



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Abdurrahman Halit GÖRMEZ

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNU İLE ÖNLENMESİ ÇALIŞMALARININ
BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE VERGİ MÜFETTİŞLERİ PERSPEKTİFİNDEN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: ANTALYA ÖRNEĞİ

Maliye Ana Bilim Dalı
Doktora Tezi

Antalya, 2023



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Abdurrahman Halit GÖRMEZ

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNU İLE ÖNLENMESİ ÇALIŞMALARININ
BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE VERGİ MÜFETTİŞLERİ PERSPEKTİFİNDEN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: ANTALYA ÖRNEĞİ

Danışman

Doç. Dr. Güler Ferhan ÜNAL UYAR

Maliye Ana Bilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2023

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Abdurrahman Halit GÖRMEZ'in bu çalışması jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN (İmza)

Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. Güler Ferhan ÜNAL UYAR (İmza)

Üye : Prof. Dr. Emine UZUNALI (İmza)

Üye : Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK (İmza)

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Burçin TUTCU (İmza)

Tez Başlığı:	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu İle Önlenmesi Çalışmalarının Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişleri Perspektifinden Karşılaştırmalı Analizi: Antalya Örneği
--------------	---

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 25/04/2023

Mezuniyet Tarihi :25/05/2023

(İmza)
Prof. Dr. Engin KARADAĞ
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Doktora Tezi olarak sunduğum “Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu İle Önlenmesi Çalışmalarının Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişleri Perspektifinden Karşılaştırmalı Analizi: Antalya Örneği” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımca yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir, bunu şerefimle doğrularım.

Abdurrahman Halit GÖRMEZ





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



.... / / 20...

TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU BEYAN BELGESİ

Öğrenci Bilgileri	
Adı-Soyadı	Abdurrahman Halit GÖRMEZ
Öğrenci Numarası	20175235001
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Doktora
Danışman Öğretim Üyesi Bilgileri	
Unvanı, Adı-Soyadı	Doç. Dr. Güler Ferhan ÜNAL UYAR
Doktora Tez Başlığı	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu İle Önlenmesi Çalışmalarının Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişleri Perspektifinden Karşılaştırmalı Analizi: Antalya Örneği
Turnitin Bilgileri	
Ödev Numarası	2094429961
Rapor Tarihi	16.05.2023
Benzerlik Oranı	Alıntılar hariç: %21 Alıntılar dahil: %21
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE, Yukarıda bilgileri bulunan öğrenciye ait tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 125 sayfalık kısmına ilişkin olarak Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarında belirlenen filtrelemeler uygulanarak yukarıdaki detayları verilen ve ekte sunulan rapor alınmıştır. Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir: () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylarım. (X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esaslarında öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim. Gerekçe: Aıntı dahil ve hariç oranın her ikisi birden %21'dir. Bunun temel nedeni, ' 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan Alınan Mevzuat Bilgisi ve Tablolardır. O nedenle, Oranın %21 Olmasının Tarafımca Herhangi Bir Sakıncası Olmadığı Görüşündeyim. Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlere uygun olarak tarafımca yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim. Danışman Öğretim Üyesi Unvanı, Adı-Soyadı Doç. Dr. Güler Ferhan ÜNAL UYAR İmza	

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	iv
GRAFİKLER LİSTESİ	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
TEŞEKKÜR.....	x
ÖNSÖZ	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNU VE ÖNLEME ÇALIŞMALARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı.....	3
1.2. Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri.....	7
1.2.1. Hukuki Nedenler	8
1.2.2. Mali ve Ekonomik Nedenler	9
1.2.3. İdari Nedenler	9
1.2.4. Siyasi ve Sosyal Nedenler	9
1.2.5. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği	9
1.3. Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemede Rol Alan Aktörler	10
1.3.1. Bağımsız Denetçiler	11
1.3.2. Vergi Müfettişleri	14
1.4. Uluslararası Kuruluşların, Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi Çalışmaları	17
1.4.1. OECD	17
1.4.2. IMF	20
1.4.3. AB.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARI

2.1. Gelişmiş Bazı Ülkelerde Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu ve Önlenmesindeki Aktörler ve Etkileri.....	25
2.1.1. ABD.....	27

2.1.1.1.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu	29
2.1.1.2.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler	30
2.1.1.2.1.	Bağımsız Denetçiler	31
2.1.1.2.2.	Vergi Müfettişleri	32
2.1.2.	İngiltere	34
2.1.2.1.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu	34
2.1.2.2.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler	36
2.1.2.2.1.	Bağımsız Denetçiler	36
2.1.2.2.2.	Vergi Müfettişleri	36
2.1.3.	Almanya	37
2.1.3.1.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu	38
2.1.3.2.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler	38
2.1.3.2.1.	Bağımsız Denetçiler	39
2.1.3.2.2.	Vergi Müfettişleri	40
2.1.4.	Türkiye	41
2.1.4.1.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu	41
2.1.4.2.	Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ VE VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN BAKIŞ AÇISINI ÖLÇMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1.	Literatür Araştırması	46
3.2.	Araştırmanın Önemi	49
3.3.	Araştırmanın Amacı	51
3.4.	Araştırmanın Metodolojisi	51
3.4.1.	Araştırmanın Deseni, Evreni, Örneklemi ve Kısıtı	51
3.4.2.	Anket Formunun Hazırlanması	53
3.4.3.	Verilerin Kodlanması, Düzenlenmesi ve Analizi	54
3.5.	Bulgular	55
3.5.1.	Tanımlayıcı İstatistikler	55
3.5.1.1.	Demografik Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler	55
3.5.1.2.	Ölçeğe Ait Tanımlayıcı İstatistikler	73
3.5.2.	Ölçeğin Güvenilirliği	79
3.5.3.	Ölçeğe Yönelik Normal Dağılım Testi Sonuçları	79

3.5.4. Katılımcıların Vergi Kaçakçılığını Önleme Konusundaki Algı Düzeylerine Yönelik Yapılan Faktör Analizi Sonuçları.....	81
3.5.5. Hipotez Testleri ve Sonuçları	86
SONUÇ	109
KAYNAKÇA.....	114
EK 1- Bağımsız Denetçilere ve Vergi Müfettişlerine Uygulanan Anket.....	121
ÖZGEÇMİŞ	125



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Meslek Mensubiyetine Göre Yıllar İtibarıyla Kurul Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler	13
Tablo 1.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Müfettişleri Kadro Durumu	16
Tablo 2.1 Türkiye’deki Mükelleflerin İncelenme Oranları	42
Tablo 2.2 Yıllara Göre Vergi Kayıp Kaçakları (Milyon TL.)	43
Tablo 2.3 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’nde Yıllara Göre Vergi Kayıp Kaçakları (Milyon TL.).....	43
Tablo 3.1 Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	56
Tablo 3.2 Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları	56
Tablo 3.3 Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılımları	57
Tablo 3.4 Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları	58
Tablo 3.5 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları	59
Tablo 3.6 Bağımsız Denetçilerin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılımları	60
Tablo 3.7 Bağımsız Denetçilerin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılımları	61
Tablo 3.8 Bağımsız Denetçilerin Vergi Müfettişliği Görevinde Bulunma Durumlarına Göre Dağılımları.....	62
Tablo 3.9 Bağımsız Denetçilerin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılımları.....	63
Tablo 3.10 Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	64
Tablo 3.11 Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları.....	65
Tablo 3.12 Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Dağılımları	66
Tablo 3.13 Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları	67
Tablo 3.14 Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları	69
Tablo 3.15 Vergi Müfettişlerinin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılımları	70
Tablo 3.16 Vergi Müfettişlerinin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılımları	71
Tablo 3.17 Vergi Müfettişlerinin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılımları.....	72
Tablo 3.18 Bağımsız Denetçilerin Ölçekteki İfadelerine Verdikleri Cevaplara Ait Genel İstatistikler	74

Tablo 3.19 Vergi Müfettişlerinin Ölçekteki İfadelere Verdikleri Cevaplara Ait Genel İstatistikler	76
Tablo 3.20 Ölçeğin Güvenilirlik Sonuçları	79
Tablo 3.21 Ölçekteki İfadelere Verilen Cevaplara Ait Skewness ve Kurtosis Değerleri.....	79
Tablo 3.22 Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testi Sonuçları	82
Tablo 3.23 Ölçeğe Ait Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	83
Tablo 3.24 Analizlerde Kullanılacak Olan Boyutlara Ait Bilgiler	85
Tablo 3.25 H ₁ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	87
Tablo 3.26 H ₂ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	88
Tablo 3.27 H ₃ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	90
Tablo 3.28 H ₄ Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları	91
Tablo 3.29 H ₄ Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları.....	91
Tablo 3.30 H ₄ Alt Hipotezlerine Ait İleri Düzey Tamhane's T2 Testi Sonuçları	92
Tablo 3.31 H ₅ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	94
Tablo 3.32 H ₆ Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları	95
Tablo 3.33 H ₆ Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları.....	96
Tablo 3.34 H ₆ Alt Hipotezlerine Ait İleri Düzey Tukey Testi Sonuçları	96
Tablo 3.35 H ₇ Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları	99
Tablo 3.36 H ₇ Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları.....	99
Tablo 3.37 H _{7a} Alt Hipotezine Ait İleri Düzey Tamhane's T2 Testi Sonuçları.....	100
Tablo 3.38 H _{7d} Alt Hipotezine Ait İleri Düzey Tukey Testi Sonuçları.....	101
Tablo 3.39 H ₈ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	102
Tablo 3.40 H ₉ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları.....	104
Tablo 3.41 H ₁₀ Hipotezine Ait Korelasyon Testi Sonuçları.....	105

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1 Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılım Grafiği.....	56
Grafik 3.2 Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılım Grafiği.....	57
Grafik 3.3 Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılım Grafiği.....	58
Grafik 3.4 Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği.....	59
Grafik 3.5 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılım Grafiği	60
Grafik 3.6 Bağımsız Denetçilerin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılım Grafiği	61
Grafik 3.7 Bağımsız Denetçilerin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği	62
Grafik 3.8 Bağımsız Denetçilerin Vergi Müfettişliği Görevinde Bulunma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği	63
Grafik 3.9 Bağımsız Denetçilerin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılım Grafiği.....	64
Grafik 3.10 Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılım Grafiği	65
Grafik 3.11 Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılım Grafiği	66
Grafik 3.12 Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Dağılım Grafiği.....	67
Grafik 3.13 Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği.....	68
Grafik 3.14 Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılım Grafiği.....	69
Grafik 3.15 Vergi Müfettişlerinin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılım Grafiği.....	70
Grafik 3.16 Vergi Müfettişlerinin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği	71
Grafik 3.17 Vergi Müfettişlerinin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılım Grafiği.....	72

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
AGÜ	: Az Gelişmiş Ülkeler
BM	: Birleşmiş Milletler
DRM	: Yerel Kaynak Seferberliği
FRC	: Financial Reporting Council
GAAS	: Generally Accepted Auditing Standards
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
HRMC	: İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IRS	: Internal Revenue Service-İç Gelir Servisi
KEİ	: Karadeniz Ekonomik İşbirliği
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
md.	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PCT	: Vergi İşbirliği Platformu
s.	: Sayfa
SDG	: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden zorla aldığı en önemli gelir kaynağı olan vergi, mükelleflerden sağlanmakta ve mükellef üzerinde önemli bir yük oluşturmaktadır. Mükellefler, bu yükü hafifletmek veya bu yükten kurtulmak için çeşitli çıkış yolları aramakta, devlet de aksine maksimum vergiyi tahsil etmeye çalışmaktadır.

Devletin etkin şekilde vergi toplayabilmesi için vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi gerekmekte, bunun da etkin bir denetimle mümkün olduğu bilinmektedir. Denetim denilince akla vergi müfettişleri tarafından yapılan vergi denetimi ile birlikte, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda belirtildiği gibi bağımsız denetçiler tarafından yapılan bağımsız denetim gelmektedir. Vergi denetimini gerçekleştiren vergi müfettişleri ve bağımsız denetimi gerçekleştiren, KGK'dan bağımsız denetçilik yetkisi almış Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM)'in, verginin ödenmesinde etkinliğin sağlanabilmesi için senkronize çalışması gerekmektedir.

Çalışmada, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yer alan vergi denetiminin ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bağımsız denetimin vergi kayıp ve kaçığını azaltmadaki rolünün birlikte incelenmesi amaçlanmaktadır.

Bu nedenle çalışmada, Antalya ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine 39 soruluk bir anket çalışması yapılmış ve anketin sonuçları SPSS İstatistik programıyla analiz edilerek yorumlanmıştır. Anketlere 123 bağımsız denetçi ve 227 vergi müfettişi katılmış ve sonuç olarak hem bağımsız denetçilerin hem de vergi müfettişlerinin vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli rol oynadıkları, bu nedenle hem bağımsız denetimin hem de vergi denetiminin daha etkin ve yoğun yapılması gerektiği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaybı, Vergi Kaçağı, Vergi Müfettişi, Bağımsız Denetçi.

ABSTRACT

COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX LOSS AND EVASION PROBLEMS AND PREVENTION STUDIES FROM THE PERSPECTIVE OF INDEPENDENT AUDITORS AND TAX INSPECTORS: THE CASE OF ANTALYA PROVINCIAL

Tax, which is the most important source of income that the state takes by force from real and legal persons in order to meet public services, is provided by taxpayers and creates a significant burden on taxpayers. Taxpayers are looking for various ways to alleviate this burden or to get rid of this burden, and the state, on the contrary, tries to collect the maximum tax.

In order for the state to collect taxes effectively, tax losses and evasion must be prevented, and it is known that this is possible with an effective audit. When it comes to auditing, along with the tax audit performed by tax inspectors, the independent audit performed by independent auditors as specified in the Turkish Commercial Code No. 6102 comes to mind. Tax inspectors who perform tax audits and Sworn-in Certified Public Accountants (CPA) and Independent Accountant Financial Advisors (CPA) who perform independent audits and have independent audit authority from KGK, need to work in sync in order to ensure efficiency in tax payment.

In this study, it is aimed to examine together the role of tax audit within the scope of Tax Procedure Law No. 213 (VUK) and independent audit within the scope of Turkish Commercial Code No. 6102 in reducing tax loss and evasion.

For this reason, a 39-question survey was conducted with the independent auditors and tax inspectors operating in the province of Antalya, and the results of the survey were analyzed and interpreted with the SPSS Statistics program. 123 independent auditors and 227 tax inspectors participated in the surveys, and as a result, it was understood that both independent auditors and tax inspectors play an important role in reducing tax losses and evasion, therefore both independent auditing and tax auditing should be done more effectively and intensively.

Keywords: Tax Loss, Tax Evasion, Tax Inspector, Independent Auditor.

TEŞEKKÜR

Tez çalışmasının hazırlanmasında bana yol gösteren, yardımlarını esirgemeyen, değerli tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Güler Ferhan ÜNAL UYAR, Tez İzleme Komitesinde yer alan Prof. Dr. Emine UZUNALI ve Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN hocalarıma, kıymetli destekleri için minnet ve şükranlarımı arz ederim. Yine bu süreçte, en başından beri desteğini üzerimden çekmeyen, her ihtiyaç duyduğumda hiç tereddüt etmeden danışabildiğim, her seferinde büyük bir nezaket ve hoşgörüsüyle ilgilerini, önerilerini esirgemeyen hocam Sayın Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK' e çok teşekkür ederim. Ayrıca her koşulda, her zaman, varlığı, anlayışı ve desteğiyle hep yanımda olan Meslektaşım Sayın Öğr. Gör. Dr. Mustafa ÇELTİKÇİ' ye çok teşekkür ederim.

Abdurrahman Halit GÖRMEZ

Antalya, 2023

ÖNSÖZ

Bu çalışma ile amaçlanan, vergi kayıp ve kaçığını önlemede bağımsız denetim ve vergi denetiminin rolünü tespit ederek, bu denetimlerin etkin yapılması durumunda vergi kayıp ve kaçığının azalacağı tezini açıklamaya çalışmaktır. Bu amaçla Antalya İlinde faaliyet gösteren, vergi denetimin başat aktörü olan Vergi Müfettişlerinin yanı sıra Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında görev yapan ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen Bağımsız Denetçilerle anket yapılmış ve denetimin sahadaki uygulayıcılarının düşünceleri alınmaya çalışılmıştır.



GİRİŞ

Vergi, kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla ödeme gücü olan gerçek ve tüzel kişilerden ödeme gücüne göre devlet tarafından zorla alınan devletin en önemli geliridir. Kamu hizmetlerinin tam ve eksiksiz sağlanabilmesi için vergilerin tamamının tahsil edilmesi gerekir. Bir ülkede üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişilerden toplanabilecek maksimum vergi miktarına vergi kapasitesi denir. Devletin tahsil ettiği vergi gelirlerinin vergi kapasitesine eşit olması ideal durumu ifade eder. Bu, pratikte mümkün olmamakla birlikte vergi gelirleri ne kadar vergi kapasitesine yakın olursa devletin vergi yönetimi de o kadar etkindir. Fiili vergi hasılatının vergi kapasitesine oranlanmasına vergi gayreti denir. Vergi gayretinin oransal değeri 1 olmalıdır. Bu oran bire ne kadar yaklaşırsa o kadar ideale yaklaşılrken birden uzaklaşılması o ülkedeki vergi kayıp ve kaçığının arttığını ve istenilen durumdan uzaklaşıldığını gösterir. Vergi kayıp ve kaçığının sıfırlanamaması yani vergi gayretinin 1 olmamasının temel nedeni verginin mükellef üzerinde bir yük olması ve mükelleflerin de bu yükün ağırlığından kurtulmak için çeşitli arayışlara girmeleridir. Mükelleflerin bu arayışları sonucunda karşılımlarına çıkan temel iki yoldan birincisi vergiden kaçınmakken diğeri de vergi kaçırmaktır. Mükelleflerin, vergiden kaçınma kavramıyla yaptığı vergi yükünü hafifletmek için yasalar içinde hareket ederek vergisel avantajlar sağlamak ve bunun sonucunda da ödeyeceği vergiyi azaltmayı hedeflemektir. Vergi kaçakçılığı ise bir suçtur ve bu suçta ancak yasal olmayan yollarla vergi yükü azaltılabilir.

Vergi kapasitesinin tamamının tahsil edilememesinin yani vergi gayretiyle eşit olmamasının birçok nedeni vardır. Bu nedenler arasında, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, mükellefin vergiyi yük olarak görmesi, ahlaki zayıflıklar, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve yasal boşluklar, toplanan vergilerin verimli kullanılmadığı inancı, hileli muhasebe işlemleri, vergi oranlarının yüksekliği gösterilebilir.

Vergi kayıp ve kaçığını en aza indirmenin önemli araçlarından birisi etkin bir denetim sisteminin varlığıdır. Bu çalışmada, vergi kayıp ve kaçığını azaltmada “Vergi Denetimi” ve “Bağımsız Denetimin” rolü incelenecektir. Vergi denetimi, kamu görevlileri tarafından; bağımsız denetim ise Bağımsız Denetçi unvanına sahip serbest meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Denetimi, temel olarak idareye bağlı olarak çalışan vergi müfettişleri tarafından yerine getirilirken, bağımsız denetim Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen, en az SMMM ya da YMM unvanına sahip, sürekli eğitime tabi olan bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi ve türleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile düzenlenmişken Bağımsız Denetim 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda

(TTK) düzenlenmiştir. Bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ve gözetimi Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar arasında yer alan KGK tarafından yapılır. Aynı zamanda bağımsız denetçiler, 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” Kanununa tabi olup, mükelleflerin vergiye ilişkin beyanname verme, defter tutma, muhasebe kayıtları, tasdik işlemleri, bildirimde bulunma gibi birçok ödevini mükellef adına yerine getirip mükellefe hizmet sunmakta ve gelir elde etmektedirler.

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması, devletin en az kayıp ve maliyetle vergi tahsilatı yapması kamu idaresinin birincil amacıdır. Vergi denetimleri, yeterli denetim elemanının olmaması ve mükellef sayısının hızla artması gibi nedenlerle tüm mükellefleri kapsayacak şekilde yapılamamaktadır.

Çalışmada, Antalya İlinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerine demografik sorular dışında 39 soruluk bir anket uygulanmıştır. Ankete 123 bağımsız denetçi ve 227 vergi müfettişi katılmıştır. Anketler aracılığıyla elde edilen verilerin SPSS programına girişi yapılarak, analizleri gerçekleştirilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek ve yorumlanarak, vergi müfettişlerinin ve bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olup olmadıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kayıp ve kaçağı kavramı ele alınarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konuları ele alınmış, daha sonra bağımsız denetim ve vergi denetimi incelenerek denetimde rol alan vergi müfettişleri ve bağımsız denetçiler hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde Dünyada ve Türkiye’de bağımsız denetim ile vergi denetimi incelenmiş, seçilmiş ülkelerdeki denetimin vergi kayıp ve kaçağını önlemedeki etkisi incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise ülkemizde vergi denetiminin uygulayıcıları olan vergi müfettişleri ile bağımsız denetimin uygulayıcıları olan bağımsız denetçilerle anket yapılmış, yapılan anket sonuçları analiz edilmiştir. Sonuç bölümünde ise etkin bir vergi yönetimi ve tahsilatı için nasıl bir denetim yapısı oluşturulması gerektiği üzerinde durularak, analiz sonucu elde edilen bulgulara göre vergi kayıp ve kaçağının azaltılması için alternatif çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI SORUNU VE ÖNLEME ÇALIŞMALARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

Devletin temel görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin en önemlisi vergidir. Bu nedenle vergilerin düzenli ve eksiksiz toplanması gerekir. Vergilerin mükelleflerin gelirlerini azaltması, mükellef için ödediği verginin doğrudan bir karşılığının olmaması, mükelleflerin vergiyi yük olarak algılaması; vergilerin zamanında, düzenli ve tam toplanmasının önündeki en önemli engellerdir. Mükelleflerin bu yükü azaltmak için daha az vergi ödeme arayışında olmaları toplanacak vergi miktarında azalmalara neden olarak vergi kayıp ve kaçığını ortaya çıkarmaktadır.

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için yapmak zorunda olduğu kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla gerçek kişiler, tüzel kişiler ve diğer kurumlardan ödeme güçlerine göre, zorla, karşılıksız olarak aldığı parasal kıymetlerdir. Vergi geliri, bir devletin belirli amaçları gerçekleştirmek için en gerekli mali kaynaklarından biridir (Wu vd., 2012: 8769). Vergi zorla alındığı için vergi ödeyen mükellefler üzerinde bir yük ve tazyik oluşturmaktadır. Bu nedenle mükellefler bu yükten kurtulmanın çarelerini aramaktadırlar. Vergi yükünden kurtulmak için mükellefin önündeki seçeneklerden birincisi vergiden kaçınma diğeri ise vergi kaçakçılığıdır. Vergiden kaçınma yasal yollar içinde hareket ederek verginin yükünün hafifletilmesi iken, vergi kaçakçılığı illegal faaliyetlerdir ve bu faaliyetlerin cezai yaptırımları bulunmaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına yani vergi kaybına neden olmaktadır (Gallati, 2013: 1).

Bir ülkede toplanabilecek maksimum vergi miktarına vergi kapasitesi denilmekte olup, vergi kapasitesi ile fiili olarak gerçekleşen vergi tahsilatı hiçbir zaman birbirine eşit olmamaktadır. Bunun da başlıca nedeni etkin vergi yönetiminin sağlanamaması ve vergi kayıplarının meydana gelmesidir. Vergi kaybı, devletin gelirlerinin azalmasına ve kamu hizmetleri için gerekli olan finansmanın sağlanamamasına neden olmaktadır (Gallati, 2013: 1).

Vergi kaybı kavramı çok geniş bir anlamda kullanılmakta olup, bir ülkede uygulanan vergi kanunları neticesinde ortaya çıkan veya çıkması gereken vergi alacağının çeşitli nedenlerle devletin kasası olarak ifade edilebilen hazineye intikal etmemiş veya eksik intikal

etmiş olması durumudur (Tüm, 2010: 68). Vergi kaybı, yasal mevzuat, mevzuatın uygulanması, yargı kararları, yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle vergi dışı kalma çabaları sonucu hazinenin vergi kaybı yaşamasıdır (Karakoç, 2004: 100-101). Başka bir tanımda vergi kaybı, yasa koyucunun yaptığı düzenlemelerle meydana gelen istisna, muafiyet, indirim, teşvikler, basit usulde vergilendirme gibi uygulamalardan dolayı alınmayan ya da eksik alınan vergiler olarak da tanımlanmaktadır (Candan, 2004: 284). Vergi kaybı, deyimisel olarak geniş bir anlam ifade etmektedir ve bu kavram, mükelleflerin hata sonucu eksik vergi vermelerini ifade edebileceği gibi bazen de mükelleflerce bilerek ve isteyerek verginin eksik beyan edilip eksik ödenmesi anlamına da gelmektedir (Akbal, 2020: 25).

Verginin bilerek eksik beyan edilmesi vergi kaçırma sayılıp vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Mükellefler zaman zaman da vergiden kaçınarak vergi kaybına yol açabilir. Vergiden kaçınma yasalar içinde hareket ederek vergi yükünden kurtulma çabasıdır. Bu durum bir suç olmasa da hazinenin vergi kaybına neden olur (Karakoç, 2004: 100-101).

Vergi kaçağı ise, genellikle mükellefiyet kaydının açılmaması, beyannamelerin verilmemesi ya da usulüne aykırı verilmesi, satış ve hasılatın belgelendirilmemesi veya defter ve beyannamelerde gösterilmemesi şeklinde gerçekleşir (Koç, 2011: 31). Ayrıca vergi kaçağı, yasal olmayan yollarla verginin eksik ödenerek devletin vergi ziyasına uğratılmasıdır. Vergi kaçakçılığı VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir ve suç olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunları gereği tutulması, muhafaza edilmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan belge, kayıt ve defterlerin usulüne uygun olarak düzenlenmemesi, kayıtların değiştirilmesi ve tahrifat yapılması, yok edilmesi, bu kayıtlarda hileler yapılması “vergi kaçakçılığı suçunu” oluşturur.

Vergi kaybı ve vergi kaçağı kavramları özü itibariyle birbirinden çok farklı kavramlar olmayıp, yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere geniş anlamda vergi kaybı kavramının vergi kaçağını da içine aldığı söylenebilir. Bu kavramların ortak özelliği devletin tahsil ettiği vergilerin azalmasına neden olmasıdır (Kutlar, 2021: 14). Vergi kayıp ve kaçağı, genel olarak devlet hazinesine girmesi gereken toplam vergi miktarının tamamının değişik nedenlerle eksik olarak hazineye girmesi durumudur (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 54). Yani hazineye giren fiili vergi miktarının girmesi gereken vergi toplamından az olmasıdır.

Sosyal devletin anlayışının gereği olarak devletin en önemli görevi vatandaşlarının hayat standartlarını yükseltmektir. Bunun için elindeki en etkili araç kamu harcamaları ve kamu gelirleridir. Kamu gelirleri içinde en önemli olan da vergilerdir. O halde devletin vergi gelirlerini eksiksiz toplaması gerekmektedir, yani vergi kaybını minimize etmelidir. İdeal durum bir ülkedeki vergi kapasitesi ile gerçekleşen vergi tahsilatının birbirine eşit olmasıdır.

Vergi kapasitesi ile gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki orana vergi gayreti denir ve bu oranın bire eşit olması ideal durumu gösterir. Vergi gayretinin 1 değerinden uzaklaşması o ülkedeki vergi kayıp ve kaçığının arttığı anlamına gelir. Vergi gayretinin 1'den farklı olmasının temel nedeni ise vergi ödevini yerine getiren mükellefler ve sorumlular tarafından verginin bir yük olarak görülmesidir. Verginin yük olarak görülmesi mükelleflerin bu yükten kurtulmak için bir takım tutum ve davranışlar geliştirmesine neden olur. Aynı zamanda vergi, mükelleflerden zorla alındığı için mükellefler vergilere farklı tepkiler de göstermektedirler. Vergiye tepki olarak geliştirilen bu eylemler vergi kaybına yol açtığı için bu eylemlere kavramsal olarak kısaca değinilecektir.

Mükelleflerin vergiye karşı tepkileri farklılıklar göstermekte olup bu durumun içinde bulunulan toplum, zaman, mükellefin değer yargıları, kamu otoritesinin gücü, vergilerin adaletsizliği, vergi ahlakının zayıflığı gibi çok çeşitli nedenleri olabilir. Vergiye karşı ortaya konulan bu tepkiler farklı biçimlerde görülebilir. Bunlardan bazıları;

- Mükellefler bireysel ya da toplu olarak kamu gücüne baskı yapabilir. Örneğin siyasi tercihlerini partilerin vergi politikalarına göre değiştirebilirler.
- Yasaların uygulanması ile ilgili özel durumları araştırarak vergiden kaçınabilirler.
- Çalışma, üretim ve tüketim tercihlerini değiştirerek verginin gelir, ikame ve karar etkilerinden yararlanarak vergi yükünden kurtulmaya çalışabilirler.
- Vergi borcunu ödemeyi geciktirebilirler, af ve yapılandırma beklentisi içine girebilirler.
- Vergi arbitrajı olarak ifade edilen mekânsal farklılıklardan kaynaklanan avantajları kullanarak faaliyetlerini vergi yükünün yüksek olduğu yerlerden düşük olan yerlere kaydırabilirler.
- Vergi kanunlarına aykırı davranarak doğrudan vergi kaçırabilirler.
- Toplumsal olarak vergi grevi yapabilirler veya vergiyi reddedebilirler.
- Mükellefler ödedikleri vergileri başkalarına aktarma yoluna giderek vergiyi yansıtabilirler.
- Vergiyi sermayeye ekleyerek verginin dönüşmesini sağlar ve vergi kapitalizasyonu yoluyla verginin yükünden kurtulabilirler.

Vergiye karşı geliştirilen ve yukarıda sayılan tepkilerden en yaygın olarak kullanılan vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve verginin yansıtılması özetle şöyle söylenebilir:

Vergiden kaçınma hukuk normları içinde kalarak bireylerin veya ekonominin içinde yer alan firmaların vergi yükünden kurtulmaya çalışmasıdır. Vergiden kaçınmanın sınırları devlet tarafından bilinmektedir. Yani vergi idaresi mükellefin hangi durumlarda vergi

yükünden ne kadar kurtulabileceğinin yasal çerçevesini çizmiştir. Hükümetlerin çıkartmış oldukları vergi mevzuatlarında vergiden kaçınma yolları belirlenmiş olup mükelleflerin kanunlara uygun şekilde davranarak vergi yükünü hafifletmeleri devletin maliye politikası amaçlarına da hizmet etmektedir. Örneğin az gelişmiş bir bölge için tanımlanan vergi avantajları, mükelleflerin o bölgelerde yatırım yapmasına ve bunun sonucunda da o bölgenin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Yükümlünün vergiye tabi faaliyetini terk etmesi, faaliyetlerini az vergilendirilen veya hiç vergilendirilmeyen bölgelere kaydırması, vergiye tabi matrahının kanunlara uygun şekilde istisna sınırları içinde tutması, vergiden kaçınma yollarına örnek olup bu uygulamalar bir suç teşkil etmez ve bundan dolayı da bir yaptırım gerektirmez. Vergiden kaçınma, mükellefin vergiyi doğuran olayla bağlılık kurmaması veya bu olayların mükellefin şahsında meydana gelmemesidir. Bir kişinin, sigara üzerindeki vergi yükünden kurtulmak için sigara kullanmaması vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma kısaca vergiyi doğuran olaya neden olmamaktır. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki açık kapılardan girerek yani kanundaki boşluklardan faydalanarak vergi borcunun doğmasına engel olmaktır diye de tanımlanabilir. Vergi kanunlarında yer alan kaçınma yollarından faydalanabilmek için vergi mevzuatına hâkim olmak gerekir. Bu tür mükellefler daha çok kurumsal yapısı oturmuş, büyük ölçekli firmalardır (Yurtsever, 2005: 119).

Vergi mevzuatına aykırı olarak ödenmesi gereken verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesine vergi kaçakçılığı denir. Başka bir tanımlamayla vergi kaçakçılığı vergi matrahını gizlemek, küçültmek, vergi hesaplarına ilişkin verileri yanlış kullanmak gibi yöntemlerle daha az vergi ödemeye denir (Yurtsever, 2005: 120). Yüksek oranlı vergiler, tahsil edilen vergilerin yerinde kullanılmaması, denetimin yetersizliği, vergi yasalarının karmaşıklığı, bilgisizlik, ekonomik kriz, adil rekabet ortamının oluşmaması gibi nedenler, mükelleflerin vergi kaçırmasının ya bahanesi olurlar ya da ya vergi kaçırma eyleminin oluşmasına uygun zemin hazırlarlar (Candan, 2004: 286). Vergi kaçakçılığının mali, ekonomik ve sosyal etkileri vardır. Mali etkisi devlet gelirlerinin azalmasıdır. Azalan kamu gelirleri nedeniyle kamu hizmetlerinin arz miktarı da azalır. Azalan geliri telafi etmek isteyen devlet, borçlanma ya da para basma yoluna gider. Bu da ekonomide enflasyona yol açar. Borçlanma ise gelecekteki vergilerin peşinen kullanılmasıdır. Vergi kaçakçılığı firmalar arasında rekabet eşitsizliğine yol açar. Kaynakların optimum dağılımına engel olur. Vergi adaletsizliğine sebep olur. Yaygın hale gelen vergi kaçakçılığı devlet otoritesinin zayıflamasına yol açar. Bu nedenle vergi kaçakçılığının azaltılması için etkin bir denetim uygulanmalıdır.

Vergiye karşı tepki olarak ortaya çıkan ve devlete ödenmeyerek hazinenin gelirlerinin azalmasına yol açan eylemlere literatürde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma adı verilir.

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı eylemlerde bulunarak yükümlülüklerini, eksik yerine getirmeleri ya da hiç yerine getirmemeleridir. Vergiden kaçınma ise, vergi borcunun doğumuna sebep olacak fiillerden kaçınarak, vergi matrahını yasal yollar içinde kalarak azaltmaya yönelik gayretlere verilen isimdir (Önal, 2011: 8).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı mali sonuçları aynı olan fakat hukuki sonuçları birbirinden farklı olan iki kavramdır. Çünkü kaçakçılık vergi yasalarına aykırı hareket ederek vergi ödememe veya daha az vergi ödeme çabası olup hukuki sonucu cezadır. Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek veya daha az vergi ödemek için kasten vergi kanunlarına aykırı fiillerde bulunulmasıdır. Vergi mükellefleri veya vergi sorumluları, yasaların vergilendirilmesini gerekli gördüğü gelir, harcama ve servet gibi konuların bir kısmını veya tamamını beyan etmeyerek gizlerlerse, verginin bir kısmını veya tamamını ödemekten kurtulurlar ve vergi kaçırmış olurlar. Bu yasal olmayan bir davranıştır.

1.2. Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Vergilerin kaçırılması, verginin ve vergi sisteminin doğmasından bu yana, toplumsal bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Başlangıçta vergi, kamu refahını artırmanın, gerekli hizmetleri sağlamanın ve serveti yeniden dağıtmanın adil bir yolu olarak tasarlanmıştır fakat zamanla yük haline gelmiştir.(Wentworth ve Rickel, 1985: 455). Vergi kaçakçılığının aşırı yükünü göz ardı etmek, genellikle bir verginin toplam aşırı yükünün hafife alınmasına yol açabilecektir (Yitzhaki, 1987: 123). Vergi kaçakçılığı sorununun doğası ve boyutu incelenecek olursa, vergi kaçakçılığı kararının altında yatan faktörlerin teorik ve ampirik araştırmalar ışığında ele alınması yararlı olabilecektir (Inman, 1986: 21). Etkili bir vergilendirme ve gelir idaresi sistemi, ulusal refahın iyileştirilmesine önemli bir katkı sağlar. Ancak vergi kaçakçılığı istenmeyen bir şekilde ciddi gelir kaybına neden olan ve vergi sisteminin etkinliğini büyük ölçüde azaltan bir olgudur. Vergi kaçakçılığı yanıltıcı bir kavramdır ve kasıtlı olarak ve yasa dışı yollarla bireylerin ödemekle yükümlü oldukları vergiyi kısmen ödemeleri veya hiç vergi ödememeleri durumu olarak tanımlanabilir (Lewis, 1982: 151). Oluşumunda çok sayıda faktör rol oynar.

Mükellefin devlete ve vergi ahlakına ilişkin algısını şekillendiren etik ve psikolojik faktörler vardır. Ekonomik ve finansal faktörler de dahil olmak üzere diğerleri, doğası gereği bireylerin gelir düzeyi, vergi sisteminin yapısı ve enflasyon oranı ile ilgilidir (Benk vd., 2015: 100). Ülkeler genelinde vergi kaçakçılığının; ekonomik özgürlük düzeyi, vergi kanunlarının etkinliği ve yüksek ahlaki değerler ile negatif ilişkili olduğu söylenebilir. (Dion vd., 2016: 33). Vergi kaçakçılığının kendi iç gruplarına adaletsiz olarak algılanan bir vergi sistemine

karşı bir sosyal protesto eylemi olma olasılığının dikkate alınması gerekir (Braithwaite, 2016: 43).

Vergi kayıp ve kaçaklarının büyüklüğü ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Ekonomik çalışmalarda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı genellikle ayırt edilmez. Her iki bileşeni de analiz etme açısından bakıldığında, vergi kaçırarak, vergi ödemekten kaçınmak için oldukça yasal bir strateji olarak daha geniş çapta kabul edildiğinden, vergiden kaçınmaya göre daha yüksek ahlaki maliyetlere neden olabilir (Torgler, 2007: 8). Devletler, güçlerini korumak, ihtiyaçlarını gidermek ve kamu hizmetlerini sağlamak için ihtiyaç duydukları gelirlerinin en önemlisi olan vergilerde kayıp ve kaçak olmasını ve bu gelirlerinin azalmasını istemezler. Vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi için vergi kayıp ve kaçığının nedenlerinin de çok iyi bilinmesi ve buna göre önlemler alınması gerekir. Literatür incelendiğinde vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinin çok çeşitli olduğu görülmüştür. Çok çeşitli olan bu nedenlerdeki bir sınıflandırma da “kişisel faktörler” ve “kişisel olmayan faktörler” olarak ele alınmıştır. Kişisel faktörler, mükelleflerin demografik özellikleri, devlete bağlılıkları, vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları ve vergilerin nasıl kullanıldığı şeklinde ele alınmıştır. Kişisel olmayan faktörler ise, vergi adaleti, vergi afları, vergilerin çokluğu, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi cezalarının ağırlık derecesi, vergi denetimleri, vergi oranları ve kayıt dışı ekonomi olarak sınıflandırılmıştır (Kutlar, 2021: 16-17). Yapılan çalışmaların birçoğunda vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri; hukuki nedenler, ekonomik ve mali nedenler, idari nedenler, siyasi ve sosyal nedenler ve muhasebe ve müşavirlik hizmetinden kaynaklanan nedenler olarak sınıflandırılmıştır. Aşağıda bu sınıflandırmaya göre vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri incelenecektir.

1.2.1. Hukuki Nedenler

Vergi kayıp ve kaçığına yol açan hukuki nedenler, vergi mevzuatının; mükellefler ve idare tarafından iyi anlaşılamaması, farklı yorumlanması, karmaşıklığı, hukuki boşluklara yer vermesi, ekonomik ve teknolojik gelişmelere anında intibak edememesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Vergi kanunlarının basit ve sade olmaması,
- Vergi kanunlarının çok sık değişmesi,
- Vergi sisteminden kaynaklanan sorunlar,
- Kanunların yapılması, uygulanması ve değiştirilmesi süreci,
- Cezaların caydırıcı olmaması,

- Peçeleme sözleşmeleri,
- Gider olarak kabul edilmeyen harcama kalemlerinin fazlalığı,
- Vergi konusunun kanunlarda yeterince açık kapsayıcı tanımlanmaması nedeniyle kanuni boşlukların oluşması,
- Vergi muafiyet ve istisnalarının sürekli genişleme eğilimi,
- Sürekli hale gelen vergi afları,

1.2.2. Mali ve Ekonomik Nedenler

Vergi kayıp ve kaçığına yol açan mali ve ekonomik nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kayıt dışı ekonomi,
- Vergi oranlarının yüksekliği,
- Vergi yükünün adil dağıtılamaması,
- Dolaylı - dolaysız vergilerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları,
- Uluslararası sistemde haksız vergi rekabetinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları,
- Muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği,
- Vergi Harcamaları,
- Enflasyon,

1.2.3. İdari Nedenler

İdari nedenler şöyle sıralanabilmektedir:

- Vergi idaresinin örgütlenme yapısından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları
- İdarenin vergi denetimi mekanizmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları

1.2.4. Siyasi ve Sosyal Nedenler

Siyasi ve sosyal nedenler şöyle sıralanabilmektedir:

- Siyasi değişimlerin etkisi ve özellikle seçim dönemlerinde siyasilerin oy kaygısıyla vergi cezalarının yumuşatılması veya uygulanacak yaptırımların ertelenmesi,
- Toplumda vergi ahlâkının ve bilincinin gelişmemesi,
- Verginin ikame, karar ve gelir etkisinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları,

1.2.5. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

Verginin ana tarafları olan mükellef ile devletin yanında mükellefin ödevlerini yerine getirmesinde yardımcı olan ve iradi olarak mükellefi temsil eden serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ile yeminli mali müşavirler (YMM), vergi kayıp ve kaçığının

önlenmesinde çok önemli bir role sahiptir. SMMM ve YMM'ler, vergi kaçakçılığının önlenmesinde, belge düzenine uyulmasının temininde ve sahte fatura kullanımına engel olunmasında önemli rol oynarlar (Kıldış, 2000: 8). Vergi kaçakçılığını sebep olan eylemler, genellikle işletmelerde muhasebe ortamında, belgelerin temini aşamasında ya da ticari belgelerin muhasebe sistemine kayıt edilmesi aşamasında meydana gelmektedir. Bu yüzden, meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken gerekli dikkat ve özeni göstermeleri, yasal ve ahlaki görevleridir. Mali Müşavirlerin vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olmasının en önemli nedenleri arasında; muhasebe kayıtlarını yaparken hatalı veya hileli işlem yapmaları gelmektedir.

Muhasebe hilelerine başvurmalarının temel nedeni, mükellefin vergi yükünü hafifletmek veya mükellefi vergi yükünden kurtarmak istemeleridir. Bu amaçla pek çok kanun dışı yol ve yöntem denenebilmektedir. Bu yol ve yöntemlere örnek olarak hileli satış ve alış işlemleri yapılması, peçeli satış, fatura usulsüzlükleri, kurulmamış firmalara satışlar, zararına satışlar, kayıt dışı alışlar, yüksek bedelle alışlar, gösterilebilir. İşletme giderlerinin fazla gösterilmesi amacıyla gerçekleşmeyen harcamalar için belge temin edilmesi durumu da sık karşılaşılan muhasebe hileleri arasında yer almaktadır. Kanunen kabul edilmeyen gider sayılan ve vergi matrahından indirilmemesi gereken özel giderlerin işletmeye aktarılması suretiyle vergi matrahının azaltılmaya çalışılması da bu kapsamda değerlendirilebilir. Muhasebe kayıt hataları, mali tablolarda veya muhasebe kayıtlarında yapılan, matematiksel yanlışlıklar ya da muhasebe standartlarının yanlış uygulanması veya uygulanmaması sonucu gerçek verilerin yanlış bildirimi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hataları ise, genellikle taksirli hareket ve eylemlerden kaynaklanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygun olmayan işlemlerdir (Yoruldu, 2019:38).

1.3. Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemede Rol Alan Aktörler

Verginin doğumundan tahsiline kadar geçen vergilendirme sürecinde birçok aktör rol oynar. Bunlara örnek olarak vergiyi ödeyen vergi mükellefi, vergiyi tahsil eden devlet, vergi sorumlusu, mükellefin ödevlerini yerine getiren meslek mensupları, vergilendirme sürecinde ve sonrasında rol alan değişik kademedeki kamu görevlileri sayılabilir. Bu aktörlerden denetim görevini ifa eden ve vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde etkisi olan iki aktör ayrıntılı olarak incelenecektir. Bunlardan ilki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler, ikincisi ise 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olarak yetkilendirilmiş vergi müfettişleridir.

1.3.1. Bağımsız Denetçiler

Bir denetçinin bağımsız denetim yapabilmesi için 3568 Sayılı Kanun'da sayılan SMMM ve YMM ünvanlarından birisine sahip olması gerekmekte olup ayrıca bu ünvanın yanında denetçilik için KGK tarafından belirlenen diğer şartlara da haiz olup “bağımsız denetçilik” belgesi alması ve KGK tarafından “Bağımsız Denetçi” ünvanı ile yetkilendirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçiler, firmaların bağımsız denetimlerini yaparak firmalarca hazırlanan finansal tabloların doğruluğu hakkında bilgi kullanıcılarına “makul güvence” vermektedirler. (Yoruldu, 2019: 229).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 26 Eylül 2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olup kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kamu kurumudur. Kurum, ülkemizdeki finansal raporlama ve bağımsız denetim sisteminin yüksek bir kalitede standartlaştırılarak güvenilirliğinin sağlanması yoluyla sermaye piyasasının ve ülke ekonomisinin güçlendirilmesi için düzenleme, denetleme ve gözetim faaliyetlerini yürütmektedir. Kurum Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Bağımsız Denetçilerin tescil ve yetkilendirilmesini de yapmaktadır.

Kurumun dört ana görevi bulunmaktadır. Bunlar;

1. Türkiye muhasebe standartlarını belirlemek.
2. Türkiye denetim standartlarını belirlemek.
3. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve denetlemek.
4. Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak.

Bağımsız denetçi olabilmenin ön koşulu, öncelikle SMMM ya da YMM olmaktır. SMMM ya da YMM olmanın genel şartları da, 3568 Sayılı Kanun'un 4. Maddesinde sayılmıştır;

- a) T.C. vatandaşı olmak
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Bunların yanında serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için kanunun 5 maddesinde sayılan aşağıdaki özel şartları da taşımak gerekir;

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yine Kanun'un 9. maddesinde ise, Yeminli Mali Müşavir olmanın şartları şu şekilde belirtilmiştir:

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

şartları aranır.

Ayrıca;

- Vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri,
- Bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri,
- Yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri;
- Serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri
- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri,

Serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler.

SMMM ya da YMM yetkisini almış bağımsız denetçilerin görevi, doğrudan vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmayı tespit etmek değil, mali tabloların bir bütün olarak Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS), muhasebe ilkelerine ve diğer mevzuatlara uygunluğunun değerlendirilerek, makul güvence ölçüsünde kamuoyuna duyurulmasıdır.

Bağımsız denetçi, doğrudan vergi kaybı ve kaçığını tespit etmek amacıyla olmasa da, mükellefler ya da diğer ifadeyle bağımsız denetimden geçecek firmalar, ortaya çıkması endişesiyle bağımsız denetçilerin olumsuz görüş içeren ya da görüş bildirmekten kaçınan rapor vermesinden çekinerek mali tablolarını mevzuatlara uygun hazırlayacaktır. Bu durum vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine olumlu katkı sağlayacaktır.

Tablo 1.1 Meslek Mensubiyetine Göre Yıllar İtibarıyla Kurul Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler

Yıllar	SMMM	YMM	TOPLAM
2013	4.124	1.376	5.500
2014	4.430	1.070	5.500
2015	3.383	443	3.826
2016	1.505	85	1.590
2017	1.146	44	1.190
2018	479	27	506
2019	486	24	510
2020	241	16	257
2021	221	21	242
2022	202	41	243
TOPLAM	16.216	3.147	19363

Kaynak: 2022 Yılı KGK faaliyet Raporu

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere KGK kurulduktan sonra hızla yetkilendirme faaliyetlerine başlamıştır. İlk yıllarda geçiş hükümlerinden faydalanan meslek mensupları yeterli mesleki deneyimi sağlamak koşuluyla (bu süre lisans eğitimi dahil 15 yıl) 31.12.2015

tarihine kadar sınavsız olarak bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiştir. Onun için 2016 yılından sonra yeni yetkilendirilen bağımsız denetçilerin sayısı azalmıştır ve yıllar itibariyle istikrarlı ve sabit düzeyde artış göstermektedir. Çünkü yılda iki kez bağımsız denetçilik sınavı yapılmakta ve sınavı kazanan meslek mensuplarının da yetkilendirilmesi için en az 2 yıllık bir staj süresini fiili olarak bir denetim firmasında yapmaları gerekmektedir. 2022 yılı sonu itibariyle yetkilendirilen toplam bağımsız denetçi sayısı 19.363 olup bunların 16.216 adedi SMMM ünvanı taşımakta iken kalan 3.147 adedi YMM ünvanına sahiptir. 2022 yılı sonu itibariyle TÜRMOB’a kayıtlı toplam YMM sayısı 5.012 (Serbest çalışan YMM sayısı 2.945 bağımlı çalışan YMM sayısı 2.067) ve SMMM sayısı ise 121.246’dır. (Serbest çalışan SMMM sayısı 55.224 bağımlı çalışan SMMM sayısı 66.022). Bu verilere göre SMMM’lerin % 13,37 si aynı zamanda Bağımsız Denetçi ruhsatına sahipken YMM’lerin % 62,79’u Aaynı zamanda Bağımsız Denetçi ruhsatına sahiptir. (TÜRMOB 2022 Yılı Faaliyet Raporu s.32)

1.3.2. Vergi Müfettişleri

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi gerekir. Bunun tespiti içinde vergi incelemesi ve denetimi şarttır. Vergi denetiminin sahadaki uygulayıcısı ve vergi inceleme yetkisine haiz denetim elemanlarının Türkiye’deki unvan karşılığı “Vergi Müfettişi” dir. Vergi müfettişleri, bağımsız denetçilerden farklı olarak, doğrudan devletin haklarını korumayı ve vergi kayıp ve kaçığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Vergi Müfettişleri Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yaparlar. Ülkemizde VDK (Vergi Denetim Kurulu) Başkanlığı 10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete ile yayınlanan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile kurulmuştur. VDK Başkanlığı kurulana kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda denetim ve inceleme yetkisine haiz dört farklı unvanla görevlendirilmiş denetim elemanları görev yapmaktaydı.

1. Hesap Uzmanı
2. Maliye Müfettişi
3. Gelirler Kontrolörü
4. Vergi Denetmeni

Bu unvanlar, VDK Başkanlığının kurulmasıyla kaldırılmış ve bunların yerine ortak bir unvan olarak “Vergi Müfettişi” unvanı ihdas edilmiştir. Bu kadrolarda görev yapanlar da vergi müfettişi kadrolarına atanarak görevlerini ifa etmeye devam etmişlerdir.

Vergi Müfettişi olabilmek için, ilk şart en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olmaktır. Bu bölümlerden mezun olanların ayrıca vergi müfettiş yardımcılığı sınavının yapıldığı tarih itibarıyla otuzbeş yaşını doldurmamış olması gerekir. Bu şartlara haiz olup yapılan sınavını kazananlar, Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanır.

Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmışbeş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

Yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar.

Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesi, grup başkanlarının Vergi Müfettişlerinin iş performansına ilişkin değerlendirmeleri, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeler, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeler, lisansüstü eğitim düzeyleri ve benzeri kriterler esas alınarak oluşturulur. Vergi Müfettişlerinin performans değerlendirmesi takvim yılı itibarıyla yapılır.

Vergi müfettişlerinin görevleri, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (VDKY)'nin 36. Maddesinde sayılmıştır. Yönetmeliğe göre vergi müfettişlerinin görevleri özetle aşağıdaki gibidir;

- VUK ve diğer vergi kanunlar kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Hazine ve Maliye Bakanı tarafından VDK Başkanlığına tevdi edilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.

- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına Mali mevzuat ve mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini bildirmek.
- Başkanlıkça görevlendirilmeleri durumunda görevlendirilen konularda bilimsel araştırma ve etütler yapmak.
- Başkanlıkça görevlendirilmeleri durumunda Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda eğitimlerine destek olmak.
- Refakat ettikleri Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak,
- Refakat ettikleri Vergi Müfettiş Yardımcıları hakkındaki değerlendirmelerini (liyakat, temsil, çalışma azmi gibi) Başkanlığa bildirmek.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Tablo 1.2 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Müfettişleri Kadro Durumu

Yıllar	2022 Yılı			2021 Yılı			2020 Yılı			2019 Yılı			2018 Yılı		
Ünvan	Toplam	Dolu	Boş	Toplam	Dolu	Boş	Toplam	Dolu	Boş	Toplam	Dolu	Boş	Toplam	Dolu	Boş
Vergi Baş Müfettişi	3.055	2.096	959	1.889	1.164	725	1.889	203	1.686	1.889	205	1.684	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	10.656	4.679	5.977	11.132	5.581	5.544	11.132	6.053	5.079	8.189	4.260	3.929	6.494	2.822	3.672
Vergi Müfettiş Yrd.	1.527	673	854	2.217	981	1.236	2.217	1.691	526	5.160	3.677	1.483	6.855	5.220	1.635
TOPLAM	15.238	7.448	7.790	15.238	7.726	7.505	15.238	7.947	7.291	15.238	8.142	7.096	15.238	8.262	6.976

Kaynak: VDK Başkanlığının 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 Yılları faaliyet raporlarından oluşturulmuştur.

Tablo 2 incelendiğinde Başkanlık bünyesinde çalışan vergi müfettişlerinin sayısının son 5 yıl içinde azaldığı boş kadro sayısının ise arttığı görülmektedir. 2018 yılında Başkanlık bünyesinde çalışan toplam vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve müfettiş yardımcısı sayısı 8.262 iken bu sayı 2022 yılı sonunda sürekli olarak azalarak 7.448'e düşmüştür. Bu dönemde faal mükellef sayısı toplamı 2018 yılında 11.296.990 iken 2022 yılında ise bu sayı 14.050.117'ye yükselmiştir. (Kaynak GİB Faaliyet Raporları 5 yıllık). Çalışmamızın 3. bölümünde vergi müfettişleriyle yapılan saha çalışmasında anket sonuçlarının analizi bu durumun neden kaynaklandığına ve etkilerinin neler olabileceğine dair bize fikir vermektedir. Ankette sorulan sorulara; vergi müfettişlerinin ekonomik ve sosyal haklarının kötüleştiğini,

gelir düzeylerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçları sağlamaktan uzak olduğu yönünde cevap vermektedirler. Ayrıca istifa edip özel sektörde YMM veya Bağımsız denetçi olarak çalışmak istedikleri yönünde de cevaplar vermektedirler. Bu durumda yetişmiş kalifiye elemanı elinde tutamayan VDK'nun etkinliğinin azalacağı, nitelikli vergi denetim elemanlarının azalmasının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele de zaafiyete yol açacağı, ayrıca bu dönemde vergi mükellef sayısının da artmasının vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçağını önlemede etkisini azaltacağı açıktır.

1.4. Uluslararası Kuruluşların, Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi Çalışmaları

Son yüzyılda, ekonomik işlemlerin ve ticaretin sınır tanımaması, ülkelerin ekonomik işbirliği için çok taraflı kuruluşlara üye olma çabaları, KEİ (Karadeniz Ekonomik İşbirliği), AB (Avrupa Birliği) gibi, çok uluslu şirketlerin sayısının dünya genelinde artması, e- ticaretin, kripto para kullanımının artması gibi gelişmeler vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele etmede devletlerin gücünü zayıflatmıştır. Bu nedenle devletler vergi gelirlerinin aşınmasını önleyebilmek için birbirleriyle ve diğer devletlerle işbirliği yapmak mecburiyetindedirler. Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelenin bu yönüne de dikkat çekmek için bu bölümde OECD, IMF ve AB'nin bu konudaki çalışmalarına kısaca değinilecektir.

1.4.1. OECD

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (The Organisation for Economic Co-operation and Development- OECD), ekonomik büyüme ve istikrar, teknoloji, ticaret ve yatırım sorunlarına işbirliği kurarak çözüm getirmek üzere çalışan, 30 Eylül 1961'de kurulmuş, uluslararası bir kuruluştur. Bu amaçları yerine getirmek için, uluslararası vergi kaçakçılığıyla mücadele etmektedir.

Uluslararası vergi sisteminde adaletin sağlanmasında oynadığı kilit rol önemlidir. Ulus devletlerin vergi sistemlerini tasarlama biçimleri, kaynakların ve servetin toplumlar içinde ve toplumlar arasında paylaşımını etkilemektedir. Bugüne kadar zengin ülkeler, küresel ekonomiden haklı olarak hak ettiklerinden daha fazlasını talep etmelerine izin veren vergi politikası tasarımı ve koordinasyon seçimleri yapmışlardır (Christians ve Apeldoorn, 2021: 1).

Ulusal vergi makamları, çok uluslu firmaların ülkeye özgü vergi yükümlülüklerini, bir veya daha fazla onaylı transfer fiyatlandırma metodolojisi uygulayarak bireysel olarak belirler. Bu metodolojiler, nadiren ampirik olarak geçerli olan piyasa yapısı ve firma davranışı hakkında temel varsayımlar üzerine kuruludur. Ayrıca, çoğunlukla, şu anda moda olan transfer fiyatlandırması metodolojileri, dünya ekonomisinde baskın bir faktör haline gelmeden, özel sermaye fonları finans ve emtia piyasalarını dönüştürmeden önce

geliştirilmiştir. Bu nedenlerden dolayı, çok uluslu şirketler, tek tek ülkelerdeki vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde tahmin edemezler ve çifte vergilendirme riskiyle karşı karşıya kalırlar. Bu bağlamda, transfer fiyatlandırması genellikle çok uluslu şirketlerin karşılaştığı en önemli vergi sorunu olarak tanımlanır. Vergi makamlarının sıklıkla incelediği şirketler arası işlem türlerinin açıklanması, mevcut düzenleyici rejim kapsamında bu tür işlemlerin nasıl analiz edilmesi gerektiğinin ayrıntılı bir şekilde ortaya konulması, transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının sıklığının ve uyum maliyetlerinin önemli ölçüde azaltılabilecek bir dizi önlemlerin alınması büyük önem arz etmektedir (King, 2009: 1). Kontrollü işlemlerden önce, belirli bir süre boyunca bu işlemler için transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi için uygun bir dizi kriter belirleyen bir anlaşma düzenlenebilir. Peşin Fiyatlandırma Düzenlemesi (Advance Pricing Arrangement-APA), bir vergi idaresi ve bir vergi mükellefini içeren tek taraflı veya iki veya daha fazla vergi idaresinin mutabakatını içeren çok taraflı olabilir (OECD, 2022: 19). Tek taraflı APA'lar sorunu gibi, üye ülkeler arasında tam çözüm ve anlaşma için daha fazla deneyim gerektiren APA'ların biçimi ve kapsamı ile ilgili devam eden bazı sorunlar vardır. Mali İşler Komitesi (CFA), APA'ların herhangi bir genişletilmiş kullanımını dikkatle izlemeyi ve bunları kullanmayı seçen ülkeler arasında uygulamada daha fazla tutarlılığı teşvik etmeyi amaçlamaktadır (OECD, 2022: 223).

Transfer fiyatlandırması denetimleri, hem çokuluslu şirketler hem de vergi idareleri için külfetli ve idari açıdan maliyetli hale gelmiştir. Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzunun (Kılavuz) 2010 versiyonu, transfer fiyatlandırması denetim karmaşıklığının çoğunu hafifletebilir denetim prosedürlerini önermektedir. Bu hükümler uygulanırsa, vergi idarelerinin büyük işlem sınıfları için potansiyel olarak önemli transfer fiyatlandırması ihtilaflarını çözmek için birbirleriyle anlaşmalar yapmalarını sağlayacaktır. Çok uluslu şirketler, uygulanabilir denetime dayalı bu potansiyel hükümlerin uygulanmasının çifte vergilendirme risklerini önleyeceğini veya ortadan kaldıracığını görebilir, ancak bu yaklaşım, bu büyük işlem sınıfları için vergi cenneti faydalarını engelleyecektir (Feinschreiber ve Kent, 2012: 215).

Transfer fiyatlandırması uygulayıcıları, ilkelerin analitik bir boşluk yarattığını düşünerek, her ülkenin vergi idaresinin iki taraflı bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulaması durumunda ortaya çıkabilecek koordinasyon sorunlarını ele alabilirler.

Bu analitik boşluğu ele alırken,

- Bir ülkedeki vergi idaresinin başka bir ülkedeki vergi idaresi ile koordinasyonu,

- Her iki işletmenin birleşik kârlarında (bölünecek kârlar) oluşan kâr (veya zarar) miktarının belirlenmesi,
- Ardından, birleştirilmiş karların (veya zararları) ekonomik olarak geçerli bir temelde tahsis edilmesi,
- Ve devamında, birleştirilmiş karlara bir veya daha fazla karşılıklı olarak kabul edilebilir tahsis anahtarı uygulanmasını takip ederek gerçekleştirebilirler.

Transfer fiyatlandırması piyasa güçlerini ve emsallere uygunluk ilkesini yansıtmadığında, ilişkili işletmelerin vergi yükümlülükleri ve ev sahibi ülkenin vergi gelirleri bozulabilir. Bu nedenle, OECD üyesi ülkeler, vergi amaçlarıyla ilgili olarak, bu tür çarpıklıkları düzeltmek ve böylece emsallere uygunluk ilkesinin karşılanmasını sağlamak için, ilişkili işletmelerin kârlarının gerektiği şekilde ayarlanabileceğini kabul etmişlerdir. OECD üyesi ülkeler, karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir işlemlerde bağımsız işletmeler arasında bulmayı isteyecekleri ticari ve finansal ilişkilerin koşullarının oluşturulmasıyla uygun bir düzenlemenin sağlandığını düşünmektedir (OECD, 2022: 30).

Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs – CFA), Vergi Suçları ve Diğer Suçlara İlişkin Görev Gücü (Task Force on Tax Crimes and Other Crimes - TFTC) aracılığıyla on yıldan beri vergi suçlarıyla mücadele üzerinde çalışmaktadır. CFA tarafından Kasım 2017'de onaylanan ve Haziran 2021'de revize edilen On Küresel İlke, vergi suçlarıyla mücadeleye yönelik ilk kapsamlı standart olmuştur. Vergi suçlarını verimli ve etkili bir şekilde önlemek, tespit etmek, soruşturmak ve kovuşturmak ve bu suçlardan elde edilen gelirleri geri almak için on ilke ortaya konmuştur. 2017'den bu yana On Küresel İlke, OECD' nin vergi suçları konusundaki çalışmalarının temel bir unsuru haline gelmiştir ve OECD Oslo Diyaloğu' nun yasa dışı finansal akışlarla mücadeleye yönelik üç sütununa odaklanmıştır: standart belirleme; kapasite geliştirme; son olarak da değerlendirme ve etki ölçümü (OECD, 2021).

Mali İşler Komitesi (CFA), vergi ve beyaz yakalı suçlara izin veren profesyonellerle mücadele etmek ve varlıkların geri kazanılmasında uluslararası işbirliğini teşvik etmek amacıyla 2021'de On Küresel İlke'yi güncellemiştir. Bunlar ana başlıklar altında şöyle sıralanmaktadır (OECD, 2021):

İlke 1: Vergi suçlarının suç sayılmasını sağlamak

İlke 2: Vergi suçlarını ele almak için etkili bir strateji geliştirmek

İlke 3: Yeterli soruşturma yetkilerine sahip olmak

İlke 4: Varlıkları dondurma, varlıklara el koyma ve müsadere etme konusunda etkin yetkilere sahip olmak

İlke 5: Tanımlanmış sorumluluklara sahip bir organizasyon yapısı oluşturmak

İlke 6: Vergi suçu soruşturması için yeterli kaynakları sağlamak

İlke 7: Vergi suçlarını kara para aklama için öncül suç haline getirmek

İlke 8: Ulusal kurumlar arası işbirliği için etkili bir çerçeveye sahip olmak

İlke 9: Uluslararası işbirliği mekanizmalarının mevcut olduğundan emin olmak

İlke 10: Şüphelilerin haklarını koruma ve adil yargılanma sağlamak,

OECD, özellikle vergi kayıp ve kaçakıyla mücadelede transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yöntemiyle vergi gelirlerinin aşınmasının önlenmesi için çalışmalar yürütmektedir. Ayrıca çok uluslu şirketlerin çifte vergiden korunması, vergi adaletinin tesisi, vergi erozyonuna yol açacak durumların ortadan kaldırılması gibi konularda gereken önlemlerin alınabilmesine katkı sağlamak amacıyla küresel ilkeler oluşması için çaba sarf etmektedir.

1.4.2. IMF

Uluslararası Para Fonu (IMF), küresel finansal düzeni takip etmek, borsa, döviz kurları,, ödeme planları gibi konularda denetim ve organizasyon yapmak, teknik ve finansal destek sağlamak gibi amaçları gerçekleştirmek için 1944 yılında kurulan 1947 de fiilen çalışmaya başlayan uluslararası bir kuruluştur. IMF, .Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler (BM) ve Dünya Bankası işbirliğiyle, 2016'da vergilendirme konusundaki sorunları çözmek için "Vergide İşbirliği Platformu" adlı yeni bir platform oluşturdu. Uluslararası Vergi İşbirliği Platformunun Kurulması ve Vergi İşbirliği Çevresinin Genişletilmesi, vergi tahsilatının ve yönetiminin geriye dönük uygulamaları, bazı ülkelerde ciddi vergi matrahı erozyonunun önlenmesini sağlamıştır. Tüm ülkeler, bilişim inşası yoluyla vergi toplama ve yönetim yeteneklerini geliştirmektedirler. Ayrıca, uluslararası vergi işbirliğine daha fazla önem vererek uluslararası vergi kurallarını yeniden yapılandırabilirler. Son yıllarda, uluslararası vergi reformu ve vergi idaresi kapasitesinin inşası, G20 Zirvesi bültenlerinin önemli bir parçası haline gelmiştir. Vergi işbirliği platformunun ilk küresel toplantısı 14-16 Şubat 2018 tarihlerinde Birleşmiş Milletler genel merkezinde gerçekleştirilmiştir. Toplantının konuları arasında vergi tahsilat ve yönetim kabiliyetlerinin geliştirilmesi ve vergi işbirliği yer almıştır. Vergide İşbirliği Platformu (Platform for Collaboration on Tax-PCT)' nun kurulması, vergi idaresi kapasitesi geliştirme alanında dört büyük uluslararası kuruluş (IMF, OECD, BM ve DB) arasındaki pratik işbirliğinin derinleşmesine işaret etmektedir (Jiao ve Xue, 2018: 105).

IMF politikalarıyla gelişmiş ülkeler, AGÜ' leri (az gelişmiş ülkeler) uluslararası işbölümünün bir parçası haline getirmeye zorlamaktadırlar. Bunu yaparak azalan kar oranlarını arttırmayı amaçlamaktadırlar. Bunu yapabilmek için gelişmiş ülkeler, AGÜ' lerin IMF politikalarını kabul etme karşılığında finansman problemleri hallederler.. Eğer AGÜ' ler tekstil, giyim eşyası, elektrik ve elektronik malzeme, çelik, otomobil, petro kimya gibi teknolojisi standartlaşmış ürünlerde uzmanlaşırlarsa, ucuz hammadde ve işgücü maliyetleri dolayısıyla bu ürünleri çok ucuza üretebilirler. Gelişmiş ülkeler de bu ürünleri ithal ederek maliyetlerini düşürebilir ve kar oranlarını arttırabilirler. Kapitalist küreselleşme nedeniyle, uluslararası ticaret azalmış, pazar küçülmüş, satın alma gücü düşerek sermaye artışı ve birikimi azalmış bu da dünya genelinde kapitalist kar oranlarının düşmesine, resesyonlara, fakirliğin yaygınlaşmasına, emek-sermaye çatışmalarının şiddetlenmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda karlılıktaki azalmalar, kapitalistleri üretmek yerine spekülasyon alanlara veya finans oyunları ile para kazanmaya yönlendirmiştir. Bu durumda finans sisteminin hantallaşmasına neden olmuştur. Kapitalizmin finans sektörü de üretim yapan firmalar gibi karlarını maksimize etmeyi amaçlamaktadırlar. Bu durum ve kapitalist kurumların gelişimi, fiziki sermaye birikimi ile beraber olduğunda, sistemin işlerliği açısından sorun olmaz. Ancak finansal karlılık, üretken fiziki sermayenin karlılığının önüne geçtiğinde sistem için problemler başlar (Çelik, 2007: 7). Vergi toplama ve yönetim kapasitesinin oluşturulması, vergilendirme sisteminin iyileştirilmesi gelişmekte olan ülkelerin odak noktasıdır. Gelişmekte olan ülkeler, vergi gelişimi için çeşitlendirilmiş vergi idaresi kapasite geliştirme planları yürütmüştür (Jiao ve Xue, 2018: 106). Vergi işbirliğine yönelik farklı yasal kaynakların çokluğu göz önüne alındığında, şu anda vergi idari işbirliğine yönelik farklı yasal yetki kaynaklarında bazı karışıklıklar ve örtüşmeler mevcuttur (Brauner ve Stewart, 2013: 337). Yerel Kaynak Seferberliği-DRM (Domestic Resource Mobilisation), vergilerin ve diğer gelirlerin devlet hazinelerine akışının artırılması gibi iddialı Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine ulaşmanın anahtarıdır. Gelir eşitsizliklerini azaltmayı, kapsayıcılığı arttırmayı ve daha iyi sağlık gibi kamu mallarını teşvik etmeyi amaçlayan vergi reformlarını destekler. DRM' ye ulaşmak için birincil strateji, IMF ve diğer IO (International Organization) ' larla işbirliğine dayalı çalışmayı içerir. Örneğin Banka, IMF ile Vergi İşbirliği Platformu (Platform for Collaboration on Tax-PCT) oluşturma çabalarının merkezinde yer almıştır. Nisan 2016'da başlatılan Uluslararası Organizasyon üyeleri arasında Dünya Bankası, IMF, BM ve OECD bulunmaktadır. PCT, varoluş nedenini açıklarken, Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (Sustainable Development Goals- SDG)' ne ulaşılması uyarınca vergi adaletini ve verimliliği en üst düzeye çıkarmak için gerekli olduğu şekilde Uluslararası Organizasyonların

koordinasyonu temalarına odaklanır. Çeşitli PCT belgeleri ve seminerlerinde tutarlı bir tema, nihai olarak orta vadeli bir ülke katılımı stratejisinin ve vergi reformuna girdinin gelir seferberliği için temel olduğunu vurgular. PCT' nin belirtilen hedefleri şunların üretimini içerir: ortak çıktılar, standart oluşturma, kapasite oluşturma ve teknik yardım arasındaki etkileşimleri güçlendirme ve bilgi paylaşımıdır. Fon ve Dünya Bankası programlarının, özellikle kapasite geliştirme ve vergi reformuna bağlı olanların, ileriye dönük olarak bu yaklaşımı benimsemesini beklenebilir (Hampson vd., 2020: 342). Vergi reformu çabalarının hızı, OECD ülkelerinin 2007'deki Kuzey Atlantik mali ve ekonomik krizinin ardından şirketlere adil bir vergi payı ödemeye daha acil ihtiyaç duymalarının ardından hızlandı. Ülkeler arasında vergilendirme haklarının dağılımına hâkim olan OECD normları, şirketlerin gelişmekte olan ülkeleri vergiden kaçınmak ve vergi kaçırmak için kullanmasını mümkün kıldı. Eylemlerinde OECD ve Üye Devletler, reform gündeminin tasarısını ve eylemlerini yönetmek ve kontrol etmek için güçlü bir tercihin sinyalini verdiler. Sık sık dile getirilen bir argüman, zengin ülkelerin sözde gelişmekte olan ülkelerin vergi sorunlarını çözmek için daha fazla teknik uzmanlığa sahip olduğudur. Bu bağlamda, vergi işbirliği, vergi performansının ve dâhil olan tüm tarafların acenteliğinin eski haline getirilmesi sürecinde reform yapmaktan ziyade, kapasite geliştirme ve OECD standartlarının uygulanması ile ilgilidir (Montes ve Rangaprasad, 2018: 1). Uluslararası verginin kurumsal yönetişiminde reform ihtiyacı giderek daha belirgin hale geldi. Adil ve etkili vergi sistemlerinin oluşturulması, dünyanın dört bir yanındaki devletlerin merkezi bir kaygısıdır ve vatandaşları için siyasi gündemin üst sıralarında yer almaktadır. Günümüzün küreselleşmiş dünyasında bu, uluslararası koordinasyon ve işbirliği için güçlü bir kurumsal çerçeve gerektirir ve bu çerçeveler olmadan ulusal egemenlik boşlukta kalır (Chowdhary vd., 2021: 9).

1.4.3. AB

Avrupa'da 18. yüzyılda başlayan birleşme hareketleri, 1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla resmi bir hüviyet kazanmış, daha sonra küreselleşme hareketlerinin 1970'li yıllarda yayılmasıyla Topluluk üyesi ülkelerin yasa ve uygulamaları hızlı bir değişim içine girmiş, Avrupa Ekonomik Topluluğu 1993 yılında üye ülkelerin Maastrich Anlaşmasını yürürlüğe sokup imzalamalarıyla AB'ne dönüşmüştür. AB'nin ortak politikası üye ülkeler arasında malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının sağlandığı ortak bir pazarın, ekonomik ve parasal bir birliğin kurulmasıdır. Bu sayede topluluğun ekonomik faaliyetlerinin uyumlu ve dengeli olması, yüksek seviyede istihdamın sağlanmasına ve üye ülkelerin gelir ve refahlarının artmasına katkı sağlayacaktır

(Kıraç ve İlhan:2010:191). Ekonomik entegrasyon vergi ile ilgili uyumlaştırmayı da zorunlu kılar. Avrupa’da vergilendirme, bilim adamları, araştırmacılar ve hukuk, ekonomi ve kamu politikaları uygulayıcıları için dinamik, rekabetçi ve çok disiplinli bir ilgi alanı olarak bilinir. Genel olarak küresel düzeyde ve özellikle AB’deki vergilendirme eğilimlerine ilişkin mevcut araştırma, vergiden kaçınmayı sınırlandırmak/ortadan kaldırmak için egemenlik ve vergilendirme yöntemleri arasındaki bağlantıdan kaynaklanan kısıtlamaların üstesinden gelmenin gerçek yollarını belirlemeyi amaçlamaktadır. Faiz indirimi, çıkış vergisi, genel bir suiistimal önleme kuralı, kontrollü yabancı şirket kuralları, uyumsuzluklarla mücadele kuralları gibi matrah erozyonunu ve kar aktarımını sınırlamak için gerekli zorunlu kurallar analiz edilir. Toplumların mihenk taşı olan vergi sistemleri, politikaya olduğu kadar yaptırımlara da bağlıdır. Geliri ve kısa vadeli verimliliği maksimize etmeye öncelik veren vergilerin seçici uygulaması, genel vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve adaletini olumsuz bir şekilde etkiler ise, bu durum sistemlerin uzun vadeli verimliliğinde bir düşüşe neden olur ve bu da toplumların dayandığı temel değerlerden birini yavaş yavaş aşındırarak hukukun üstünlüğünü önemli ölçüde zedeleyebilir. Vergi sistemlerinin evrimindeki bu durum, uluslararası vergilendirmeyi düzenleyen anayasal bir modeli ilerletmek için gerekli düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılabilir (Tofan, 2022: 14).

Avrupa Birliği’nin kuruluşundan bu yana temel hedefi, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir “Tek Pazar” yaratılması olmuştur. Tek Pazar’ın yanı sıra 2001 yılında belirlenen Lizbon Stratejisi ile daha büyük bir hedef ortaya konmuştur. Bu hedef 2010 yılına kadar Avrupa Birliği’nin dünyada rekabet gücü en yüksek, dinamik güçlü bir ekonomik nitelik kazanarak daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir büyüme elde etmesidir. Ancak üye devletlerin hem farklı vergi sistemlerinin bulunması hem de söz konusu vergi sistemlerine karşı farklı koruma metotlarına gidilmiş olması, hedeflerin gerçekleştirilmesi için önemli bir engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla birlik içerisinde tam manasıyla malların, sermayenin ve iş gücünün ortak dolaşımı ile beraber, ekonomik bütünlüğün sağlanması için hem vergi uyumlaştırılmasının hem de birliğin bütçesinin korunması ışığında vergi kaçakçılığı gibi mali suçlarla mücadelede birbiri ile uyumlu yasal düzenlemelerin yapılması zorunlu görülmektedir. Bu minvalde AB’nin birlik öncesinde ve birlik sonrasında üye devletlere vergi uyumlaştırması ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede mevzuatta nasıl düzenlemelere gidilmesi gerektiği ile ilgili yol göstermesi son derece doğaldır. AB bunu yaparken aynı zamanda topluluğun bütçesini korumak için de adım atmaktadır. Gerçekten incelendiğinde önceleri AT sonraları AB bütçesi; gelir ve gider kalemlerinden oluşan, ulusal bütçe benzeri

bir yapı sergilemekte, bu açıdan da tıpkı ulusal bütçeler gibi hileli hareketlerle kötüye kullanılmaya açık durumda bulunmaktadır. Bu yüzden birlik, belli çalışmalar ile üye devletlere birbirleriyle uyumlu bir şekilde vergi kaçakçılığı gibi mali suçlara karşı nasıl yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiğini gösterirken, aynı zamanda birliğin mali menfaatlerini koruma altına almaktadır (Eke ve Demirdal, t.y.: 188).

AB üye devletlerinin vergilendirme konusundaki egemenliği birincil düzenleme tarafından garanti altına alınsa da, topluluk hukukunun gelişimi ve Avrupa entegrasyonu, maliye politikalarının uygulanması alanında hukukun üstünlüğü için sıkı bir bağlantı oluşturulmuştur. Avrupa devletleri arasındaki işbirliği, beyan edilen ekonomik amaçların galip geldiği başlangıçtan bugüne entegrasyonun gerçek durumuna kadar öngörülemeyen bir şekilde gelişti. AB Üye Devletlerinin iç ilişkilerinin düzenlenmesinde vergilendirme, piyasa düzenlemesiyle doğrudan bağlantılı olarak önemli bir rol oynamıştır. Vergileme, ekonomi üzerinde olumlu ya da olumsuz bir etki yaratabilir ve mekanizmaları olumlu ya da olumsuz yönde düzenlenebilir. “Pozitif vergilendirme”, mali egemenliğin ulusal devletlerden kısmi olarak devredilmesinin bir sonucu olarak, Avrupa Birliği kurumlarının Birlik içinde uygulanabilir bir vergi sistemini bağımsız olarak düzenleyebilmesini ifade eder. Yürürlükteki mevzuat aktif, meşru ve belirli yükümlülükler ve izlenecek prosedür oluşturabilecek durumda olduğunda kullanılan “pozitif vergilendirme” nin aksine, “negatif vergilendirme” halen AB üyesi olan başka bir devletin mali egemenliğini sınırlamak anlamına gelebilir. Tek pazarın işleyişini sağlamak için vergilerin ayarlanması, negatif entegrasyon yoluyla gerçekleşmiştir. Pozitif uluslar üstü vergi kuralları oluşturmak yerine, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ve Konsey, ulusal düzenleyici emirlerden çıkarılacak olan belirli vergi düzenlemelerini ara sıra yasaklamıştır (Tofan, 2022: 35-36).

AB’nde kayıt dışı ekonominin ulaştığı ciddi boyutlar, başta AB Parlamentosu, AB Konseyi ve AB Vergi Komisyonunu, konu üzerinde acil önlemler almak üzere harekete geçirmiştir. 2012 yılı Mart ayında, AB’ye üye 27 ülkenin devlet başkanı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya karşı mücadeleyi arttırmak için fikirler ve çözümler geliştirmek adına bir komisyon talebinde bulunmuştur. Bunun sonucunda, 2 Mart 2012’de Avrupa Konseyi, Vergi Komisyonu’nun acilen, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi geliştirecek yol ve yöntemler üzerinde çalışması gerektiğini kabul etmiş ve AB Parlamentosu da bu alanda acil bir eylem planına ihtiyaç duyulduğunu ortaya koyan bir karar almıştır (Acuner, 2013: 189-190).

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARI

Antropologlar, denetimin M.Ö. 3000 yıllarına kadar geçmişe uzandığını, Babiller döneminde denetime ilişkin belge ve kayıtlar olduğunu ifade etmişlerdir. Denetçi deyimini Latince “audire-dinlemek” sözcüğünden gelmektedir. Çünkü eski dönemde denetçiler raporlarını sözlü olarak krallara ve yetkililere sunmuşlardır. M.Ö. 522-486 yıllarında Perslerde Kral Darius’un sözlü raporlama yapan denetçileri bulunmaktaydı. Eski Mısır, Çin ve eski Yunan’da da denetçilere rastlanmaktadır. Denetçi kelimesi Avrupa’da 13. Yüzyılda kullanılmaya başlamış, Milano, Venedik gibi İtalyan ticaret merkezlerinde denetim mesleğine ve bu mesleği icra eden kişilere yani denetçilere rastlanmıştır. Modern anlamda denetim ise Sanayi Devrimi ile ortaya çıkmıştır.

Bağımsız denetimin ilk ortaya çıktığı ülkelerden birisi İngiltere’dir. İngiltere’de 1880 yılında denetim alanında İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü kurulmuştur. İngiltere’den sonra denetim ve denetçilik mesleğinin en eskiye dayandığı ülke Almanya’dır. Almanya da denetim kavramı ve mesleği 20.yüzyılın hemen başında ortaya çıkmıştır. Amerika da ise 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiş ve halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetimi zorunlu hale getirilmiştir. (Sağlam vd., 2022: 19-21)

Devletler, varlıklarını sürdürebilmek ve temel görevlerini yapabilmek için gelire ihtiyaç duyarlar ve bu gelirlerinin en önemlisi de vergilerdir. Devletin geçmişinin en ilkel şekliyle insanoğlunun toplu olarak yaşamaya başladığı ilk çağlara dayanması vergi kavramının da çok eski dönemlerde ortaya çıktığının göstergesidir. Vergi denetiminin geçmişi ve ortaya çıkışı da çok eski dönemlere uzanmaktadır. Mısır, Roma ve Yunan gibi eski medeniyetlere ait tabletlerde ve bu medeniyetlere ait antik şehir kalıntılarındaki yazıtlarda kamu harcamalarının denetiminin ilişkin kayıtlar bulunmuştur. (Yılmaz, 2019: 23) Bu bölümde vergi müfettişleri ve bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçağının önlenmesindeki rolü ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye özelinde incelenecektir.

2.1. Gelişmiş Bazı Ülkelerde Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu ve Önlenmesindeki Aktörler ve Etkileri

Kamu hizmetlerinin ve altyapısının sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyüme için kilit bir faktördür (Fuest ve Riedel, 2009: 1). Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi çalışmaları

ve bu alanda yapılan düzenlemeler, hem ticari işletmelerin hem de ulusal ekonominin performansını etkileyen karmaşık bir konudur. Vergiden kaçınma veya kaçakçılık, tam olarak ölçülmesi zor olsa da, tüm toplumlarda yaygın bir sorundur. Birçok Batı ülkesinde, hukukta vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasında bir ayrım yapılmıştır. Vergiden kaçınma genellikle yasal olarak kabul edilirken, vergi kaçırma yasa dışıdır ve hukuki veya cezai yaptırımlara tabidir. Kaçınma, yanlış beyan ve gizleme ile karakterizedir. Kasıtlı olarak gelirlerin olduğundan az gösterilmesi veya giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi, faturaların düzenlenmesi ve vergi muafiyetleri için yanlış iddialarda bulunulmasını içerir. Öte yandan kaçınma, vergiden kaçmak için vergi cennetleri de dâhil olmak üzere farklı ülkeler arasındaki kanunları ve yargı boşluklarını kullanır. Vergiden kaçınmanın, şirket varlıklarının korunmasında şirket yönetiminin meşru bir sorumluluğu olduğu iddia edilebilir. Sonuç olarak, vergiden kaçınmayı başaranlar, vergi boşluklarını keşfetmek ve yaratıcı hukuk mühendisliği yoluyla mevcut kapsamalarının çok ötesine genişletmek için sofistike muhasebe meslek mensupları ve avukatlar tutacak kaynaklara sahip olan büyük işletmeler ve yüksek gelirli bireyler olacaktır. Uygulamada, kaçınma ve kaçırma arasında ayrım yapmak genellikle zordur (Mo, 2003: 2-3). Bireysel vergi ahlakı ve vergi mükelleflerinin gerçek yükümlülükleri her zaman uyumlu değildir, bu da hem vergiden kaçınmayı hem de vergi kaçırmaya teşvik edebilir (Gaisbauer vd., 2015: 2).

Gelişmiş ülkelerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularıyla ilgili ekonomik teori, 1980'lerden bu yana "patlama" göstermiştir. Hem niceliksel hem de niteliksel (moral, etik vb.) önlemler, vergiden kaçınma ve kaçakçılık konuları ile iç içe geçmiştir. Nicel ölçümler kaliteli verilere dayanır, oysa vergi kaçırmanın nitel ölçülemeyen yönleri de vardır. Bir tarafta vergi mükellefinin davranışı, diğer tarafta vergi idaresinin tepkisi büyük önem arz etmektedir. Vergi idaresinin denetimi ve dolayısıyla yetkinliği bu süreçte çok önemli görünmektedir (Hodžić ve Lazović-Pita, 2014: 28). Bununla birlikte, gelişmekte olan ülkeler için, veri mevcudiyeti, herhangi bir ciddi analizin önündeki en büyük engel gibi görünmektedir. Buna ek olarak, gelişmekte olan ülkeler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma konularıyla ilgili başka sorunlarla da karşı karşıyadır. Bunlar, yüksek kayıt dışı ekonomi, vergi politikası uygulamasının net bir yönünün olmaması, vergi idaresinin verimsizliği, düşük vergi ahlakı, cezalar açısından zayıf yasal sistem, yolsuzluk yapan vergi memurları vb. ile ilgilidir.

Vergi Adaleti Ağı tarafından, vergi kaçakçılığının boyutunun tahmin edilmesi amacıyla 2011 yılında yapılan çalışma sonuçlarına göre, kayıt dışı ekonomi sebebiyle vergi kaybının en yüksek olduğu 10 ülkenin içinde 5 tanesi Avrupa Birliği üyesi ülkelerdir. AB

üyesi bu beş ülkeden de İtalya 553.881 Milyon USD ile en büyük kayıt dışı ekonomiye sahiptir. Bu kayıt dışı ekonominin İtalya için sebep olduğu vergi kaybı 238.723 milyon USD' dir. Kayıt dışı ekonominin boyutu Almanya'da 529.547, Fransa'da 384.000, İngiltere'de 280.760, İspanya'da 316.666 milyon USD' dir. Kayıt dışı ekonominin yol açtığı vergi kaybı ise Almanya'da 214.996, Fransa'da 171.264, İngiltere'de 109.216, İspanya'da 107.350 milyon USD' dir. Bu çalışmaya göre dünyada elde edilen her 6 dolardan 1 doları vergi otoritesinden kaçırılmaktadır. Bu oran Avrupa'da daha yüksek olup her 5 Euro'dan 1 Euro kayıt dışı elde edilmektedir. Bu oran İtalya ve Yunanistan'da ise her 4 Euro'dan 1 Euro şeklindedir.

Vergi Adaleti Ağı ve Uluslararası Kamusal Hizmetler tarafından yayınlanan rapora göre, 2020 yılında uluslararası vergi ihlallerinden dolayı dünyada en az 427 milyar dolar vergi kayb olduğu belirtilmiştir. Bu tutarın 245 milyar dolarının, çokuluslu şirketlerin işyerlerinin bulunduğu ve parayı kazandıkları ülkelere kazançlarının tamamını rapor etmeyerek karlarını vergi cennetlerine kaçırmışından kaynaklandığı, kalan 182 milyar doların ise yasaların ulaşamadığı yerlerde denizaşırı kazançlarını ve beyan edilmemiş varlıklarını saklayan zengin bireylerin eylemlerinden kaynaklandığı ifade edilmiştir. (eko1q.com/yeni-arastirma-tuketiciler-daha-surdurulebilir-yontemler-ariliyor)

Dünyadaki dört büyük (PWC, Deloitte, KPMG ve E&Y) bağımsız denetim firmasından üçünün; PWC, Deloitte, ve E&Y'nin merkezi ve menşei İngiltere'dir. Ayrıca bağımsız denetim ilk olarak İngiltere'de ortaya çıkmış, sanayi devriminin etkisiyle Almanya, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük şirketler ortaya çıkmıştır ve bu şirketlerin finansal tablolarının doğru ve gerçek durumu yansıtması gerekmiştir. Bu nedenlerden dolayı bu ülkelerde bağımsız denetim ve denetçilik mesleği hızlı bir şekilde örgütlenmiş ve gelişmiştir. İngiltere, Almanya ve ABD'nin dünyanın ekonomik ve siyasi olarak en etkili ülkeleri olmaları ayrıca Türkiye ile olan siyasi ve kültürel ilişkilerinin derinliği ve yoğunluğu ile ekonomik hacim olarak büyüklüğü de gözetilerek bu bölümde ABD, İngiltere ve Almanya örnek ülkeler olarak ele alınmıştır.

2.1.1. ABD

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kuzey Amerika Kıtasında yer alan, 50 eyaletten oluşan yaklaşık 335 milyon nüfusu barındıran aynı zamanda birçok uluslararası kuruluşun kurucu üyesi olan bir ülkedir. Aynı zamanda dünyanın askeri, ekonomik ve teknolojik olarak önde gelen birkaç ülkesinden biridir.

ABD vergi sistemi üçlü bir yapıdan oluşmaktadır. Bu yapı eyalet, federal ve mahalli idare vergilerinden oluşur. ABD Vergi Sistemi, arzu edilen davranış ve faaliyetleri teşvik etmek için teşvikler etrafında inşa edilmiştir. ABD de birçok kişi için yalnızca vergi iadesi alıp almadıkları veya vergi beyannamelerinde borçlu olup olmadıkları önemlidir. ABD de mükellefler ne kadar vergi ödediklerini göz önüne alarak ödedikleri toplam ve marjinal vergilerin vergi yükünü hafifletecek finansal kararlar almaya çalışırlar. Federal gelir vergileri her zaman kesin olmamıştır. 20. yüzyılın başlarında insanlar federal gelir vergisinden veya televizyonlardan, mikrodalga fırınlardan, bilgisayarlardan, akıllı telefonlardan ve diğer tüm komplikasyonlardan rahatsız olmadan yaşadılar (Tyson ve Munro, 2021: 7). Vergi sistemlerinin etkisine ilişkin ülkeler arası ampirik analizler genellikle vergi oranlarının ölçütlerine odaklanırlar, fakat bir vergi sistemi orandan çok daha fazlasını kapsar (Robinson ve Slemrod, 2012: 238). ABD vergi sisteminin emeğe karşı önyargılı olduğu ve bunun sonucunda aşırı otomasyona ve optimal olmayan düşük istihdam ve emek payı seviyelerine yol açtığı söylenebilir (Acemoglu vd., 2020: 1). Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmelerin çoğu nispeten küçüktür ve gelirleri doğrudan kişisel vergi kanununa göre vergilendirilir. Araştırma ve deneylerle ilgili belirli harcamalar için bir vergi kredisine izin verilir (Slemrod ve Bakija, 2019: 413). ABD'deki kurumlar vergisi oranı % 25,81 ile gelişmiş dünyadaki en yüksek kurumlar vergisi oranlarından biridir. ABD için bu olumsuz bir durumdur. ABD sadece kurumlar vergisi oranını düşürerek ve bölgesel bir vergi sistemine doğru ilerleterek, Amerikan ticaretini yabancı rakiplerle daha eşit bir vergi zeminine oturtacaktır. Sermaye harcamalarıyla birleştirilen bu reformlar, ekonominin büyümesine, ücretlerin, yatırımların ve istihdamın artmasına yardımcı olacaktır (Michel, 2017: 1). ABD mükellefleri sadece federal idareye ve İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service)' ne değil bağlı olduğu eyalet ve oturduğu ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı ve değişik adlarla vergiler ödemektedirler (Yılmaz, 2019: 40). Yerel yönetim, Federal hükümet ve eyaletler kendi vergilerini uygular ve mükelleflerden toplar. Birden fazla birim ana vergi kaynaklarından yararlanmasına rağmen birimler arasında paylaşılan vergi söz konusu değildir. Bu üç birim de aynı nitelikte gelir vergileri uygulamaktadırlar. Federal düzeyde en önemli gelir kaynağı gelir vergisi olup, sabit gelirlilerin ücretlerinden ve maaşlarından yapılan kesintilerden elde edilen vergi gelirleridir. Eyalet düzeyinde ise en önemli gelir kaynağı harcamalar üzerinden alınan vergiler ve gelir vergileridir Yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı ise muamele ve harcama vergileri ile servet vergileridir. Pek çok eyalet kendi oluşturdukları vergileri gerçek kişilere ve tüzel kişiler ile şirketlere uygular. Bizdeki kurumlar vergisine benzeyen şirket gelir vergisi 44 eyalette uygulanmakta iken çok geniş tabanlı ve

birçok gelir unsurunu kapsayan bireysel gelir vergisi ise 43 eyalette uygulanmaktadır (Karyağdı, 2006: 13).

2.1.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu

Küreselleşmiş bir ekonomide ticaret ve vergi hukuku sürekli değişen bir konudur. Küreselleşme, ulusal vergi tabanının aşınma olasılığını artırır. Küresel ekonomik kriz bunu daha da şiddetlendirir ve hükümet bütçelerine ağır yükler getirir. Geleneksel olarak, vergi sisteminin, bir vergi mükellefinin önceden işlerini kesin olarak düzenleyebileceği bir dizi kuraldan oluştuğu düşünülür. Mükellefler işlerini düzenlerler ve vergilendirmeye maruz kalmalarını en aza indirmek için kurallar kullanırlar. Geçen yarım yüzyıl boyunca meydana gelen olaylar yüzünden, devlet daha fazla kural koyarak, uygulayıcıların agresif bir şekilde boşluklar aramalarına karşılık devlet yasalar ve yönetmelikler koyarak boşlukları doldurmaya çalışmıştır. ABD vergi sisteminde 10.000 sayfadan fazla kod ve yönetmelik vardır; bu, vergi kurallarının her zaman boşluklara yol açtığı ve belirsizliğin kaçınılmaz olduğunun kesin bir kanıtı olarak algılanabilir. Vergilendirme standartlarını oluşturmak için, hükümetler, haksız fiildeki ihmal standardı gibi işleyen vergiden kaçınma karşılığı hükümler çıkardılar. Kaçırma ve kaçınma arasındaki çizgiyi anlamak kolay değildir (Simser, 2008: 123). Vergi kaçakçılığının dayattığı ekonomik etki tanımlanmadan, vergi kaçakçılığının göz ardı edilmesi, vergi kaçakçılığının azaltılmamasının ekonomik sonuçları yıkıcı olabilir. Vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir vergilendirmesinin geçmişini değerlendirilerek, vergi cennetlerinin vergi kaçakçılığı miktarı üzerindeki etkisi ele alınabilir. Vergi kaçakçılığının Amerika Birleşik Devletleri ekonomisi üzerindeki etkisini daha iyi değerlendirmek için belirli kaçakçılık vakaları incelenerek, vergi kaçakçılığının ABD vatandaşları için neden bir endişe kaynağı olduğuna dair bir açıklama durumu söz konusu olabilir (Morse, 2015: 3).

Vergi kaçakçılığı ABD vatandaşlarını yıllar önce ele geçirdi, 1772'de Amerikan Köşe Yazarları ile Boston Çay Partisi İngiltere'ye karşı “temsil edilmeden vergilendirme” için tavrı aldı ve ABD vergi sistemini kasıp kavurmaya devam ediyor. Kamuya mal olmuş kişiler, hükümet yetkilileri, spor figürleri, film yıldızları, işadamları/kadınları, santçılar ve sıradan vatandaşların vergi kaçakçılığı planlarına katıldığı görüldüğünden, ABD'de hiç kimse vergi kaçakçılığına katılmaktan muaf değildir. ABD'de büyük çapta vergi kaçakçılığı, çoğunlukla ceza vergi mahkemesinde sonuçlanır ve vergi kaçakçısı genellikle hapis cezasına çarptırılır. “Vergi kaçakçılığı” terimi, yasal olarak ödenmesi gereken vergi yükümlülüklerinden kaçmak ya da azaltmak için vergi yasalarının doğrudan ihlaline yol açan kasıtlı yasa dışı davranışlarla

bireyler tarafından gerçekleştirilen yasa dışı ve kasıtlı eylemleri ifade eder (Alm, 2012: 55). Sandmo (Sandmo, 2005: 645) vergi kaçakçılığının, vergi mükellefinin ilke olarak vergiye tabi olan geliri bildirmekten kaçındığı vergi kanununun ihlali olduğunu söylemektedir. Tsakumis ve arkadaşları (Tsakumis vd., 2007: 131) vergi kaçakçılığının, mali yükümlülüklerden kaçınmak veya azaltmak için yasal bir yüklenici işleminin gerçek değerini gizlemeyi içerdiğini ileri sürmektedir. Bireyler, gelirlerini eksik beyan ederek gelir vergisinden kesintileri, muafiyetleri veya vergi indirimlerini abartarak; uygun vergi beyannamelerini vermeyerek; ve takas yaparak kaçabilir. Vergi kaçakçılığı, kasıtlı olarak kesintileri, muafiyetleri veya vergi indirimlerini abartmayı, mali varlıkların beyan edilmemesi yoluyla vergiyle ilgili bilgilerin tahrif edilmesini, vergiye tabi geliri ve ticari yanlış fiyatlandırmayı temsil edebilir (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003: 146). Vergi kaçakçılığı, tüm faaliyetin kayıt dışı bir şekilde gerçekleştiği kayıt dışı ekonomide meydana gelebilecek vergiden kaçmak için yasa dışı uygulamaları da temsil edebilir. Vergiden kaçınma endüstrisi, gelişmiş ülkelerin çıkarlarına açıkça zarar verirken, zararlı vergi uygulamalarının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki ekonomiler için daha da büyük bir sorun olduğu neredeyse kesindir. ABD Gelir İdaresi gibi güçlü ve sofistike vergi makamlarının yokluğunda, çok uluslu şirketler ve yerel siyasi seçkinler için potansiyel vergi tabanını aşındırmak nispeten kolaydır (Christensen ve Murphy, 2004: 39).

2.1.1.2. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler

ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasından IRS (Internal Revenue Service-İç Gelir Servisi) sorumludur. IRS, Hazine Bakanlığı’na bağlı bir birimdir. IRS, esas olarak inceleme yapar. Yapılan bu vergi incelemeleri ile beyan edilen matrah ile beyan edilmesi gereken matrahın aynı olup olmadığı araştırılır. Eğer matrahlar arasında farklılık varsa farkın nedeni bulunmaya çalışılır. İnceleme yoluyla ayrıca beyan edilen gelirin, doğruluğu tespit edilir. İncelemede beyanname verilirken yapılan, indirim, iade, mahsup, istisna ve muafiyetlerin ve diğer vergisel hesaplama ve uygulamaların doğru yapılıp yapılmadığı da teyit edilmektedir. (Karyağdı, 2006: 47).

1 Temmuz 1862 tarihli yasa ile kurulan ve kısaca IRS olarak bilinen İç Gelir İdaresi, alkollü içkiler, tütün mamulleri, silah ve patlayıcı maddelerden alınan özel tüketim vergileri dışında dâhilde alınan tüm vergileri federal yönetim adına tarh ve tahsil etmektedir. IRS Maliye Bakanlığı’na değil, Hazine Bakanlığı’na bağlı bir örgüttür. IRS başkanı ve IRS hukuk müşaviri bizzat ABD Başkanı tarafından, beş yıllık süre için atanmaktadır. Böylece IRS’ ye,

vergi tahsilatı, denetimi ve cezaların uygulanmasında da önemli derecede özerklik sağlanmıştır (Demir, 2008: 278).

ABD’de vergi incelemesi yapmaya yetkili olan görevliler aşağıdaki sayılmıştır (Çavdar, 2019a: 135):

- Vergi Denetçileri; gelir vergisi, istihdam vergisi, istihlak (tüketim) vergisi konuları görev alanlarına girer.
- Vergi Uyum Yetkilileri; Gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine ait sofistike ve daha kompleks işlemleri inceler.
- Gelir Ajanları; Mükelleflerin işyerinde inceleme yaparlar. Bizdeki vergi müfettişleri gibi inceleme yetkisine sahiptirler. Bundan dolayı vergi denetçilerine göre daha iyi eğitim almışlardır. Görevleri yüksek hacimli mükelleflerin (ülkemizdeki bağımsız denetimde yer alan büyük mükellefler kriteri gibi kriterlere benzere niteliğe sahip işletmeler) vergi matrahların incelenmesidir.
- Gelir Bürosu Denetçileri; Ücret geliri elde eden kişilerden yapılan kesintileri (tevkifatları) incelerler.
- Cezai Soruşturma Birimi; Kasıt unsuru taşıyan hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu birimin elemanları “özel ajan” olarak isimlendirilmektedir.

2.1.1.2.1. Bağımsız Denetçiler

Denetim, bir CPA' nın (SMMM) gerçekleştirdiği ve finansal tabloların doğruluğu konusunda kullanıcıya rahatlık sağlamayı amaçlayan en üst düzey güvence hizmetidir. CPA, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda “makul güvence” (yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence düzeyi olarak tanımlanır) elde etmek için prosedürler uygulamaktadır.

Amerika’da CPA olabilmek için,

- Üniversitelerde muhasebe alanında eğitim görmek ya da özel muhasebe dersleri almış olmak,
- CPA Exam’de (Lisanslama Sınavında) başarılı olmak,
- Eyaletlere göre süresi değişen (1 ile 4 yıl arasında) mesleki stajı tamamlamış olmak,

gerekir.

Bilindiği üzere ülkemizde T.C. vatandaşı olmak muhasebe meslek unvanı almak açısından temel şart olarak aranmaktadır. Ancak ABD’de, bu ülkenin vatandaşı olmak gibi temel bir şart bulunmamaktadır. Sadece 4 eyalet (Alabama, Hawaii, Puerto Rico, Virginia Islands) dışında, yabancı uyruklu bir kişi bu meslek unvanı için başvuru hakkına sahip

olabilmektedir. Ancak başvuru işleminden önce 17 eyalette yine her eyalete göre farklılaşan sürede ikamet, iş ve işyeri açma şartları (bu şartlardan sadece biri veya hepsi yine eyalete göre farklılaşarak) aranmaktadır (Uçma ve Erserim, 2009: 195).

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)'da bağımsız denetçi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sözleşme ortağı veya sözleşme ekibinin diğer üyelerini veya uygun olduğu şekilde firmayı belirtmek için kullanılan terim, olarak tanımlanmaktadır (AICPA, 2021: 84).

Denetçi, GAAS (Generally Accepted Auditing Standards) aksini öngörmediği veya mevzuat uyarınca denetçinin görevi kabul etmesi ve finansal tablolar hakkında rapor vermesi gerekir. Denetçi bağımsız olmadığında, GAAS kapsamında bir rapor yayınlaması engellenir.

Buna göre, bağımsız denetçi şu özelliklere sahip olmalıdır:

- Mesleki şüphecilik kavramına uygun hareket etmelidir: Denetçi, finansal tabloların önemli ölçüde yanlış beyan edilmesine neden olan koşulların mevcut olabileceğini kabul ederek, bir denetimi mesleki şüphecilikle planlamalı ve yapmalıdır.
- Mesleki yargıya sahip olmalıdır: Denetçi, mali tabloların denetimini planlarken ve yürütürken mesleki muhakeme kullanmalıdır.
- Denetçi, yeterli, geçerli, uygun denetim kanıtı toplamalı ve denetim riskini ayrıca hesaplamalıdır: Makul güvence verebilmesi için denetçinin ayrıca denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmesi gerekir. Bunun içinde denetimde elde ettiği kanıtların, görüşün dayanağı için, makul sonuçlar çıkarmasını sağlamalıdır.

2.1.1.2.2. Vergi Müfettişleri

ABD Hazine Bakanlığına bağlı İç Gelir Servisi bünyesinde vergi denetimini yapan üç farklı vergi müfettişi unvanı yer almaktadır. Bu unvanlar “vergi uyum memuru”, “beyanname doldurma uzmanı” ve “vergi çözümleme temsilcisi” dir. Bu unvanlarla görevlendirilen yaklaşık 98.000 vergi denetim elemanı bulunmaktadır. Bu kadrolarda çalışan denetim elemanlarının haklarının iyileştirilmesi için Ulusal Hazine Çalışanları Sendikası kurulmuştur. Bu kadro unvanlarının yapısı ve görevi şöyledir (Karyağdı, 2006: 45-46):

Vergi Uyum Memuru: Bunların sayıları yaklaşık 1.200'dür. Bunlar bizdeki gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinin ve vergi matrahlarının inceleme ve araştırmasını yaparlar. Vergi hukuku, mali mevzuat ve muhasebe konularında uzmandırlar. Bu pozisyonlardaki görevliler küçük ölçekli işletmeler ile Serbest Meslek Kazanç geliri elde eden bireyleri denetlerler.

Beyanname Doldurma Uzmanı: Bunların sayıları yaklaşık 400'dür Bunlar beyannamelerin hazırlanması ve verilmesinde mükelleflere danışmanlık hizmeti verirler. Bunlar ayrıca bilimsel araştırma yapmakta ve IRS'in faaliyette bulunduğu konularda görüş ve önerilerde bulunmaktadırlar.

Vergi Çözümleme Temsilcisi: Bunların sayıları yaklaşık 650 civarındadır. Bunlar inceleme, tahsilat ve muhasebe alanındaki sorunların çözümünde görev almaktadırlar. Görevleri, vergi beyannamelerini incelemek ve mükelleflere vergi muhasebesi alanında danışmanlık hizmeti vermektir. Bu pozisyonda çalışanlar Ücret ve Yatırım Uygulama Bölümünde yer almaktadırlar.

ABD'nin her bölgesinde Vergi Denetçileri ile vergi incelemelerini yürütmek amacıyla görevlendirilen Gelir Ajanları bulunmaktadır. Vergi Denetçileri serbest muhasebeci mali müşavir değildirler. Göreve başlayabilmeleri için 9 dönemlik muhasebe dersi almaları gereklidir. Vergi denetçileri, seçilen gelir vergisi mükelleflerinin, gelir vergileri ile harcamalar üzerinden alınan vergileri üzerinde denetim yaparlar.

Vergi Uyum Yetkilileri daha çok karmaşık konularda inceleme yaparlar. Bunların görev alabilmeleri için 6 ile 12 dönem arasında değişen sürede muhasebe dersi almaları gerekir.

Gelir Ajanları mükellefin işyerinde inceleme yaparlar bunların 32 dönem muhasebe dersi almaları gerekir. Uyum Yetkilisi ve Gelir Ajanları 10-12 kişilik gruplar olarak görev yaparlar. Bunların içinden biri grup lideri olarak seçilir ve grup lideri çalışmalarını 4-5 grubu yöneten Alt Bölge Yöneticisine rapor eder. Büyük ve Orta Ölçek İşletme Uygulama Bölümünde görevlendirilen Gelir Ajanları, bir endüstri grubunu yöneten grup yöneticisine çalışmalarını rapor ederler. Gelir Ajanları muhasebecidirler yani belirtilen düzeyde muhasebe dersi almış olmaları gerekir. Onlar, Vergi Denetçilerine göre daha iyi eğitilirdirler. Literatürde Mükellefin İşyerinde İnceleme Yapan Denetçi, olarak da isimlendirilen Gelir Ajanları yüksek tutarlı gelirlerin incelenmesinde görev alırlar. Vergi inceleme elemanları mükellefin işyerinde inceleme yaparken Uyum Merkezleri ise yazı ile yapılan incelemeleri gerçekleştirirler. Gelir Bürosu Denetçileri, ücretlilerden yapılan kesintileri (stopaj) incelerler. Ayrıca hileli vergi suçlarını soruşturan Cezai Soruşturma Birimi de IRS'in yasal zorunlu uygulama bölümlerinden biridir. Bu bölümün elemanları Özel Ajan olarak isimlendirilirler. Cezai Soruşturma birimi diğer birimlerden farklı olarak vergi yasalarına uyumun zorla sağlanmasını sağlamakla yetkili ve görevlidirler.

2.1.2. İngiltere

İngiltere de vergi ve gümrük işlemlerinin uygulanması ve vergi kayıp ve kaçığının denetlenmesi ile görevli ve yetkili birim, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (HMRC)'dır. Bu başkanlık 18.04.2005 tarihinde kurulmuştur. HMRC'nin vergi denetimi ile ilgili yapısı ülkemizdeki VDK Başkanlığındaki vergi müfettişlerinin görevlendirilmesindeki dörtlü yapıya benzer şekilde üçlü bir yapıda sınıflandırılmıştır. İngiltere'deki vergi müfettişleri mükellef büyüklükleri dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu doğrultuda örgütlenen İngiltere vergi denetim örgütünde görevli 3 ana ofis bulunmaktadır. Bu ofisler şunlardır (Rakıcı ve Atak, 2019: 22):

- Özel Uyum Ofisi
- Yerel Uyum Ofisi
- Büyük Mükellefler Ofisi

2.1.2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu

Vergi gelirleri, demokratik hükümetin ve toplumsal sözleşmenin can damarıdır, ancak çok uluslu işletmelerin çoğu, faaliyet gösterdikleri her yargı alanında vergiden kaçınmayı mümkün kılacak şekilde yapılandırılmıştır. Vergi adaleti açısından bakıldığında, küreselleşen şirketler ulusal temelli vergi rejimlerini bocalarken ortaya çıkan çarpıklıkları gidermek için politika önlemlerinin gerekli olduğunu savunuyorlar. İşletmeler, gerekli tüm muhasebe bilgilerini yayınlama gereklilikleri dâhil olmak üzere vergilendirme konusunda kurumsal sosyal sorumluluk standartlarını benimsemeli ve önemli bir ekonomik amaç olmaksızın yaratılan kara para aklama araçlarını kullanmaktan kaçınmalıdır (Christensen ve Murphy, 2004: 38). Vergi ödemek, belki de özel ve kurumsal vatandaşların daha geniş toplumla ilişki kurmasının en temel yoludur. Vergi gelirleri, fiziksel altyapının geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile özgürlük ve piyasa ekonomisinin temelini oluşturan adalet altyapısının sürdürülmesi için hayati önem taşıyan toplumsal sözleşmenin can damarıdır (Hutton, 2003: 75). Bununla birlikte, vergilendirme yükümlülüklerine uyum, agresif vergiden kaçınma tekniklerinin kullanılmaması ve vergi planlama önlemlerinin raporlanmasında şeffaflık gibi konular vergi yönetimi ile vergi mükellefleri arasındaki, iyi yönetişime örnektir. Mart 2003'te İngiltere merkezli Account Ability tarafından sürdürülebilir kalkınma için kurumsal hesap verebilirliği teşvik etmek üzere AA1000S Güvence Standardı geliştirilmiştir. Kâr mantığının ve vergi mükelleflerinin işlerini kanunen mümkün olan en az vergiyi ödeyecek şekilde düzenleyebileceklerini ileri süren bir hukuk ilkesinin zorlamasıyla, büyük işletmelerin çoğunluğu, faaliyet gösterdikleri her yargı alanında vergiden kaçınmayı mümkün kılacak

şekilde yapılandırılmıştır. Örneğin Birleşik Krallık' ta, Londra Menkul Kıymetler Borsası' na kote olan en büyük şirketlerin yüzde 52' si, vergiden kaçınma planları için bir örtmece yani perdeleme, gizleme aracı olan 'yeni vergi planlama fikirlerini' kullandıklarını kabul etmiştir (Atkinson, 2001: 3). Vergiden kaçınma, şirketlerin maliyetleri kabul etmeden kurumsal yurttaşlığın avantajlarından yararlanarak ekonomik olarak beleşçi olmalarını sağlarken, aynı zamanda zararlı piyasa bozulmalarına neden olur ve vergi yükünün daha büyük bir kısmını bireysel vergi mükelleflerinin ve tüketicilerin üzerine aktarır. Uzun vadeli bir zaman perspektifi ele alındığında, vergi yükünün dağılımında çarpıcı bir değişiklik olduğu ortaya çıkıyor. Vergiden kaçınma faaliyetinin ölçeği o kadar muazzam hale geldi ki, madencilik endüstrileri, bankacılık ve finans, havacılık, denizcilik, iletişim, ilaç, medya dâhil olmak üzere ve özellikle küreselleşmiş sektörlerin çoğunda faaliyet gösteren bir kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanabilir. Bu tür faaliyetlerin gizli doğası nedeniyle, bu kayıt dışı ekonominin ölçeğini tam olarak ölçmek mümkün değildir, ancak son tahminler olası ölçeği hakkında bir fikir vermektedir. Tüm dünya ticaretinin en az yarısı, bu yetki alanları küresel GSYİH (gayrisafi yurt içi hasıla)'nın yalnızca yaklaşık yüzde 3' ünü oluşturmaya rağmen, vergi cennetlerinden geçiyor gibi görünmektedir. Birleşik Krallık hükümeti, uluslararası ticaretin yüzde 60'ının şirket içi işlemlerden, yani kendileriyle ticaret yapan firmalardan oluştuğunu ve bunun çoğunun, kârlar üzerinden düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan vergi cennetlerinden geçtiğini tahmin ediyor. Söz konusu işlemler genellikle yalnızca kâğıt üzerindedir, söz konusu mallar ve hizmetler aslında sözde işlem gördükleri bölgelerin yakınında hiçbir yere gitmemektedir.

Çok uluslu şirketler, vergilendirme alanında, gerekli tüm muhasebe bilgilerini yayınlama gereklilikleri ve önemli bir ekonomik amaç olmaksızın yaratılan kara para aklama araçlarını kullanmaktan kaçınma gereklilikleri de dâhil olmak üzere, açık standartlar benimsemelidir. İnceleme raporları, şirketin ticaret yaptığı ülkeleri, bu ülkelerin her birindeki faaliyetlerden ne kadar kâr elde edildiğini ve bu kârların vergi amaçları için nereye kaydedildiğini, kullanılan özel amaçlı araçları ve vergiden kaçınmanın kapsamını belirterek listelemelidir. Hükümetler, hissedarlar, çalışanlar ve genel halk dâhil olmak üzere ilgili paydaşlar, küreselleşen ekonomiye hâkim olan kuruluşların iyi bir kurumsal vatandaş olarak hareket edip etmediklerini belirlemek için ihtiyaç duydukları verileri ancak bu şekilde elde edebilirler.

2.1.2.2. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler

İngiltere’de vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde rol alan aktörler denilince akla ilk önce “tax inspector” denilen vergi müfettişleri gelir. İngiltere’nin aynı zamanda bağımsız denetimin ana vatanı ve yeşerdiği topraklar olması da vergi kayıp ve kaçağını önlemede etkin rol oynayan bağımsız denetimi ve bağımsız denetçileri akla getirmektedir. Çünkü bağımsız denetim doğrudan vergi denetimini kapsamasa da mali tabloların gerçeğe uygun güvenilir ve doğru bir şekilde hazırlanmasını amaçlaması nedeniyle vergi denetimine katkısı büyüktür.

2.1.2.2.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi, yatırımcıların yatırım kararları için güvendiği mali tabloların doğruluğu hakkında tarafsız bir üçüncü taraf görüşü sağlayarak sermaye piyasalarımızda hayati bir rol oynar (Peterson, 2017: 27). İlk olarak, geriye dönüp bakacak olursak, bağımsız denetçinin rolü, yatırımcıların isteklerine doğrudan yanıt olarak İngiltere ve İskoçya’da Viktorya döneminde icat edildi. O zamandan bu yana, Sanayi Çağı’nın başlangıcından bu yana tüm ekonomik tarih boyunca, her zaman orada oldu. Bir buçuk yüzyıldan fazla bir süredir iş ve ticarete meydana gelen büyük değişimlere ve kurumsal mali tablolara yansıyan işlemlerin karmaşıklığına rağmen, denetçiler tarafından iletilen mesaj 1850’lerden bu yana değişim geçirdi ve temel denetim raporu o zamandan bu yana gelişti (Peterson, 2017: 31). İngiltere’de, ticaret yapılarında artan karmaşıklığın yeniden düzenlenmesiyle, bağımsız denetçinin, direktörler ve denetim komiteleri gibi üst yönetimden sorumlu olanların yanı sıra şirket sahipleri, yatırımcılar ve diğer tüm menfaat sahiplerinin ihtiyaçlarına yardımcı olmak üzere şirket bilgilerine tatmin edici düzeyde güven ve itimat sağlamada etkili olduğu kabul edilmiştir (Peterson, 2015: 35). İngiltere’de bağımsız denetim alanında en yetkili otorite (finansal raporlama, finansal analiz ve denetim) Finansal Raporlama Konseyi’dir. İngiltere’de bu konsey bağımsız denetim alanında genellikle halka açık firmaların denetimini yaparak incelemeler yapmaktadır (Oruç, 2019: 19).

2.1.2.2.2. Vergi Müfettişleri

Birleşik Krallık’taki vergi denetimi Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi tarafından yapılır. Gelir İdaresinde vergi incelemesi alanında görevli “tax inspector” denilen inceleme elemanları istihdam edilmektedir. Bu inceleme elemanları gerçek kişilerin ve firmaların vergi borçlarını belirler. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketlerin, firmaların, bireylerin ve bunların dışında kalan diğer vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyması için bunlara danışmanlık yapmak, eğitim vermek, hesaplarını denetlemek, incelemek, görüşmeler yaparak tavsiyelerde bulunmak görevlerinden bazılarıdır. Bu denetçiler ayrıca, her yıl vergi incelemesi

amacıyla risk analizi yaparak bazı beyannameleri seçmektedirler. Seçtikleri bu beyannamelerdeki kayıt ve işlemleri inceleyerek mükelleflerin doğru miktarlarda vergi ödemelerini sağlamak görevleridir. Bu şekilde vergi sisteminin sağlıklı ve adaletli işlemesini temin ederek vergi kayıp ve kaçagını minimize etmeye çalışmaktadırlar (Çavdar, 2019b: 179).

2.1.3. Almanya

Almanya, 16 eyaletten oluşan Federal Cumhuriyet şeklinde yönetilen, AB'nin ekonomi ve nüfus olarak en büyük ülkesidir. Yasa koyucu federal hükümdür ve vergi kanunlarını da federal hükümet yapar. Federal hükümet, bazı vergilerin tahsilini eyaletlere ve belediyelere bırakmıştır. Bazı vergilerin de toplandıktan sonra bizdeki mali tevzin gibi eyalet ve belediyeler arasında pay edildiği görülmektedir. Mali tevzin esaslarına göre eyaletler ve belediyeler arasında pay edilen vergiler gelir vergisi, kurumlar vergisi ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bundan dolayı bu vergilere Almanya'da ortak vergiler denir. Bazı vergiler ise doğrudan eyaletler ve belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Bu vergiler; ticaret vergisi, emlak vergisi, emlak satış vergisi, kilise vergisi, köpek vergisi gibi düşük oranlı hasılat sağlayan vergilerdir. Yerel idare tarafından tahsil edilen ticaret vergisi ticari kazançta sahip gerçek ve tüzel kişilerden alınmaktadır. Ticaret vergisinde genel bir oran yoktur. Belediyeler tarafından %12,6 ile %20,3 arasında ticaret vergisi oranı uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra ticaret vergisinde de istisnalar ve muafiyetler vardır. Serbest meslek mensubu avukatlar, doktorlar, gazeteciler, sanatçılar vb. kişiler ticaret vergisi ödememekte, yani bu kişiler ticaret vergisinden muaf tutulmaktadır. (Gözen ve Artuç, 2020: 68) .

Almanya da bağımlı çalışan ve ücret geliri elde eden çalışanlar, çeşitli kategorilere göre vergi makamları tarafından bir vergi sınıfına atanır. “Vergi Sınıfı”, çalışanların maaşlarından kesilecek stopaj (gelir) vergisi miktarının belirlenmesinde ve ayrıca mükellefin uygun olabileceği bir dizi sosyal yardımın değerini belirlemede rol oynamaktadır. Yetkili makam tarafından çalışanın medeni durumuna ve diğer kriterlerine göre bir vergi sınıfı atanabilmektedir. Vergi sınıfları ülkemizdeki asgari geçim uygulamasına benzemektedir. Bazı durumlarda da vergi mükellefi hangi sınıfta yer almak istiyorsa bunu yetkili makamlardan isteyebilir. Alman vergi sınıfları Gelir Vergisi açısından kişilerin subjektif durumlarına göre 6'ya ayrılmaktadır;

Sınıf 1: Bekâr kişilere uygulanır. Ayrıca Sınıf 2, Sınıf 3 ve Sınıf 4'e girmemek koşuluyla boşanmış, dul veya evli olanlarda istemeleri halinde bu sınıfa girebilirler.

Sınıf 2: Tek başına yaşayan ya da çocuklarıyla birlikte yaşayıp çocuk parası ile diğer sosyal yardımlara hak kazananlar bu sınıfa girer.

Sınıf 3: Her iki eşinde birlikte yaşaması ve eşlerden birinin maaşlı çalışması durumunda uygulanmaktadır. Ayrıca, eşlerin ikisinin de maaşlı olarak çalışırken eşlerden birinin ölümü halinde bu sınıftan hayatta kalan eş faydalanabilir.

Sınıf 4: Evli olan ve eşlerden biri için Sınıf 3 veya Sınıf 5'i seçmemiş evli kişiler bu sınıftan faydalanabilir.

Sınıf 5: Eşi, Sınıf 3 altında kalan vergi mükelleflerine uygulanmaktadır.

Sınıf 6: Birden fazla işi olan ve diğer işlerden para kazanan kişiler için isteğe bağlı olarak seçilebilen vergi sınıfıdır.

İlk defa Almanya'ya gidenlere otomatik olarak Sınıfı 1 veya Sınıf 4 atanır. Sonrasında kişi yukarıda sayılan durumlardan hanisine uygun özellikler taşıyorsa, ikametgahının bağlı olduğu vergi dairesine müracaat ederek sınıfını değiştirebilir. Almanya'da vergi sınıflarının, farklı aile modelleri için farklı olabileceği yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılmaktadır. Mükellef için hangi sınıf daha avantajlı ise o sınıfa geçmesi için mükellefler vergi dairelerinden danışmanlık hizmeti alabilmektedirler (Yılmaz, 2019: 14).

2.1.3.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu

Almanya'da genel inanç vergi kaçırmanın imkânsız olduğu düşüncesidir. Mü vergi kaçırmanın mümkün olmadığına inanmaktadırlar. Mükellefler vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, bu yönde bir işlem yapıldığında bunun mutlaka hesabının sorulacağını düşünürler. Bunun nedeni denetim ve eğitim sayesinde ülkede vergi kaçırmama bilincinin artmasıdır. Vergi kaçırmama inancının yerleşmesinde denetim sisteminin iki ayağını oluşturan denetim örgütü ile yöntem örgütünün etkin rol oynadığı tartışılmaz bir gerçektir (Akçay, 2017: 28-29).

2.1.3.2. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler

Almanya'da vergi incelemeleri Vergi Dairesi ile Yüksek Maliye Dairesinde bulunan denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Yüksek Maliye Dairesinde görevli olan denetim elemanları diğer denetim elemanlarına göre daha geniş yetkilere sahiptir. Teftiş ve performans ağırlıklı denetim Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Vergi incelemesini belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçiler gerçekleştirir. Örneğin akaryakıt, otomotiv, madencilik gibi sektörlerde uzmanlaşmış denetim elemanları bu sektörlerde faaliyet gösteren firmaları inceler. Almanya'da denetim elemanları, ülkemizde vergi müfettişlerinde olduğu gibi birkaç gruba ayrılmıştır. Bunlar;

- Küçük ve orta ölçekli (Kobi) işletmeleri inceleyen denetim elemanları,
- Büyük ölçekli şirketleri inceleyen denetim elemanları
- Soruşturma işlemi için yetkilendirilen denetim elemanları

olmak üzere üçe ayrılmıştır.

Ayrıca bazı durumlarda federal denetim uzmanları da vergi incelemelerine katılabilmektedir. Almanya'da vergi incelemesi, vergi kontrolü ve vergi teftişi Sayıştay tarafından yapılırken vergi incelemesi vergi dairesindeki denetim elamanlarınca yapılmaktadır (Akçay, 2017: 31).

2.1.3.2.1. Bağımsız Denetçiler

Dünyanın en güçlü üçüncü ulusal ekonomisi olan Almanya, toplam ekonomik çıktısı açısından lider bir konuma sahiptir. Avrupa Birliği'ndeki en yüksek gayri safi yurtiçi hâsıla ve en fazla nüfusa sahip ülke, Avrupa'nın en önemli pazarıdır. Küresel mal ve hizmet ticaretinde Almanya, ABD' den sonra ikinci sıradadır. Küreselleşme çağında bu durum, Alman denetçilerin performansının ve bağımsızlıklarının hem önemini ortaya koymaktadır. Mali tablo denetimleri, mali raporlamaya olan güveni artırmayı amaçlar. Bu işlev ancak denetçiler bağımsız olarak algılanırsa yerine getirilebilir. Danışmanlık hizmetlerinin sağlanması, denetçi ile müşteri arasındaki ekonomik bağ nedeniyle denetçi bağımsızlığını etkileyebilir (Quick ve Warming-Rasmussen, 2009: 141). Bağımsızlık, mesleki muhakemeyi tehlikeye atan etkilerden etkilenmeden bir görüşün sağlanmasına izin veren, bir kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve nesnellik ve mesleki şüphecilik kullanmasına izin veren ruh hali olarak tanımlanır. Görünürde bağımsızlık, makul ve bilgili bir üçüncü şahsın makul bir şekilde bir firmanın dürüstlüğüne, tarafsızlığına veya mesleki şüpheliğinin tehlikeye düştüğü sonucuna varmasına neden olacak kadar önemli gerçeklerden ve koşullardan kaçınma olarak tanımlanır. Bir yasal denetçinin bağımsız olması gerekliliği her ikisine de hitap eder. Denetçiler bağımsız olarak algılanmazlarsa, mali tablolar daha belirsiz olarak algılanır ve bu nedenle sosyal maliyetler ortaya çıkar. Yatırımlar daha riskli görülmekte, yatırımcılar daha yüksek risk primi talep etmekte ve dolayısıyla sermaye maliyeti yükselmektedir. Denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilecek dört tipik durum vardır:

- Kişisel etkileşim (örneğin, denetçi bir yönetici, denetim kurulu üyesi veya müşteri çalışanıdır; denetim firmasındaki eski bir çalışan artık müşteri şirkette bir muhasebe pozisyonuna sahiptir).
- Mali çıkar (örneğin, denetçinin hissedar olması, müşteriye borç veren veya müşteriden borç alan olması; bir müşteriden alınan toplam ücretlerin yüksek yüzdesi).
- Kişisel ilişkiler (örneğin, sosyal temaslara dayalı).

- Denetim dışı hizmetlerin sağlanması.

Almanya ortamı, bağımsız denetçiler için, benzersiz raporlama gereklilikleri ve Anglo-Sakson ortamlarına kıyasla daha düşük dava riski ile karakterize edilir. Almanya'da, denetim dışı ücretlerin seviyesi yüksek olduğunda, denetçilerin denetçi raporunda işletmeyle ilgili sorunları daha az dile getirmeye yönelik teşvikleri, Anglo-Sakson ortamlarına göre daha belirgin görünmektedir (Ratzinger-Sakel, 2013: 27). Örneğin, bağımsız denetçiler için, işletmenin sürekliliği ile ilgili karar alma süreci, mali açıdan son derece stresli müşteriler için, denetçi bağımsızlığından potansiyel olarak ödün verilmesi, Almanya ortamında denetçi türüne bağlı gibi görülebilir. Bununla birlikte, denetçi ücretlerinin ve denetçi türünün denetçi bağımsızlığı üzerindeki ortak etkilerinin analizi, denetçilerin denetim sonrası dönemde işletmenin sürekliliği sorunlarıyla ilgili karar vermesi hakkında ek bilgiler sağlayabilir. Ayrıca, likidite riskine ilişkin açık şirket bilgilerinin, Alman denetçilerin işletmenin sürekliliği ile ilgili karar alma sürecini etkilediği söylenebilir ve bu bilgiler ayrı bir raporda verilmemiş olsa bile denetçilerin başka yerlerdeki işletmenin sürekliliği sorunlarına ilişkin raporlama kararlarıyla ilgili olabilir.

2.1.3.2.2. Vergi Müfettişleri

Almanya'da toplam vergi gelirleri içinde en fazla hasılat gelir üzerinden alınan vergilerden sağlanmaktadır. Sosyal güvenlik kesintileri de toplama dahil edildiğinde gelir üzerinden alınan vergilerin toplam içindeki payı % 65-70 seviyelerinde seyretmektedir. Almanya'da Kurumlar vergisi gelirlerinin toplamının toplam vergi gelirleri içindeki payı %4-5 seviyesinde olup bu oran OECD ortalamasının altındadır (Gözen ve Artuç, 2020:87). Alman Vergi Sistemi, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı da dikkate alındığında vergi mükelleflerini disipline etme aracı olarak kullanılmaktadır. Bu durumun doğal sonucu da vergi incelemelerinin etkin yapılmasını gerektirir. Bunun sonucu olarak Alman vergi sistemi etkin ve güçlü bir denetim örgütüne sahiptir. Bu nedenle, denetim örgütü içerisinde, vergi müfettişleri büyük öneme sahiptir. Vergi müfettişleri de federal düzeyde, eyaletlerde ve yerel yönetim birimlerinde ayrı ayrı yapılanmışlardır. En tepede Federal Maliye Bakanlığına bağlı vergi müfettişleri ülkenin tamamında vergi inceleme yapmaya yetkilidir. Bunun yanı sıra eyaletlerde yüksek maliye müdürlüklerinde de vergi müfettişleri yer almakta ve eyalet düzeyinde inceleme yapmaktadırlar. En önemli ve yaygın vergi incelemeleri ise, eyalet vergi daireleri inceleme birimlerinde görevli vergi müfettişlerince yürütülmektedir. Vergi dairelerinde gelir vergisi beyannameleri, önce orta düzey vergi müfettişleri tarafından incelenmektedir. Sonrasında gerekli vergi tarhiyatın yapılabilmesi için daha kıdemli bizdeki

vergi başmüfettişi konumundaki vergi müfettişi tarafından tarhiyatın onaylanması gerekmektedir. Alman vergi müfettişleri, eğitimleri sırasında mesleki ve temel denetim eğitimlerinin yanında sektörlere göre uzmanlaşmaları içinde spesifik konularda eğitim almaktadırlar. Vergi incelemesi için görevlendirilirlerken de uzmanlaştıkları sektörlerdeki (kağıt, madencilik, otomotiv, inşaat vb.) eğitimleri göz önünde bulundurulmaktadır. (Yılmaz, 2019: 20).

2.1.4. Türkiye

Ülkemizde kamu gelirlerinin içinde en yüksek paya sahip olan vergi gelirlerinin istenilen seviyede tahsil edilememesinin en önemli nedeni vergi kayıp ve kaçaklarının önlenememesidir. Bir ülkede vergi sisteminin vergi kayıp ve kaçaklarını tamamen ortadan kaldırması mümkün değildir. Çünkü vergi kayıp ve kaçaklarının bir kısmı yasal yollarla ortaya çıkan vergiden kaçınma şeklinde ortaya çıkarken bir kısmı da kayıt dışı ekonomiden kaynaklanmaktadır. Ayrıca vergi suçu oluşturan fiillerle de mükellefler vergi kaçırabilmektedirler. Önemli olan vergi kayıp ve kaçığını en aza indirecek denetim yapısının oluşturulması, vergi idaresinin etkin çalışması ve buna yönelik yasal düzenlemelerin yapılarak mevzuattaki karmaşıklığın ve eksikliğin giderilmesidir.

2.1.4.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorunu

Vergi kayıp ve kaçağı genel olarak, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomiden kaynaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, yasadışı bir durumdur. En geniş tanımıyla ödenmesi gerekenden az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için kanunlara aykırı davranmaktır. Vergiden kaçınma ise kanun içinde hareket ederek mükellefin vergi yükünü azaltma çabasıdır. Kayıtdışı ekonomi ise, devletin bilgisi dışında faaliyetlerde bulunarak vergiyi doğuran olayların gizlenmesidir. Kayıtdışı ekonominin genel bir tanımı olmamakla birlikte Shineder'e göre kayıtdışı ekonomi; katma değer yaratan ve ulusal muhasebe mevzuatına göre gayri safi milli hasılaya eklenmesi gereken, fakat kaydedilmemiş olan tüm ekonomik faaliyetlerdir. (Schneider, 1986: 644)

Kayıtdışı ekonomi ve vergiden kaçınmanın da vergi kayıp ve kaçığını oluşturan unsurlar olması nedeniyle vergi kayıp ve kaçığının boyutunu ve miktarını net olarak hesaplamak mümkün değildir. Bunun için uygulama da vergi kayıp ve kaçığının boyutundan bahsederken, vergi kayıp ve kaçaklarının hesaplanmasında yıllar itibarıyla vergi denetimi yapmaya yetkili kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim verileri baz alınmaktadır. Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanabilmesi için vergi denetimi yapan elemanlarca incelenen matrah tutarları ile bulunan matrah farkı bilgileri gereklidir. (Gerçek ve Uygun, 2022:167)

Vergi kayıp ve kaçak oranı inceleme sonucu bulunan matrah farkının incelenen toplam matrah tutarına bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

$$\text{Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı} = \text{Bulunan Matrah Farkı} / \text{İncelenen Matrah Tutarı}$$

Ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçak oranı hakkında fikir sahibi olabilmek için yıllara göre yapılan incelemeler ve vergi denetim verileri esas alınarak vergi kayıp ve kaçığının boyutu aşağıdaki tablolar yardımıyla hesaplanmaya çalışılmıştır.

Tablo 2.1 Türkiye’deki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	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
2018	2.727.208	44.376	% 1,63
2019	2.813.452	40.763	% 1,45
2020	3.004.329	47.597	% 1,58
2021	3.221.894	54.065	% 1,68
2022	3.433.964	77.610	% 2,90

Kaynak: VDK faaliyet raporlarındaki veriler alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.1 incelendiğinde son 10 yılda sürekli olarak vergi mükelleflerinin sayısı artarken incelenen mükellef sayısı artmamıştır. 2019 yılında % 1,45 ile oransal olarak en az vergi incelemesinin yapıldığı yıl olmuştur. En fazla incelemenin yapıldığı dönem ise % 2,90 oran 2014 ve 2022 yıllarıdır. Tüm mükelleflerdeki inceleme oranının % 3’e bile ulaşmamış olması mükelleflerin incelemeye girme ihtimalini çok düşürmüştür. Bu durum mükellefleri az vergi beyan etme konusunda cesaretlendirip vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açabilir.

Tablo 2.2 Yıllara Göre Vergi Kayıp Kaçakları (Milyon TL.)

Yıllar	İncelenen Matrah Tutarı	Bulunan Matrah Farkı	Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı (%)
2011	16.422.146	755.055	4,60
2012	112.699.895	131.000.852	116,23
2013	318.977.496	53.674.959	16,83
2014	432.408.874	39.378.005	9,1
2015	540.483.451	46.749.981	8,65
2016	248.399.734	32.641.061	13,14
2017	444.245.169	23.153.169	5,21
2018	1.473.501.121	37.711.654	2,56
2019	1.328.149.869	44.739.190	3,37
2020	3.494.750.611	136.772.873	3,91

Kaynak: VDK ve GİB faaliyet raporlarındaki veriler alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.2 incelendiğinde vergi kayıp ve kaçığının en yüksek olduğu yıl % 116,23 oran ile 2012 yılı olduğu en az olduğu yılın ise % 2,56 ile 2018 yılı olduğu görülmektedir. Son üç yılda incelemelere esas vergi kayıp ve kaçak oranının azalarak % 3-4 seviyelerine indiği görülmektedir.

Tablo 2.3 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’nde Yıllara Göre Vergi Kayıp Kaçakları (Milyon TL.)

Yıllar	Vergi Türü	İncelenen Matrah Tutarı	Bulunan Matrah Farkı	Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı (%)
2016	Gelir Vergisi	13.163.701	3.156.515	23,98
	Kurumlar Vergisi	60.812.311	11.466.917	18,82
	KDV	145.923.117	8.279.903	5,67
2017	Gelir Vergisi	3.836.462	2.181.858	56,87
	Kurumlar Vergisi	43.023.162	5.029.601	11,69
	KDV	324.027.335	5.217.928	1,61
2018	Gelir Vergisi	9.195.826	6.576.448	71,52
	Kurumlar Vergisi	29.437.042	11.663.716	39,62
	KDV	1.354.081.483	12.104.078	0,89
2019	Gelir Vergisi	31.878.505	2.511.130	7,88
	Kurumlar Vergisi	96.543.889	13.547.100	14,03
	KDV	241.705.962	10.765.510	4,45
2020	Gelir Vergisi	21.929.210	11.323.585	51,64
	Kurumlar Vergisi	109.277.776	47.859.876	43,80
	KDV	723.296.690	34.667.787	4,79

Kaynak: VDK ve GİB faaliyet raporlarındaki veriler alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 2.3 incelendiğinde en az vergi kayıp ve kaçağının KDV’nde olduğu görülmektedir. Katma değer vergisinde e fatura uygulaması, aynı zamanda BA-BS bilgi formlarının doldurulması, 7.000 TL üzerindeki işlemlerin banka kanlıyla gerçekleştirilmesi gibi uygulamaların buna katkı sağladığı söylenebilir. Gelir vergisi vergi kayıp ve kaçağının en çok olduğu vergidir. Özellikle gelir unsurlarından ücret kazancı dışındaki gelir unsurlarının mükellefin beyanına dayanması ve bir mükellefin birden fazla gelir elde ederken gelir unsurlarının tamamını beyan etmemesi veya eksik beyan etmesi, indirim, istisna ve muafiyetlerin çokluğu bu duruma neden olan faktörlerdir. Kanunların 2018 yılı gelir ve kurumlar vergisindeki kayıp kaçağın en çok olduğu yıldır. KDV 0,89 oranıyla vergi kayıp ve kaçağının en az olduğu yıl % 0,89 ile 2018 yılı iken en çok olduğu yıl % 5,67 ile 2016 yılıdır.

Ülkemizde vergi mükelleflerinin vergi kurallarına uyup uymadıklarını denetlemek için dört farklı denetim yöntemi kullanılmaktadır. Bunlar; 1- Yoklama, 2-Arama, 3-Bilgi Toplama 4- Vergi İncelemesi’ dir. Vergi kayıp ve kaçağının oranını bulmada kullanılan matrah vergi incelemesi denetimiyle bulunmaktadır. Vergi incelemesi de inceleme yetkisine sahip olan vergi müfettişleri tarafından yapılır.

Yoklama yoluyla mükelleflerin yükümlülöklere uyup uymadıkları araştırılır. Arama; ihbar veya yapılan incelemeler sonucunda, vergi kaçırdığını gösteren izler bulunan mükellefi; işyerinde, üzerinde veya evinde arama yapılabilir. Arama yapılabilmesi için sulh ceza hakiminden izin alınması gerekir. Bilgi toplama VUK’nun 148. maddesine göre; Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğru ödenip ödenmediğinin tespitine yönelik detaylı incelemedir. Vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin defterleri, belgeleri vs. incelenerek kurallara uyup uymadıkları ve vergi matrahını doğru hesap edip etmedikleri araştırılır. Bu denetimler sonucunda mükellefin karşılaşacağı yaptırımlar para cezası ve hapis cezası olarak karşalarına çıkar. Para ve hapis cezalarını ortaya çıkaran vergi kabahat ve cezaları üç tanedir. Bunlar usulsüzlük, vergi ziyayı ve kaçakçılık ’tır. Genel olarak usulsüzlük kabahati, şekli vergi ödevlerine uymamaktır. Vergi ziyayının sebebi ise idarenin çeşitli nedenlerle vergi kaybına uğramasıdır. Vergi ziyanda mükellefin eylemlerinin kasten veya hataen gerçekleşmesi önemli değildir önemli olan devletin eksik vergi almasıdır. Vergi kaçakçılığı ise bilerek kanuna aykırı eylem ve fiillerle verginin kaçırılmaya çalışılmasıdır. Vergi Kaçakçılığı suçu ilk olarak Vergi Usul Kanunun “Vergi Zıyayı ve Cezası” başlığı altındaki 344. Maddesinde yer almıştır. Daha sonra 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme doğrultusunda kanunun “Kaçakçılık Suç ve Cezaları” başlığı altındaki 359.

Maddesine aktarılmıştır. Bu düzenleme ile konu hakkında önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Önceki düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun doğması için öngörülen “kasten” ibaresine yeni düzenlemede yer verilmemiştir. Eylemin kasıtlı olmasa dahi yasadaki tanıma uyması yeterlidir. Ayrıca kaçakçılık suçunun oluşması için artık vergi ziyanının varlığı da gerekli değildir. Artık fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilir (Parlak, 2016: 32).

2.1.4.2. Vergi Kayıp ve Kaçağı Sorununun Önlenmesinde Rol Alan Aktörler

Vergi inceleme süreci titizlikle uygulanması gereken bir süreçtir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir. Dolayısıyla vergi inceleme sürecini gerçekleştirmede görevli olan kurum ve kuruluşlar önemli bir sorumluluk üstlenmektedir. Vergi inceleme elemanlarının hem inceleme yetkisini aldıkları devlete hem de incelemekle yükümlü oldukları mükelleflere karşı sorumlulukları vardır. Üstlendikleri görevi titizlikle yerine getirmekle yükümlü olan vergi inceleme elemanları olacak kişilerin bu göreve getirilirken özenle seçilmeleri gerekmektedir. Çünkü vergi inceleme elemanları aynı zamanda mükellefler ve devlet arasında bir köprü görevini görmektedir. Şöyle ki inceleme elemanları, devletin vergilendirme yetkisine dayanarak hukuki dayanakları olan vergi inceleme sürecini gerçekleştirirken bu süreçte aynı zamanda mükelleflerle sürekli iletişim halinde oldukları için mükelleflerin doğru bilinçlendirilmesinde ve gerektiğinde bilgilendirilmelerinde önemli bir görev alırlar (Ünal, 2007: 27-28). Ülkemizde vergi incelemeye yetkili denetim birimleri, çok başlılığı önlemek amacıyla 10.07.2011 tarihli RG’de yayımlanan 646 Sayılı KHK ile yeniden yapılandırılmıştır. Bu KHK ile 1876 yılında kurulan Teftiş Kurulu, 1936 yılında kurulan Varidat Kontrolörlüğü (1946 yılında adı Gelirler Kontrolörlüğü olarak değiştirilmiştir) ve 1945 yılında Kurulan Hesap Uzmanları Kurulu kaldırılmıştır. Bu kurulların yerine doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve tüm denetim elemanları tek unvan altında birleştirilmiştir. Yeni ihdas edilen unvan “Vergi Müfettişi” unvanıdır. Vergi Müfettişleri inceleme yetkisine sahip denetim elemanlarıdır. Vergi müfettişleri kendi içlerinde vergi müfettiş yardımcısı, vergi müfettişi ve vergi başmüfettişi unvanlarından oluşmaktadır (Bilici, 2016:38).

Birinci Bölümde Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişleri hakkında ayrıntılı bilgi verildiği için tekrardan kaçınılarak bu bölümde ek bir bilgiye yer verilmemiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ VE VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN BAKIŞ AÇISINI ÖLÇMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde, literatür araştırmasıyla beraber, araştırmanın önemi, amacı, kapsamı ve yöntemi, bağımsız denetçilerin ve vergi müfettişlerinin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlayıp sağlamadığı konusu, gerçekleştirilen anket uygulaması ve bulgularının değerlendirilmesi ile ortaya konularak sonuç ve önerilerde bulunulacaktır.

3.1. Literatür Araştırması

Çalışmada öncelikle, konu ile ilgili daha önce yapılan çalışmalar incelenmiş, ilgili tezler, makaleler, kitaplar ve diğer bilimsel çalışmalardan faydalanılmıştır. Bu çalışmaların ortak noktası konu olarak vergi kayıp ve kaçağını ele almalarıdır. Vergi kayıp ve kaçağı ele alınırken ya olaya sadece vergi denetimi yönünden bakılmış ve genellikle vergi müfettişlerine yönelik saha çalışması yapılmıştır, ya da olaya muhasebe mesleği, muhasebe meslek mensupları, bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler perspektifinden bakılmıştır. Vergi denetimi ve vergi müfettişleri perspektifinden yapılan çalışmaları genellikle maliye anabilim dalında faaliyet gösteren çalışmacılar yaparken, muhasebe ve bağımsız denetim yönüyle ele alınan çalışmaları işletme anabilim dalında çalışan araştırmacılar gerçekleştirmiştir. Bu çalışmada olayın iki yönü birlikte değerlendirilmiş ve Vergi Denetimi ile Bağımsız Denetimin vergi kayıp ve kaçağını önlemedeki rolü ele alınmış, saha çalışması ise Antalya İlinde görev yapan Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişlerine anket uygulanarak gerçekleştirilmiştir.

Faydalanılan çalışmalardan bir kısmı özetle aşağıdaki gibidir:

Savaşan ve Odabaş (2005) tarafından yapılan çalışmada, 317 SMMM ve 217 vergi müfettişine yapılan bir anketle vergi kayıp ve kaçaklarının etkilerinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, 534 meslek mensubunun, uygulanan anket aracılığıyla vergi kaybına yol açan etmenler hakkındaki düşünceleri öğrenilmeye ve elde edilen veriler, Spearman sıra korelasyonu ve çapraz tablolar yardımıyla incelenmeye çalışılmıştır. Katılımcıların yüzde 93'ü kayıpların yüksek boyutlarda olduğunu düşünmüş ve en büyük nedenin ise vergi yükü olduğunu belirtmişlerdir. SMMM' lerde gelir ve kurumlar vergisi ile kayıplar arasında ilişki anlamlı çıkmamışken, vergi müfettişlerinde anlamlı çıkmıştır. Vergi müfettişlerinin SMMM' lerin aksine, kayıplarla denetimde etkinlik sorunu arasında anlamlı bir ilişki kurmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Altıntaş (2010) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki diğer güvence hizmetlerinin, finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmalarındaki etkisi incelenmiş ve konuya ilişkin 110 SMMM 'ye anket uygulanmıştır. SPSS 17 İstatistik Paket Programı aracılığıyla Bağımsız İki Örnek T Testi ve Ki Kare testlerinden yararlanılmıştır. Dünyada ve özellikle ABD'de yaygın olan güvence hizmetlerinin Türkiye'de yaygın olmadığı ve meslek mensuplarının, diğer güvence hizmetlerinin yaygınlaşmasıyla güvenilir ve doğru bilgiye ulaşılacağı ve bu hizmetlerin yaygınlaşmasının bağımsız denetime ve vergi denetimine katkı yapacağı düşünülüyor sonucuna ulaşılmıştır.

Önal (2011) tarafından yapılan çalışmada, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı sorunları Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleri açısından incelenmiştir. Çalışmada vergi kayıp ve kaçağı kavramı, çok yönlü olarak Türkiye ve AB ülkeleriyle karşılaştırmalı biçimde analiz edilmiştir. Ayrıca bu çalışmada, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde Türkiye'deki ve AB ülkelerindeki denetim olgusu incelenmiş; denetimin yapısı, vergi denetimi ve bağımsız denetim arasındaki koordinasyon ve eşgüdüm ile vergi idaresindeki toplam çalışanlar içindeki denetim elemanlarının özlük hakları ve sayıları arasında büyük farklılıklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin Türkiye'de vergi ile ilgili çalışan idari personelin içinde denetim bölümünde çalışanların oranı %7,3 iken AB ülkelerinde bu oran %50 ile %70 arasında değişmektedir. Ayrıca AB ülkelerindeki denetim elemanlarının maaşlarının, Türkiye'deki vergi müfettişlerinin maaşlarının en az 5 katı olduğu görülmüştür.

Başkan (2016) tarafından yapılan çalışmada, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması amacıyla neler yapılabileceğinin tespit edilebilmesi amacıyla vergi denetim elemanı olan 356 vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarıyla mülakat ve anket çalışması yapılmıştır. Çalışma, SPSS 22 İstatistik Paket Programı ve Smart PLS En Küçük Kareler Paket Programları aracılığıyla incelenmiştir. Korelasyon, Bağımsız İki Örnek T Testi, Tek Yönlü Varyans paket programları aracılığıyla yapılan testler olmuştur. Çalışma sonucunda gerek anket ve gerekse mülakatlar neticesinde vergi mevzuatı ve özellikleri, vergi denetim süreci, vergi müfettişlerinin denetimdeki rolü ve önemi, vergi denetiminin kurumsal yapısı, mükellef boyutu ve meslek mensubu boyutlarının vergi denetimi açısından çok önemli olduğu belirlenmiştir.

Organ ve Çavdar (2017) tarafından yapılan çalışmada, İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerindeki 428 vergi mükellefi ile anket çalışması yapılmış ve vergi denetimi hakkındaki düşünceleri ve mükelleflerin denetime karşı tutumları incelenmiştir. Faktör analizi sonucunda elde edilen faktör gruplarının demografik verilere göre farklılık gösterip

göstermediğini belirlemek amacıyla t testi yapılmıştır. Sonuç olarak vergi ahlakı ve bilincinin yeterli düzeyde olmadığı, vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı ve denetim elemanlarının vergi mükelleflerine karşı takınmış oldukları tutum ve davranışların olumsuz olduğu, denetim sonuçlarının ve vergi idaresinin etkin olmadığı görülmüştür.

Bişgin ve Ünlüer (2018) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlanmış, bu doğrultuda derinlemesine bir betimlemenin yapılabilmesi için çalışma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması (case study) olarak desenlenmiştir. Çalışma verilerinin analizi, tümevarım analizi yoluyla bilgisayar destekli “nitel veri analizi” programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki etkileşimlerin iyileştirilmesi, verginin benimsenmesine ve vergilendirmenin sürdürülebilir olmasına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Pekşen (2018) tarafından yapılan çalışmada, vergi denetiminin vergi politikası açısından önemi incelenmiş, konuya yönelik 605 vergi müfettişi ve vergi müfettişi yardımcısına anket uygulanmış ve sonuçlar SPSS 25 İstatistik Paket Programı yardımıyla incelenmiştir. Analizde, frekanslar analizi, ortalama değerlerin analizi ve bağımsız değişkenlere göre bağımlı değişkenlerin ortalamaları arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için “t testi” ve “Tek Yönlü Varyans Analizi” (ANOVA) kullanılmış ve denetimin vergi politikalarının uygulanmasında büyük katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Coşkun (2018) tarafından yapılan çalışmada, vergi matrahının belirlenmesinde vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) arasındaki ilişkiyi İzmir’de faaliyet gösteren 86 YMM ve 194 vergi denetim elemanına hem anket hem mülakat tekniği uygulanması amaçlanmıştır. SPSS 21 İstatistik Paket Programı aracılığıyla Ki-Kare Testi ve Faktör Analizi uygulanmış ve vergi mevzuatı ile TMS/TFRS’ lerin uyumsuz olduğu ve uyumlaştırılması gerektiği, böylelikle vergi matrahının daha doğru belirleneceği ve vergi kayıp ve kaçığının azalacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Özer (2018) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi konusundaki rolü ve önemini ortaya koymak amacıyla Türkiye genelinde 20 YMM ve 140 SMMM’ye anket uygulanmıştır. Sonuçlara bakıldığında, öncelikle vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ile ilgili olarak “vergi oranlarının yüksek olması ve vergi affı uygulamalarının sıklıkla yapılması, vergilendirme sisteminin adil olmaması ve ekonomide yaşanan dalgalanmalar ve krizler” gösterilmiştir. Vergi kayıp ve kaçaklarında alınması gereken önlemler konusunda ise vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi sayısının

azaltılması ve vergi mevzuatının daha basit ve anlaşılır olmasına ilişkin çalışmalar yapılması, vergi bilincinin ve vergi ahlâkının oluşturulması ve vergi kayıp ve kaçacağı ile mücadelede etkinliğin sağlanması için, muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitim kurumları ve vergi idaresi arasında bağlantının sağlanması gerektiği düşünülmüştür.

Yoruldu (2019) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkin olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmada 3’ lü ölçek ile hazırlanmış anket formları, İzmir İlinde faaliyet gösteren 348 SMMM, 74 YMM ve 70 bağımsız denetçiye uygulanmış, SPSS 21.0 programı ile frekans, faktör ve Ki-Kare testi kullanılarak bulgular elde edilip yorumlanmıştır. Gerek meslek mensuplarının gerekse de bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin oldukları sonucuna varılmakla birlikte, bağımsız denetim yetkisine sahip denetçilere de tam tasdik yetkisinin verilmesi ile vergi denetimine ihtiyaç kalmayacağı yönünde bir öneri sunulmuştur.

Şatır (2019) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler algısının etkisinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, Manisa ilinde görev yapan 71 SMMM’ye anket tekniği uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda, meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ile ilgili algılarının yüksek olduğu, değerler algı düzeylerinde eğitimi çok önemli buldukları, iman değerini ise en az önemli algıladıkları belirlenmiştir. Meslek mensuplarının değer algısının cinsiyete, yaşa, medeni duruma, eğitim düzeyine, mükellef sayısına, meslekte çalışma süresine, meslek grubuna göre anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir.

Kutlar (2021) tarafından yapılan çalışmada, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri araştırılarak, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede vergi denetiminin yeri ile SMMM’ lerin buradaki rolü incelenmiş, saha çalışmasında ise Gaziantep Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı 142 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. SPSS 21 İstatistik Paket Programı aracılığıyla faktör analizi, korelasyon analizi, regresyon analizleri ve ek analizler olan bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü varyans (ANOVA) analizleri uygulanmıştır. Sonuç olarak, Türkiye’deki vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için; vergi oranlarının düşürülmesi, vergi türlerinin azaltılması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi denetiminin ve vergi cezalarının arttırılması, SMMM’ ler ile vergi idareleri arasındaki işbirliğinin önemli olduğuna dikkat çekilmiştir.

3.2. Araştırmanın Önemi

Denetim konusu, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde yer alan önemi yüksek konulardan biridir. Denetim faaliyetleri, kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin

hayata geçirilebilmesinde önemli bir rolü vardır. Bu rol, kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında ve sürdürülmesinde etkilidir. Vergi denetimi ve bağımsız denetimler maliye teşkilatı içerisinde yüksek öneme sahip bir figürdür. Bu figüre gereksinim duyulan nedenler mali, ekonomik, hukuki ve sosyal nedenler olarak sıralanabilir. (Pekşen, 2018: 56). Denetim fonksiyonu ve denetim performansı vergi idaresinin adaletli bir vergi yönetimi ve vergide adaletin sağlanması açısından büyük önem taşır. Örneğin, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışının sonucu olarak kamuda ortaya çıkan gelir kaybı, devletten bu kişilere bir gelir transferi olarak değerlendirilebilir. Fakat bu durum, toplumun genelinde oluşan adalet ve kamuya olan güven duygusunu azaltabilir. Aynı zamanda, vergi denetimi sosyo-ekonomik dengenin adaletli hale getirilmesine katkı sağlar. Vergi kayıp ve kaçağı denetim yoluyla ne kadar azaltılabilirse, o ölçüde gelir dağılımında adalet tesis edilecek, toplumun vergi bilinci artarak zaman içinde toplumsal refahın artışı sağlanacaktır. Bu refah artışı zaman içerisinde devletin gelirlerini de arttıracaktır (Kopczuk, 2006: 8-9).

Vergilerin beyan esasında aktif olan mükelleftir ve Türkiye’de de başta gelir üzerinden alınan vergiler olmak üzere pek çok vergide beyan sistemi geçerlidir. Beyan esasında mükelleflerin kendilerine ait bilgileri en iyi kendilerinin bilebileceği düşüncesi hakimdir. Beyan esasının başarısı mükellefler tarafından verilen beyanların doğru olmasına bağlıdır. Verilen beyanların doğruluğunun sağlanması da ancak sürekli, düzenli, etkin ve yaygın bir denetimle sağlanabilir. Beyan esaslı yapısı gereği bir takım riskler içerir. Bu risklerin başında mükellefin vergi yükünden kurtulmak için gerçeğe aykırı bilgiler içeren beyanname düzenleme olasılığı gelmektedir. Bu olasılığın düşürülmesi de yine denetimle mümkündür. Mükelleflerin beyanlarına dayanarak matrahın tespiti yönteminden hedeflenen faydanın sağlanamamasında birçok etken rol almakla birlikte, özellikle, vergi denetim ve kontrol fonksiyonunun yeterli olup olmaması önemli bir etkiye sahiptir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297).

Beyan esasının yaygın olduğu vergi sistemlerinde, denetim sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu ayrılmaz parçanın uygulayıcıları da vergi müfettişleri ve KGK’dan bağımsız denetçilik belgesi almış bağımsız denetçilerdir. Vergi müfettişleri ve bağımsız denetçilerden beklenen, mükelleflerin doğru ve tam muhasebe kayıtlarına bağlı olarak vergi matrahı beyanlarını doğru ve tam olarak yapmalarına katkı sağlamalarıdır. Böylelikle vergi kayıp ve kaçakları en aza indirgenir. Bu beklentiler doğrultusunda, çalışmada bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerin ve vergi denetimi yapan vergi müfettişlerinin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde üstlendikleri rollerin etkinliği tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin öneminin ortaya

konması amaçlanmaktadır. Ayrıca çalışmanın taraflara, bağımsız denetçilerin ve vergi müfettişlerinin görüşleri doğrultusunda, alınması gereken önlemler ve çözüm önerileriyle ilgili görüş sunacak olması ve toplumu bu konuda bilinçlendirecek olması önemlidir.

3.3. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bağımsız denetçilerin ve vergi müfettişlerinin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolünün ortaya konması ve bunun Antalya ilinde yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular ışığında değerlendirilmesidir. Aynı zamanda çalışmanın amacı; vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında vergi denetiminin fonksiyonunun irdelenip etkinliğinin ortaya konulması, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetçiler ile vergi inceleme ve denetim faaliyetlerini yürüten vergi müfettişlerinin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olup olmadığının belirlenmesidir.

Bağımsız denetçilerin, vergilendirmeye tesir edebilecek hesap kalemleri üzerinde gerçekleştirdikleri bağımsız denetim faaliyetinin ve vergi inceleme ve denetim faaliyetlerini yürüten vergi müfettişlerinin, kanuni düzenlemeler çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili faktörler olduğu düşünülmektedir. Söz konusu düşünce doğrultusunda; bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerinin, vergi müfettişlerinin vergi inceleme ve denetim faaliyetlerinin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkisinin belirlenmesi ve analiz edilmesi amaçlarına ulaşılmak istenmektedir. Araştırmamızı özgün kılan etken, Antalya ilinde daha önce böyle bir çalışmanın yapılmamış olması ve Bağımsız Denetçiler ve Vergi Müfettişlerinin birlikte incelenmemesidir.

3.4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde çalışmanın deseni, evreni, örnekleme, yöntemi, kısıtı ve çalışmada kullanılan tekniklere ilişkin bilgiler verilmiştir.

3.4.1. Araştırmanın Deseni, Evreni, Örnekleme ve Kısıtı

Nitel ve nicel araştırmalar farklı felsefelere dayandığı için farklı özelliklere sahiptir (Kyngäs vd., 2020: 5). Araştırma deseni, araştırma soruları ya da problemlerine yanıt bulmak için oluşturulan inceleme planı, biçimi ya da stratejisidir. Plan, araştırmanın tam bir şeması ya da programıdır. Bu plan, hipotezleri ve işlevsel çıkarımlarını yazmaktan, verilerin analizine kadar araştırmacının yapacağı işlerin ana hatlarını içermektedir. Araştırma deseni yoluyla kullanılması önerilen çalışma planı ile katılımcılardan nasıl bilgi toplanacağı, katılımcıların nasıl seçileceği, toplanan bilginin nasıl analiz edileceği ve bulguların nasıl sunulacağıyla ilgili kararların alınarak bunların diğer kişilere aktarılabilmesidir (Kumar, 2011: 94).

Anket son halini aldığı anda, araştırmacının çalışmasının popülasyonunun ne olduğunu ve ne tür bir örneklem alacağını belirlemesi gerekmektedir. Popülasyon, araştırmacının hakkında bilgi almak istediği tüm konu grubudur. Normalde, araştırmacı çok büyük olması nedeniyle evrenin tüm birimleri ile görüşemez. Popülasyonun tamamıyla görüşmek lojistik ve mali açıdan imkânsızdır. Bu nedenle, araştırmacı bunun yerine popülasyonun bir örneğini seçmelidir. Bunu yapmak için, öncelikle bir örneklem çerçevesi tanımlaması gerekir. Örneklem çerçevesi, örneğin alınacağı tüm birimlerden oluşur. İdeal olarak, örneklem çerçevesi popülasyonla aynı olmalı veya en azından ona çok benzemelidir. Gerçekte, popülasyon ve örneklem çerçevesi sıklıkla farklılık gösterir (Stockemer, 2019: 57). Örneklemen genel amacı popülasyonu temsil etmektir. Olasılık örnekleri (birimler rastgele seçildiğinde) seçildiğinde, bilim adamları incelenen içeriğin popülasyonu hakkında geçerli çıkarımlarda bulunabilirler. Olasılık örneğinden elde edilen çıkarımlar örneklem hatasına tabidir, ancak istatistiksel prosedürler araştırmacıların bu örneklem hatasını belirli bir olasılık düzeyinde tahmin etmelerini sağlar (Riffe vd., 2019: 71).

Evren, dikkate alınan tüm olası içerik birimlerini içerir. Evren, çalışmanın çıkarsadığı tüm örneklem birimlerinden oluşur. Örneklem çerçevesi, içinden örneğin seçildiği birimlerin gerçek listesidir (Riffe vd., 2019: 72).

Araştırmada nicel araştırma yöntemleri arasında sıklıkla kullanılan tekniklerden olan “anket tekniği” tercih edilmiştir. Araştırmanın evrenini, KGK ‘ya kayıtlı 2022 yılı sonu itibarıyla Antalya’da yetkilendirilen 567 Bağımsız Denetçilerden sürekli eğitimi tamamlayan ve faal olarak aktif kayıtlı 147 denetçi ve Antalya’ da 2022 yılında görev yapan incelemeye yetkili 322 vergi müfettişi oluşturmuştur. Bu ilin seçilmesindeki amaç, özellikle turizm, tarım, ticaret ağırlıklı bir il olması ve ülke ekonomisi içerisinde önemli bir yere sahip olması dolayısıyla, hizmet sektörü, ithalat ve ihracat yapan işletmelerin yoğun olmasıdır. Araştırma gerçekleştirilecek bağımsız denetçi ve vergi müfettişlerinin seçiminde “basit tesadüfi örneklem seçim yöntemi” uygulanmıştır. Elektronik ortamda ve elden dağıtım aracılığıyla katılımcılara ulaşılmış ve 123 bağımsız denetçi ile 227 vergi müfettişinden geri dönüş sağlanabilmiştir.

%95 güven aralığında, 322 vergi müfettişi ana kütle sayısı için en az 175 vergi müfettişi örneklem sayısı gerekirken, faal olarak çalışan 147 bağımsız denetçi ana kütle sayısı için ise en az 106 bağımsız denetçi örneklem sayısı gerekmektedir.

Çalışmada kullanılan ana kütlede örneklem hesaplama formülü aşağıda belirtilmektedir:

$$n = [N \times t^2 \times p \times q] / [(d^2 \times (N-1)) + (t^2 \times p \times q)]$$

N = Ana kütle büyüklüğü

n = Örneklem büyüklüğü

p = İlgili durumun gerçekleşme ihtimali

q = (1-p) = İlgili durumun gerçekleşmeme ihtimali

t = t tablo değeri

d = Tolerans seviyesi

(%95 Güven aralığında p=0,5 ; q=0,5 ; d=0,05 ; t=1,96 olarak alınmıştır)

Çalışmada ulaşılması gereken en az 175 vergi müfettişi için 227 vergi müfettişine ve ulaşılması gereken en az 106 bağımsız denetçi için ise 123 bağımsız denetçi sayısına ulaşılmıştır. Dolayısıyla ulaşılan bağımsız denetçi ve vergi müfettişi sayısının %95 güven aralığında ana kütleyle yansıttığı görülmektedir.

Çalışmanın kısıtı ise, yapılan anket çalışmasının yalnızca Antalya ilinde gerçekleştirilmiş olması, Türkiye genelinde yapılmamış olmasıdır.

3.4.2. Anket Formunun Hazırlanması

Hipotez, teoriden türetilen ve (ilke olarak) doğrulanabilen veya yanlışlanabilen geçici veya doğrulanmamış bir ifadedir. Bağımsız ve bağımlı bir değişken arasındaki beklenen ilişkiyi açıkça belirtir. Hipotezler, herhangi bir analiz seviyesini kapsayabilen ampirik olarak test edilebilir ifadeler olmalıdır (Stockemer, 2019: 16).

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek için hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve bu konuda daha önce gerçekleştirilen çalışmalar ile vergi müfettişleri ve KGK' dan bağımsız denetçilik belgesi alarak bağımsız denetçi unvanına haiz meslek mensuplarıyla, beyin fırtınası yöntemi dikkate alınarak, anket formu, dikkat edilmesi gereken hususlar çerçevesinde hazırlanmıştır. Anketi oluşturan sorular tespit edildikten sonra, taslak anketteki sorular araştırma, araştırmanın amaçları ve hipotezleri ile karşılaştırılmıştır. Bu şekilde anket sorularının araştırmanın amaç ve hipotezleri ile uyumlu olup olmadığı belirlenmiştir.

Ankete son şeklini vermeden önce, taslak anket, konunun uzmanı akademisyenlere ve işletme yöneticilerine sunularak anket üzerinde görüş bildirmeleri istenmiştir. Bu süreç sonunda anketteki bazı sorular ve açıklamalar yeniden yazılarak ankete son şekli verilmiştir.

Bu kapsamlı pilot çalışmalar sonucunda nihai şekli verilen anket çalışması, **Ek 1**'de görülebilmektedir.

3.4.3. Verilerin Kodlanması, Düzenlenmesi ve Analizi

Uygulaması cevaplanan ve değerlendirmeye alınan anket sayısı 350' dir. Anket formlarındaki cevaplar kodlanarak "SPSS (Statistical Package For Social Sciences-Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) For Windows 24.0. Sürümü" ile analiz edilmiştir. Faktör analizi, çoğunlukla birbiriyle ilişkili değişken kümeleri arasındaki ilişkileri temsil etmek için kullanılabilecek az sayıda faktörü belirlemek için kullanılır (George ve Mallery, 2019: 258). “Açıklayıcı” ve “doğrulamayı” olmak üzere iki tür faktör analizi vardır.

SPSS, doğrulamayı faktör analizini doğrudan hesaplamaz. Açıklayıcı faktör analizi muhtemelen daha önemlidir ve SPSS bunun için çok kapsamlı bir seçenekler paketine sahiptir (Howitt ve Cramer, 2017: 284).

Açıklayıcı faktör analizi, çalışmadaki değişkenlerin ağırlıklı kombinasyonlarını kullanarak bir korelasyon matrisinin ana boyutlarını bulan yaygın faktör analizi biçimidir (Howitt ve Cramer, 2017: 419). Aynı zamanda, açıklayıcı faktör analizi, gözlemlenen değişkenlerin varsayımsal faktörlerin veya sözde “gizli” değişkenlerin doğrusal fonksiyonları olduğunun düşünüldüğü bir prosedürdür. Faktör analizinin bu tanımını, bileşenlerin gizli değişkenlerin değil, gözlenen değişkenlerin bir fonksiyonu olduğu varsayıldığı temel bileşenler analiziyle aynı olmadığına dikkat çekmektedir (Denis, 2019: 175). Bu analiz bilindiği gibi, iki değişkenli bir korelasyon katsayısı, kaygı ve performans gibi iki değişken arasındaki doğrusal ilişkinin derecesini tanımlar. Bununla birlikte, birçok durumda, araştırmacılar birbiriyle ilişkili birçok değişken hakkında veri toplar ve bu değişkenlere verilen yanıtların altında yatan daha az yapı veya boyut olup olmadığını belirlemek isteyebilirler. Bu durumda, gözlenen değişkenlerden daha az sayıda yapı için destek bulmak, sonuçların daha özet bir tanımını sağlar ve gelecekteki araştırmaların odak noktası olabilecek yeni teorik yapıların belirlenmesine yol açabilir. Açıklayıcı faktör analizi, bu tür yapıların sayısını ve doğasını belirlemek için kullanılabilecek bir prosedürdür. Bu nedenle, açıklayıcı faktör analizinin genel amacı, bir dizi gözlenen değişkene verilen yanıtların altında yatan yapıların sayısını ve doğasını belirlemektir (Pituch ve Stevens, 2016: 34).

Veri analizine geçmeden önce, veri girişinde yapılan hataları tespit etmek, eksik girilenleri tamamlamak ve hatalı kodlamalar varsa düzeltmek amacıyla tüm veriler için yüzde dağılımları ve maksimum-minimum değerleri alınmıştır. Ayrıca yapılan çalışmada güvenilirlik analizi sonuçlarına göre bütün ifadeler verilen yanıtlar dikkate alındığı zaman

Cronbach's Alpha değeri = 0,782 bulunmuş ve bu bağlamda elde edilen sonuçların güvenilir olduğu belirlenmiştir. Bu ölçümlerin eşzamanlı ve yakınsak geçerliliği faktör analizi ile yapılmış ve yeterli düzeyde bulunmuştur. Faktörlerin güvenilirliği alfa katsayısı ile belirlenmiştir.

Anket verileri istatistiksel paket programı SPSS 24.0 yardımı ile değerlendirilmiştir. Anket sonuçları değerlendirilirken öncelikle Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Araştırma verilerine normallik testi yapılmış ve verilerin normal dağılıma uygun olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi sonrasında ise oluşturulan hipotezleri test etmek için parametrik testlerden yararlanılmıştır.

Hipotez testlerinde ve yapılan analizlerde Independent Samples t Testi ve One Way Anova Testi ile Korelasyon Testi kullanılmıştır. Ankette, öncelikle katılımcıların demografik özelliklerini yansıtan demografik sorular yer almakta, ardından ise vergi kayıp kaçağı konusunu ele alan ölçeği oluşturan likert tipi ifadeler yer almaktadır.

Likert tipi ölçek; (1) Kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklindeki ifadelerden oluşmaktadır.

3.5. Bulgular

3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Tanımlayıcı istatistikler içerisinde öncelikle araştırmaya katılan katılımcıların demografik özellikleri hakkında bilgi sunulmakta, ardından ise katılımcıların ölçekteki likert tipi sorulara verdikleri cevaplara ait ortalama ve standart sapma değerleri sunulmaktadır.

3.5.1.1. Demografik Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

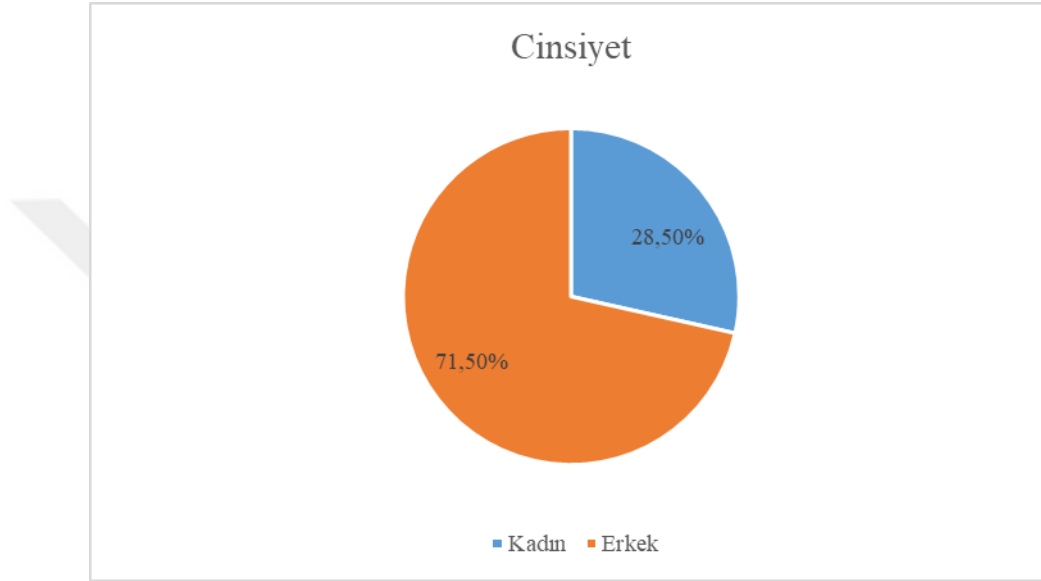
Araştırmada detaylı analiz yapılabilmesi açısından demografik istatistikler bağımsız denetçiler için ayrı, vergi müfettişleri için ayrı olarak sunulmakta ve öncelikle bağımsız denetçiler için, ardından ise vergi müfettişleri için demografik istatistiklere yer verilmektedir.

Ankete katılan 123 bağımsız denetçinin demografik verilerine ait tanımlayıcı istatistikler aşağıda sırasıyla yer almaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımlarını gösteren tablo ve grafik aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.1 Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	35	28,5
Erkek	88	71,5
Toplam	123	100,0

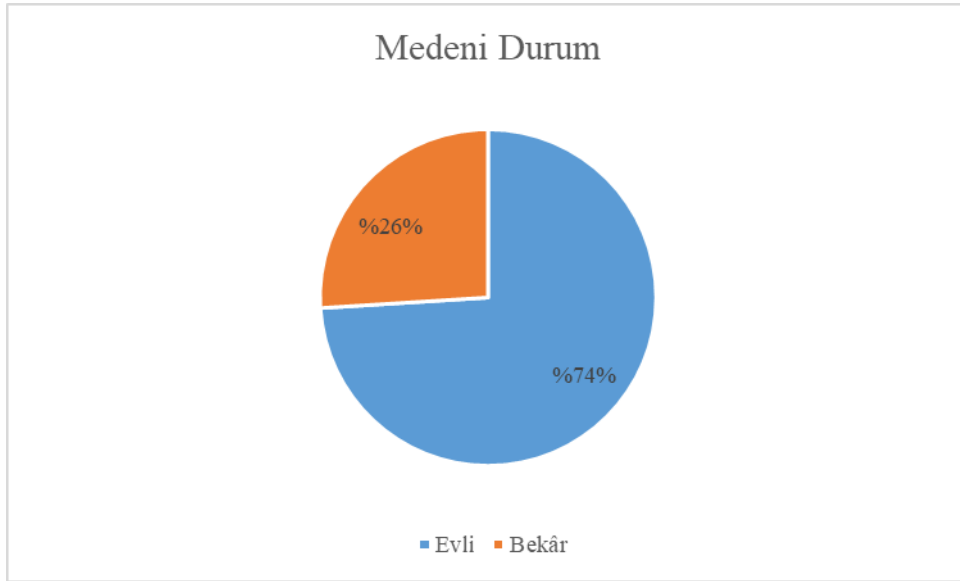
**Grafik 3.1 Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılım Grafiği**

Grafik 3.1., Tablo 3.1.'in grafikleştirilmiş halidir. Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %28,5'i kadın, %71,5'u ise erkek katılımcılardan oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.2. ve Grafik 3.2. aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.2 Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları

Medeni Durum	Frekans	Yüzde
Evli	91	74,0
Bekâr	32	26,0
Toplam	123	100,0



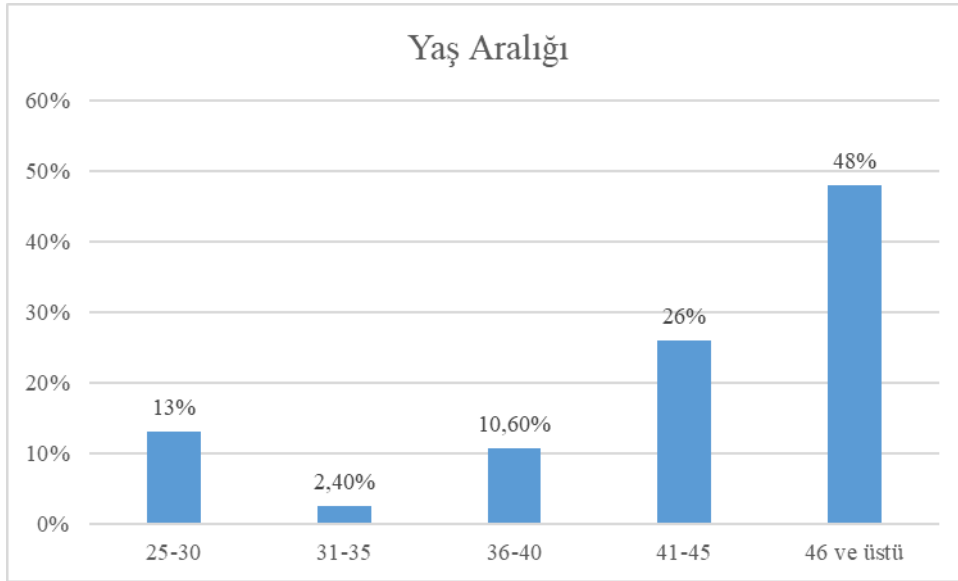
Grafik 3.2 Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Hem Tablo 3.2., hem de Grafik 3.2.'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %74'ü, yani 91'i evli, %26'sı, yani 32'si bekâr katılımcılardan oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre dağılımlarını gösteren tablo ve grafik aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.3 Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılımları

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde
25-30	16	13,0
31-35	3	2,4
36-40	13	10,6
41-45	32	26,0
46 ve üstü	59	48,0
Toplam	123	100,0



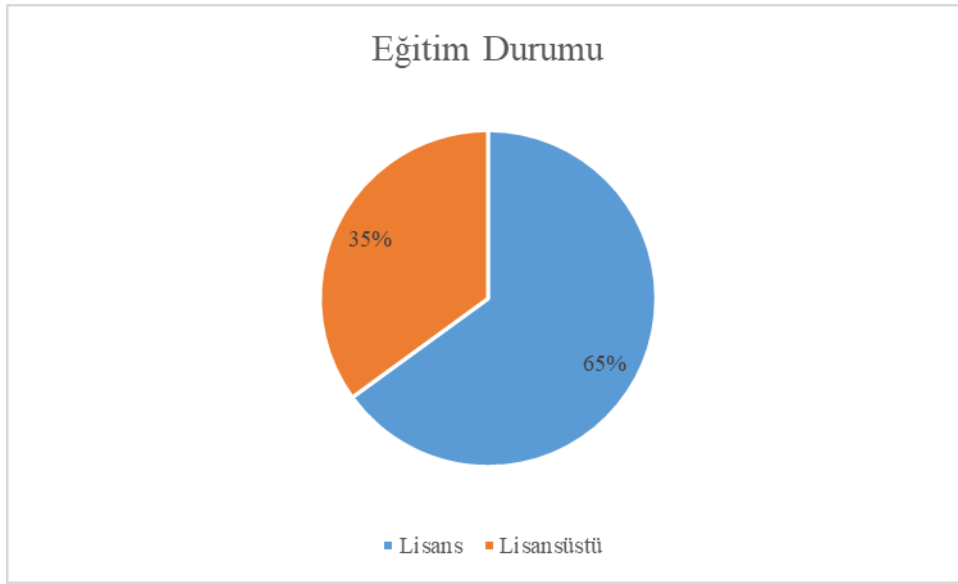
Grafik 3.3 Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılım Grafiği

Tablo 3.3. ve Grafik 3.3.'te görüldüğü üzere, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %13'ü (16 kişi) 25-30 yaş aralığında, %2,4'ü (3 kişi) 31-35 yaş aralığında, %10,6'sı (13 kişi) 36-40 yaş aralığında, %26'sı (32 kişi) 41-45 yaş aralığında ve %48'i (59 kişi) ise 46 yaş ve üstünde yer almaktadır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 74'ünün 41 yaş üstü olması (91 kişi) ve tüm katılanların yaklaşık yarısının (% 48) 46 yaş üstü olması bu bağımsız denetçilerin geçiş hükümlerinden yararlanarak 15 yıl mesleki deneyim sonucu eğitimleri tamamlayarak bağımsız denetçi olmalarından kaynaklanmaktadır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %15,4'ü (19 kişi) 30 yaşın altındadır. Bu denetçiler KGK tarafından yapılan sınavda başarılı olup Bağımsız Denetçi olan meslek mensuplarıdır. Geçiş hükümlerinin sona ermesinden dolayı zaman içinde 30'lu yaşlardaki denetçi sayısının oranı artacaktır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.4. ve Grafik 3.4. aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.4 Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Lisans	80	65,0
Lisansüstü	43	35,0
Toplam	123	100,0



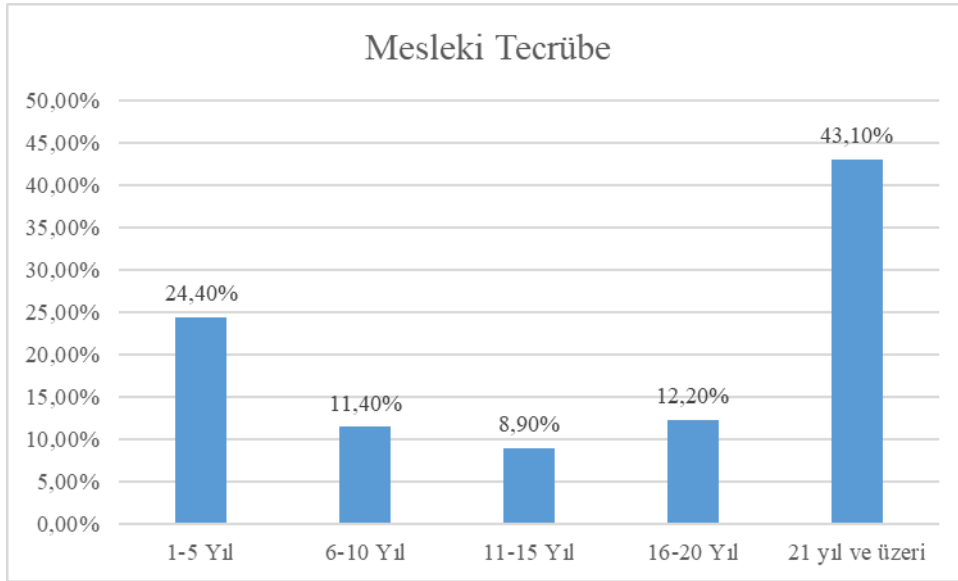
Grafik 3.4 Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %65'i lisans programlarından ve %35'i ise lisansüstü programlardan mezun durumdadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.5. ve Grafik 3.5 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.5 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları

Mesleki Tecrübe (Yıl Sayısı)	Frekans	Yüzde
1-5 Yıl	30	24,4
6-10 Yıl	14	11,4
11-15 Yıl	11	8,9
16-20 Yıl	15	12,2
21 yıl ve üzeri	53	43,1
Toplam	123	100,0



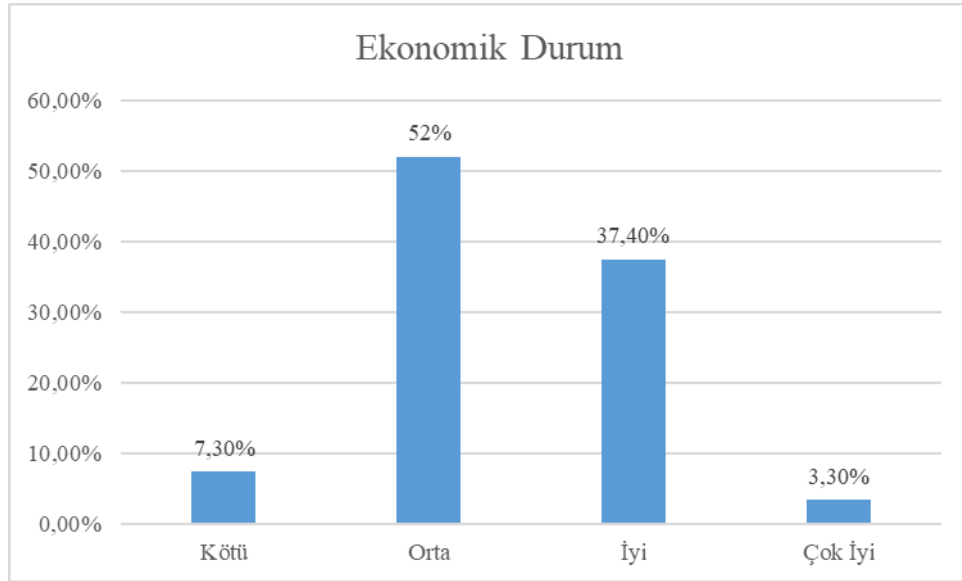
Grafik 3.5 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %24,4'ü 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %11,4'ü 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %8,9'u 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %12,2'si 16-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip ve %43,1'i 21 yıl ve üzeri arası mesleki tecrübeye sahiptir. Mesleki tecrübe ile yaş arasında da anlamlı bir ilişki olması örneklemin güvenilirliğini doğrular göstergelerden biridir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ekonomik durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.6. ve Grafik 3.6. aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.6 Bağımsız Denetçilerin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılımları

Ekonomik Durum	Frekans	Yüzde
Kötü	9	7,3
Orta	64	52,0
İyi	46	37,4
Çok İyi	4	3,3
Toplam	123	100,0



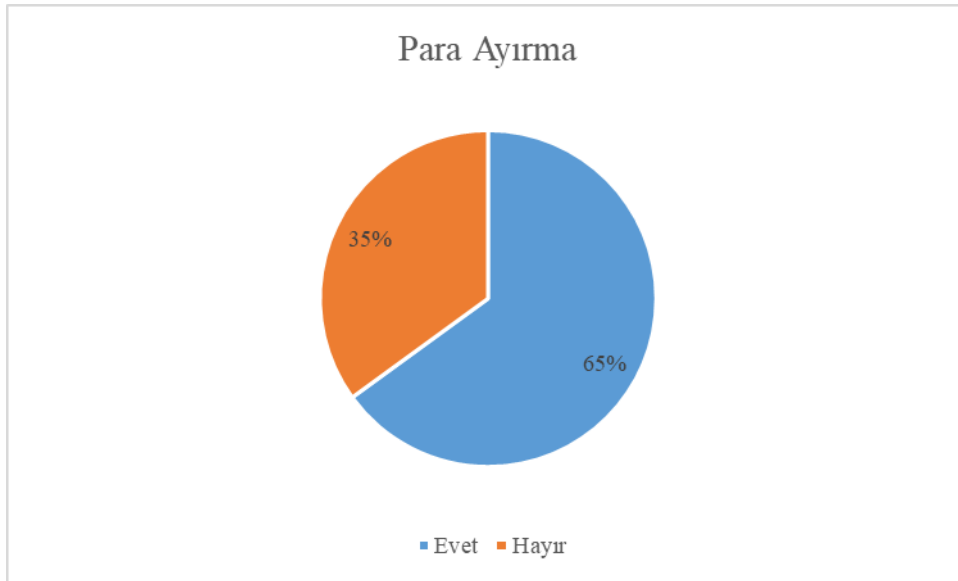
Grafik 3.6 Bağımsız Denetçilerin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %7,3'ü ekonomik durumunun kötü olduğunu belirtmiş, %52'si ekonomik durumunun orta seviye olduğunu belirtmiş, %37,4'ü ekonomik durumunun iyi olduğunu belirtmiş ve %3,3'ü ekonomik durumunun çok iyi olduğunu belirtmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.7. ve Grafik 3.7 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.7 Bağımsız Denetçilerin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılımları

Para Ayırma	Frekans	Yüzde
Evet	80	65,0
Hayır	43	35,0
Toplam	123	100,0



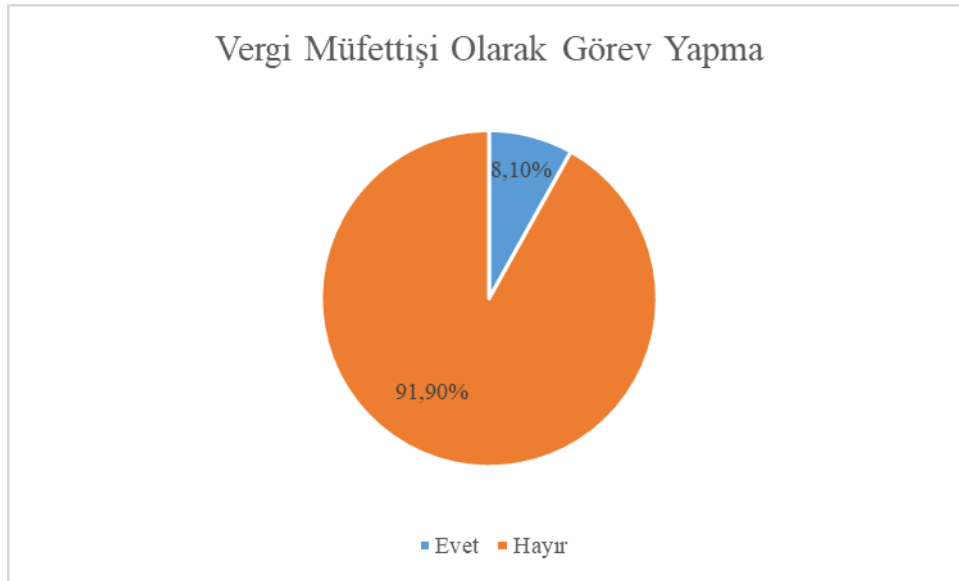
Grafik 3.7 Bağımsız Denetçilerin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %65'i sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırabildiğini belirtirken %35'i ise sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayıramadığını belirtmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ekonomik durumunu iyi olarak tanımlayanların oranı % 40,7 iken sosyal ve kültürel ihtiyaçlara para ayıranların % 65 olması bağımsız denetçilerin hayat standartlarının göreceli olarak ortalama gelir düzeyinden daha iyi olduğunu göstergesi olarak düşünülebilir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin vergi müfettişliği görevinde bulunma durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.8. ve Grafik 3.8 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.8 Bağımsız Denetçilerin Vergi Müfettişliği Görevinde Bulunma Durumlarına Göre Dağılımları

Vergi Müfettişi Olarak Görev Yapma	Frekans	Yüzde
Evet	10	8,1
Hayır	113	91,9
Toplam	123	100,0



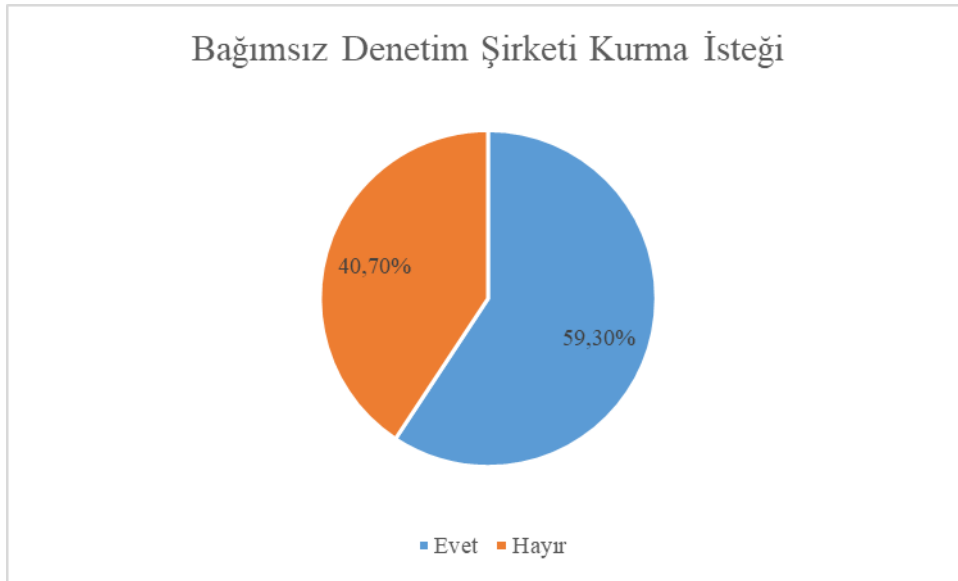
Grafik 3.8 Bağımsız Denetçilerin Vergi Müfettişliği Görevinde Bulunma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %8,1'i daha önce vergi müfettişi olarak görev yapmış %91,9'u ise daha önce vergi müfettişi olarak görev yapmamıştır. Mevcut bağımsız denetçilerin % 8,1'inin eski vergi müfettişi olması aynı zamanda fiili olarak bağımlı çalışanların % 59,3'ünün ayrılıp bağımsız denetim şirketi kurmak istemelerinin olumu ve olumsuz olmak üzere iki sonucu olduğu söylenebilir. Yetişmiş vergi incelemesine hakim kişilerin bağımsız denetçi olması bağımsız denetiminde vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etki yaratacağı, bunun yanısıra yetişmiş insan kaynağını Vergi idaresinin kaybetmesinin düşük olan vergi inceleme oranını daha da düşüreceği ve vergi müfettişlerinin iş yükünü arttıracak sonucunu doğuracaktır. Ankette ulaşılan bu bulgular Yoruldu'nun (2019) çalışmasıyla benzerlik göstermektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin görevlerinden ayrılıp bağımsız denetim şirketi kurma isteklerine göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.9 ve Grafik 3.9 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.9 Bağımsız Denetçilerin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılımları

Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteği	Frekans	Yüzde
Evet	73	59,3
Hayır	50	40,7
Toplam	123	100,0



Grafik 3.9 Bağımsız Denetçilerin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılım Grafiği

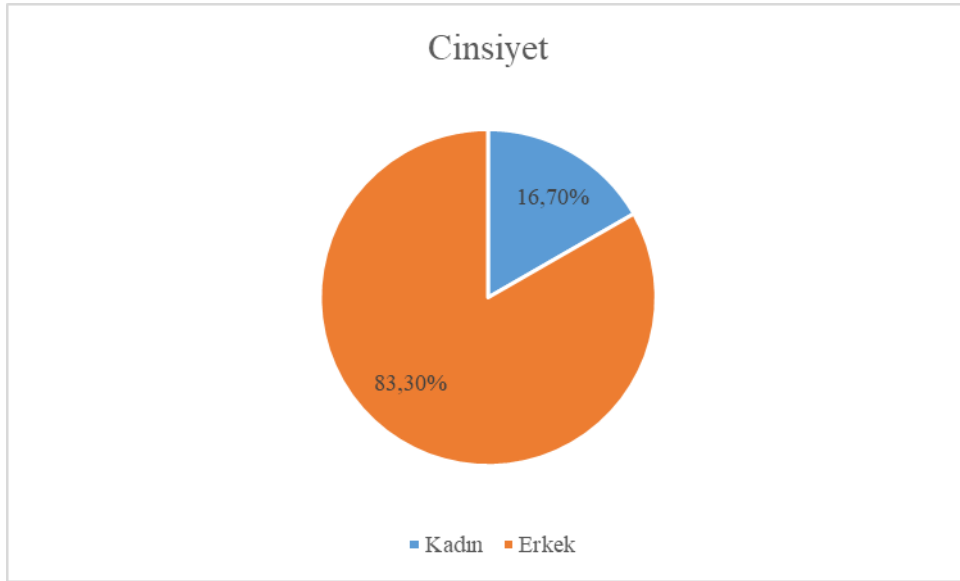
Görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %59,3'ü mevcut görevinden ayrılıp bir bağımsız denetim şirketi kurmak istediğini belirtirken %40,7'si ise mevcut görevinden ayrılıp bir bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmediğini belirtmiştir.

Ankete katılan 227 vergi müfettişinin demografik verilerine ait tanımlayıcı istatistikler ise aşağıda sırasıyla yer almaktadır.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin cinsiyetlerine göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.10 ve Grafik 3.10 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.10 Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	38	16,7
Erkek	189	83,3
Toplam	227	100,0



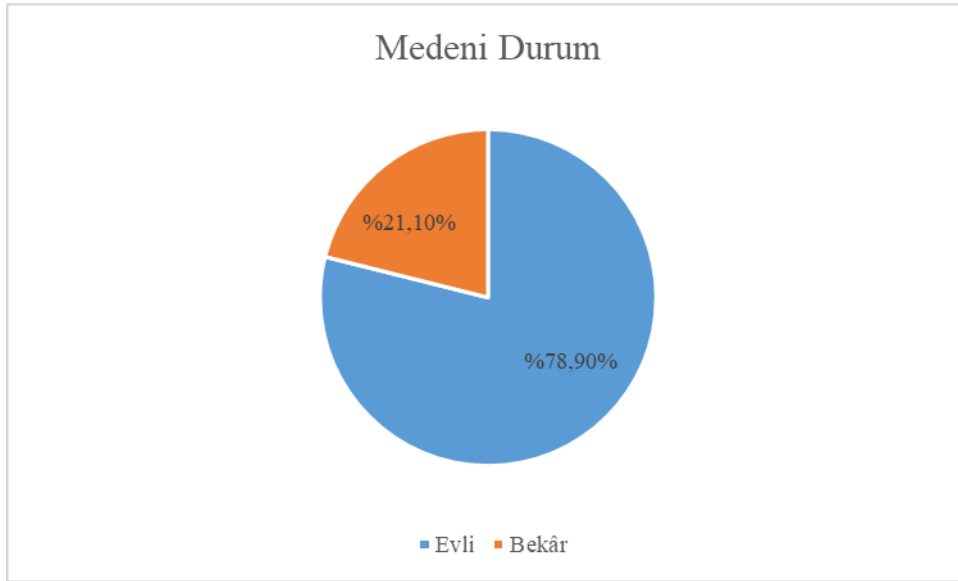
Grafik 3.10 Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %16,7'si kadın, %83,3'ü ise erkek katılımcılardan oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin medeni durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.11 ve Grafik 3.11 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.11 Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları

Medeni Durum	Frekans	Yüzde
Evli	179	78,9
Bekar	48	21,1
Toplam	227	100,0



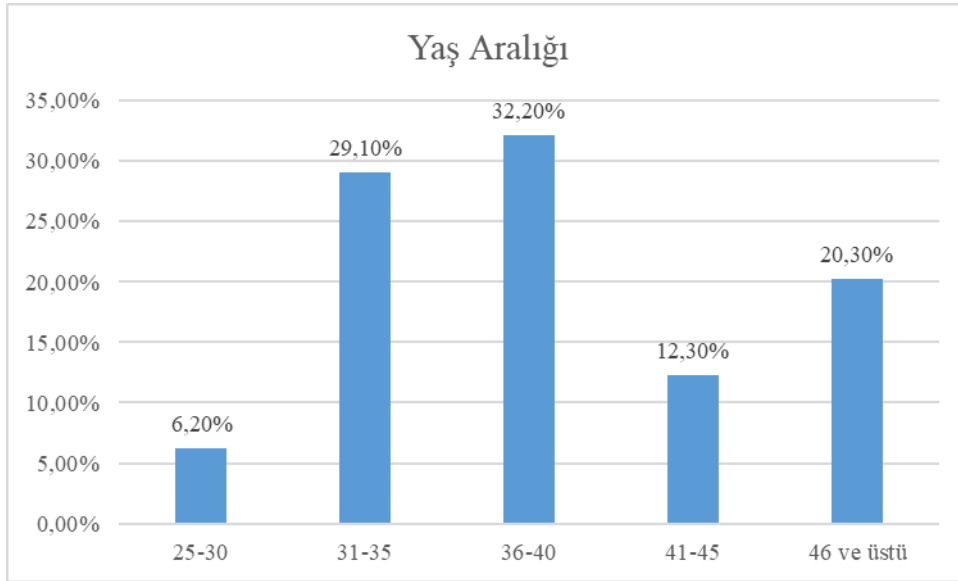
Grafik 3.11 Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %78,9'u evli, %21,1'i ise bekâr katılımcılardan oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin yaşlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.12 ve Grafik 3.12 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.12 Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Dağılımları

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde
25-30	14	6,2
31-35	66	29,1
36-40	73	32,2
41-45	28	12,3
46 ve üstü	46	20,3
Toplam	227	100,0



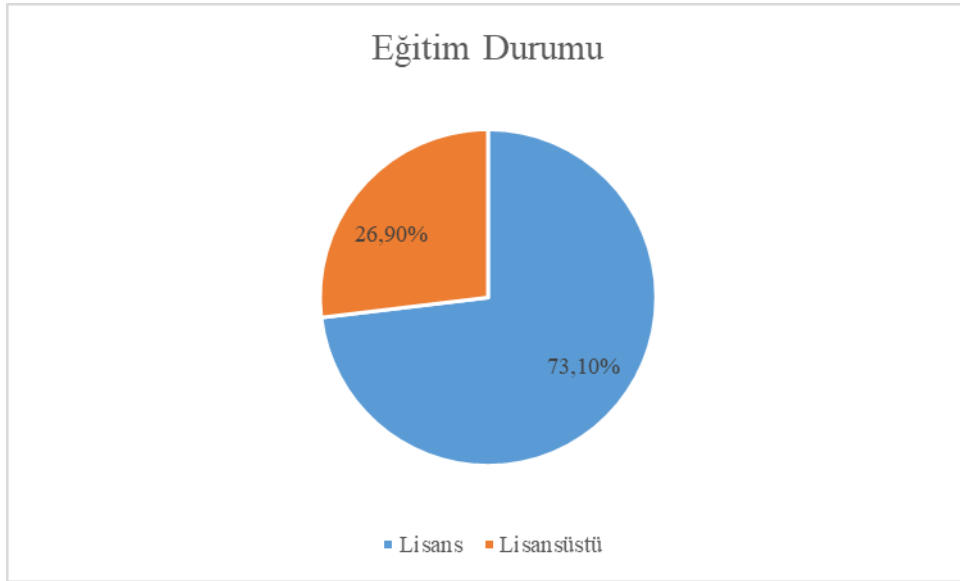
Grafik 3.12 Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %6,2'si 25-30 yaş aralığında, %29,1'i 31-35 yaş aralığında, %32,2'si 36-40 yaş aralığında, %12,3'ü 41-45 yaş aralığında ve %20,3'ü ise 46 yaş ve üstünde yer almaktadır. Bağımsız denetçilere göre araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin yaş ortalaması daha gençtir. 40 yaş üstü bağımsız denetçi oranı % 74 iken 40 yaş üstü vergi müfettişlerinin oranı % 32,60'dır. Bu durum belli bir mesleki deneyimden sonra vergi müfettişlerinin istifa ederek serbest olarak YMM ve Bağımsız denetim faaliyetleriyle uğraşmalarından kaynaklanmaktadır. Bu durumun nedeni olarak ekonomik durumlarından memnun olmamaları ve daha çok gelir elde edecekleri düşüncesiyle serbest çalışmalarındır. Literatür incelendiğinde, Yoruldu (2019), Önal (2011), Organ ve Çavdar (2017) ın çalışmalarında da benzer sonuçlar bulunduğu gözlenmiştir.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin eğitim durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.13 ve Grafik 3.13 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.13 Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Lisans	166	73,1
Lisansüstü	61	26,9
Toplam	227	100,0



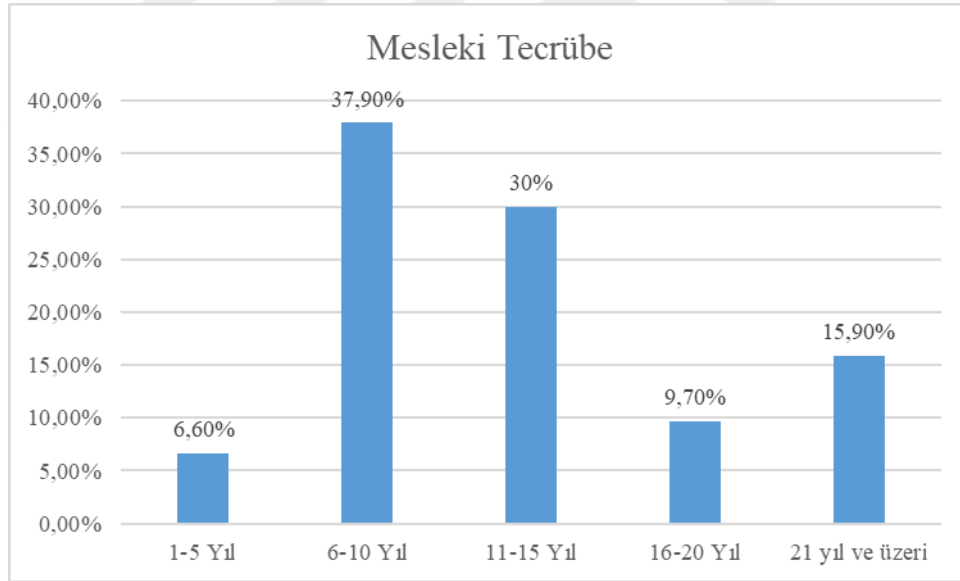
Grafik 3.13 Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %73,1'i lisans programlarından ve %26,9'u ise lisansüstü programlardan mezun durumdadır. Ankete katılan vergi müfettişleriyle ve KGK'undan ayrılarak bağımsız denetim işi yapan eski KGK uzmanlarıyla anket sırasında yapılan özel görüşmelerde özellikle KPSS A grubu bu kadrolar diğer kadrolara tercih edilirken yurtdışı eğitim, yüksek lisans ve yabancı dil eğitimi konusunda kurum tarafından desteklemeler yapılacağı öngörülürken ve önceki yıllarda bu imkanlar idare tarafından sıklıkla ve belirli koşulları sağlayan herkese sağlanırken son 4-5 yıldır bu desteklemelerin neredeyse hiç yok denecek kadar azaldığı ifade edilmiştir. Bu durumda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve KGK'daki müfettiş ve uzmanların kurumlarından ayrılarak YMM ve Bağımsız Denetçi olarak özel sektörde hizmet vermelerinin nedenlerinden biri olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin mesleki tecrübelerine göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.14 ve Grafik 3.14 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.14 Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları

Mesleki Tecrübe (Yıl Sayısı)	Frekans	Yüzde
1-5 Yıl	15	6,6
6-10 Yıl	86	37,9
11-15 Yıl	68	30,0
16-20 Yıl	22	9,7
21 yıl ve üzeri	36	15,9
Toplam	227	100,0



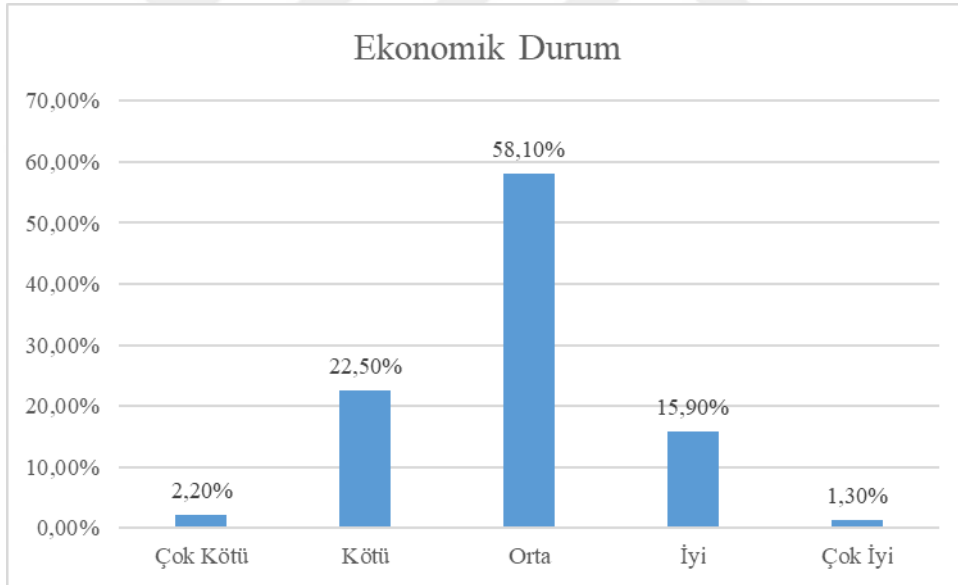
Grafik 3.14 Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %6,6'sı 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %37,9'u 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %30'u 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip, %9,7'si 16-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip ve %15,9'u 21 yıl ve üzeri arası mesleki tecrübeye sahiptir.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin ekonomik durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.15 ve Grafik 3.15 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.15 Vergi Müfettişlerinin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılımları

Ekonomik Durum	Frekans	Yüzde
Çok Kötü	5	2,2
Kötü	51	22,5
Orta	132	58,1
İyi	36	15,9
Çok İyi	3	1,3
Toplam	227	100,0



Grafik 3.15 Vergi Müfettişlerinin Ekonomik Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

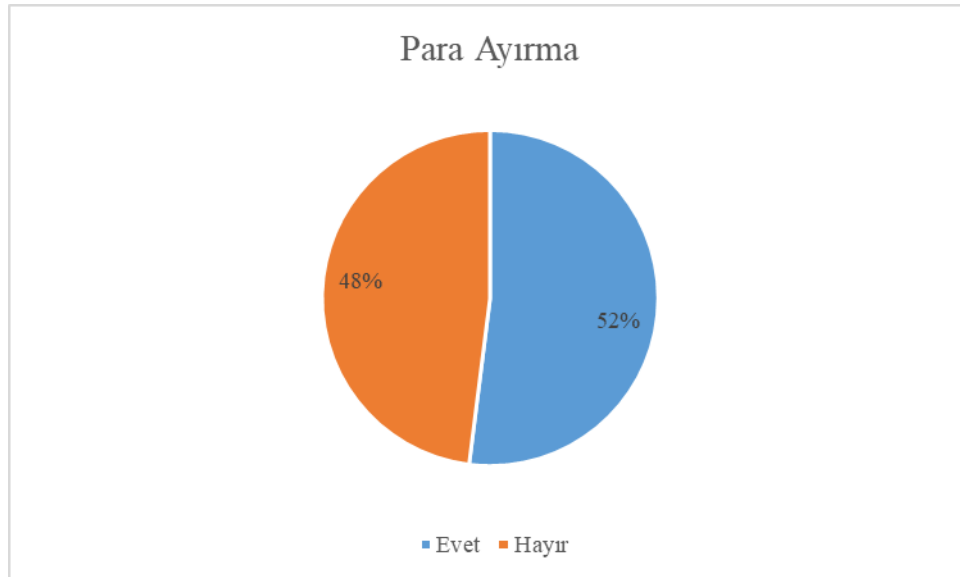
Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %2,2'si ekonomik durumunun çok kötü olduğunu belirtmiş, %22,5'i ekonomik durumunun kötü olduğunu belirtmiş, %58,1'i ekonomik durumunun orta seviye olduğunu belirtmiş, %15,9'u ekonomik durumunun iyi olduğunu belirtmiş ve %1,3'ü ise ekonomik durumunun çok iyi olduğunu belirtmiştir. Vergi müfettişlerinin % 17,2'si ekonomik durumlarının iyi olduğunu ifade ederken bu oran bağımsız denetçilerde % 40,7'dir. Vergi müfettişlerine göre bağımsız denetçilerin ekonomik durumlarının daha iyi olduğunu düşünmesi meslek mensupları arasında bağımsız denetime

olan ilgiyi giderek arttırmaktadır. Özellikle bankaların kredi verirken belli kriterler getirmeleri ayrıca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun 24.06.2022 Tarih 10250 Sayılı, 07.07.2022 Tarih 10265 Sayılı ve 21.10.2022 Tarih 10389 Sayılı Kurul Kararlarına Uygun olarak firmaların kullanacakları kredilerde Bağımsız Denetim Kuruluşlarından Uygunluk Raporu istenmesi, kredi kuruluşlarının ve yabancı yatırımcıların VUK uyarınca hazırlanan finansal tablolar yerine UFRS'na göre hazırlanarak bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları istemeleri bağımsız denetimin ekonomik getirisini de arttırdığı bir gerçektir.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumlarına göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.16 ve Grafik 3.16 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.16 Vergi Müfettişlerinin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılımları

Para Ayırma	Frekans	Yüzde
Evet	118	52,0
Hayır	109	48,0
Toplam	227	100,0



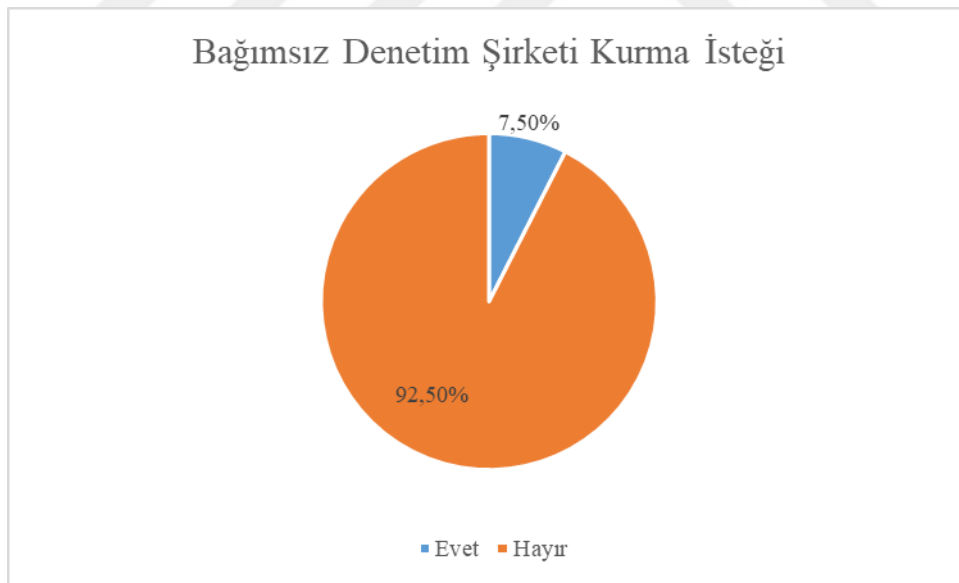
Grafik 3.16 Vergi Müfettişlerinin Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlarına Yönelik Para Ayırma Durumlarına Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %52'si sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırabildiğini belirtirken %48'i ise sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayıramadığını belirtmiştir.

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin görevlerinden ayrılıp bağımsız denetim şirketi kurma isteklerine göre dağılımlarını gösteren Tablo 3.17 ve Grafik 3.17 aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 3.17 Vergi Müfettişlerinin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılımları

Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteği	Frekans	Yüzde
Evet	17	7,5
Hayır	210	92,5
Toplam	227	100,0



Grafik 3.17 Vergi Müfettişlerinin Görevlerinden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteklerine Göre Dağılım Grafiği

Görüldüğü üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin %7,5'i mevcut görevinden ayrılıp bir bağımsız denetim şirketi kurmak istediğini belirtirken %92,5'i ise mevcut görevinden ayrılıp bir bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmediğini belirtmiştir. Bağımsız denetçilerde bağımsız denetim kurma isteği %59,3 olup bu oran vergi müfettişlerinin yaklaşık

9 katıdır. Bunun nedenleri olarak; vergi müfettişlerinin daha çok vergi mevzuatına hakim olmaları, VUK'na göre hazırlanan finansal tablolarla TMS'ye göre hazırlanan tablolar arasında çok fazla teknik farklılık olması, ayrıca Türkiye'de öncelikle vergi için muhasebenin tutulması, tam tasdik, KDV iadesi ve vergi danışmanlığı gibi hizmetlerin daha az emek daha çok getiri sağlaması, bağımsız denetim ücretlerinin emek yoğunluğuna göre daha az gelir sağlaması söylenebilir. Ayrıca vergi müfettişleri istifa ederek bağımsız denetçi olarak hizmet vermek yerine YMM olarak hizmet vermektedirler. Bağımsız denetim şirketi kumak istememelerinin nedeni vergi müfettişliğinden mutlu oldukları ve ayrılmamayı düşündükleri için değildir. Tercih olarak yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı piyasada YMM olarak çalışmak istemeleridir. KGK resmi sicilinde kayıtlı Antalya merkezli 11 Bağımsız Denetim Şirketinin 4'ünün ünvanında Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti de bulunmaktadır. Yani bu dört firma bağımsız denetimle birlikte yeminli mali müşavirlik hizmeti de vermektedir. Bunun yanı sıra bunun dışındaki 7 firmanın da ortakları arasında YMM'ler bulunmakta ve bu YMM'ler gelir vergisi mükellefi olarak YMM olarak serbest Meslek faaliyetinde bulunmaktadırlar. Yani vergi müfettişleri özel sektörde çalışmaya başladıklarında öncelikle YMM olarak faaliyet göstermekle birlikte bağımsız denetimin de gerekliliğine inanmalarından dolayı bağımsız denetim faaliyetlerini de sürdürmektedirler. KGK resmi sicilinde kayıtlı bağımsız denetim kuruluşlarının ünvanları ve bağımsız denetçilerin mesleki ünvanları (SMMM veya YMM) ünvanları incelendiğinde bu durum Antalya örneğinde olduğu gibi tüm Türkiye için de geçerlidir. (<https://denkur.kgk.gov.tr>)

3.5.1.2. Ölçeğe Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Demografik verilerde olduğu gibi detaylı analiz yapılabilmesi açısından ölçeğe ait tanımlayıcı istatistikler bağımsız denetçiler için ayrı, vergi müfettişleri için ayrı olarak sunulmaktadır. Öncelikle bağımsız denetçiler için istatistiklere yer verilmekte ardından ise vergi müfettişleri için istatistiklere yer verilmektedir.

Bağımsız denetçiler kapsamında ölçeğe ait tanımlayıcı istatistikler yani bağımsız denetçilerin ölçekteki likert sorulara verdikleri cevaplara ait genel bilgiler şu şekildedir:

Tablo 3.18 Bağımsız Denetçilerin Ölçekteki İfadelere Verdikleri Cevaplara Ait Genel İstatistikler

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	2,1057	1,42468
Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,3659	,88954
Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,8780	1,28411
Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcandığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,6504	1,09383
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,7073	1,11423
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,4146	,86770
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,5041	1,42791
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha az kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını arttıracığını düşünüyorum.	1,00	5,00	2,9919	1,46822
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin ekiplerinde yer alan elemanların özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum	1,00	5,00	3,7317	1,24185
Bağımsız Denetçilerinin / Vergi Müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,0325	1,06305
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum	1,00	5,00	3,8943	1,10002
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum	1,00	5,00	3,8780	1,06806
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum	1,00	5,00	2,6992	1,20065
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmadığını düşünüyorum	1,00	5,00	2,9512	1,30481
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	2,9675	1,24093
Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	3,4878	1,38709
Vergisini ödeyenlere ödül verilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,1707	1,02994
Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,1707	,97264
Toplumsal eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	2,00	5,00	4,3902	,87435
Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,2602	,99042
Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3171	,90822
Bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3008	,94899
Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi	1,00	5,00	4,1301	,86800

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
durumunun vergi kaçırmaya teşvik edebileceğini düşünüyorum				
Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3252	,97926
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	3,9268	1,04936
Vergi mevzuatımızın karışık olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,3171	,92610
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum	2,00	5,00	4,3252	,78402
Vergi kaçakçılığın ahlaki bir eksiklik olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,2276	1,06211
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesini vergi müfettişleri / bağımsız denetçiler ile birlikte yapması durumunun vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,4390	1,34984
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,6098	1,14973
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını değiştirmeyeceğini düşünüyorum	1,00	5,00	2,6016	1,25932
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bildilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.	1,00	5,00	3,5854	1,21417
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,5935	1,10763
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,7886	1,12536
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin verecekleri hizmetler ile şirket içi olası hata ve yanlışlıkları azaltarak, vergi kayıp ve kaçığının azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,9919	,98759
Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum	2,00	5,00	4,5610	,76978
Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum	1,00	5,00	1,5935	,99867

Tablo 3.18'e bakıldığında bağımsız denetçilerin en çok katıldığı ifadeler şu şekilde olmuştur:

- Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum.
- Toplumun eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.
- Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum.
- Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum.

Bağımsız denetçilerin en az katıldıkları ifadeler ise şu şekildedir:

- Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.

- Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.
- Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum.
- Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcadığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.

Tablo 3.18 de çıkan sonuçlardan kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiği tezi Ustaoglu'nun (2021) "kayıtdışı ekonominin önlenmesi ve iktisadi büyüme bağlamında vergi denetimi ile ilgili çalışmasıyla benzer sonuçları gösteriyor. Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının yüksek olduğu görüşü, Yoruldu (2019), ve Kutlar (2021),'ın (2016) görüşleriyle örtüşmektedir. Ayrıca çalışmada vergi müfettişleriyle bağımsız denetçilerin ankette likert ölçeğine göre verdikleri cevaplardan ortak ulaştıkları sonuçlar; kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiği, her ne sebeple olursa olsun vergi kaçırmanın etik olmadığı, vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağı, yargıları etrafında yoğunlaşmıştır.

Vergi müfettişleri kapsamında ölçeğe ait tanımlayıcı istatistikler yani vergi müfettişlerinin ölçekteki likert sorulara verdikleri cevaplara ait genel bilgiler ise şu şekildedir:

Tablo 3.19 Vergi Müfettişlerinin Ölçekteki İfadelere Verdikleri Cevaplara Ait Genel İstatistikler

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	2,00	1,4802	,50071
Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,6652	1,12995
Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,2423	,81380
Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcadığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,6256	,99817
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,5507	,92212
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,00	5,00	1,5771	,95334
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçağını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	1,2467	,69188
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha az kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçağını arttıracığını düşünüyorum.	1,00	5,00	3,5374	1,42424
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin ekiplerinde yer alan elemanların özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum	1,00	5,00	3,0881	1,56035

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
Bağımsız Denetçilerinin / Vergi Müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,7401	,69659
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3348	,99680
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum	1,00	5,00	4,5947	,82739
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3304	1,03526
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmadığını düşünüyorum	1,00	5,00	2,9604	1,30120
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	2,8502	1,39675
Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	3,1718	1,36047
Vergisini ödeyenlere ödül verilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,0132	1,16543
Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,0661	1,06016
Toplumun eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,3392	,95213
Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,3656	,98810
Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	4,2643	,97794
Bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	4,6079	,66554
Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi durumunun vergi kaçırmaya teşvik edebileceğini düşünüyorum	1,00	5,00	4,2952	,81801
Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum	2,00	5,00	4,6564	,59940
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	1,00	5,00	3,9075	1,18070
Vergi mevzuatımızın karışık olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,3480	,86604
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum	2,00	5,00	4,5727	,67690
Vergi kaçakçılığın ahlaki bir eksiklik olduğunu düşünüyorum	1,00	5,00	4,5683	,73980
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesini vergi müfettişleri / bağımsız denetçiler ile birlikte yapması durumunun vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,4581	1,36705
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,6564	1,19955
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını	1,00	5,00	3,7533	1,06052

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
değiştirmeyeceğini düşünüyorum				
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.	1,00	5,00	2,6916	1,50282
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	2,6872	1,49452
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	1,00	5,00	3,5330	1,30435
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin verecekleri hizmetler ile şirket içi olası hata ve yanlışlıkları azaltarak, vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum	1,00	5,00	2,3612	1,28707
Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum	1,00	5,00	4,8062	,60041
Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum	1,00	5,00	1,4009	,95593

Tablo 3.19' a bakıldığında, vergi müfettişlerinin ölçekteki ifadelere verdikleri cevaplar incelendiğinde ise en çok katıldıkları ifadeler şu şekildedir:

- Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum.
- Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum
- Bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum.
- Bağımsız denetçilerinin / vergi müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.
- Bağımsız denetçilerin / vergi müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.

Vergi müfettişlerinin en az katıldıkları ifadeler ise şu şekildedir:

- Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.
- Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum.
- Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum.

- Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.

3.5.2. Ölçeğin Güvenilirliği

Kullanılan ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için Cronbach's Alpha değeri araştırılmış ve aşağıda sunulan bulgulara ulaşılmıştır.

Tablo 3.20 Ölçeğin Güvenilirlik Sonuçları

Cronbach's Alpha Değeri
0,782

Görüldüğü üzere ölçeğin Cronbach's Alpha değeri 0,782 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilir olduğu görülmektedir.

3.5.3. Ölçeğe Yönelik Normal Dağılım Testi Sonuçları

Ölçeğin içinde yer alan ifadeler verilen cevapların normal dağılıma uyup uymadığını kontrol etmek için anket sorularına verilen cevaplardan elde edilen verilerin Skewness ve Kurtosis değerleri araştırılmıştır. Likert tipi ölçekte yer alan sorulara ait Skewness ve Kurtosis değerleri aşağıda sunulmaktadır:

Tablo 3.21 Ölçekteki İfadelere Verilen Cevaplara Ait Skewness ve Kurtosis Değerleri

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri
Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,823	3,253
Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,982	3,024
Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	2,301	4,225
Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcandığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	1,630	1,833
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,697	2,183
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	1,965	3,255
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum	1,021	-,557
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha az kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını arttıracığını düşünüyorum.	-,322	-1,278
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin ekiplerinde yer alan elemanların özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum	-,335	-1,295

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri
Bağımsız Denetçilerinin / Vergi Müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum	-2,102	4,291
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum	-1,059	,143
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum	-1,670	2,464
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum	-,697	-,784
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmadığını düşünüyorum	,135	-1,007
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum	,007	-1,175
Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	-,340	-1,087
Vergisini ödeyenlere ödül verilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	-1,106	,411
Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	-1,109	,660
Toplumun eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	-1,402	1,275
Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum	-1,555	1,877
Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum	-1,451	1,807
Bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum	-1,880	3,901
Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi durumunun vergi kaçırmaya teşvik edebileceğini düşünüyorum	-,999	,884
Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum	-2,142	5,648
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum	-,967	,223
Vergi mevzuatımızın karışık olduğunu düşünüyorum	-1,360	1,572
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum	-1,266	,900
Vergi kaçakçılığın ahlaki bir eksiklik olduğunu düşünüyorum	-1,869	3,504
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesini vergi müfettişleri / bağımsız denetçiler ile birlikte yapması durumunun vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	-,513	-,893
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum	-,648	-,383
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını değiştirmeyeceğini düşünüyorum	-,395	-,767
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak	-,053	-1,355

Ölçekte Yer Alan İfadeler	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri
bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.		
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	-,074	-1,291
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum	-,739	-,373
Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin verecekleri hizmetler ile şirket içi olası hata ve yanlışlıkları azaltarak, vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum	,014	-1,239
Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum	-2,871	8,943
Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum	2,390	5,231

Mayers'e göre 100'den büyük örneklem sayısına sahip çalışmalarda -3,29 ve +3,29 eşik değerinin kullanılması önerilmektedir (Mayers, 2013: 53). Dolayısıyla Skewness ve Kurtosis değerleri -3,29 ile +3,29 dışında kalan sorular (ifadeler) yapılacak olan faktör analizinden ve yapılacak olan analizlerden çıkartılmıştır. Yukarıdaki tabloda koyu olarak işaretlenen ifadeler analiz dışına çıkartılmış ve analizlerde kullanılacak olan geri kalan ifadelerin normal dağılıma uyduğu tespit edilmiştir.

Skewness ve Kurtosis değerleri -3,29 ile +3,29 dışında kalan, normal dağılıma uymayan ve sonuç olarak analizlere dâhil edilmeyen ifadeler aşağıda sunulmaktadır:

- Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.
- Bağımsız denetçilerin / vergi müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.
- Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum.
- Vergi kaçakçılığın ahlaki bir eksiklik olduğunu düşünüyorum.
- Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum.
- Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum.

3.5.4. Katılımcıların Vergi Kaçakçılığını Önleme Konusundaki Algı Düzeylerine Yönelik Yapılan Faktör Analizi Sonuçları

Araştırmaya katılan katılımcıların likert tipi ifadelerle verdikleri cevaplar neticesinde ulaşılan verilerden elde edilen çok sayıdaki değişkenin daha az sayıda ve belirli değişkenler

ile ifade edebilmesi için; ya da diğer bir ifadeyle, katılımcıların vergi kaçakçılığını önleme konusundaki algı düzeylerinin ve düşüncelerinin belirli başlıklar altında toplanarak daha kolay analiz edilebilmesi için açıklayıcı faktör analizinden yararlanılmıştır.

Gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi kapsamında yapılan Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testleri sonuçları aşağıda yer almaktadır:

Tablo 3.22 Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Değeri	0,712
Bartlett Küresellik Testi Sonucu	3410,608
p Değeri	0,000

Görüldüğü üzere KMO değeri 0,712 olarak tespit edilmiş ve faktör analizine dahil edilen ölçekteki ifadelerle ait veri setinin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca p değerinin 0,05’den küçük olduğu için yapılan testin anlamlı olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte ölçeğin geçerli olduğu da görülebilmektedir.

Faktör analizinin geçerli, daha güvenilir ve doğru sonuçlar verebilmesi açısından normal dağılıma uymayan ifadelerle ilave olarak düşük değere sahip bazı ifadeler de analiz dışında tutulmuştur.

Faktör analizi neticesinde faktörlere ait ortalama, varyans açıklama oranı, özdeğer ve güvenilirlik değerleri ile faktörlerin altında toplanan ifadelerle ait faktör yükü değerleri şu şekildedir:

Tablo 3.23 Ölçeğe Ait Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Boyutlar	Faktör Yüklü	Varyans Açıklama Oranı (%)	Özdeğer	Güvenilirlik
1. BOYUT		9,503	2,756	0,813
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	,886			
Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcandığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	,846			
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	,799			
Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.	,622			
2. BOYUT		9,008	2,612	0,768
Toplumanın eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.	,857			
Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum.	,796			
Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.	,736			
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.	,521			
3. BOYUT		8,241	2,390	0,792
Denetçilerin ve müfettişlerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.	,927			
Denetçilerin ve müfettişlerin yıllık vergi beyannamesine aktarılan bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.	,916			
Denetçilerin ve müfettişlerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.	,484			
4. BOYUT		7,354	2,133	0,118
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum.	,718			
Denetçilerin ve müfettişlerin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını değiştirmeyeceğini düşünüyorum.	,680			
Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.	,508			
5. BOYUT		6,650	1,929	0,697
Denetçilerin ve müfettişlerin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.	,831			
Denetçilerin ve müfettişlerin yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum.	,771			
Denetçilerin ve müfettişlerin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.	,593			
6. BOYUT		6,427	1,864	0,389

Boyutlar	Faktör Yükü	Varyans Açıklama Oranı (%)	Özdeğer	Güvenilirlik
Denetçilerin / müfettişlerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesini vergi müfettişleri / bağımsız denetçiler ile birlikte yapması durumunun vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum.	,681			
Denetçilerin ve müfettişlerin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum.	,668			
Vergi mevzuatımızın karışık olduğunu düşünüyorum.	,600			
7. BOYUT		6,310	1,830	-,691
Denetçilerin ve müfettişlerin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmadığını düşünüyorum.	,817			
Denetçilerin ve müfettişlerin dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum.	,724			
Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.	,658			
8. BOYUT		5,844	1,695	0,453
Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi durumunun vergi kaçırmaya teşvik edebileceğini düşünüyorum.	,694			
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum.	,621			
Vergisini ödeyenlere ödül verilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.	,585			
9. BOYUT		4,958	1,438	0,499
Denetçilerin ve müfettişlerin ekiplerinde yer alan elemanların özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.	,781			
Kişilerin ödedikleri vergilerden daha az kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını arttıracığını düşünüyorum.	,600			

Gerçekleştirilen faktör analizi neticesinde görüldüğü üzere 9 adet faktör yani boyut ortaya çıkmıştır. Ancak güvenilirlik değerleri düşük olan toplam 5 boyut çalışmanın bundan sonraki analizlerinde kullanılmamaktadır. Yapılacak analizlerde güvenilirliği yüksek olan 4 adet boyut analizlere dahil edilecektir. Analizlere dahil edilecek olan boyutlara öncelikle isimlendirme yapılmıştır. Boyutlara isim verildikten sonra boyutların ortalama değerleri ve normal dağılım sonuçları araştırılmıştır. Aşağıdaki tabloda analizlere dahil edilen boyutların isimleri, normal dağılım sonuçları (Skewness ve Kurtosis değerleri) ve boyutların ortalama değerleri yer almaktadır:

Tablo 3.24 Analizlerde Kullanılacak Olan Boyutlara Ait Bilgiler

Boyutlar ve Altlarında Yer Alan İfadeler	Güvenilirlik	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri	Ortalama Değer
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	0,813	1,488	2,057	1,5800
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.				
Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcandığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.				
Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.				
Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.				
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	0,768	-1,021	,829	4,1757
Toplumsal eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.				
Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum.				
Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.				
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum.				
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	0,792	-,095	-,918	3,2114
Denetçilerin ve müfettişlerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.				
Denetçilerin ve müfettişlerin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.				
Denetçilerin ve müfettişlerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.				
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	0,697	-,961	,551	4,0933
Denetçilerin ve müfettişlerin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.				
Denetçilerin ve müfettişlerin yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum.				
Denetçilerin ve müfettişlerin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.				

Vergi kayıp kaçığı konusunda oluşturulan ölçek kapsamında yapılan faktör analizi neticesinde güvenilirlik değerleri yüksek toplam 4 alt boyut elde edilmiştir. Bu boyutlar;

- 1-Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu,
- 2-Vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu,
- 3-Vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu
- 4-Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu

olarak adlandırılmıştır.

Faktör analizi neticesinde elde edilen 4 boyutun tamamına ait veriler, normal dağılıma uygun durumdadır ve güvenilirlik değerleri yüksektir. Boyutların Skewness ve Kurtosis değerleri -3,29 ile +3,29 arasındadır.

Yaptığımız anket sonuçlarına ilişkin normal dağılıma uygun ve güvenilirlik değeri yüksek olan vergi kaçakçılığının önlenmesinde; etiklik boyutu, bilinç boyutu, eğitim ve mevzuat boyutu ile denetçi ve müfettişlerin özlük ve hakları boyutlarıyla ilgili farklı çalışmalar yapılmıştır. Literatür tarandığında analizlerde bu boyutlardan sadece birinin veya ikisinin çalışıldığı görülmüştür. Bizim tezimizde ise vergi kayıp ve kaçakçılığı ile ilgili olarak anket çok boyutlu olarak hazırlanmıştır. Anket soruları ve sonuçları sınıflandırılarak 9 boyutta ele alınmıştır. Bu dokuz boyuttan güvenilirliği yüksek olan etik, bilinç, eğitim ve mevzuat ile denetçilerin hakları konularındaki dört boyut ele alınmış, diğer kalan 5 boyutun anket sonuçlarının güvenilirlik seviyelerinin düşük olması nedeniyle bu boyutlar analiz dışında tutulmuştur. Çalışmanın literatürdeki diğer çalışmalardan en büyük farkı denetimi hem vergi denetimi hem de bağımsız denetim olarak ele alması ve vergi kayıp kaçığına etki eden faktörleri çok daha farklı yönleriyle incelmesidir.

3.5.5. Hipotez Testleri ve Sonuçları

Bu bölümde araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlere yer verilmekte ardından ise her bir hipoteze yönelik yapılan hipotez testi sonuçları sırasıyla sunulmaktadır. Yapılan analizler neticesinde araştırma verilerinin normal dağılıma uygun olduğu tespit edildiği için hipotezleri test etmek için parametrik testlerden yani Independent Samples T Testinden ve Oneway Anova Testinden faydalanılmaktadır.

Ana Hipotez:

H₁ Hipotezi: Vergi kayıp kaçığı konusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{1a}: Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1b}: Vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1c} : Vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1d} : Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_1 ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H_1 hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.25 H_1 Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Meslek				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Bağımsız Denetçi		Vergi Müfettişi			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,5346	,78362	1,6046	,81524	0,437	Ret
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1870	,77393	4,1696	,79223	0,843	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,6558	,97691	2,9706	1,19204	0,000	Kabul
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,4905	,84858	4,4200	,74128	0,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{1a} ve H_{1b} alt hipotezlerine ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{1a} ve H_{1b} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{1c} ve H_{1d} alt hipotezlerine ait significance değerleri ise 0,05'in altında olduğu için H_{1c} ve H_{1d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Boyutların ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda bağımsız denetçiler daha olumlu düşünülmektedirler. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ise vergi müfettişleri daha olumlu düşünce içerisindeyler.

Ana Hipotez:

H₂ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{2a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₂ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H₂ hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.26 H₂ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Cinsiyet				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Kadın		Erkek			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,3322	,64422	1,6453	,82962	0,001	Kabul
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1644	,84904	4,1787	,76856	0,890	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,1553	1,14945	3,2262	1,17276	0,644	Ret
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,9132	,90443	4,1408	,89091	0,054	Ret

Görüldüğü üzere H_{2b} , H_{2c} ve H_{2d} alt hipotezlerine ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{2b} , H_{2c} ve H_{2d} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{2a} alt hipotezine ait significance değeri ise 0,05'in altında olduğu için H_{2a} alt hipotezi kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda katılımcıların görüşleri ile katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Boyutun ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda erkek katılımcılar daha olumlu düşünmektedirler.

Ana Hipotez:

H_3 Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{3a} : Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3b} : Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3c} : Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3d} : Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_3 ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H_3 hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.27 H₃ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Medeni Durum				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Evli		Bekâr			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,5620	,81379	1,6406	,77116	0,443	Ret
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1991	,77451	4,0969	,81859	0,307	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,2235	1,17380	3,1708	1,14859	0,724	Ret
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	4,0975	,91747	4,0792	,83058	0,873	Ret

Görüldüğü üzere tüm alt hipotezlere ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için bütün alt hipotezler ve dolayısıyla ana hipotez reddedilmiştir. Yani katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların medeni durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Ana Hipotez:

H₄ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{4a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{4b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{4c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{4d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₄ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Oneway Anova Testinden yararlanılmıştır. H₄ hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.28 H4 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Yaş Aralığı					F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	25-30	31-35	36-40	41-45	46 ve üstü			
	Ortalama							
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,55	1,6050	1,7703	1,3541	1,5452	2,508	0,042	Kabul
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1583	4,1159	4,2122	4,1333	4,2143	0,255	0,906	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,2333	2,9614	3,1473	3,3833	3,3238	1,437	0,221	Ret
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,7889	4,3092	4,4961	3,9722	3,7778	10,807	0,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{4b} ve H_{4c} alt hipotezlerine ait p değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{4b} ve H_{4c} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{4a} ve H_{4d} alt hipotezlerine ait significance değerleri ise 0,05'in altında olduğu için H_{4a} ve H_{4d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında katılımcıların görüşleri ile katılımcıların yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Kabul edilen alt hipotezler için ortaya çıkan anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit edebilmek için ileri düzey Post-Hoc testlerinden faydalanılmaktadır. Post-Hoc testlerinden hangilerinin seçileceğini tespit etmek için ise varyansların homojenliği test edilmiştir.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutlarının varyanslarının homojenliği tespit edilmiştir. Yapılan homojenite testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.29 H4 Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları

	Significance Değeri
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	,002
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	,037

İki alt boyut için de significance değeri 0,05'in altında olduğu için ilgili boyutlar için varyanslar homojen çıkmamıştır. Varyanslar homojen olmadığı için ise Post-Hoc testlerinden İleri Düzey Tamhane's T2 Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.30 H4 Alt Hipotezlerine Ait İleri Düzey Tamhane's T2 Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	(A) Yaş Aralığı	(B) Yaş Aralığı	Ortalama Farkı (A-B)	Standart Sapma	Sig. Değeri
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	25-30	31-35	-,05507	,16492	1,000
		36-40	-,22035	,16889	,888
		41-45	,19583	,15124	,896
		46 ve üstü	,00476	,15845	1,000
	31-35	25-30	,05507	,16492	1,000
		36-40	-,16528	,13720	,927
		41-45	,25091	,11477	,268
		46 ve üstü	,05983	,12413	1,000
	36-40	25-30	,22035	,16889	,888
		31-35	,16528	,13720	,927
		41-45	,41618*	,12041	,007
		46 ve üstü	,22511	,12936	,582
	41-45	25-30	-,19583	,15124	,896
		31-35	-,25091	,11477	,268
		36-40	-,41618*	,12041	,007
		46 ve üstü	-,19107	,10528	,523
	46 ve üstü	25-30	-,00476	,15845	1,000
		31-35	-,05983	,12413	1,000
		36-40	-,22511	,12936	,582
		41-45	,19107	,10528	,523
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	25-30	31-35	-,52029	,22171	,212
		36-40	-,70724*	,21362	,020
		41-45	-,18333	,22590	,996
		46 ve üstü	,01111	,21846	1,000
	31-35	25-30	,52029	,22171	,212
		36-40	-,18695	,12394	,762
		41-45	,33696	,14408	,191
		46 ve üstü	,53140*	,13210	,001
	36-40	25-30	,70724*	,21362	,020
		31-35	,18695	,12394	,762
		41-45	,52390*	,13129	,001
		46 ve üstü	,71835*	,11803	,000
	41-45	25-30	,18333	,22590	,996
		31-35	-,33696	,14408	,191
		36-40	-,52390*	,13129	,001
		46 ve üstü	,19444	,13903	,834
	46 ve üstü	25-30	-,01111	,21846	1,000
		31-35	-,53140*	,13210	,001
		36-40	-,71835*	,11803	,000
		41-45	-,19444	,13903	,834

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda 36-40 yaş aralığındaki katılımcılar ile 41-45 yaş aralığında yer alan katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 36-40 yaş aralığındaki katılımcılar; 41-45 yaş aralığında yer alan katılımcılara göre vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda daha olumlu düşünmektedirler.

Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda 25-30 yaş aralığındaki katılımcılar ile 36-40 yaş aralığında yer alan katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 36-40 yaş aralığındaki katılımcılar; 25-30 yaş aralığında yer alan katılımcılara göre denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu düşünmektedirler. 31-35 yaş aralığındaki katılımcılar ile 46 yaş ve üstündeki katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 31-35 yaş aralığındaki katılımcılar; 46 yaş ve üstündeki katılımcılara göre denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu düşünmektedirler. 36-40 yaş aralığındaki katılımcılar ile 41-45 yaş aralığında yer alan katılımcılar ve 46 yaş ve üstündeki katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 36-40 yaş aralığındaki katılımcılar; 41-45 yaş aralığında yer alan katılımcılara ve 46 yaş ve üstündeki katılımcılara göre denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu düşünmektedirler.

Ana Hipotez:

H₅ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{5a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{5b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{5c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{5d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₅ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H₅ hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.31 H₅ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Eğitim Durumu				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Lisans		Lisansüstü			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,5813	,80496	1,5769	,80508	0,963	Ret
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1667	,74756	4,1971	,86999	0,756	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,1260	1,13885	3,4135	1,21168	0,035	Kabul
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	4,1125	,87313	4,0481	,95466	0,540	Ret

Görüldüğü üzere H_{5a}, H_{5b} ve H_{5d} alt hipotezlerine ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{5a}, H_{5b} ve H_{5d} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{5c} alt hipotezine ait significance değeri ise 0,05'in altında olduğu için H_{5c} alt hipotezi kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda katılımcıların görüşleri ile katılımcıların eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Boyutun ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcılar lisans eğitim düzeyine sahip katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

Ana Hipotez:

H₆ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{6a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{6b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{6c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{6d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₆ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Oneway Anova Testinden yararlanılmıştır. H₆ hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.32 H6 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Mesleki Tecrübe (Yıl Sayısı)					F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	1-5	6-10	11-15	16-20	21 yıl ve üzeri			
	Ortalama							
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,5778	1,5275	1,6329	1,5608	1,6011	0,211	0,932	Ret
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,2944	4,2800	4,1203	4,1149	4,0730	1,237	0,295	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,7111	3,2967	3,0422	2,9640	3,1161	3,260	0,012	Kabul
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,8222	4,3633	4,4008	3,9820	3,7004	11,192	0,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{6a} ve H_{6b} alt hipotezlerine ait p değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{6a} ve H_{6b} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{6c} ve H_{6d} alt hipotezlerine ait significance

değerleri ise 0,05'in altında olduğu için H_{6c} ve H_{6d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında katılımcıların görüşleri ile katılımcıların mesleki tecrübeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutlarının varyanslarının homojenliği tespit edilmiştir. Yapılan homojenite testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.33 H6 Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları

	Significance Değeri
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	0,278
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	0,109

İki alt boyut için de significance değeri 0,05'in üstünde olduğu için ilgili boyutlar için varyansların homojen olduğu görülmektedir. Varyanslar homojen olduğu için Post-Hoc testlerinden İleri Düzey Tukey Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.34 H6 Alt Hipotezlerine Ait İleri Düzey Tukey Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	(C) Mesleki Tecrübe	(D) Mesleki Tecrübe	Ortalama Farkı (C-D)	Standart Sapma	Sig. Değeri
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	1-5 Yıl	6-10 Yıl	,41444	,19813	,330
		11-15 Yıl	,66892*	,21469	,023
		16-20 Yıl	,74715*	,23461	,021
		21 yıl ve üzeri	,59501*	,20003	,037
	6-10 Yıl	1-5 Yıl	-,41444	,19813	,330
		11-15 Yıl	-,25447	,18326	,839
		16-20 Yıl	-,33270	,20624	,692
		21 yıl ve üzeri	-,18056	,16586	,961
	11-15 Yıl	1-5 Yıl	-,66892*	,21469	,023
		6-10 Yıl	-,25447	,18326	,839
		16-20 Yıl	-,07823	,22219	1,000
		21 yıl ve üzeri	-,07391	,18531	1,000
	16-20 Yıl	1-5 Yıl	-,74715*	,23461	,021
		6-10 Yıl	-,33270	,20624	,692
		11-15 Yıl	-,07823	,22219	1,000

Faktör Boyutları	(C) Mesleki Tecrübe	(D) Mesleki Tecrübe	Ortalama Farkı (C-D)	Standart Sapma	Sig. Değeri
		21 yıl ve üzeri			
	21 yıl ve üzeri	1-5 Yıl	-,59501*	,20003	,037
		6-10 Yıl	-,18056	,16586	,961
		11-15 Yıl	,07391	,18531	1,000
		16-20 Yıl	,15214	,20807	,998
		21 yıl ve üzeri	-,15214	,20807	,998
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	1-5 Yıl	6-10 Yıl	-,54111*	,17188	,024
		11-15 Yıl	-,57862*	,17355	,014
		16-20 Yıl	-,15976	,21195	,998
		21 yıl ve üzeri	,12185	,17765	,999
	6-10 Yıl	1-5 Yıl	,54111*	,17188	,024
		11-15 Yıl	-,03751	,11624	1,000
		16-20 Yıl	,38135	,16826	,241
		21 yıl ve üzeri	,66296*	,12228	,000
	11-15 Yıl	1-5 Yıl	,57862*	,17355	,014
		6-10 Yıl	,03751	,11624	1,000
		16-20 Yıl	,41886	,16998	,154
		21 yıl ve üzeri	,70047*	,12462	,000
	16-20 Yıl	1-5 Yıl	,15976	,21195	,998
		6-10 Yıl	-,38135	,16826	,241
		11-15 Yıl	-,41886	,16998	,154
		21 yıl ve üzeri	,28161	,17416	,691
	21 yıl ve üzeri	1-5 Yıl	-,12185	,17765	,999
		6-10 Yıl	-,66296*	,12228	,000
		11-15 Yıl	-,70047*	,12462	,000
		16-20 Yıl	-,28161	,17416	,691

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ile 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar, 16-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar; diğer yaş aralığında yer alan katılımcılara göre vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda daha olumlu düşünmektedirler.

Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ile 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ve 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılar hem 6-10 yıl arası mesleki

tecrübeye sahip katılımcılardan hem de 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılardan; denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda daha olumlu düşünmektedirler.

H₇ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{7a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{7b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{7c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{7d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₇ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Oneway Anova Testinden yararlanılmıştır. H₇ hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.35 H7 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Ekonomik Durum					F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Çok Kötü	Kötü	Orta	İyi	Çok İyi			
	Ortalama							
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,8500	2,0500	1,4745	1,4756	1,5357	6,901	,000	Kabul
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,2000	4,0542	4,1875	4,2866	3,5714	1,836	,121	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	2,8000	3,0833	3,1310	3,5244	3,1905	2,070	,084	Ret
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	4,8000	4,5056	4,1173	3,7195	3,7619	8,437	,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{7b} ve H_{7c} alt hipotezlerine ait p değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{7b} ve H_{7c} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{7a} ve H_{7d} alt hipotezlerine ait significance değerleri ise 0,05'in altında olduğu için H_{7a} ve H_{7d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında katılımcıların görüşleri ile katılımcıların ekonomik durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutlarının varyanslarının homojenliği tespit edilmiştir. Yapılan homojenite testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.36 H7 Alt Hipotezlerine Ait Homojenite Testi Sonuçları

	Significance Değeri
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	0,008
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	0,079

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu için significance değeri 0,05'in altında olduğu için ilgili boyut için varyanslar homojen çıkmamıştır. Varyanslar homojen olmadığı için ise Post-Hoc testlerinden İleri Düzey Tamhane's T2 Testinden yararlanılmıştır.

Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu için significance değeri 0,05'in üstünde olduğu için ilgili boyut için varyansların homojen olduğu görülmektedir. Varyanslar homojen olduğu için Post-Hoc testlerinden İleri Düzey Tukey Testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.37 H7a Alt Hipotezine Ait İleri Düzey Tamhane's T2 Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	(E) Ekonomik Durum	(F) Ekonomik Durum	Ortalama Farkı (E-F)	Standart Sapma	Sig. Değeri
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	Çok Kötü	Kötü	-,20000	,36212	,982
		Orta	,37551	,35232	,824
		İyi	,37439	,35837	,834
		Çok İyi	,31429	,45553	,959
	Kötü	Çok Kötü	,20000	,36212	,982
		Orta	,57551*	,11478	,000
		İyi	,57439*	,13217	,000
		Çok İyi	,51429	,31072	,463
	Orta	Çok Kötü	-,37551	,35232	,824
		Kötü	-,57551*	,11478	,000
		İyi	-,00112	,10232	1,000
		Çok İyi	-,06122	,29925	1,000
	İyi	Çok Kötü	-,37439	,35837	,834
		Kötü	-,57439*	,13217	,000
		Orta	,00112	,10232	1,000
		Çok İyi	-,06010	,30634	1,000
	Çok İyi	Çok Kötü	-,31429	,45553	,959
		Kötü	-,51429	,31072	,463
		Orta	,06122	,29925	1,000
		İyi	,06010	,30634	1,000

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda ekonomik durumunun kötü olduğunu belirten katılımcılar ile ekonomik durumunun orta olduğunu belirten katılımcılar ve ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusunda ekonomik durumunun kötü olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun orta ve iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

Tablo 3.38 H7d Alt Hipotezine Ait İleri Düzey Tukey Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	(E) Ekonomik Durum	(F) Ekonomik Durum	Ortalama Farkı (E-F)	Standart Sapma	Sig. Değeri
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	Çok Kötü	Kötü	,29444	,22601	,933
		Orta	,68265	,20938	,214
		İyi	1,08049*	,22079	,028
		Çok İyi	1,03810	,55049	,642
	Kötü	Çok Kötü	-,29444	,22601	,933
		Orta	,38821*	,12214	,019
		İyi	,78604*	,14081	,000
		Çok İyi	,74365	,52356	,895
	Orta	Çok Kötü	-,68265	,20938	,214
		Kötü	-,38821*	,12214	,019
		İyi	,39783*	,11219	,005
		Çok İyi	,35544	,51660	,999
	İyi	Çok Kötü	-1,08049*	,22079	,028
		Kötü	-,78604*	,14081	,000
		Orta	-,39783*	,11219	,005
		Çok İyi	-,04239	,52133	1,000
	Çok İyi	Çok Kötü	-1,03810	,55049	,642
		Kötü	-,74365	,52356	,895
		Orta	-,35544	,51660	,999
		İyi	,04239	,52133	1,000

Görüldüğü üzere denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ekonomik durumunun çok kötü olduğunu belirten katılımcılar ile ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ekonomik durumunun çok kötü olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler. Ekonomik durumunun kötü olduğunu belirten katılımcılar ile ekonomik durumunun orta ve iyi olduğunu belirten katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ekonomik durumunun kötü olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun orta ve iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler. Ekonomik durumunun orta olduğunu belirten katılımcılar ile ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcıların görüşleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ekonomik durumunun orta olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

Ana Hipotez:

H₈ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{8a}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{8b}: Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{8c}: Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{8d}: Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₈ ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H₈ hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.39 H₈ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Sosyal ve Kültürel İhtiyaçlara Yönelik Para Ayırma				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Evet		Hayır			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,4836	,75109	1,7056	,85404	0,012	Kabul
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,1843	,80140	4,1645	,76508	0,815	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,2323	1,15904	3,1842	1,17978	0,703	Ret
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,9478	,85435	4,2829	,91890	0,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{8b} ve H_{8c} alt hipotezlerine ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{8b} ve H_{8c} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{8a} ve H_{8d} alt hipotezlerine ait significance değeri ise 0,05'in altında olduğu için H_{8a} ve H_{8d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında katılımcıların görüşleri ile katılımcıların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırma durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Boyutların ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayıramadığını belirten katılımcılar; sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırabildiğini belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

H₉ Hipotezi: Katılımcıların vergi kayıp kaçağı konusundaki görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Alt Hipotezler:

H_{9a} : Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{9b} : Katılımcıların vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{9c} : Katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{9d} : Katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusundaki görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_9 ana hipotezi ve alt hipotezleri test edebilmek amacıyla Independent Samples T Testinden yararlanılmıştır. H_9 hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.40 H₉ Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Görevden Ayrılıp Bağımsız Denetim Şirketi Kurma İsteği				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Evet		Hayır			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	1,5139	,74893	1,6029	,82214	0,366	Ret
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	4,3028	,74530	4,1317	,79465	0,075	Ret
Vergi Kaçakçılığını Önlemede Eğitim ve Mevzuat Boyutu	3,6741	1,06702	3,0513	1,15875	0,000	Kabul
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	3,6741	,94542	4,2385	,83390	0,000	Kabul

Görüldüğü üzere H_{9a} ve H_{9b} alt hipotezlerine ait significance değerleri 0,05'in üzerinde olduğu için H_{9a} ve H_{9b} alt hipotezleri reddedilmiştir. H_{9c} ve H_{9d} alt hipotezlerine ait significance değeri ise 0,05'in altında olduğu için H_{9c} ve H_{9d} alt hipotezleri kabul edilmiştir. Yani vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konularında katılımcıların görüşleri ile katılımcıların bağımsız denetim şirketi kurma istekleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Boyutların ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda bağımsız denetim şirketi kurmak isteyen katılımcılar, bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmeyen katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ise bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmeyen katılımcılar, bağımsız denetim şirketi kurmak isteyen katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

H₁₀ Hipotezi: Vergi kayıp kaçağı altında yer alan alt boyutlar arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Vergi kayıp kaçağı altında yer alan alt boyutlar arasında ilişki olup olmadığını test edebilmek amacıyla Korelasyon Testinden yararlanılmıştır. H₁₀ hipotezine ait Korelasyon Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 3.41 H₁₀ Hipotezine Ait Korelasyon Testi Sonuçları

BOYUTLAR		Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Eğitim ve Mevzuat Boyutu	Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Etiklik Boyutu	Pearson Korelasyon Değeri	1	-,070	,036	,114*
	Significance Değeri		,191	,506	,033
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bilinç Boyutu	Pearson Korelasyon Değeri	-,070	1	,235**	,167**
	Significance Değeri	,191		,000	,002
Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Eğitim ve Mevzuat Boyutu	Pearson Korelasyon Değeri	,036	,235**	1	,080
	Significance Değeri	,506	,000		,136
Denetçilere ve Müfettişlere Tanınması Gereken Haklar Boyutu	Pearson Korelasyon Değeri	,114*	,167**	,080	1
	Significance Değeri	,033	,002	,136	

Görüldüğü üzere vergi kayıp kaçığı altında yer alan alt boyutlar içindeki vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakçılığının hiçbir şekilde etik olmadığı düşüncesiyle Robert W. McGee ve Carlos Noronha'nın çalışması (2018) örtüşmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu ile vergi kaçakçılığının önlenmesinde eğitim ve mevzuat boyutu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Son olarak; vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu ile denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Anket Sonuçlarının Genel Yorumu ve Diğer Çalışmalarla Kıyaslanması

Literatürde vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili yapılmış çok fazla çalışma mevcut olmakla birlikte, eş zamanlı olarak etik konusuna değinen sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bunun yanında, çalışmamızda kullanılan anket ölçeği, diğer çalışmalarda kullanılan anket ölçeğinden farklıdır.

İlk olarak, çalışma, hem vergi müfettişlerine, hem bağımsız denetim yetkisi almış meslek mensuplarına uygulanmıştır. 35 kadın, 88 erkek olmak üzere toplam 123 bağımsız

denetçiye; 38 kadın ve 189 erkek olmak üzere toplam 227 vergi müfettişine ulaşılmıştır. Pekşen tarafından yapılan çalışmada, vergi denetiminin vergi politikasına olan öneminin tespiti amacıyla 605 vergi müfettişi ve vergi müfettişi yardımcısına; Organ ve Çavdar tarafından yapılan çalışmada, vergi denetimine olan tutumlarını ölçmek amacıyla İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerindeki 428 vergi mükellefine; Başkan tarafından yapılan çalışmada, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması amacıyla 356 vergi müfettiş ve müfettiş yardımcısına; Altıntaş tarafından yapılan çalışmada, finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmalarındaki etkisinin incelenmesi için 110 SMMM'ye; Yoruldu tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkinliği için 348 SMMM, 74 YMM ve 70 bağımsız denetçiye; Kutlar tarafından yapılan çalışmada, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ve önlenmesi ile ilgili 142 SMMM' ye ulaşılmıştır. Önal tarafından yapılan çalışmada vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı sorunları Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleri açısından kıyaslanmış; Bişgin ve Ünlüer tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen vaka çalışması yöntemleri kullanılmış, bu iki çalışmada anket tekniği kullanılmamıştır. Ancak, Coşkun tarafından yapılan çalışmada, 86 YMM ve 194 vergi müfettişine ve Savaşan ve Odabaş tarafından yapılan çalışmada 317 SMMM ve 217 vergi müfettişine ulaşılarak, hem meslek mensupları hem de vergi müfettişlerinin vergi kayıp ve kaçığına etkisi, çalışmamızdaki gibi, birlikte değerlendirilmiştir.

Buradan anlaşılabacağı üzere, gerek kullanılan anket ölçeğinin sorularının ve gerekse her çalışmanın doğrudan anket uyguladığı kitlenin farklı olması nedeniyle, belirli sorular ve belirli sonuçlar üzerinden, çalışmanın literatürdeki benzer çalışmalarla kıyaslanması daha doğru olacaktır.

Frekans olarak bakıldığında, bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri “kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiği; vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağı” konusunda hemfikir olduklarını belirtmektedirler. Bunun yanında bağımsız denetçiler, ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının çok yaygın olduğunu düşünmekte; ancak toplumun eğitim, kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığına, bu şekilde vergi kayıp ve kaçığının azalacağına da inanmaktadırlar. Özer tarafından 20 YMM ve 120 SMMM' ye uygulanan çalışmada da, katılımcılar, meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakının artmasında etkili olabileceklerine, bu şekilde vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşturulmasının, vergi kayıp ve kaçığını da azaltacağına inanmaktadır. Bu bağlamda, elde edilen sonuçlar çalışmamızla örtüşmektedir.

Pekşen tarafından yapılan çalışmada ise, Türkiye’de vergi denetiminin etkin olmadığı ve kaçakçılığın yaygın olduğu, ayrıca vergi müfettişlerinin özlük haklarının acilen iyileştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dikkat çekilmesi gereken durum, Pekşen’in çalışmasının yalnızca vergi müfettişlerine yönelik olduğudur. Savaşan ve Odabaş tarafından yapılan çalışmada da, vergi kayıp ve kaçaklarının çok yüksek olduğu, vergi ahlakı ve bilincinin gelişmemiş olduğu, vergi sisteminin adaletsiz olduğu ve denetimin etkin olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmadaki anket hem SMMM, hem de vergi müfettişlerine uygulanmıştır. Yine Şatır tarafından yapılan çalışmada da, vergi sisteminin adil olmadığı, kanunlardaki boşlukların vergi kaybını artırdığı, vergi oranlarının çok yüksek olduğu ve denetimin etkin olmadığı yönünde bulgular mevcuttur. Şatır ise çalışmasını yalnızca SMMM’lere uygulamıştır. Organ ve Çavdar da çalışmasında, vergi ahlakının ve bilincinin mükelleflerce gelişmediği, ülkemizde denetimin etkin olmadığı yönünde sonuç bulmaktadır.

Çalışmamızda bağımsız denetçiler ayrıca, “vergi oranları ne olursa olsun, vergi kaçırmanın etik olmadığını; toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması durumunda bile vergi kaçakçılığının etik olmadığını; toplanan paralar boşa harcansa bile vergi kaçırmanın etik olmadığını” düşünmektedir. Bunun yanında, kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini daha iyi noktaya getireceğine inanmaktadırlar.

Vergi müfettişleri ise, “bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracaklarını; meslek mensuplarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını; yeterli düzeyde ücret alamadıklarını ve bu durumun iş konsantrasyonunu etkilediğini” düşünmektedirler. Bunun yanında, “vergi sistemi adaletsiz ve vergi oranları çok yüksek olsa bile, vergi kaçırmanın etik olmadığını; kişilerin daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçagını azaltmayacağını; kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilediğini” düşünmektedirler. Önal tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’deki vergi müfettişlerinin AB ülkelerindeki vergi müfettişlerinden çok daha mutsuz olduğunu, özlük haklarının yetersiz olduğunu, AB’deki bir vergi müfettişinin Türkiye’deki bir vergi müfettişinden ortalama 5 kat daha fazla kazandığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle, çalışmamızdaki vergi müfettişlerinin yeterli ücreti ve desteği alamadığını belirttikleri durum, Önal’ın çalışmasında çıkan sonuçla benzerlik göstermektedir. Başkan tarafından yapılan çalışmada da, vergi müfettişlerinin maddi kaygı içerisinde olduğu ve fiziki çalışma koşullarının yetersiz olduğunu düşündükleri ortaya konmaktadır.

Çalışmada kullanılan faktör analizinde, vergi kaçakçılığını önleme konusunda 4 adet boyut analizlere dâhil edilmiş ve bu boyutlar, “etiklik”, “bilinç”, “eğitim ve mevzuat” ile “haklar” boyutu olarak isimlendirilmiştir. Buna bağlı olarak ortaya konan sonuçlar şu şekildedir:

“Eğitim ve mevzuat boyutu” konusunda, bağımsız denetçiler, vergi müfettişlerine göre daha olumlu; lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcılar lisans eğitim düzeyine sahip katılımcılara göre daha olumlu; az tecrübeye sahip olan katılımcılar, daha fazla tecrübeye sahip katılımcılara göre daha olumlu; denetim şirketi kurmak isteyen vergi müfettişleri ise denetim şirketi kurmak istemeyen vergi müfettişlerinden daha olumlu düşünmektedirler. Kutlar tarafından yapılan çalışmada da, önlisans düzeyinde eğitim alan katılımcıların lise mezunlarına göre, lisans mezunlarının da ön lisans mezunlarına göre, lisansüstü mezunlarının da lisans mezunlarına göre vergi kayıp ve kaçaklarında alınması gereken önlemler algılarının daha yüksek olduğuna işaret etmektedir.

“Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu” konusunda ise vergi müfettişleri, bağımsız denetçilere göre daha olumlu; ekonomik durumunun çok kötü olduğunu belirten katılımcılar, ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcılara göre; ekonomik durumunun orta olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu; sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayıramadığını belirten katılımcılar; sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırabildiğini belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler.

“Etiklik boyutu” konusunda, erkek katılımcılar kadın katılımcılardan daha olumlu; daha genç katılımcılar, daha yaşlı katılımcılara göre daha olumlu; ekonomik durumunun kötü olduğunu belirten katılımcılar; ekonomik durumunun orta ve iyi olduğunu belirten katılımcılara göre daha olumlu düşünmektedirler. Kutlar tarafından yapılan çalışmada ise, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ile ilgili olarak cinsiyet ve yaş faktörünün anlamlı bir farklılık meydana getirmediği sonucu ortaya çıkmıştır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde “etiklik boyutu” ile “denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu” konularında daha yaşlı katılımcılar, genç katılımcılardan daha olumlu düşünmektedirler.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu ile vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili çok sayıda çalışma mevcut olmakla birlikte bu çalışmalardan bir kısmı İşletme, bir kısmı ise Maliye bölümünde yapılmıştır. Maliye Bölümünde yapılan çalışmaların vergi müfettişlerini esas alarak, İşletme Bölümünde yapılan çoğu çalışmanın ise bağımsız denetçileri esas alarak yapıldığı görülmüştür.

Bu çalışmanın amacı ise, vergi kayıp ve kaçagını önleme konusunda bağımsız denetçilerin ve vergi müfettişlerinin etkisini bir arada araştırmak olmuştur. Bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri üzerinde gerçekleştirilen araştırmanın yöntemi olarak, nicel araştırma yöntemlerinden birisi olan ve sıklıkla tercih edilen anket tekniği kullanılmıştır.

Araştırma, Antalya ilini kapsamakta ve ana kütlesini Antalya ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri oluşturmaktadır. 2022 yılı sonu itibarıyla Antalya ilinde faal olarak çalışan 147 bağımsız denetçi ve 322 vergi müfettişi bulunmaktadır. % 95 güven aralığında ulaşılması gereken minimum örneklem sayıları; 175 vergi müfettişi ve 106 bağımsız denetçi olarak hesaplanmıştır. Araştırma kapsamında faal olarak çalışan bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine ulaşılmaya çalışılmış ve 123 bağımsız denetçi ile 227 vergi müfettişinden geri dönüş sağlanmıştır. Geri dönüş sağlanan anket sayıları minimum ulaşılması gereken örneklem sayısından fazla olmuştur. Dolayısıyla araştırmada kullanılan veri sayısının ana kütleyi yansıttığı görülmüştür.

Araştırma kapsamında oluşturulan ölçekte öncelikle bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri için demografik bilgileri içeren soruların ardından vergi kayıp ve kaçagının önlenmesi ile ilgili oluşturulan ölçekte Likert ölçeği ifadeler yer almıştır. Anketlere verilen cevaplar neticesinde elde edilen veriler istatistiksel paket programı vasıtası ile analiz edilmiştir.

Sonuçlara demografik olarak bakıldığında, vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, öncelikle kayıt dışı ekonominin ülkeye kesinlikle zarar verdiği; bunun yanında, kaçakçılığın yaygın olmasının, diğer mükelleflere kötü örnek olduğu, başka bir ifadeyle diğer mükelleflerin vergi ödeme isteğinin azalmasına neden olacağı konusunda hemfikir oldukları görülmektedir. Yine hem vergi müfettişleri, hem de bağımsız denetçiler kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedirler. Vergi müfettişleri ayrıca, mükelleflerin kaçырdıkları vergiler nedeniyle sonraki nesillerin vergi borcunun artacağını düşünmektedirler.

Savaşan ve Odabaş (2005)'in çalışmasında da, çalışmamızda olduğu gibi vergi kayıp ve kaçaklarının çok yüksek olduğunu düşünenlerin oranı (toplam 534 katılımcının) %93 civarında olmuştur. Ayrıca vergi yükünün vergi kayıplarının önemli bir nedeni olduğu önermesine SMMM' ler daha çok katılırken, vergi müfettişleri daha az katılmışlardır. Benzer olarak Kutlar (2021)' ın çalışmasında da vergi kayıp ve kaçaklarının temel nedeni olarak vergilerin yüksek olması gösterilmiştir.

Vergi müfettişlerinin, işlerini daha iyi yapmaları açısından özellikle yurt dışı görev, yüksek lisans, yabancı dilini geliştirme konusunda destek ve ayrıca motivasyon için hak ettikleri düzeyde ücret alamadıklarını belirttikleri görülmüştür. Bağımsız denetçiler için böyle bir durum söz konusu olmamıştır. Bunun temel nedeni ise, bağımsız denetçilerin 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olmaması, ücretlerini, denetlediği firmadan almaları olmuştur. Önal (2011) tarafından yapılan çalışmanın sonuçlarında çalışmamızın sonuçlarına benzer olarak vergi müfettişlerinin maaşlarından memnun olmadıkları görülmüş, özellikle Avrupa Birliği'ndeki vergi müfettişlerinin Türkiye'deki vergi müfettişlerinden 5 kat fazla maaş aldıkları ortaya konmuştur.

Vergi müfettişleri vergi sisteminin adaletsiz olması ya da vergi oranlarının çok yüksek olması durumunda bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünmemekle birlikte; mükelleflerin daha fazla kamu hizmetlerinden faydalanması durumunda da vergi kayıp ve kaçığının azalmayacağını öngörmüşlerdir. Benzer şekilde bağımsız denetçiler de vergi oranlarının düşüklüğü/yüksekliğinin vergi kaçırmanın etik olması ile ilgisi olmadığı konusunda vergi müfettişleri ile hemfikir olmuştur. Hatta bağımsız denetçiler, toplanan vergilerin boşa harcanması durumunda bile vergi kaçırmanın etik olmadığını; bunun yanında, toplumun eğitim, kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığına da inandıklarını belirtmişlerdir.

Yapılan faktör analizi neticesinde güvenilirliği yüksek olan 4 adet boyut elde edilmiştir. Ölçekten elde edilen boyutlar şu şekilde olmuştur: vergi kaçakçılığının önlenmesinde *etiklik boyutu*, vergi kaçakçılığının önlenmesinde *bilinç boyutu*, vergi kaçakçılığını önlemede *eğitim ve mevzuat boyutu* ile denetçilere ve müfettişlere *tanınması gereken haklar boyutu*. Katılımcıların en az katıldıkları boyutun vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik boyutu olduğu görülmüştür. Yani katılımcılar hiçbir gerekçenin vergi kaçırmayı meşrulaştırmayacağını ve vergi kaçırmanın etik olmadığını düşünmüş, ayrıca denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutundan daha fazla katılmışlardır. Dolayısıyla katılımcılar için

kendilerine daha çok hak tanınmasının daha önemli olduğu ve katılımcıların en fazla katıldıkları boyutun ise vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç boyutu olduğu görülmüştür.

Görüldüğü üzere vergi kayıp kaçağı konusundaki en önemli etkenin bilinç olduğu ve bilinçlendirme faaliyetlerinin artırılması gerektiği göze çarpmaktadır.

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlere yönelik yapılan hipotez testleri neticesinde elde edilen genel sonuçlar ise şu şekildedir: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri vergi kaçakçılığının önlenmesinde etiklik konusunda ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde bilinç konusunda farklı düşünmemektedirler. Ancak vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat konusunda bağımsız denetçiler daha olumlu düşünmektedirler. Denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda ise vergi müfettişleri daha olumlu düşünce içerisindedirler.

Kadın katılımcıların erkek katılımcılara kıyasla daha fazla vergi kaçırmanın etik olmadığını düşünmesi, dolayısıyla daha bilinçli oldukları; yine etik konusunda daha yaşlı bireylerin daha bilinçli oldukları; daha genç katılımcıların yaşlılara oranla denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu düşündükleri görülebilmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat konusunda lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcılar, lisans eğitim düzeyine sahip katılımcılara göre daha olumlu; daha az mesleki tecrübeye sahip katılımcıların vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat konusunda daha olumlu düşündükleri anlaşılmaktadır. Ayrıca daha fazla mesleki tecrübeye sahip katılımcılar denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu; ekonomik durumları daha iyi olan katılımcıların etik konusunda daha bilinçli; ekonomik durumları daha kötü olan katılımcıların denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar konusunda daha olumlu düşünce içinde oldukları anlaşılmaktadır. Sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik para ayırabildiğini belirten katılımcıların diğerlerine kıyasla vergi etiği konusunda daha bilinçli oldukları; vergi kaçakçılığını önlemede eğitim ve mevzuat boyutu konusunda bağımsız denetim şirketi kurmak isteyen katılımcıların, bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmeyen katılımcılara göre daha olumlu; denetçilere ve müfettişlere tanınması gereken haklar boyutu konusunda ise bağımsız denetim şirketi kurmayı düşünmeyen katılımcıların, bağımsız denetim şirketi kurmak isteyen katılımcılara göre daha olumlu düşündüğü görülmektedir.

Sonuç olarak; vergi kayıp ve kaçaklarının sıfıra indirilmese bile minimize edilebilmesi için aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Vergi mevzuatının TMS/TFRS ile uyumlaştırılması, hesaplanan tablolardaki mali karla ticari karı uyumlu hale getirecektir. Bağımsız denetçilerde böylelikle finansal tabloların doğruluğunu denetlerken vergi denetimini de doğrudan yapmış olacaklar vergi denetimi hem bağımsız denetçilerle hem de vergi müfettişleriyle çift yönlü olarak yapılması sağlanacaktır.
- Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayacaktır.
- Vergi mevzuatının karmaşıklığının giderilmesi, daha anlaşılır hale getirilmesi, iyi niyetli mükelleflerin hata yapmasını önleyecektir.
- SMMM/YMM'lerle, vergi müfettişlerinin daha fazla işbirliği içinde olması, vergi kayıp ve kaçığını azaltacaktır.
- Vergilerin ödenmesi ile ilgili olarak daha fazla kamu spotunun devlet tarafından hazırlanması ve yayınlanması, vergi bilincini artırarak vergi kayıp ve kaçığını azaltacaktır.
- Vergi cezalarının artması, vergi kayıp ve kaçığını azaltacaktır. Vergi cezalarının caydırıcı olması için vergi kaçırın mükelleflerin vergi incelemesi sonucunda karşılaşacakları cezaların ve faizlerin, zamanında vergi ödemenin maliyetinin çok üstünde olması gerekmektedir. Yoksa cezalarda pişmanlık, indirim, uzlaşma gibi uygulamalarla ödenecek miktarın aşınması mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edecektir.
- Devlet tarafından vergi toplamada istikrar sağlanması, örneğin matrah artırımı ya da vergi affı gibi uygulamaların azaltılması, vergi kayıp ve kaçığını azaltacaktır.
- Doğrudan vergi kayıp ve kaçığının azalmasını sağlamasa da, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde en önemli aktörlerden olan vergi müfettişlerinin özlük haklarının iyileştirilmesi, yaptıkları işe daha sıkı sarılmalarını sağlayacağından, dolaylı yoldan da olsa, vergi kayıp ve kaçığının azalmasını sağlayacaktır.
- Vergi denetimi yapılan mükellef sayısının artması, vergi incelemelerinin verimli sektörlere kaydırılması, vergi denetimlerinin zamanında yapılması vergi kayıp ve kaçığını azaltacaktır.

- Vergilemedeki adaletin sağlanması ve adil bir vergileme için dolaylı vergiler yerine beyana dayanan doğrudan vergilerin ağırlığının artırılması sağlanarak kayıt dışılığın ve vergiden kaçınmanın önlenmesi için vergi oranlarının düşürülmesi, muafiyet ve istisna gibi uygulamaların yeniden gözden geçirilerek etkin kullanılması sağlanmalıdır.
- Vergi denetim elemanlarının sayısı artırılmalı, vergi müfettişlerinin özlük hakları iyileştirilerek yetiştirilen elemanların kamuda tutulması sağlanmalı, vergi müfettişlerinin ve bağımsız denetçilerin sektörlere göre uzmanlaşması sağlanmalı ve denetimde bilgi iletişim teknolojilerinden daha fazla yararlanarak denetimin etkinliği artırılmalıdır.
- Bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri ile SMMM ve YMM'lerin senkronize çalışmaları ve işbirliği yapmalarının yasal alt yapısı hazırlanmalı ve birlikte çalışmaları teşvik edilmelidir.

KAYNAKÇA

- Acemoglu, D., Manera, A. ve Restrepo, P. (2020). *Does the US Tax Code Favor Automation?* (Sy w27052; s. w27052). National Bureau of Economic Research. <https://doi.org/10.3386/w27052>
- Acuner, S. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 379.
- AICPA. (2021). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards. *The CPA Journal*, 91(2/3), 38-43.
- Akbal, G. (2020). *Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi.
- Akçay, E. (2017). *Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları*.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance*, 19, 54-77.
- Alm, J. ve Martinez-Vazquez, J. (2003). *Institutions, paradigms, and tax evasion in developing and transition countries*.
- Altıntaş, N. N. (2011). *Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri: Türkiye'deki uygulamalar hakkında bir araştırma*. Türkmen Kitabevi.
- Atkinson, D. (2001). Revenue's let-off for big business'. *Mail on Sunday*, 2.
- Başkan, H. İ. (2016). *Vergi denetiminin etkinliği, yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri: Vergi Müfettişleri perspektifinden teorik ve uygulamalı çalışma*.
- Benk, S., Budak, T., Püren, S. ve Erdem, M. (2015). Perception of tax evasion as a crime in Turkey. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 99-111. <https://doi.org/10.1108/JMLC-04-2014-0012>
- Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- Bişgin, A. ve Ünlüer, S. (2018). Türkiye'de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi. *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 1(1), 45-57.
- Braithwaite, V. (Ed.). (2016). *Taxing Democracy Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Routledge.
- Brauner, Y. ve Stewart, M. (Ed.). (2013). *Tax, law and development*. Edward Elgar.

- Candan, T. (2004). Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri Kitabı*, Uludağ Üniversitesi yayınları, Bursa.
- Chowdhary, A. M., Diasso, S. B. ve Solankii, A. (2021). *Tax Cooperation Policy Brief*.
- Christensen, J. ve Murphy, R. (2004). The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the bottom line. *Development*, 47(3), 37-44. <https://doi.org/10.1057/palgrave.development.1100066>
- Christians, A. ve Apeldoorn, L. van. (2021). *Tax cooperation in an unjust world* (First Edition). Oxford University Press.
- Coşkun, S. (2018). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Rolü Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği”*
- Çavdar, F. (2019a). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 127-140.
- Çavdar, F. (2019b). *Vergi Denetimi: Türkiye ve İngiltere Uygulamasının Değerlendirilmesi*. 170-184.
- Çelik, F. (2007). Gelişmekte olan ülkelerde uygulanan IMF Programları ve Refah Devleti Anlayışı. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 4(2), 1-16.
- Demir, İ. C. (2008). ABD vergi sistemi ve gelir idaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 275-297.
- Denis, D. J. (2019). *SPSS data analysis for univariate, bivariate, and multivariate statistics*. Wiley.
- Dion, M., Weisstub, D. ve Richet, J.-L. (Ed.). (2016). *Financial Crimes: Psychological, Technological, and Ethical Issues* (C. 68). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-32419-7>
- Eke, E. U. ve Demirdal, M. B. (t.y.). Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Mücadelede İspanya Örneği. *Politik Ekonomik Kuram*, 5(1), 1-18.
- Ergen, Z. ve Kiliçkaya, L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 21(21).
- Feinschreiber, R. ve Kent, M. (2012). *Transfer pricing handbook: Guidance on the OECD regulations* [Electronic resource]. John Wiley & Sons.
- Fuest, C. ve Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. *Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*, 44.

- Gaisbauer, H. P., Schweiger, G. ve Sedmak, C. (Ed.). (2015). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues* (C. 40). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-13458-1>
- Gallati, R. R. (Ed.). (2013). *Tax Efficient Investing*. Edward Elgar.
- George, D. ve Mallery, P. (2019). *IBM SPSS statistics 25 step by step: A simple guide and reference* (Fifteenth edition). Routledge, Taylor & Francis Group.
- Gerçek, A. ve Uygun, E. (2022). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Vergi Türlerine Göre Hesaplanması ve Değerlendirilmesi (2005-202 Yılları)*, Vergi Raporu. Sayı 268 s.163-177.
- Gözen, S. ve Artuç, T. (2020). Alman Vergi Sistemi/The German Tax System. *Vergi Sistemleri*, 65.
- Hampson, F. O., Özerdem, A. ve Kent, J. (Ed.). (2020). *Routledge handbook of peace, security, and development*. Routledge, Taylor & Francis Group.
- Hodžić, S. ve Lazović-Pita, L. (2014). Evasion of Social Security Contributions: Example of Croatia and Bosnia and Herzegovina. *ZAGREB, 20 JUNE 2014*, 25.
- Howitt, D. ve Cramer, D. (2017). *Introduction to SPSS in psychology: For version 23 and earlier* (Seventh edition). Pearson.
- Hutton, W. (2003). The World We’re In. London. *Abacus*, 57.
- Inman, R. P. (1986). Appraising the funding status of teacher pensions: An econometric approach. *National Tax Journal*, 39(1), 21-33. <https://doi.org/10.1086/NTJ41792155>
- Jiao, Y. ve Xue, C. (2018). *Reconsideration of International Tax Cooperation and Management from the Perspective of “Internet +”*. 101-106. <https://doi.org/10.2991/icpm-18.2018.23>
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. *Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”*.
- Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi. *Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Kasım*, 1-107.
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt dışı ekonominin ulusal-uluslar arası boyutu ve çözüm önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(2), 1-10.
- Kıraç, S. ve İlhan, B. (2010). Avrupa Birliği Oluşum Süreci ve Ortak Politikalar, *Milli Eğitim Dergisi Sayı 188*, 191-201
- King, E. (2009). *Transfer Pricing and Corporate Taxation*. Springer New York. <https://doi.org/10.1007/978-0-387-78183-9>

- Koç, M. (2011). *Türkiye’de vergi kayıp kaçığı ve bunların önlenmesinde vergi denetiminin rolü*. Doktora Tezi. Marmara.
- Kopczuk, W. (2006). Tax simplification and tax compliance: An economic perspective. *Bridging the tax gap. Addressing the crisis in tax administration*, 111-143.
- Kumar, R. (2011). *Research methodology: A step-by-step guide for beginners* (3rd ed). SAGE.
- Kutlar, İ. (2021). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde vergi denetimi ve SMMM’lerin rolü üzerine bir araştırma: Gaziantep İli örneği*. Doktora Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kyngäs, H., Mikkonen, K. ve Kääriäinen, M. (Ed.). (2020). *The Application of Content Analysis in Nursing Science Research*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-30199-6>
- Lewis, A. (1982). The social psychology of taxation. *British Journal of Social Psychology*, 21(2), 151-158.
- Mayers, A. (2013). *Introduction to statistics and SPSS in psychology*.
- Michel, A. N. (2017). The US Tax System Unfairly Burdens US Business. *Heritage Foundation Backgrounder*, 3217.
- Mo, P. L. L. (2003). *Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies*. Greenwood Publishing Group.
- Montes, M. F. ve Rangaprasad, P. (2018). Collaboration or co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax. *South Centre Policy Brief*, June, 48, 1-4.
- Morse, M. (2015). Effects of Tax Evasion in the United States. *Accounting*. https://scholarsarchive.library.albany.edu/honorscollege_accounting/16
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’den Bulgular. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(2), 145-168.
- Oruç, Y. (2019). *Türkiye’de bağımsız denetim mekanizması*. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Önal, D. K. (2011). *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*.
- Özer, A. (2018). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının rolü, önemi ve değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Parlak, P. (2016). *Türk vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı etkileri bakımından denetimin etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pekşen, F. (2018). *Vergi denetiminin vergi politikası açısından önemi ve Türkiye’de vergi denetim sistemi*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Peterson, J. (2015). *Count down: The past, present and uncertain future of the big four accounting firms* (1. ed). Emerald.
- Peterson, J. (2017). *Count down: The past, present and uncertain future of the big four accounting firms* (Second edition). Emerald Group Publishing.
- Pituch, K. A. ve Stevens, J. (2016). *Applied multivariate statistics for the social sciences: Analyses with SAS and IBM’s SPSS* (6th edition). Routledge/Taylor & Francis Group.
- Quick, R. ve Warming-Rasmussen, B. (2009). Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors. *International Journal of Auditing*, 13(2), 141-162. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00397.x>
- Rakıcı, C. ve Atak, O. (2019). Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması. *Vergi Raporu Dergisi*. (242), 11, 30.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2013). Auditor Fees and Auditor Independence—Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 129-168. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50532>
- Riffe, D., Lacy, S., Watson, B. R. ve Fico, F. (2019). *Analyzing media messages: Using quantitative content analysis in research* (Fourth edition). Routledge, Taylor & Francis Group.
- Robinson, L. ve Slemrod, J. (2012). Understanding multidimensional tax systems. *International Tax and Public Finance*, 19(2), 237-267. <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9183-y>
- Sağlam, N., Uyar, S. ve Yolcu, M., (2022). *Bağımsız Denetçinin El Kitabı*. Muhasebe TR, Bursa.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National tax journal*, 58(4), 643-663.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine ampirik bir çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 1-28. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28432/302846>.

- Schneider, F. (1986). *Estimating the Size of the Danish Shadow Economy using the Currency Demand Approach: An Attempt*, The Scandinavian Journal of Economics [Vol. 88, No. 4 \(Dec., 1986\)](#), pp. 643-668 (26 pages)
- Simser, J. (2008). Tax evasion and avoidance typologies. *Journal of Money Laundering Control*, 11(2), 123-134. <https://doi.org/10.1108/13685200810867456>
- Slemrod, J. ve Bakija, J. (2019). An Overview of the US Tax System. *Handbook on Taxation*, 413-434.
- Stockemer, D. (2019). *Quantitative Methods for the Social Sciences: A Practical Introduction with Examples in SPSS and Stata*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-99118-4>
- Şatır, O. (2019). *Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler algısının etkisi: Manisa ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tofan, M. (2022). *Tax Avoidance and European Law: Redesigning Sovereignty Through Multilateral Regulation* (1. bs). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781003309970>
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar.
- Tsakumis, G. T., Curatola, A. P. ve Porcano, T. M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 16(2), 131-147.
- Tüm, K. (2010). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*.
- Tyson, E. ve Munro, M. A. (2021). *Taxes For Dummies 2022 Edition* (1st bs). John Wiley & Sons Inc.
- Uçma, T. ve Erserim, A. (2009). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme Sürecinin Türkiye ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *World of Accounting Science*, 11(4).
- Ustaoglu, B. (2021). *Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesi ve İktisadi Büyüme Bağlamında Vergi Denetiminin Rolü*. Doktora Tezi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünal, C. (2007). *Türkiye'de bağımsız dış denetim kuruluşlarının vergi denetimi üzerindeki etkisi*. Doktora Tezi. DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Wentworth, D. K. ve Rickel, A. U. (1985). Determinants of tax evasion and compliance. *Behavioral Sciences & the Law*, 3(4), 455-466. <https://doi.org/10.1002/bsl.2370030410>

- Wu, R.-S., Ou, C.-S., Lin, H., Chang, S.-I. ve Yen, D. C. (2012). Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance. *Expert Systems with Applications*, 39(10), 8769-8777.
- Yılmaz, M. (2019). *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, Y. (2019). Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu* (237), 11, 27.
- Yitzhaki, S. (1987). On the Excess Burden of Tax Evasion. *Public Finance Quarterly*, 15(2), 123-137. <https://doi.org/10.1177/109114218701500201>
- Yoruldu, M. (2019). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkinliği: İzmir ili örneği*. Hiperlink Eğitim. Yay. San. Tic. ve Ltd. Sti.
- 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 (IBAD)*, 1(1), 51-70.
- Yurtsever, H. (2005). Türk vergi sisteminde vergi kayıplarına neden olan düzenlemeler. *Vergi Raporu Dergisi*, 78, 121.

İnternet Kaynakları

(eko1q.com/yeni-arastirma-tuketeciler-daha-surdurulebilir-yontemler-ariyor)

OECD. (2021). *Page Rendering Error* | OECD iLibrary. https://www.oecd-ilibrary.org/sites/006a6512-en/1/3/10/index.html?itemId=/content/%20publication/006a6512-en&_csp_=31251f8b379fe95693b818aaddf93bc1&itemIGO=%20oecd&itemContentType=book

KGK Faaliyet Raporu 2022 Yılı

[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2022%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%20Yay%C4%B1mlanan-13_04_2023\(2\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2022%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%20Yay%C4%B1mlanan-13_04_2023(2).pdf)

(<https://denkur.kgk.gov.tr>)

OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

EK 1- Bağımsız Denetçilere ve Vergi Müfettişlerine Uygulanan Anket

Bu anket formu, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı doktora tez çalışması için hazırlanmıştır. Çalışmanın amacı, Vergi Müfettişlerinin ve Bağımsız Denetçilerin vergi kaçakçılığını önlemedeki etkilerini ölçmektir. Bilimsel nitelik taşıyan bu araştırmanın, idari veya siyasi herhangi bir yönü yoktur. Lütfen anket formuna adınızı, soyadınızı veya kimliğinizi belirten hiçbir şey yazmayınız. Sorulara mümkün olduğu kadar tek seçenekle cevap vermeye çalışınız. Sorulara eksiksiz, gerçekçi ve içtenlikle cevap vermeniz, bu araştırmanın amacına ulaşmasına katkıda bulunacaktır. Soruları, kutucukların içindeki boşluklara X işareti koyarak cevaplandırınız. Cevap için ayrılan kısımlar yetmediği takdirde, anket formunun boş kısımlarını da yanıt için kullanabilirsiniz. Sorulara vereceğiniz cevaplarla yapacağınız değerli yardım ve katkılarınız için şimdiden teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

Prof. Dr. Emine Uzunali

Öğr. Gör. Abdurrahman Halit GÖRMEZ

Bağımsız Denetçiler İçin Hazırlanmış Demografik Sorular

1. Cinsiyetiniz
 - a. Kadın b. Erkek
2. Medeni Durumunuz
 - a. Evli b. Bekar
3. Yaşınız
 - a. 25 -30 arası b. 31-35 arası c. 36-40 arası d. 41-45 arası e. 46 ve üstü
4. Eğitim Düzeyiniz
 - a. Lisans b. Lisans Üstü c. Doktora
5. Kaç yıldır meslekte görev alıyorsunuz?
 - a. 1-5 yıl b. 6-10 yıl c. 11-15 yıl d. 16-20 yıl e. 21 yıl ve üzeri
6. Ekonomik durumunuzu nasıl algılıyorsunuz?
 - a. Çok Kötü b. Kötü c. Orta d. İyi e. Çok İyi
7. Aldığınız ücretten, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarınız için para ayırabiliyor musunuz?
 - a. Evet b. Hayır
8. Vergi müfettişliği görevinde bulundunuz mu?
 - a. Evet b. Hayır
9. Şu anki görevinizden ayrılıp “Bağımsız Denetim Şirketi kurmak veya ortak olmak ister misiniz?
 - a. Evet b. Hayır

Vergi Müfettişleri İçin Hazırlanmış Demografik Sorular

1. Cinsiyetiniz
 - a. Kadın b. Erkek
2. Medeni Durumunuz
 - a. Evli b. Bekar
3. Yaşınız
 - a. 25 -30 arası b. 31-35 arası c. 36-40 arası d. 41-45 arası e. 46 ve üstü
4. Eğitim Düzeyiniz
 - a. Lisans b. Lisans Üstü c. Doktora
5. Kaç yıldır meslekte görev alıyorsunuz?
 - a. 1-5 yıl b. 6-10 yıl c. 11-15 yıl d. 16-20 yıl e. 21 yıl ve üzeri
6. Ekonomik durumunuzu nasıl algılıyorsunuz?
 - a. Çok Kötü b. Kötü c. Orta d. İyi e. Çok İyi
7. Aldığınız ücretten, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarınız için para ayırabiliyor musunuz?
 - a. Evet b. Hayır
8. Şu anki görevinizden ayrılp “Bağımsız Denetim Şirketi kurmak veya ortak olmak ister misiniz?
 - a. Evet b. Hayır

Vergi Kaçırma İle İlgili Hazırlanan Ortak Ölçek

Vergi kaçırma ile ilgili sorular	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1. Vergi oranları çok yüksek olduğu için vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.					
2. Vergi oranları çok yüksek olmasa bile, vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.					
3. Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.					
4. Toplanan paraların büyük kısmının boşa harcılandığını düşünerek vergi kaçırmanın etik olduğunu düşünüyorum.					
5. Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlamayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.					
6. Toplanan paraların büyük kısmının fayda sağlayan projelere harcanması varsayımında, vergi kaçakçılığının etik olduğunu düşünüyorum.					
7. Kişilerin ödedikleri vergilerden daha fazla kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum					
8. Kişilerin ödedikleri vergilerden daha az kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmalarının vergi kayıp ve kaçığını arttıracağını düşünüyorum.					
9. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin ekiplerinde yer alan elemanların özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum					
10. Bağımsız Denetçilerinin / Vergi Müfettişlerinin kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum					
11. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret					

Vergi kaçırma ile ilgili sorular	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katlıyorum	Kesinlikle katlıyorum
almadığını düşünüyorum					
12. Bağımsız Denetçilerin/ Vergi Müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum					
13. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum					
14. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmadığını düşünüyorum					
15. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum					
16. Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum					
17. Vergisini ödeyenlere ödül verilmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum					
18. Kamu Hizmetlerinin nicelik ve niteliğindeki artmanın vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum					
19. Toplumun eğitim kültür ve gelir düzeyinin artmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum					
20. Vergi kaçakçılığını önlemede eğitimin önemli olduğunu düşünüyorum					
21. Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum					
22. Bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum					
23. Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi durumunun vergi kaçırma teşvik edebileceğini düşünüyorum					
24. Vergi kaçakçılığının yaygın olmasının vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünüyorum					
25. Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılmasının vergi bilincini arttıracığını düşünüyorum					
26. Vergi mevzuatımızın karışık olduğunu düşünüyorum					
27. Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının yaygın olduğunu düşünüyorum					
28. Vergi kaçakçılığın ahlaki bir eksiklik olduğunu düşünüyorum					
29. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesini vergi müfettişleri / bağımsız denetçiler ile birlikte yapması durumunun vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum					
30. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını azaltacağını düşünüyorum					
31. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yarı kamusal bir yapı altında olmasının vergi kaybını değiştirmeyeceğini düşünüyorum					
32. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin yanlış olmasını vergi dairesine bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.					
33. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin uygunluğunu denetlemesinin, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum					
34. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişikliklerinde, şirket ortaklarını bilgilendirmesinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum					
35. Bağımsız Denetçilerin / Vergi Müfettişlerinin verecekleri hizmetler ile şirket içi olası hata ve yanlışlıkları azaltarak, vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum					
36. Kayıt dışı ekonominin varlığının ülke ekonomisine zarar verdiğini düşünüyorum					

Vergi kaçırma ile ilgili sorular	Hiç katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
37. Kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesinin ülke ekonomisini etkilemediğini düşünüyorum					
Soruların Güvenirliğinin Ölçülmesi					
38. Verdiğim cevaplarda mahremiyetimin korunduğunu düşünüyorum					
39. Tüm sorular ve talimatları okurken anlamakta zorlanmadığımı düşünüyorum.					

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI	Abdurrahman Halit GÖRMEZ
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Konya Özel İdeal Fen Lisesi
Lisans Diploması	Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF-Kamu Yönetimi Bölümü 1998
Yüksek lisans Diploması	Süleyman Demirel Üniversitesi SBE-Kamu Yönetimi Anabilim Dalı 2012
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
İŞ DENEYİMİ	
Çalıştığı Kurumlar	2000-2003: İl Özel İdare Müdürlüğü (Manisa-Antalya) GİH 2003-2009: ANTBİRLİK-Müfettiş 2010-2012: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (Büroculuk Faaliyetleri) 2012- devam ediyor: Akdeniz Üniversitesi SBMYO- Öğretim Görevlisi Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı Mali Müşavir
Ruhsatlar	TÜRMOB-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (2007) SPK-Bağımsız Denetçi (2013) KGK-Bağımsız Denetçi (2017)