır. Yapılan analizde hipotez grupları olan vergi denetimi, adalet, uzlaşma, vergi affı, vergi mevzuatı, idari yeterlilik ve e-maliye ile demografik değişkenler olan cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, yaş grubu, gelir vergisi türü ve gelir türü arasındaki ilişki düzeyi T testi ve Anova testi ile ölçülmüş olup bu analizlere aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 18: Cinsiyete Göre T Testi Analizi Sonuçları

Değişken	Cinsiyet	N	A.O	Ss.	t	p
Ölçek Genel Toplamı	Erkek	379	110,5224	13,23821	1,790	,074
	Kadın	92	107,8370	11,43570		
Vergi Denetimi	Erkek	379	24,3272	4,27910	,788	,431
	Kadın	92	23,9457	3,66259		
Adalet	Erkek	379	10,5910	3,37341	-,942	,347
	Kadın	92	10,9457	2,60331		
Uzlaşma	Erkek	379	10,6227	2,76364	1,861	,063
	Kadın	92	10,0435	2,28667		
Vergi Affı	Erkek	379	13,8865	3,85179	,840	,401
	Kadın	92	13,5217	3,20192		
Vergi Mevzuatı	Erkek	379	21,6253	3,54666	2,707	,007
	Kadın	92	20,5435	2,94422		
İdari Yeterlilik	Erkek	379	12,2375	3,44289	1,214	,225
	Kadın	92	11,7717	2,63578		
E-maliye	Erkek	379	17,2322	3,56852	,401	,689
	Kadın	92	17,0652	3,65791		

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere T testi kullanılmış

olup analiz sonuçları Tablo 18’de verilmiştir. Tablo 18 incelendiğinde katılımcıların ölçek toplam puanı ve alt boyutlarına ilişkin puan ortalamalarının sadece “vergi mevzuatı” alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiği ve aritmetik ortalamalar incelendiğinde bu farkın erkek katılımcılar lehine olduğu görülmektedir.

“Vergi mevzuatı” alt boyutunda $p=0,007$ değeri $0,05$ ’ten küçük olmasından dolayı cinsiyet için H1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 19: Medeni Duruma Göre T Testi Analizi Sonuçları

Değişken	Medeni Durum	N	A.O	Ss.	t	P
Genel Toplam	Evli	397	110,3401	12,85576	1,330	,184
	Bekâr	74	108,1622	13,31188		
Vergi Denetimi	Evli	397	24,2620	4,14533	,112	,911
	Bekâr	74	24,2027	4,29712		
Adalet	Evli	397	10,6801	3,28233	,307	,759
	Bekâr	74	10,5541	3,00749		
Uzlaşma	Evli	397	10,5113	2,73732	,033	,973
	Bekâr	74	10,5000	2,40006		
Vergi Affı	Evli	397	13,8086	3,76099	-,090	,928
	Bekâr	74	13,8514	3,60624		
Vergi Mevzuatı	Evli	397	21,5214	3,47759	1,562	,119
	Bekâr	74	20,8378	3,33527		
İdari Yeterlilik	Evli	397	12,3451	3,31119	3,048	,002
	Bekâr	74	11,0811	3,06887		
E-maliye	Evli	397	17,2116	3,49467	,168	,866
	Bekâr	74	17,1351	4,04876		

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları medeni duruma göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları medeni duruma göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında medeni duruma göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere T testi kullanılmış olup analiz sonuçları Tablo 19’da verilmiştir. Tablo 19 incelendiğinde katılımcıların ölçek toplam puanı ve alt boyutlarına ilişkin puan ortalamalarının sadece “idari yeterlilik” alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiği

ve aritmetik ortalamalar incelendiğinde bu farkın evli katılımcılar lehine olduğu anlaşılmaktadır. “İdari yeterlilik” alt boyutunda $p=0,002$ değeri 0,05’ten küçük olmasından dolayı medeni durum için H1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 20: Gelir Vergisi Türüne Göre T Testi Analizi Sonuçları

Değişken	Gelir Türü	N	A.O	Ss.	T	P
Genel Toplam	Basit Usul	121	110,1074	11,82357	,108	,914
	Gerçek Usul	350	109,9600	13,31796		
Vergi Denetimi	Basit Usul	121	24,3719	4,09905	,365	,715
	Gerçek Usul	350	24,2114	4,19249		
Adalet	Basit Usul	121	10,6942	2,95760	,134	,894
	Gerçek Usul	350	10,6486	3,33333		
Uzlaşma	Basit Usul	121	10,7273	2,41523	1,035	,301
	Gerçek Usul	350	10,4343	2,77111		
Vergi Affi	Basit Usul	121	14,2562	3,18729	1,509	,132
	Gerçek Usul	350	13,6629	3,89703		
Vergi Mevzuatı	Basit Usul	121	21,0496	3,33879	-1,345	,179
	Gerçek Usul	350	21,5400	3,49824		
İdari Yeterlilik	Basit Usul	121	11,7851	3,29446	-1,397	,163
	Gerçek Usul	350	12,2714	3,30200		
E-maliye	Basit Usul	121	17,2231	3,36276	,084	,933
	Gerçek Usul	350	17,1914	3,66043		

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları gelir vergisi türüne göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları gelir vergisi türüne göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında gelir vergisi türüne göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere T testi kullanılmış olup analiz sonuçları Tablo 20’de verilmiştir. Tablo 20 incelendiğinde Boyutların hiç birinde Gelir vergisi türü değişkeni bakımından istatistiksel yönden anlamlı bir fark bulunmamıştır. Vergi denetim algısı ve alt boyutlarında p değerleri 0,05’ten büyük olmasından dolayı gelir vergisi türü için H0 hipotezi kabul edilir.

Tablo 21: Eğitim Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları

Değişken	Gruplar	Kareler toplamı	Sd	F	p	Anlamlı Fark
Genel Toplam	Gruplar Arası	498,835	5	,593	,705	-
	Grup İçi	78180,163	465			
Vergi Denetimi	Gruplar Arası	184,290	5	2,151	,058	-
	Grup İçi	7968,644	465			
Adalet	Gruplar Arası	72,757	5	1,394	,225	-
	Grup İçi	4854,891	465			
Uzlaşma	Gruplar Arası	23,906	5	,661	,653	-
	Grup İçi	3363,801	465			
Vergi Affı	Gruplar Arası	84,153	5	1,210	,303	-
	Grup İçi	6466,777	465			
Vergi Mevzuatı	Gruplar Arası	64,812	5	1,083	,369	-
	Grup İçi	5565,455	465			
İdari Yeterlilik	Gruplar Arası	176,771	5	3,320	,006	İlkokul > Lisans- Lisansüstü
	Grup İçi	4952,121	465			
E-maliye	Gruplar Arası	93,854	5	1,470	,198	-
	Grup İçi	5939,386	465			

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi uygulanmış olup farklılığa neden olan grubun tespitinde ise Tukey testi kullanılmıştır. Tablo 21 incelendiğinde “idari yeterlilik” alt boyutunda eğitim düzeyi “İlkokul” olan katılımcıların puan ortalamasının eğitim düzeyi “Lisans” ve “Lisansüstü” olanlara göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak

testi kullanılmıştır. Tablo 22 incelendiğinde genel toplamda “57 yaş grubu” olan katılımcıların puan ortalamasının “18-30 yaş grubu” ve “31-43 yaş grubu” olanlara göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Ayrıca “Vergi Affi” alt boyutunda da “57 yaş grubu” olan katılımcıların puan ortalamasının “31-43 yaş grubu” olanlara göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Vergi denetim algısı genel toplamda ve “vergi affi” alt boyutunda p değeri 0,05’ten küçük olmasından dolayı yaş faktörü için H1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 23: Aylık Gelir Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları

Değişken	Gruplar	Kareler toplamı	Sd	F	p	Anlamlı Fark
Genel Toplam	Gruplar Arası	1767,608	4	2,677	,061	-
	Grup İçi	76911,390	466			
Vergi Denetimi	Gruplar Arası	181,867	4	2,658	,032	Aylık geliri 500 TL altı < aylık geliri 1001-2500 TL ve 5001 TL üzeri grubu
	Grup İçi	7971,067	466			
Adalet	Gruplar Arası	48,321	4	1,154	,331	-
	Grup İçi	4879,327	466			
Uzlaşma	Gruplar Arası	4927,648	470	,410	,801	-
	Grup İçi	11,889	4			
Vergi Affi	Gruplar Arası	13,757	4	,245	,913	-
	Grup İçi	6537,173	466			
Vergi Mevzuatı	Gruplar Arası	209,207	4	4,496	,001	Aylık geliri 500 TL altı< aylık geliri 1001-2500 TL ve 5001 TL üzeri gelir grubu, Aylık gelir 501-1000 TL < 5001 TL ve üzeri gelir grubu
	Grup İçi	5421,061	466			
İdari Yeterlilik	Gruplar Arası	113,769	4	2,643	,053	-

	Grup İçi	5015,122	466			
E-maliye	Gruplar Arası	150,895	4	2,988	,019	Aylık gelir 501-1000 TL < 2501-5000 TL ve 5001TL ve üzeri gelir grubu
	Grup İçi	5882,345	466			

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları aylık gelir düzeyine göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları aylık gelir düzeyine göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında aylık gelir düzeyi yönünden istatistiksel anlamda anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi uygulanmış olup farklılığa neden olan grubun tespitinde ise Tukey testi kullanılmıştır. Tablo 23 incelendiğinde vergi denetimi alt boyutunda aylık gelir düzeyi “1001-2500 TL” ve “5001 TL ve üzeri” olan katılımcıların puan ortalamasının “500 TL altı” gelir elde eden katılımcılardan daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Aylık gelir düzeyi “500 TL altı” olan vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki bilgileri diğer vergi mükelleflerine göre daha düşüktür. Ayrıca Vergi mevzuatı alt boyutunda “1001-2500 TL” ve “5001 TL üzeri” aylık gelir düzeyine sahip olan vergi mükelleflerinin puan ortalamasının “500 TL altı” gelir düzeyine sahip olan vergi mükelleflerinden daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Tabloya göre vergi mevzuatı alt boyutunda “5001 TL ve üzeri” gelire sahip olan vergi mükelleflerinin puan ortalamasının da “501-1000 TL” aylık gelir düzeyine sahip olan vergi mükelleflerinden yüksek olduğu söylenebilir. E-maliye alt boyutunda ise aylık gelir düzeyi “2501-5000 TL” ve “5001 TL ve üzeri” olan mükelleflerin puan ortalamasının aylık gelir düzeyi “501-1000 TL” olan mükelleflere göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. “Vergi denetimi”, “vergi mevzuatı”, “e-maliye” alt boyutlarının p değerleri 0,05’ten küçük olmasından dolayı aylık gelir düzeyi için H1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 24: Gelir Türüne İlişkin Anova Testi Sonuçları

Değişken	Gruplar	Kareler Toplamı	Sd	F	p	Anlamlı Fark
Genel Toplam	Gruplar Arası	358,892	2	1,072	,343	-
	Grup İçi	78320,106	468			
Vergi Denetimi	Gruplar Arası	,687	2	,020	,980	-
	Grup İçi	8152,247	468			
Adalet	Gruplar Arası	5,370	2	,255	,775	-
	Grup İçi	4922,278	468			
Uzlaşma	Gruplar Arası	5,370	2	1,060	,347	-
	Grup İçi	4922,278	468			
Vergi Affı	Gruplar Arası	26,957	2	,967	,381	-
	Grup İçi	6523,973	468			
Vergi Mevzuatı	Gruplar Arası	17,147	2	,715	,490	-
	Grup İçi	5613,121	468			
İdari Yeterlilik	Gruplar Arası	25,083	2	1,150	,318	-
	Grup İçi	5103,809	468			
E-maliye	Gruplar Arası	51,556	2	2,017	,134	-
	Grup İçi	5981,684	468			

Hipotezler;

H0= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları gelir türüne göre anlamlı farklılık göstermez.

H1= Mükelleflerin vergi denetim algısı ve alt boyutları gelir türüne göre anlamlı farklılık gösterir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetim algısında gelir türü yönünden istatistiksel anlamda anlamlı fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi ile analiz yapılmış olup analiz sonuçları Tablo 24’de verilmiştir. Tablo 24 incelendiğinde boyutların hiçbirinde gelir türü için istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamıştır. Vergi denetim algısı ve alt boyutlarında p değerleri 0,05’ten büyük olmasından dolayı gelir türü için H0 hipotezi kabul edilir.

3.2.3.5. Çapraz Tablolar Analizi

Vergi mükelleflerinin vergiye olan bakışını ve davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerin başında vergi adaleti ve vergi affı uygulamaları gelmektedir. Bundan dolayı vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi adaleti ve vergi

affi uygulamaları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla çapraz tablolar analizinden yararlanılmıştır.

Tablo 25: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalet Bakışı-1

		Ülkemizde Vergi Sisteminin Adil Olduğunu Düşünüyorum.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum	Hiç Katılmıyorum	27	4	2	1	1	35
	Katılmıyorum	36	23	4	9	2	74
	Fikrim Yok	37	28	14	7	2	88
	Katılıyorum	72	65	11	24	7	179
	Tamamen Katılıyorum	35	22	12	12	14	95
Toplam		207	142	43	53	26	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 50,518^a Asymptotic Significance (2-sided): ,000

Tablo 25’de vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki adalet uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,000$) olduğu görülmektedir. Tablo 25’e göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %14,7’si “Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %12,6’dır. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %3,9’u “Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %13,4’dür. Tablodaki verilerden vergi denetim algısına sahip olan mükelleflerin çoğunluğunun vergi sisteminin adil olmadığını düşündüğü sonucuna varılmaktadır.

Tablo 26: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalete Bakışı-2

		Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	Hiç Katılmıyorum	25	4	3	0	3	35
	Katılmıyorum	21	36	5	8	4	74
	Fikrim Yok	30	32	19	7	0	88
	Katılıyorum	64	75	17	18	5	179
	Tamamen Katılıyorum	35	24	10	15	11	95
Toplam		175	171	54	48	23	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 59,546^a Asymptotic Significance (2-sided): ,000

Tablo 26’da vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki adalet uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,000$) olduğu görülmektedir. Tabloya göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %11,6’sı, “Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %15,8’dir. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %2,8’i “Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %10,1’dir. Bu oranlara göre vergi denetim algısına sahip olan vergi mükelleflerinin çoğunluğunun vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanmadığı sonucuna varılmaktadır.

Tablo 27: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergide Adalete Bakışı-3

		Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	Hiç Katılmıyorum	1	3	4	5	22	35
	Katılmıyorum	3	3	10	40	18	74
	Fikrim Yok	6	6	8	40	28	88
	Katılıyorum	2	10	16	94	57	179
	Tamamen Katılıyorum	5	5	10	30	45	95
Toplam		17	27	48	209	170	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 38,108^a Asymptotic Significance (2-sided): ,001

Tablo 27’de vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki adalet uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,001$) olduğu görülmektedir. Tabloya göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %47,4’ü “Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %31,6’dır. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %31,8’i “Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %52,5’dir. Tablodaki diğer veriler de incelendiğinde vergi algısına sahip olan mükelleflerin çoğunluğunun vergi sisteminde adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiği düşüncesine sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 28: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affi Uygulamasına Bakışı-1

		Yakın zamanda vergi affi çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	Hiç Katılmıyorum	15	3	6	2	9	35
	Katılmıyorum	12	25	5	20	12	74
	Fikrim Yok	20	18	15	11	24	88
	Katılıyorum	37	68	13	35	26	179
	Tamamen Katılıyorum	35	23	3	9	25	95
Toplam		119	137	42	77	96	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 60,698^a Asymptotic Significance (2-sided): ,000

Tablo 28’de vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki af uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Yakın zamanda vergi affi çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,000$) olduğu görülmektedir. Tabloya göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %26,3’ü “Yakın zamanda vergi affi çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirlerken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %9,5’dir. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %14,5’i “Yakın zamanda vergi affi çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %19,6’dır. Tablodaki veriler doğrultusunda vergi denetim algısına sahip vergi mükelleflerinin çoğunluğunun vergi affi çıkarılacağını bilse dahi vergisel

yükümlülüklerini yerine getireceği düşüncesine sahip olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 29: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affı Uygulamasına Bakışı-2

		Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	Hiç Katılmıyorum	10	3	1	9	12	35
	Katılmıyorum	8	12	14	28	12	74
	Fikrim Yok	6	12	24	21	25	88
	Katılıyorum	10	33	39	63	34	179
	Tamamen Katılıyorum	8	19	13	18	37	95
Toplam		42	79	91	139	120	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 52,873^a Asymptotic Significance (2-sided): ,000

Tablo 29’da vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki af uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,000$) olduğu görülmektedir. Tabloya göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin yüzde 38,9’u “Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %18,9’dur. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %19’u “Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler %35,2’dir. Buna göre vergi denetim algısına

sahip olan vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi aflarının vergi denetiminde etkinliği azalttığını düşünmektedir.

Tablo 30: Vergi Denetim Algısına Sahip Olan Vergi Mükelleflerinin Vergi Affı Uygulamasına Bakışı-3

		Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.					Toplam
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	Hiç Katılmıyorum	4	1	4	5	21	35
	Katılmıyorum	7	6	16	33	12	74
	Fikrim Yok	3	9	31	20	25	88
	Katılıyorum	8	21	42	69	39	179
	Tamamen Katılıyorum	7	9	18	15	46	95
Toplam		29	46	111	142	143	471

Not: Pearson Chi-Square Value: 65,913^a Asymptotic Significance (2-sided): ,000

Tablo 30’da vergi mükelleflerinin vergi denetim algısı ile vergi sistemindeki af uygulaması arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla vergi mükelleflerine yöneltilen “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesi ile “Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.” önermesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde bu önermelere cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı bir fark ($p=,000$) olduğu görülmektedir. Tabloya göre, “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını veren mükelleflerin yüzde 48,4’ü “Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.” önermesine tamamen katıldıklarını belirtirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %15,8’dir. “Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.” önermesine katılıyorum cevabını veren mükelleflerin %21,8’i “Vergi kaçıranlara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.” önermesine tamamen katılıyorum cevabını verirken bu ifadeye katılıyorum cevabını verenler ise %38,5’dir. Tablodaki bütün veriler

incelendiğinde vergi denetim algısına sahip olan vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünmektedir.



SONUÇ

Günümüzde devletlerin görevleri birçok alanda giderek artmıştır. Devletler artan bu görevlerini yerine getirebilmek için finansmana ihtiyaç duymaktadır. Devletlerin en önemli finansman kaynağı ise vergilerdir. Devletler, artan görevleri karşısında finansman kaynağı olan vergileri de çeşitli yollarla arttırma çabası içine girmektedir. Devletler vergi gelirlerini yeni vergilerin çıkarılması, vergi tabanının genişletilmesi ya da vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi ile arttırma yöntemlerine başvurmaktadır. Bu yöntemler arasından mükellefler tarafından en az hissedilecek ve tepki gösterilecek olan yöntem vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesi yöntemidir. Vergi kaybının ve kaçağının önlenmesi ise etkili bir vergi denetimi ile mümkündür. Vergi denetimi; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin kanunlara uygun olarak davranıp davranmadıklarının tespit edilmesine yönelik yapılan uygulamaların tümüne denilmektedir.

Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimini Cumhuriyet öncesi, Cumhuriyet sonrası ve günümüzde olmak üzere incelemek mümkündür. Cumhuriyet öncesi dönemde devletin bütün mali işlemlerini denetim altına almak amacıyla bir denetim örgütünün kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın doğmasıyla 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur. Maliye Teftiş Kurulu kurulduğu yıllarda sadece Osmanlı ordusunun harcamalarını denetlemekte iken zamanla yetkileri genişletilmiş ve tüm gelir ve giderleri denetlemeye başlamıştır. Bundan dolayı Türkiye’de vergi denetiminin Maliye Teftiş Kurulu ile başladığı kabul edilmektedir. Cumhuriyet döneminde ise çağdaş bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmasına rağmen denetim mekanizmalarından istenilen verim alınamamıştır. Bundan dolayı ülkemizin şartlarına ve ihtiyaçlarına göre yeni birimler kurulmuş ve ihtiyaçlarına cevap vermeyen birimler ise kaldırılmıştır. Günümüzde ise devletin gelir, gider ve mallarının denetimi Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapmakta olan denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Vergi denetiminin ekonomik, mali, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır. Bu amaçların hepsi bir arada değerlendirildiğinde vergi denetiminin temel amacının vergi mükelleflerini ve vergi idaresini yasalara uygun bir şekilde davranmaya yöneltmek vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğu söylenebilir. Ayrıca vergi

denetimi yapısı itibariyle hukukilik, tarafsızlık, yaptırım gücüne sahip olma, dış denetim olma ve kapsamlı bir hesap denetimi olma gibi çeşitli özelliklere sahiptir.

Türkiye’de vergiler beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan usulünde önemli olan vergi mükelleflerinin vergilerini gerçeğe uygun olarak bildirip bildirmediğidir. Beyan usulü; vergi mükelleflerinin yeteri kadar vergi bilincine sahip olmaması nedeniyle bazı gelirlerin mükellefler tarafından beyan dışı bırakılmasına yol açarak kaçakçılık riskinin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu durumun önlenmesi için de vergi idaresi tarafından vergi mükellefleri; vergi incelemesi, arama, yoklama, bilgi toplama ve teftiş (iç denetim) yöntemleriyle denetlenmektedir.

Türkiye’de vergi denetiminden kaynaklanan bazı sorunlar vergi denetiminin aktif ve verimli bir biçimde faaliyet göstermesini engellemektedir. Vergi mevzuatından, örgütlenmeden, denetim elemanlarının sayısının yetersizliği ve çalışma şartlarından, otomasyona tam olarak geçilememesinden, vergi bilincinin oluşturulamamasından, uzlaşma müessesesinin varlığından, otokontrol mekanizmalarının yeterince olmamasından, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesinden, beyan esasının tam olarak uygulamamasından ve planlama ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklanan sorunlar bulunmaktadır. Bu gibi sorunların ortadan kaldırılması için vergi denetimlerinin arttırılması gerektiği ifade edilebilir. Ayrıca vergi mevzuatının sade, anlaşılır ve basit olması, vergi denetim elemanlarının çalışma şartlarının iyileştirilmesi, personel sayısının arttırılması, vatandaşlardaki vergi bilincinin oluşması ve teknolojiye yeterince yararlanılması gibi faktörler de göz önünde bulundurulabilir.

Vergi mükelleflerinin denetim algısını ölçmeye yönelik Uşak ilinde yapılan araştırma sonuçları şu şekildedir;

Betimsel analiz sonuçlarına göre vergi mükellefleri, vergi denetimi ile ilgili yöneltilen önermelere vergi denetiminin aktif şekilde yapılmadığı yönünde cevaplar vermiştir. Ayrıca vergi denetimlerinin artmasının vergi kaçakçılığının önlenmesinde caydırıcı bir role sahip olduğunu belirtmişlerdir. Vergi adaleti kapsamında yöneltilen önermelere vergi sisteminin adil olmadığı ve vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğine yönelik cevaplar vermişlerdir. Uzlaşma ve vergi affı kapsamında yöneltilen önermelere vergi afları ile vergi yükümlülüklerini

yerine getirmeyen vergi mükelleflerine kesilmiş olan cezaların kaldırıldığını ve vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığına yönelik cevaplar vermişlerdir. Ayrıca uzlaşma ve vergi affı gibi uygulamaların vergi denetiminde etkinliği azalttığını belirtmişlerdir. Vergi mevzuatı ile yöneltilen önermelerde çok fazla vergi türünün olduğunu, vergi mevzuatında çok fazla değişiklik yapıldığını, vergi mevzuatının karışık olduğu, açık ve anlaşılır olmadığı ve bunların da vergi denetimini olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir. Vergi mükelleflerine vergi denetim elemanları ile ilgili yöneltilen önermelerde ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıkları görülmüştür. Buradan vergi denetiminin yeterli düzeyde yapılmadığı sonucuna varabiliriz. Vergi mükelleflerine vergi denetim elemanları ile ilgili yöneltilen “Türkiye’de çalışan vergi denetim elemanlarının denetim esnasındaki ılımlı davranışları vergi denetimine bakışımı olumlu etkilemektedir.” önermesine katılmaları ise denetimler sırasında vergi denetim elemanlarının davranışlarının vergi mükelleflerinin vergi denetimine olan bakışımı olumlu yönde etkileyeceği sonucuna varılabilir. E-maliye uygulamaları hakkında yöneltilen önermelere ise genel olarak vermiş oldukları cevaplar kapsamında e-defter, e-haciz, e-devlet ve e-beyanname gibi teknolojik uygulamaların vergi denetiminde etkinliği arttıracaklarını belirtmişlerdir.

Vergi denetim algısının demografik faktörlerden etkilenme durumuna baktığımızda vergi mükelleflerinin cinsiyetinin vergi denetimi algısının sadece vergi mevzuatı alt boyutunda anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Cinsiyet türlerinin ortalamalarına bakıldığında ise bu anlamlı farklılığın erkekler lehine olduğu görülmüştür. Bu farklılığın sebebinin erkeklerin bayanlara göre vergi mevzuatına daha hâkim olmalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Vergi mükelleflerinin vergi denetimi algısında medeni durumun etkisi incelendiğinde; Medeni duruma göre sadece idari yeterlilik alt boyutunda anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiş ve bu anlamlı farklılığın evli olanların lehine olduğu görülmüştür.

Vergi mükelleflerinin vergi denetimi algısında gelir vergisi türünün etkisi incelendiğinde; gelir vergisi türünün vergi denetimini algılama noktasında istatistiksel yönden anlamlı bir farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna

göre vergi mükelleflerinin gelir vergisini ödeme türlerinin vergi denetim algısı üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi mükelleflerinin vergi denetimi algısında eğitim düzeyinin etkisi incelendiğinde; eğitim düzeyinin vergi denetim algısının sadece “idari yeterlilik” alt boyutunda anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılığın ise eğitim düzeyi “İlkokul” olan katılımcıların puan ortalamasının eğitim düzeyi “Lisans” ve “Lisansüstü” olanlara göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergi mükelleflerinin demografik faktörlerden yaş düzeyleri açısından vergi denetim algıları incelendiğinde genel toplamda “57 yaş grubu” olan katılımcıların puan ortalamasının “18-30 yaş grubu” ve “31-43 yaş grubu”nda olanlardan daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Ayrıca “Vergi Affi” alt boyutunda da “57 yaş grubu” olan katılımcıların puan ortalamasının “31-43 yaş grubu” olanlara göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Bu farklılığın sebebinin ise ilerleyen yaş ile beraber vergi bilincinin de artıyor olması söylenebilir.

Vergi mükelleflerinin gelir düzeyi ile vergi denetimi algısı arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelendiğinde; “adalet, uzlaşma, vergi affi, idari yeterlilik” ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Fakat vergi denetim algısının alt boyutu olan vergi denetimi ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir farklılık bulunmuş olup bu farklılığın “1001-2500 TL” ve “5001 TL ve üzeri” gelire sahip olan vergi mükelleflerinin puan ortalamasının “500 TL altı” gelire sahip olan vergi mükelleflerine göre daha yüksek olduğu görülmüştür. “500 TL altı” gelir elde eden vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki bilgileri diğer vergi mükelleflerine göre daha düşük düzeydedir. Ayrıca vergi denetim algısının vergi mevzuatı alt boyutunda “1001-2500 TL” ve “5001 TL üzeri” gelire sahip olan vergi mükelleflerinin puan ortalamasının “500 TL altı” gelir elde eden vergi mükelleflerinden daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Vergi mevzuatı alt boyutunda “5001 TL ve üzeri” gelire sahip olan vergi mükelleflerinin puan ortalamasının da “501-1000 TL” gelir düzeyine sahip olan vergi mükelleflerinden yüksek olduğu bulunmuştur. E-maliye’nin alt boyutunda ise “2501-5000 TL” ve “5001 TL ve üzeri” gelir elde eden vergi mükelleflerinin puan

ortalamasının “501-1000 TL” gelir elde eden vergi mükelleflerine göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Vergi mükelleflerinin gelir türü ile vergi denetimi algısı arasında istatistiksel yönden anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelendiğinde; ankete katılan vergi mükelleflerinin gelir türü ile vergi denetim algısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Buna göre vergi mükelleflerinin gelir türünün vergi denetim algısı üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır

Vergi mükelleflerinin vergiye olan bakışını ve davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerin başında vergi adaleti ve vergi affı uygulamaları gelmektedir. Vergi mükelleflerinin bu uygulamalara yönelik ve vergi denetim algısını ölçmeye yönelik önermelere ilişkin vermiş oldukları cevapların çapraz tablo analizi ile karşılaştırılması sonucunda vergi denetim algısına sahip mükelleflerin; vergi sisteminin adil olmadığı, vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtılmadığı, vergi sisteminde adaletin sağlanması için denetimlerin olması gerektiği, vergi aflarının vergi denetiminde etkinliği azalttığı ve vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığı düşüncesine sahip oldukları görülmüştür. Ayrıca vergi denetim algısına sahip kişilerin vergi affı çıkarılacaklarını bilseler dahi vergisel yükümlülüklerini yerine getireceklerini belirtmeleri vergi mükelleflerinin davranışlarında vergi denetim algısının önemini ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi algısını ölçmeye yönelik Uşak ilinde yapılan çalışmada sonuç olarak; vergi tahsilatının yapılabilmesi, vergi sisteminde adaletin sağlanması ve vergide meydana gelen kayıpların ve kaçakların önlenmesi açısından vergi denetiminin önemli bir yere sahip olduğu tespit edilmiştir. Vergi denetimlerinin aktif ve yeterli düzeyde yapılması ile vergi tahsilatının istenilen şekilde elde edilmesine, vergi sisteminde adaletin sağlanmasına, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunulabilir. Ayrıca vergi denetimlerinin etkili ve verimli bir şekilde yapılmasının sağlanması için; uzlaşma ve vergi affı uygulamaları düzenlenebilir, vergi kanunlarında sade, anlaşılır ve adil olacak şekilde düzenlemeler yapılabilir, e-maliye, e-haciz, e-devlet, e-beyanname gibi teknolojik uygulamalar arttırılabilir. Yapılan çalışmada vergi mükelleflerinin vergi denetim algısına sahip olmalarının mükelleflerin davranışlarında önemli bir yere sahip olduğu görülmüştür. Bundan

dolayı vergi mükelleflerinin vergi ve vergi denetimi konularında bilinçlendirilmesi sağlanmalıdır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akbıyık, S. (2005). “Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama”, Ankara: Ekin Kitapevi.
- Altuğ, F. (2000). “Mali Denetim”, Bursa: Ezgi Kitapevi Yayınları, 2. Baskı.
- Arslan, M. (2011). “Vergi Hukuku”, Bursa: MKM Yayıncılık, 7. Baskı.
- Bayraklı, H. H. (2007). “Genel Vergi Hukuku”, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bedir, S., Özdemir, D. ve Ateş, A. (2016). “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları”, Ankara: İmaj Yayınevi.
- Benlikol, S. ve Akgür, M. (2002). “Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi”, İstanbul: Ticaret Odası (İTO) Yayını.
- Berçin, A. (2013). “Muhasebe ve Vergi Denetimi”, İstanbul: Kriter Yayınları.
- Bilici, N. (2010). “Vergi Hukuku”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 24. Baskı.
- Can, İ., Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2014). “Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi”, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Çiçek, H. (2006). “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri”, İstanbul: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:65.
- Çiçek, U. ve Kıymık, H. (2018). “Mükelleflerin Vergi Denetimine Karşı Bakışına Yönelik Bir Araştırma”. Taytak, M. ve Cığerci, İ. (Ed.), *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular* (ss.313-338), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erdağ, N. (2006). “Vergi İdareimiz ve Denetim Müessesesi: El Kitabı”, İstanbul: Arıkan Basım Yayın.
- Erdem, T. (2011). “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi”, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Erdem, M. (1993). “Kamu Mali Denetimi”, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erol, A. (2010). “Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları”, İstanbul: İSMMMO Yayını, Yayın No:133.
- Güredin, E. (2000). “Denetim”, İstanbul: Beta Yayıncılık, 10. Baskı.

- İnceoğlu, M. (2000). “Tutum-Algı İletişim”, Ankara: İmaj Yayınevi, 3. Baskı.
- Kalenderoğlu, M. (2002). “Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi”, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karagözoğlu, H.F. (1980). “Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması”, Ankara: Ünal Matbaası.
- Karyağdı, N. (2001). “Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi”, Ankara Sanayi Odası.
- Kaya, M. G., İlik, H. K. ve Türkmen, H. (2017). “Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler”, Ankara: Nobel Yayın Evi.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Ankara: Gazi Kitapevi, 5. Baskı.
- Koç, Ö. E. (2018). “Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi”. Taytak, M. ve Cığerci, İ. (Ed.), *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular* (ss.267-290), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Koçakoğlu, H. (2015). “ Uygulamalı Vergi Hukuku”, Ankara: Gazi Kitapevi 3. Baskı.
- Köse, Ö. (2007). “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, Ankara: 145. Yıl Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2017). “Denetim İlke ve Esasları”, İstanbul: Acar Basım, Cilt:1, 7. Baskı.
- Muter, N. B., Sakınç, S., ve Çelebi, K. (1993). “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.
- Mutluer, M. K. (2008). “Vergi Genel Hukuku”, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı.
- Mutluer, M. K. (2005). “Verginin Tarh, Tahakkuk ve Tahsili”. Heper, F. (Ed.) Ve Dönmez, R. (2005). “*Türk Vergi Sistemi*” (ss.139-156), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2. Baskı.
- Müller-Franken, S. (2004). “Maßvolles Verwalten”, Tübingen: Verlag Mohr Siebeck.
- Oktar, A. (2013). “Vergi Hukuku”, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 9. Baskı.
- Organ, İ. (2008). “Vergi denetimi ve Türkiye uygulaması: sorunlar, çözüm önerileri”, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Öncel M., Çağan N. ve Kumrulu, A. (1985). “Vergi Hukuku”, Ankara: Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2. Baskı.
- Öner, E. (2012). “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özcan, P. (2018). “Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi”. Taytak, M. ve Ciğerci, İ. (Ed.), *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular* (ss.291-312), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Özer, İ. (1970). “Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi”, Maliye Tetkik Kurulu.
- Pehlivan, O. (2014). “Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi”, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Saban, N. (2014). “Vergi Hukuku”, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 6. Baskı.
- Sarılı, M. A. (2004). “Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması”, İstanbul: Kırmızı Tanıtım Yayıncılık.
- Soydan, B. (2015). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 6. Baskı.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010). “Vergi Hukuku”, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şin, S. (2005). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları”, İstanbul: Ticaret Odası Yayını
- Tekin F. ve Çelikkaya A. (2011). “Vergi Denetimi”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:51 (Kasım).
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2010). “Vergi Usul Hukuku”, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını.
- Üstün, Ü.S. (2013). “Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?”, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yeniçeri, H. (2014). “Türk Vergi Hukukunda Yoklama”, Bursa: Ekin Yayın Evi.

SÜRELİ YAYINLAR

- Abdioğlu, H. (2007). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36 (Ekim)*, s.161–172.

- Acar, İ. A. ve Merter, M.E. (2004). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi, Sayı:147, s.5-27.*
- Ağcakaya, S., ve Yıldırım, Y. (2015). Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul İli Örneği. *Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:2, s.85-96.*
- Akbey, F. (2014). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:29, Sayı:1, s.63-103.*
- Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi, Sayı:466, Mart, s.9-45.*
- Allingham, M. and Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1, pp.323-338.
- Alm, J., Jackson, B. R., And McKee, M. (1992). Estimating The Determinants Of Taxpayer Compliance With Experimental Data. *National Tax Journal, Volume:45, Issue:1, pp:107-114.*
- Arıkan, Z. (2005). Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları, Sayı:199 (Nisan), s.151-166.*
- Arslan, M., ve Biniş, M. (2016).Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:14, Sayı:1 (Ocak), s.300-317.*
- Aydın, B. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı-7. *Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Mayıs 2006, s.1-12.*
- Bağdigen, M., ve Erdoğan, A. (2010). Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği*. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt:47, Sayı:548, s.105-122.*
- Bakan, İ. Ve Kefe, İ. (2012). Kurumsal Açından Algı ve Algı Yönetimi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:1 Sayı:2, s.19-34.*
- Bakar, F. (2012). Vergi İdareleri Arası İşbirliği : Fiscalis ve Fiscus Programları. *Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt:4 No:2, s.35-44.*
- Baykara, S. T. (2014). OECD Ülkelerinde İç Denetim. *Denetişim, Sayı:14, s.42-58.*
- Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye Alanında e -Teknolojiler ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:1, Sayı:, s.13-23.*

- Birškytė, Liucija (2012). Fostering Inter-Organisational Relationships as A Way To Increase Efficiency In Tax Administration. *Intellectual Economics, Volume: 6, No: 2 (14)*, pp. 174- 188.
- Bottone, M., Carotenuto, M., D'Agosto, E., D'Arcangelo, F. M., Manzo, M., and Pisani, S. (2014). Dynamic Analysis of Tax Compliance in Italy, pp.1-33.
- Buyrukoğlu, S. Ve Erasa, İ. (2012). Kurumsal Açıdan Algı ve Algı Yönetimi. *Vergi Dünyası , Sayı:375 (Kasım)*, s.116-127.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılamaları Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: VIII, Sayı:2*, s.115-138.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The review of economics and statistics*, pp.363-373.
- Çelikkaya, A., ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması. *İktisat-İşletme-Finans Dergisi*, s.122-139.
- Değirmendereli, A. (2015). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi1. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.36-67.
- Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:X, Sayı:I*, s.275-297.
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:18, s.1-10.
- Demirdağ, L. (1992). Mali Açıdan Vergi İncelemesi. *Mali Çözüm Dergisi, Sayı:17 (Kasım-Aralık)*, s.19-22.
- Dubin, J. A., Graetz, M. J. and Wilde, L. L. (1990). The Effect Of Audit Rates On The Federal Individual Income Tax, 1977-1986. *National Tax Journal, Volume:43, Issue:4*, pp: 395-409.
- Dumlupınar, S., ve Yardımcıoğlu, F. (2015). Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği. *Maliye Araştırmaları Dergisi, Cilt:1, Sayı:1*, s.1-16.
- Egeli, H. ve Eroğlu, A. (2016). Uluslar arası Vergi Sorunları Vergi Sorunları Bağlamında Belçika Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:23, Sayı:2*, s.435-450.
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi., *Sosyoekonomi, Sayı:1*, s.280-304.

- Erkuş, H. ve Ünal, A. C. (2014).Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi.*Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Sayı:1, Cilt:5, s.82-102.*
- Feld, P. and Frey, B. S., (2002).The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis.
- Feld, P. and Tyran, R. (2002). Tax Evasion and Voting: an Experimental Analysis.*Kyklos, Volume:55, pp.197-222.*
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:20, Sayı:2, s.119–149.*
- Göksu, G. G., ve Saruç, N. (2012). Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması. *Mevzuat Dergisi, Sayı:176.*
- Gündüz, N. (2016). Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar. *Mali Çözüm Dergisi, s.217-234.*
- Grasmick, G. and Bursik, R. (1990), “Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model”, *Law And Society Review, Volume:24, Issue:3, pp.837-861.*
- Hoopes, J. L., Mescall, D., and Pittman, J. A. (2012). Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?. *Theaccountingreview, Volume:87, No:5, pp.1603-1639.*
- Karaca, C., ve Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları.*C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı :1, s.368-381.*
- Kargı, V. (2011).Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, s.101-115.*
- Korkusuz, M., (2000). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi. *Yaklaşım Dergisi, Sayı: 90.*
- Köktaş, A. M., ve Gölçek, A. G. (2016). Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Algısı. *Journal of Suleyman Demirel University Institute of Social Sciences, Cilt:28, Sayı :3, s.386-396.*
- Lawsky, S. B. (2007). Fairlyrandom: On compensating Audited Taxpayers. George Washinton Universty Law School.
- Maciejovsky, B., Kirchler, E., and Schwarzenberger, H. (2007). Misperception Of Chance And Loss Repair: On The Dynamics Of Tax Compliance. *Journal Of Economic Psychology, Volume:28, Issue:6, pp: 678-691.*

- Mason, R., and Calvin, L. D. (1984). Public Confidence And Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, Volume:37, Issue:4, pp: 489-496.
- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:61, Sayı:4,s.1307-1336.
- Oğuztürk, B. S., ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 13, s.207–237.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017a.). Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar : İstanbul , Tekirdağ , Edirne ve Kırklareli’den Bulgular. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, s.145-168.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017b.). Türkiye’de Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar : İstanbul , Tekirdağ , Edirne ve Kırklareli’den Bulgular. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, s.46-69.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği., *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:27, Sayı:4, s.241-271.
- Orviska, M. and Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Dutyand The Law Abiding Citizen. *European Journal of Political Economy*, Volume:19, Issue:1, pp:83-102.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, Sayı:153 (Temmuz- Aralık), s.102-122.
- Öz, E. ve Akdemir, T. (2002). ABD Vergi Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:168 (Eylül).
- Özdemir, S. (2000). Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:45(Şubat-Mart).
- Özyerli, S. (2012). Almanya’da Vergi Denetimi ve Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:283(Nisan), s.116-120.
- Pehlivan, O. (1986). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:62 (Ekim), s.33-42.
- Pürsünlerli Çakar, E. ve Saraçoğlu, F. (2014). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller. *Niğde Üniversitesi İBBF Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, s.415-423.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu*. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:14, s.345–

362.

- Sağlam, M., ve Aytaç, D. (2015). Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği. *Sosyoekonomi*, Cilt:23, Sayı:25, s.127-147.
- Sarılı, M.A. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*, Sayı:41, s.32–50.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:5, Sayı:10, s.1-28.
- Slemrod, J., M. Blumenthal, and C. Christian (2001). Taxpayer response to an increased probability of Audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota, *Journal of Public Economics*, Volume:79, Issue:3, pp: 455-483.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:43, s.133–173.
- Taş, F. (2007). Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri. *Maliye Dergisi*, Sayı:152 (Ocak-Haziran), s.116-120.
- Taşdelen A. (2003). Vergisel Arama, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, s.159-191.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, Sayı:158, s.496-512.
- Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt:5, Sayı:7, s.1933-1957.
- Tezcan K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:12, Sayı:12, , s.125-146.
- Torrey, A. (2008). The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits. ,The Honors Program Senior Capstone Project.
- Tosuner, M. ve Arıkan (2003)., Z. Resen Vergilendirme ve Sorunlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:177 (Haziran) s.68-80.
- Tuncer, S. (2001). Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına. *Vergi Dünyası*, Sayı:238, Haziran.
- Tunç, A. Ve Atılğan, A. (2017). Algı Üzerine Kurulu Yöneltil Bir Anlayış: Algı'nın Yönetimi. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Cilt:3 Sayı:3, s.228-238.

- Uğur, A. A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama). *31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Cilt:1,Sayı:2*, s.1-24.
- Uman, O. (2010). Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, s.190–199.
- Varma, K. R. and Dobb A.N., (1998), “Deterring Economics Crimes: The Case of Tax Evasion”, *Canadian Journal of Criminology, Volume:40, Issue:2*, pp.165-184.
- Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt:9, No:20, s.77-97.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016), Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, Cilt:1, Sayı:1*, s.51-70.
- Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *TBB Dergisi, Sayı:100*, s.255-270.
- Wenzel, M. (2003). An Analysis of Norm Process in Tax Compliance. *Journal of Economics Psychology, Forthcoming Whittington, Volume:25, Issue:2*, pp.213-228.
- Witte, A. D. and Woodbury, D. F. (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of The U.S. Individual Income Tax. *National Tax Journal, Volume:38, No:1*, pp.1-13.

KANUNLAR

- “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası” (2709), **Resmi Gazete** (17863), 09.11.1982.
- “Vergi Usul Kanunu” (213), **Resmi Gazete** (10703, 10704, 10705), 10.01.1961-11.01.1961-12.1.1961).
- “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (6009), **Resmi Gazete** (27659), 01.08.2010.
- “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” (1), **Resmi Gazete** (30474), 10.07.2018.
- “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” (4), **Resmi Gazete** (30479), 15.07.2018.

TEZLER

- Akkaya, H. (2017). “İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Bir Türkiye Uygulaması”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bakır, G. B. (2009). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Beşel, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği”. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Binbirkaya, İ. (2006). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Boztepe, E. (2012). “Türk Kamu Mali Yönetiminde Kamu Harcamalarının Yüksek Denetimi”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çavuş, A. (2006). “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Çelebi, E. C. (2016). “Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açılıarı: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama”. Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çoban H. (2004). “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Doğan, M. (2010). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması”. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Erçoban, N. (2013). “Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği”. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gelen, Ş. (2015). “Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu”. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finans

Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gez, H. (2011). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önelenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar ilinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama”. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Hastürk, M. (2010). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”,Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kırgıl Başak, H. M. (2006). Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Koç, M. (2011). “Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Mert, C. (2009). “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Merter, M. E. (2004). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Sağlam, İ. (2015). “Türkiye’de Vergi İncelemeleri’nin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şanver, C. (2013). “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Şenel, K. (2014). “Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri Üzerine Bir Alan Çalışması”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Taytak, M. (2013). “Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği”, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Tecim, B. A. H. (2008). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yücelen, İ. H. (2009). “Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar

Destekli Vergi Denetimi”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

ONLİNE YAYINLAR

- Abgabenordnung (AO), https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, (Erişim Tarihi:03.06.2018).
- About us - HM Revenue & Customs-GOV.UK, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>, (Erişim Tarihi:03.06.2018).
- Aslan, A. (2002). *Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu*. <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2966>, (Erişim Tarihi:29.02.2018).
- Bureau of Labor Statistics, https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm?view_full#tab-2, (Erişim Tarihi:03.06.2018).
- Desouza, A. (2018), *IRS Tax Audit or Tax Notice: What's the Difference?* <http://ffcpas.com/news/2018/01/10/irs-tax-audit-tax-notice-whats-the-difference/>, (Erişim Tarihi:03.06.2018).
- Doğrusöz, B. (2009). *Aramalı İncelemenin İncelikleri*, <http://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri>, (Erişim Tarihi:26.02.2018).
- Federal Public service finance, https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/general_administrations/sti, (Erişim Tarihi: 03.06.2018).
- Gümüş, E. (2005). *Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar*, <http://www.eakademi.org/incele.asp?konu=DEFTER,%20KAYIT%20VE%20BELGELER%20C7ER%20C7EVES%20DDNDE%20YAPILAN%20VERG%20DD%20DENET%20DDM%20DDNDE%20KAR%20DEILA%20DEILAN%20SORUNLAR&kimlik=-885826066&url=makaleler/egumus-1.htm>, (Erişim Tarihi:20.05.2018).
- Gürboğa, E. (2004). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi*, <http://www.denetimkontrol.com/makaleler/26-kayit-disi-ekonomi-ile-mucadelede-yoklamanin-oenemi.html>, (Erişim Tarihi:26.02.2018).
- Koçak, H. (1999). *Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun*, <http://www.vizyonymm.com/makaleler/aramali-vergi-incelemesi/>, (Erişim Tarihi:11.05.2018).

- L'Office Europeende Lutte Antifraude OLAF, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/supervisory-committee_fr, (Erişim Tarihi:10.06.2018).
- Maliye Bakanlığı, http://www.maliye.gov.tr/bakanlik-tarihcesi_, (Erişim Tarihi: 26.02.2018)
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, http://www.huzv.org/menu_detay-248-TARIHCE.html, (Erişim Tarihi:14.05.2018).
- Radler, A. *Higlhts of German Taxation*, <http://www.taxation.de/highlights.pdf>, (Erişim Tarihi:24.02.2018).
- Savaş, H. H. (2000). *Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı*, <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 13.04.2018).
- Pwc, Spain, <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/spain.pdf>, (Erişim Tarihi:03.06.2018).
- Targetjobs, <https://targetjobs.co.uk/careers-advice/job-descriptions/279167-tax-inspector-job-description>, (Erişim Tarihi: 03.06.2018).
- Transferpricingitaly,<http://www.transferpricingitaly.com/en/linee-guida-su-verifich-e-accertamenti-fiscali-in-italia/>, (Erişim Tarihi: 26.05.2018).
- Ün, R. (2008). *Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I*, <http://huseyinust.com/konu-aramali-vergi-incelemesi-usul-ve-esaslari-i.html>, (Erişim Tarihi: 30.03.2018).
- Worldwide Tax Summaries,<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Belgium-Corporate-Tax-administration>, (Erişim Tarihi: 03.06.2018).

BİLDİRİLER

- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014, Mayıs), Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.
- Taşkın, Y. (2010).Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Sosyal Bilgiler Öğretiminde Vergi Okuryazarlığı.

RAPORLAR

Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf , (Erişim Tarihi: 06.06.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fvergi%20denetim%20kurulu_200513.pdf, (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf , (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202014%20Y%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_1102.pdf , (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf, (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (Erişim Tarihi: 27.02.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2f2017VDKFaaliyetRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.06.2018).

EK-1:**ANKET SORULARI****Değerli Katılımcı,**

Sizi Uşak Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi olan “VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİM ALGISI: UŞAK İLİ ÖRNEĞİ” başlıklı araştırmaya davet ediyoruz. Bu araştırmanın amacı vergi mükelleflerinin denetim algısını ve bunun sonucunda mükelleflerde ortaya çıkan davranışları ölçmeye yöneliktir. Araştırmada sizden tahminen 10 dakika ayırmanız istenmektedir. Araştırmaya sizin dışınızda tahminen 386 kişi katılacaktır. Bu çalışmaya katılmak tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Bu çalışmadan elde edilecek bilgiler tamamen araştırma amacı ile kullanılacak olup kişisel bilgileriniz gizli tutulacaktır. BU ARAŞTIRMADA HİÇBİR ŞEKİLDE KİMLİK BİLGİLERİNİZ İSTENMEMEKTEDİR. Sizden istenilen tüm bilgiler sadece bilimsel amaçla toplanmaktadır. Bundan dolayı vereceğiniz yanıtları içtenlikle verebilirsiniz. Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Tuğba AKYÜZ DALKIRAN
Uşak Üniversitesi
Maliye Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

KİŞİSEL BİLGİLER**Cinsiyetiniz:**

- a. () Erkek b. () Kadın

Medeni durumunuz:

- a. () Evli b. () Bekar

Eğitim düzeyiniz:

- a. () İlkokul b. () Ortaokul c. () Lise d. () Ön Lisans
e. () Lisans f. () Lisansüstü (Yüksek Lisans/Doktora)

Yaş Grubunuz:

- a. () 18 - 30 yaş b. () 31 - 43 yaş c. () 44- 56 yaş
d. () 57 yaş ve yukarısı

Aylık gelir düzeyiniz:

- a.() 500 TL altı b.() 501- 1000 TL c. () 1001-2500 TL
d.() 2501-5000 TL e.() 5001 TL ve üzeri

Geliriniz gelir vergisi türlerinden hangisine tabidir:

- () Basit Usul () Gerçek Usul

Gelir Türünüz hangisi içerisinde yer almaktadır:

- () Ticari Kazanç
() Zirai Kazanç
() Ücret
() Serbest Meslek Kazancı
() Gayrimenkul Sermaye İradı
() Menkul Sermaye İradı
() Diğer Kazanç ve İratlar

Soru No	AŞAĞIDA YER ALAN ÖNERMELERİ OKUYARAK BU ÖNERMELERİN SİZİN DÜŞÜNCELERİNİZLE ÖRTÜŞME DÜZEYİNE GÖRE 1'DEN 5'E KADAR PUANLAYINIZ.	1:Hiç Katılmıyorum	2:Katılmıyorum	3: Fikrim Yok	4: Katılıyorum	5:Tamamen Katılıyorum
S.1	Vergi denetimi vergi tahsilatında önemli bir yere sahiptir.					
S.2	Ülkemizde vergi denetiminin aktif bir şekilde yapıldığını düşünüyorum.					
S.3	Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar tekrar denetlenmesi vergi kaçakçılığının önlenmesinde caydırıcı bir role sahiptir.					
S.4	Vergi kaçırmanın bir mükellefe denetim uygulanmazsa bende de vergi kaçırma isteği oluşur.					
S.5	Bir kere denetlenmiş olmak bile mükelleflerin ödevlerini eksiksiz yerine getirmelerini sağlayacaktır.					
S.6	Vergi denetimine tabi tutulsam da tutulmasam da vergisel yükümlülüklerimi tam olarak yerine getiririm.					
S.7	Vergi denetimi uygulamaları ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.					
S.8	Ülkemizde vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.					
S.9	Ülkemizde vergiler çok kazananın çok, az kazananın az tahsil edilmektedir.					
S.10	Ülkemizde vergi yükünün dengeli ve adil bir şekilde dağıtıldığına inanıyorum.					
S.11	Vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini düşünüyorum.					
S.12	Vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların uzlaşma yoluyla kaldırıldığını düşünüyorum.					
S.13	Uzlaşma ve vergi affı uygulamaları vergi sistemimizde adaletsizliğe neden olmaktadır.					
S.14	Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi denetiminde etkinliği azaltır.					
S.15	Yakın zamanda vergi affı çıkarılacağını bilsem vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmem.					
S.16	Vergi afları vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.					
S.17	Vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların vergi aflarıyla kaldırıldığını düşünüyorum.					
S.18	Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.					
S.19	Vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
S.20	Türkiye'de gereğinden fazla vergi türü olduğunu düşünüyorum.					
S.21	Vergi mevzuatının karmaşık olması vergi uyumu ve denetimini olumsuz etkilemektedir.					
S.22	Vergi mevzuatlarında meydana gelen değişiklikleri takip etmekte zorlanıyorum.					
S.23	Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.					
S.24	Vergi denetim elemanlarının vergi mevzuatına tam anlamıyla hâkim olduklarını düşünüyorum.					
S.25	Ülkemizde çalışan vergi denetim elemanlarının sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.					
S.26	Ülkemizde çalışan vergi denetçilerinin, denetim teknikleri açısından yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.					
S.27	Ülkemizde çalışan vergi denetim elemanlarının denetim					

	esnasındaki ılımlı davranışları vergi denetimine bakışımı olumlu etkilemektedir.					
S.28	Vergi denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun ve tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.					
S.29	Vergi denetimi alanında teknolojik gelişmelerden yeterince yararlandığını düşünüyorum.					
S.30	E-beyanname ve e-defter uygulamalarını denetim açısından önemli bir adım olarak görüyorum.					
S.31	Vergi alanında uygulamaya geçirilen e-defter, e-beyanname ve e-haciz uygulamaları konusunda bilgi sahibi olduğumu düşünüyorum.					
S.32	E-haciz ve banka hesaplarına blokaj uygulamalarının vergi denetiminde etkinliği artıracığını düşünüyorum.					
S.33	E-devlet uygulamalarının vergi denetim sistemine entegre edilmesi denetimde etkinliği artıracaktır.					

Bu anket sorularının hazırlanmasında; Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007), Doğan, M. (2010), Sağlam, M. ve Aytaç, D. (2015), Çelebi, E. C. (2016) tarafından hazırlanan çalışmalardan da faydalanılmıştır.