

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

**VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE,
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
SORUNLARI: KAYSERİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan
Erhan SALMANLI**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU**

Yüksek Lisans Tezi

**Eylül 2019
KAYSERİ**

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

**VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE,
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
SORUNLARI: KAYSERİ ÖRNEĞİ
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Erhan SALMANLI**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU**

**Eylül 2019
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Adı-Soyadı

İmza:

TEZ İNTİHAL TESLİM FORMU



T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Tez Başlığı: **Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan toplam sayfalık kısmına ilişkin,/...../2019 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı: % dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil/hariç
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim./...../.....

Adı Soyadı :

Öğrenci No :

Anabilim Dalı :

Bilim Dalı :

Program Adı :

Danışman: Adı/İmza

Öğrenci Adı/İmza

YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği adlı Yüksek Lisans Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi 'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Erhan SALMANLI

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU



Maliye ABD Başkanı

M. Fatih İLGÜN

KABUL ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU danışmanlığında Erhan SALMANLI tarafından hazırlanan “Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

13/09/2019

JÜRİ:

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU

Üye: Doç. Dr. M. Fatih İLGÜN

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Füsun ACAR

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 30/12/2018 tarih ve 53 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

30 / 12 / 2018
Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Kenan GÜLLÜ
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının amacı, vergilendirme sürecinde rol alan mükellef, vergi dairesi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sorunlarının tespit edilip sorunlara çözüm getirecek öneriler sunmaktır. Bu yönde araştırmanın temel kavramları vergi mevzuatı ve literatürden faydalanılarak oluşturulmuş, konuyla ilgili literatürde yapılmış çalışmalar incelenerek genel sorunlar gözden geçirilmiştir. Çalışmanın konusu her dönemde güncelliğini koruyan bir konu olduğu için günümüz koşullarının sorunları ile geçmiş dönemin sorunları karşılaştırılarak saha çalışması için anketler oluşturulmuştur. Bu sayede uygulanan anketlerde yer alan sorular hem güncel sorunlara hem de devam eden sorunlara dikkat çekerek güncel çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Tez çalışmasının her safhasında bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren, titiz ve gayretini esirgemeyen, değerli hocam ve danışmanım sayın Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU'ya, istatistik ve analiz konusunda yardımlarını esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Harun KINACI'ya, çalışmalarımda bana destek olan Psikoloji ABD'de Doktorası bitmiş Gelir Uzmanı Osman ŞAHİN'e, mevzuat bilgisinden istifade ettiğim Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi Fırat AKDOĞAN'a, çalışmalarımda her zaman desteğini gördüğüm sevgili eşim Sultan SALMANLI'ya teşekkürlerimi sunarım.

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE, SERBEST MUHASEBECİ ve MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

Erhan SALMANLI

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU

ÖZET

Vergi, devletlerin asla vazgeçemeyeceği bir gelir kaynağıdır. Vergi, birçok yönden devleti ve mükellefleri etkilemektedir. Devlet için kaynak olan vergi mükellefler için yükümlülük anlamına gelmektedir. Çünkü devlet kendisine lazım olanı almak için mükellefleri vergilendirmektedir. Mükelleflerin, vergilendirme sürecinde devletin uyguladığı birçok işlemi yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak mükellefler, devletin yasama organı tarafından konulan kanunların uygulamasını tek başlarına yapamamaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, işlemlerin güçlüğü sebebiyle serbest muhasebeci ve mali müşavirler mükelleflere yardımcı olmaktadır. Vergilendirme sürecinin aktörleri; mükellef, devlet, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerdir. Bu aktörler arasında vergi ile ilgili işlemlerin yapılması sırasında birçok sorun yaşanabilmektedir. Bu çalışmada vergilendirme sürecinde mükellef, vergi idaresi (vergi dairesi), Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler arasında yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Araştırma, Kayseri İli merkezinde faaliyet gösteren mükellef, SMMM ile vergi daireleri ile sınırlı olarak yapılmıştır. Konunun teorik alt yapısı, vergi mevzuatı ve literatür kaynaklardan desteklenmiştir. Araştırmada vergilendirme sürecinde yaşanan sorunların çözümüne katkı sağlaması ve yapılacak yeni araştırmalara kaynak oluşturması amaçlanmaktadır. Üçüncü bölümde mükellef ve meslek mensuplarına anket uygulanarak vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlar tespit edilmiştir. Araştırmanın sonuç kısmında da anket sonuçları değerlendirilerek sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir. Mükellefler ve meslek mensupları için yapılan analizlerde birtakım faktörler açısından sorunların farklılık gösterip göstermediği açıklanmıştır. Bazı konularda farklılığın olduğu, ancak bazı konularda farklılığın olmadığı anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergilendirme, Vergilendirme Süreci, Mükellef, Vergi İdaresi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**PROBLEMS OF TAXPAYERS, ADMINISTRATION, INDEPENDENT
ACCOUNTANTS and FINANCIAL ADVISORS AT TAXATION PROCESS:
CASE OF KAYSERİ**

Erhan SALMANLI

Erciyes University, Social Sciences Institute, Master Thesis, 2019

Supervisor: Dr. Faculty Member Ahmet SOMUNCU

ABSTRACT

Tax is an income resource that governments never renounce. Tax affects government and taxpayers by many ways. While tax is a resource for government it is an obligation for taxpayers. Because government has to tax the taxpayers in order to take what it need. Taxpayers are obliged to carry out many of the procedures applied by the state in the taxation process. However, taxpayers cannot implement the laws enacted by the state legislature on their own. Due to the complexity of tax legislation and the difficulty of transactions, certified public accountants assist taxpayers. The actors of the taxation process are taxpayers, government and certified public accountants. Among these actors, there may be many problems in tax-related transactions. In this study, the problems between taxpayers, tax administration (tax office), certified public accountants in taxation process are discussed. The research was conducted with limited liability to taxpayers, independent accountants and financial advisors and tax offices operating in Kayseri city center. Theoretical background, tax legislation and literature were supported from sources. In this research, it is aimed to contribute to the solution of the problems experienced in the taxation process and to provide a source for new research. For the third part of the research, taxpayers and professional members were surveyed and problems in the taxation process were identified. In the conclusion part of the research, the results of the survey were evaluated and suggestions for solutions were made. Analysis showed that conducted for taxpayers and professionals, it is explained whether the problems differ in terms of certain factors. It was understood that there was a difference in some subjects but there was no difference in some subjects.

Keywords: Tax, Taxation, Taxation Process, Taxpayer, Tax Administration, Certified Public Accountants

**VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE,
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI:
KAYSERİ ÖRNEĞİ**

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
<u>BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK</u>	i
<u>TEZ İNTİHAL TESLİM FORMU</u>	ii
<u>YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI</u>	iii
<u>KABUL ONAY SAYFASI</u>	iv
<u>ÖNSÖZ</u>	v
<u>ÖZET</u>	vi
<u>ABSTRACT</u>	vii
<u>İÇİNDEKİLER</u>	viii
<u>TABLolar LİSTESİ</u>	xiii
<u>KISALTMALAR LİSTESİ</u>	xiv
 <u>GİRİŞ</u>	 1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

<u>1. Vergilendirme Süreci</u>	4
<u>1.1. Vergiyi Doğuran Olay</u>	4
<u>1.2. Tarh</u>	6
<u>1.2.1. Tarh Usulleri</u>	8
<u>1.2.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat</u>	8

1.2.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Tarhiyat	10
1.2.1.2.1. İkmâlen Tarhiyat	10
1.2.1.2.2. Re'sen Tarhiyat	11
1.2.1.2.3. İdarece Tarhiyat	13
1.3. Tebliğ	14
1.3.1. Tebliğ ile İlgili Hükümler ve Muhataplar	15
1.3.1.1. Tebliğin Muhatapları	15
1.3.1.2. Tebliğ Yöntemleri	16
1.3.1.2.1. Posta Yoluyla Tebliğ	16
1.3.1.2.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ	18
1.3.1.2.3. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ	18
1.3.1.2.4. İlan Yoluyla Tebliğ	18
1.3.1.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ	20
1.3.1.2.6. Hatalı Tebliğ	20
1.3.1.2.7. Tebliğ Yerine Geçen Muameleler	20
1.4. Tahakkuk	20
1.4.1. İkmâlen, Re'sen ve İdarece Tarhiyatlarda Tahakkuk Aşaması	21
1.4.2. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler	22
1.5. Tahsil	22
1.5.1. Normal Ödeme Zamanı	23
1.5.2. Özel Ödeme Zamanı	23
1.6. Mükellef	25
1.6.1. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri	27
1.6.1.1. Mükelleflerin Hakları	27
1.6.1.1.1. Mükellef Haklarının Dayanakları	28
1.6.1.1.2. Vergi Denetimi Sırasında Sahip Olduğu Haklar	31

<u>1.6.1.1.3. Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Aşamasındaki Hakları</u>	33
<u>1.6.1.2. Mükellefin Ödevleri</u>	35
<u>1.6.1.2.1. Bildirim Ödevleri</u>	35
<u>1.6.1.2.2. Defter Tutma Ödevi</u>	36
<u>1.6.1.2.3. Belge Düzenine Uyuma Ödevi</u>	37
<u>1.6.1.2.4. Defter, Kayıt ve Belgelerin Muhafaza ve İbrazi Ödevi</u>	39
<u>1.6.1.2.5. Beyanname Verme Ödevi</u>	40
<u>1.6.1.2.6. Vergi Ödeme Ödevi</u>	42
<u>1.6.2. Diğer Ödevler</u>	42
<u>1.6.2.1. Vergi İncelemesi ve Denetimi Sürecindeki Ödevler</u>	42
<u>1.6.2.2. Bilgi Verme Ödevi</u>	43
<u>1.7. Vergi İdaresi</u>	44
<u>1.7.1. Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Vergi İşlemlerinde Görev Ve Sorumlulukları</u>	44
<u>1.7.1.1. Yoklama</u>	45
<u>1.7.1.2. İnceleme</u>	47
<u>1.7.1.3. Tarh işlemleri</u>	47
<u>1.7.1.4. Tebliğ İşlemleri</u>	49
<u>1.7.1.5. Tahsilat işlemleri</u>	51
<u>1.7.1.6. Takip işlemleri</u>	52
<u>1.7.1.7. İcra ve Satış İşlemleri</u>	56
<u>1.7.1.8. Düzeltme İşlemleri</u>	56
<u>1.7.1.9. Uzlaşma</u>	57
<u>1.8. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler</u>	58
<u>1.8.1. SMMM Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Hükümler</u>	59

İKİNCİ BÖLÜM

LİTERATÜRDE YER ALAN VERGİ SORUNLARI

2.1. Hukuksal Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi.....	63
2.1.1. E-Ticarete Yaşanan Sorunlar	65
2.1.2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar	66
2.2. Toplumsal Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi.....	72
2.2.1. Vergi Affı	73
2.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerle İlgili Yaşanan Sorunlar	75
2.3. Psikolojik Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi.....	78

3.BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE, MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	83
3.2. Çalışmanın Amacı ve Önemi	83
3.3.Evren ve Örneklem	84
3.4.Çalışmanın Sınırları	84
3.5.Verilerin toplanması.....	84
3.6.Araştırmanın Hipotezleri.....	85
3.7. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi.....	85
3.8. Bulgular.....	85
3.8.1.Mükellef ve Meslek Mensuplarının Demografik Bilgileri.....	86
3.8.2. Mükellef Anketinin Frekans Dağılımı	92
3.8.3. Meslek Mensupları Anketinin Frekans Dağılımı	99

<u>3.8.4. Mükelleflerin Faktör Analizi</u>	107
<u>3.8.5. Mükelleflerin Anket Verilerinin Analizi</u>	109
<u>3.8.6. Meslek Mensuplarının Faktör Analizi</u>	117
<u>3.8.7. Meslek Mensuplarının Anket Verilerinin Analizi</u>	117
<u>3.8.8. Tartışma</u>	120
<u>SONUÇ VE ÖNERİLER</u>	122
<u>EKLER</u>	125
<u>KAYNAKÇA</u>	139
<u>ÖZGEÇMİŞ</u>	148

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
<u>Tablo 1: Medeni Durum</u>	86
<u>Tablo 2: Cinsiyet</u>	86
<u>Tablo 3: Eğitim Durumu</u>	87
<u>Tablo 4: Yaş</u>	87
<u>Tablo 5: Mükellefiyet Türü</u>	88
<u>Tablo 6: Mükellefiyette Kaçınıcı Yılınız</u>	88
<u>Tablo 7: Medeni Durum</u>	89
<u>Tablo 8: Cinsiyet</u>	89
<u>Tablo 9: Eğitim düzeyi</u>	89
<u>Tablo 10: Yaş Aralığı</u>	90
<u>Tablo 11: Unvan</u>	90
<u>Tablo 12: Meslekte Kaçınıcı Yılınız</u>	90
<u>Tablo 13: Mükellef Anketlerinin Frekans Dağılımı</u>	92
<u>Tablo 14: Meslek Mensupları Anketinin Frekans Dağılımı</u>	99
<u>Tablo 15: Mükelleflerin Faktör Analizi</u>	108
<u>Tablo 16: Cinsiyete Göre Faktör Ortalaması</u>	109
<u>Tablo 17: Bağımsız Örnekler Testi (Cinsiyet Değişkeni ve Faktörler)</u>	110
<u>Tablo 18: Mükellefiyet Türü ve Faktörler Arasındaki Varyans (ANOVA)</u>	112
<u>Tablo 19: Mükellefiyet Türü Değişkeninin Farklılık Testi</u>	113
<u>Tablo 20: Mükellefiyette Kaçınıcı Yılınız ve Faktörler (ANOVA)</u>	115
<u>Tablo 21: İşlem Faktörünün Mükellefiyet Süresi Değişkenindeki ile Farklılığı</u>	116
<u>Tablo 22: Meslek Mensuplarının Faktör Analizi</u>	117
<u>Tablo 23: Meslek Mensuplarının Faktör Analizi</u>	117
<u>Tablo 24: Cinsiyete Göre Faktörlerdeki Farklılığı Ölçülmesi</u>	118
<u>Tablo 25: Eğitim Seviyesi ile Faktörlerin Varyans Analizi (ANOVA)</u>	119
<u>Tablo 26: Meslekteki Kaçınıcı Yılınız ile Faktörlerin Varyans Analizi ANOVA</u>	120

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CİMER	: Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVDO	: Elektronik vergi Dairesi Otomasyonu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
EYDS	: Elektronik Yoklama Denetim Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
Gid. VK	: Gider Vergisi Kanunu
Güm. K	: Gümrük Kanunu
Güm. V	: Gümrük Vergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MD.(md.)	: madde, maddesi
MK	: Medeni Kanun
MESLEK MENSUPLARI	: Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler
MM	: Mali Müşavir
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMYMMK	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TK	: Tebligat Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VD	: Vergi Daireleri
VEDOP	: Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
3100 Sayılı Kanun	: Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun
3568 Sayılı Kanun	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
6111 Sayılı Kanun	: 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun

Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması
Hakkında Kanun

6552 Sayılı Kanun

: 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun
Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı
Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

6736 Sayılı Kanun

:6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden
Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

7020 Sayılı Kanun

: 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması
İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde
Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7143 Sayılı Kanun

: 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden
Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik
Yapılmasına İlişkin Kanun

GİRİŞ

Vergi, çok farklı tanımları olan ve vazgeçilemeyen siyasi, toplumsal, ekonomik bir kavramdır. Vergiyi, devlet ile vergi mükelleflerinin kurduğu bir bağ olarak da tanımlamak mümkündür. Ancak verginin en genel tanımı; devletin, harcamalarına kaynak oluşturmak için ekonomik gücüne göre zorunlu ve karşılıksız olarak mükelleflerden aldığı değer şeklindedir.

Devletin varlığını devam ettirmek ve ülke çapındaki kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için harcama yapması gerekir. Yapılan bu harcamaların karşılığı olarak da kaynak sağlanmalıdır. Devletin en temel gelir kaynağı vergilerden oluşmaktadır. Tarih boyunca devletlerin Anayasalarında vergilendirme konusunda buyruklar yer almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesindeki; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. hükmü, devletin alacağını güvence altına almaktadır. Devlet açısından hayati öneme sahip gelir kaynağı olan vergi, mükellef için yükümlülük anlamına gelmektedir. Sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak da; verginin, vatandaşların mali gücünü de gözetmesi gerekliliği savunulmuştur. Bu nedenle vatandaşın hizmet olarak karşılığını aldığı harcamaların kaynağı olan verginin, eşitlik ve adalet ilkelerine uygun olarak alınması da anayasal bir zorunluluktur. Ancak vergi ilk aşamada mükelleflerden zorunlu ve karşılıksız alındığı için mükellefler ile devlet arasında birçok sorun yaşanmasına neden olabilmektedir.

Vergi koyma ve toplama, tarih boyunca ve günümüzde ülkelerin ve milletlerin en çok sorun yaşadığı konulardan birisidir. Tarihte yaşanan birçok ayaklanma, isyan ve hatta bazı savaşlar incelendiğinde; bu olayların altında yatan sebeplerden birinin vergi olduğu anlaşılmaktadır.

Tarihte yaşanan bu olaylar genellikle monarşik devlet yönetimlerinde vergi yükünün mükellefler üzerindeki ağırlığının fazla olması ve keyfi vergi uygulamaları ile

ilgili olarak yaşanmıştır.

Ancak, günümüz koşullarında vergi ve vergilendirme anlayışı ile birlikte ülkelerin vergi konusunda karar alma birimleri de değişmiştir. Vergi, halkın seçtiği temsilcilerinin iradesiyle meclislerde farklı aşamalardan geçerek kanunlarla düzenlenir hale gelmiştir.

Günümüzün vergi konusunda değişen anlayışlarından biri de vergi işlemlerinin yürütülme biçimidir. Özellikle teknolojik gelişmelerle beraber vergi ve vergi işlemleri çok daha hızlı ve daha kolay bir şekilde yapılabilir. Bu sayede hem idare hem de mükellefler vergi ile ilgili işlemleri kolayca yapmaktadır. Ancak mükellefler ile idare arasında bağ oluşturan SMMM'ler bu durumdan etkilenmektedir. Çünkü mükellefler vergi idaresi ile ilgili işlemlerinin çoğunu muhasebeci ve mali müşavirler vasıtasıyla yapmaktadır.

Mükellefler birçok konuda bilgi almak için vergi idaresine gitmek yerine doğrudan SMMM'lere başvurmaktadır. Bu nedenle idarenin muhatabı mükellef yerine çoğu zaman SMMM olmaktadır.

SMMM'lerin vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi sürecinde sorun yaşadığı alan ikiye ayrılmaktadır. SMMM'ler hem mükellefin iş ve işlemlerinin takibi, muhasebe kayıtlarının tutulması işlemlerini yapmakta hem de aynı iş ve işlemlerle ilgili idareye karşı sorumlu olmaktadır. Bütün bu sorumluluk, aracı konumunda olan SMMM'leri de zaman zaman zorlayabilmektedir.

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesinden başlamak üzere; vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflere şekli ve maddi vergi yükü getirmektedir. SMMM'ler ise mesleki sorumlulukları gereği özellikle şekli ödevlerle ilgili yükü üstlenmekte ve vergi idaresi ile mükellef arasında bir denge unsuru konumunda çalışmaktadır. Vergi idaresi de, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarını kanunlara uygun olarak yürütmekle görevli olup, aynı zamanda mükellefleri denetlemek zorundadır. Çalışmada, bu üç aktörün vergilendirme sürecinde aralarında yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmıştır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırma konusuna ait temel kavramlar açılarak konunun temel bilgileri verilmiştir. Vergilendirme süreci, mükellef, mükelleflerin ödevleri ve hakları, vergi idaresi veya araştırmada incelendiği

için vergi dairesi ve vergi dairesinin işlemleri, SMMM, MM kavramları açıklanmıştır.

İkinci bölümde araştırma konusu ile ilgili literatürde yapılan çalışmalardan örnekler verilmiştir. Araştırmanın nc bölümünde ise vergilendirme sürecinde rol alan mükellefler ve SMMM'ler üzerinde uygulanan anket sonuçları vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlar istatistikİ analiz ile yorumlanmıştır. Araştırmada vergilendirme sürecinde rol alan; vergi idaresi, mükellef, serbest SMMM'lerin sorunları ve uygulama sonuçları Kayseri İli için tartışılmıştır. Araştırma Kayseri İli merkezinde 2019 yılında faaliyet gösteren SMMM'ler ve vergi mükellefleri ile sınırlı olarak yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde çalışmanın temel kavramları açıklanacaktır. Vergilendirme süreci, mükellef, mükelleflerin ödevleri ve hakları, vergi idaresi veya araştırmada incelendiği için vergi dairesi ve vergi dairesinin işlemleri, serbest muhasebeci mali müşavir, mali müşavir kavramları açıklanmıştır.

1. Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsili aşamalarını takip eden ve verginin sona ermesi ile biten bir süreçtir.

1.1.Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay VUK md.19’da şu şekilde tanımlanmıştır: “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”. Kanunda yer alan ifadeye göre tanımlanan vergi alacağının ortaya çıkabilmesi için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ya da hukuki durumun tamamlanması, oluşması veya olgunlaşması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay, verginin türüne göre farklılık göstermektedir.

GVK’nda farklı kazanç unsurlarına göre vergiyi doğuran olay farklılık gösterse de kanunun birinci maddesinde yer alan “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar” hükmü gereğince bir gerçek kişinin gelir elde etmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Diğer vergi kanunları açısından her bir kanunun kendi özel hükümleri gereğince vergiyi doğuran olay farklılık göstermektedir. Aşağıda diğer vergi kanunları için vergiyi doğuran olaylar kısaca açıklanmıştır.

KVK md.3'e göre, kurumlar vergisi mükellefleri olan kurumlar kazanç elde ettiği zaman vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.

MTVK. md.1'de kanuna ekli tarifelerle belirlenen taşıtların sicillere kayıt ve tescilinin yapılması ile,

KDVK. md.10'da, Türkiye sınırları içerisinde ticari, sınai, ve serbest meslek faaliyeti kapsamında mal teslimi, hizmet ifası veya ithalatı söz konusu olduğunda,

ÖTVK md.3'de, kanun ekli listelerde yer alan malların ilk iktisabı, ilktesliminya da ithalatı hallerinde,

VİVK.md.1'de, Türkiye Cumhuriyeti uyruğuna tabi olan şahısların mallarıyla Türkiye'de olan malların veraset veya başka bir suretle ivazsız şekilde bir başka kişiye intikalinde,

EVK. md.1'de, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan bina, arsa, araziye malik olmak veya intifa hakkına sahip olmak, bunlardan bir ya da ikisinin olmaması durumunda malik gibi tasarruf edilmesi durumunda,

DVK md.1-3'de, kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtların imza edilmesi veya ibraz edilmesi durumunda,

BSMV'nde Gid. V.K. md.28'e göre, göre; banka ve sigorta şirketleri tarafından yapılan iş ve işlemler sonucunda kendi lehlerine hesaben veya nakden para tahsil etmeleriyle meydana gelmektedir.

ÖİV için vergiyi doğuran olay Gid. VK md.39' da sayılan:

- Her tür mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamında olan (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dâhil) devir, tesis, nakil ve haberleşme hizmetleri,
- Televizyon ve radyo yayınlarının uydu ve kablo ortamından iletilmesiyle ilgili hizmetleri,
- Kablolu veya kablosuz ve mobil internet servis sağlama hizmeti,

ilk üç madde içeriğine girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetlerinin yapılmasıdır.

Gümrük Vergisinde de farklı iki durum söz konusu olmaktadır. Birincisi ithalatta gümrük yükümlülüğünde; ithalatta vergiye tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi

durumunda, ithalatta vergiye tabi eşyaların ithalattaki vergiden kısmen muaf olmasıyla geçici olarak ithal edilmesi halinde vergiyi doğuran olay doğmaktadır. İkincisinde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir (Güm. K md.181/1-2;182).

Vergi kanunları açısından vergiyi doğuran olaylar kanunların özel hükümlerine göre tanımlanmıştır. Ancak VUK'da yer alan düzenlemede, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmadığı hükmü yer almaktadır (VUK md.9). Kanunlarda tanımlanmaması veya yasaklı olmasının vergilendirmeyi etkilemediği anlaşılmaktadır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.96-98).

1.2.Tarh

Tarh işlemi VUK md. 20'de tanımlanmıştır. Buna göre tarh işleminin tanımı “Verginin tarhı, vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” biçimindedir. Tarh işleminin yapılması için vergi matrahının belirlenmesi gerekmektedir. Matrah, üzerinden vergi alınacak iktisadi kıymetin değer ve miktarının genel adıdır. Matrah tespiti değer ve miktar ölçüsüne göre yapılır. Değer üzerinden belirlenen matrahlar advolerem matrah, miktar üzerinden belirlenen matrahlar ise spesifik matrahlar olarak ifade edilmektedir(Taşkan, 1999, s.109). GV, KV, KDV değer olarak ifade edilen para ve benzeri varlıkları matrah olarak kabul etmektedir. Herhangi bir şeyin hacmi, ağırlığı, uzunluğu gibi ölçüler matrah tespitinde ölçü kabul edilmişse spesifik matrah kavramı öne çıkmaktadır. MTV ile resim ve harçlarda spesifik matrah ile matrah tespiti yapılmaktadır (Taşkan, 1999, s.109).

Tarh işlemi, vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olaydan sonra gelen aşama olup idare tarafından gerçekleştirilen idari bir işlemdir. Tarh işlemi maddi boyutuyla kuruculuğu olmayan ancak tespit eden ve açıklayan bir işlemdir. Verginin yargı boyutunda vergilendirme sürecinde yapılan idari işlemler yargılamaya konu olmaktadır. İdari işlemler özellikleri itibariyle icrailiği olan, bir diğer ifadeyle yürütülmesi zorunlu ve kesin olan işlemlerdir. Tarh işlemi vergilendirme sürecinde icrailik özelliği olan ilk işlemdir (Karakoç, 2007, s.239-240). Tarh işlemi idari bir işlem olması sebebiyle idare hukukunda yer alan hükümler genel olarak tarh işlemi için de geçerlidir. Tarh işlemini

diğer idari işlemlerden ayıran önemli bir fark vardır. Tarh işlemi mükellefleri borç altına sokan bir işlemdir.

Tarh işlemi bir idari işlem olması sebebiyle birtakım unsurları bünyesinde barındırmaktadır. Bu unsurlar yetki, şekil, sebep, konu ve amaçtır. Bu unsurların açıklanması tarh işleminin anlaşılmasını sağlayacaktır.

Yetki, idarenin kamu gücünü kullanıp tek taraflı iradesini ortaya koyması ve idari işlemleri düzenleyebilme iktidarına sahip olmasıdır (Candan, 2006, s.11). İdarenin kamu gücüne sahip olması yetkinin en kısa tanımıdır. Kamu gücünü kanunlar çerçevesinde kullanan idarenin yaptığı işlemler kendi iktidarını ortaya koymaktadır. Vergi mevzuatında yetkilendirilen tarha yetkili vergi daireleri veya tahsile yetkili vergi daireleri belirtilmiştir. Herhangi birinin diğerinin yetkisine giren bir işlemi yapması yetki yönünden sakatlık çıkmasına sebebiyet vermektedir. Tarh işleminde yetki ile ilgili oluşacak sorunlar; konu, zaman ve yer bakımından ortaya çıkmaktadır (Candan, 2006, s.14-19). Tarh işleminde yer, zaman ve konu açısından sorun ortaya çıkması halinde veya diğer bir ifadeyle yetki aşımının olması halinde hukuka aykırılık meydana gelmektedir. Bu durum tarh işleminin iptaline neden olabilir (Candan, 2006, s.17-19).

Şekil, herhangi bir idari işlemin yetkili idari organ tarafından düzenlenmesi için gerekli olan usul veya yöntem izlenerek ortaya çıkan maddi biçimine verilen isimdir (Candan, 2006, s.19). Tarh işlemi için şekil unsuru tarhiyatın türüne göre farklılık göstermektedir. Beyana dayalı tarhiyatlarda düzenlenen tahakkuk fişi şekil unsurunu temsil etmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi şekil unsurunu tamamlamaktadır. Tarh işleminin şekil unsurunda herhangi bir sakatlık olması durumunda aslî ve talî şekil şartlarına göre farklılık oluşmaktadır. Aslî şekil şartlarında sakatlık olması durumunda tarh işlemi de sakat olmaktadır. Ancak talî şekil şartlarında sakatlık olursa tarh işlemi sakat olmamaktadır (VUK md. 108).

Sebeb, tarh işleminin yapılmasını sağlayan nedendir. İdari bir işlem olması sebebiyle tarh işlemi kanunlara uygun olması gerekmektedir. Tarh işleminin sebep unsuru vergilendirme sürecini başlatan ve tarhtan önce gelen vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay sebep unsuru olarak somut olay olup kanunlara yani soyut hukuk kurallarına uygun olması gerektiği ileri sürülmektedir (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2006, s.92). Aksi durumda sebep unsuru kanuna uygun olmayabilir.

Konu, bir idari işlemin ortaya çıkardığı sonuçtur. Tarh işlemi için bu durum, bir vergi tarh edildiğinde onun türünü ortaya çıkarmasıdır. Gelir elde eden bir mükellefin gelir vergisi tarh edilerek vergilendirilmesi tarh işleminin konusunun gelir olduğu sonucunu doğurmaktadır (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2006, s.92). Eğer gelir elde eden bir mükellef kurumlar vergisi üzerinden tarhiyata tabi tutulursa konu yönünden sakatlık meydana gelebilir.

Amaç, her idari işlem için kamu yararının olması gerektiği bir gerçektir. Tarh işleminde amaç, kamu yararının sağlanması için idarenin yapmak zorunda olduğu hizmetlerin finansman sağlamak amacıyla düzenlenmesidir (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2006, s.91-92).

Tarh işleminin diğer idari işlemler gibi kanunlar çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Her tarh işleminin kendine özgü bir vergi mevzuatı bulunmaktadır. Bu mevzuat çerçevesinde tarh işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarıyla bir bütün olacak şekilde yapılması gerekmektedir. Bu unsurlarda sakatlık olması tarh işlemini de sakatlamaktadır.

1.2.1.Tarh Usulleri

Türk vergi sisteminde tarhiyat esas olarak beyana dayalı olarak yapılır. Bunun haricinde ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat usulleri vardır.

1.2.1.1.Beyana Dayalı Tarhiyat

Beyan esasında mükellefler matrahı belirleyerek vergi dairesine beyanname ile bildirmektedir. Beyanname ile birlikte vergi ile ilgili ekler de hazır bir şekilde sunulduğu için vergi idaresi açısından kolaylık oluşmaktadır. Vergi idaresine kolaylık sağlayan beyana dayalı tarhiyat Türk Vergi Sistemi'nin temelini oluşturmaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta beyannamenin verilmesi ile tarh ve tebliğ işlemi yapılarak tahakkuk ortaya çıkmaktadır (Karakoç, 2007, s.241-244). Türk Vergi Sisteminde GV başta olmak üzere KV, VİV, KDV, GÜM.V., ÖİV, ÖTV, EV, BSMV beyana dayalı olarak tarh edilen vergilerdir.

Matrah, esas olarak mükelleflerin beyanına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır, ancak idarenin yapacağı bir işlemle de tespit edilebilir. Mükellefin kendini

vergilendirmesi olarak da adlandırılan beyan esasında; mükellefin vergi ile ilgili durumunu kendi bilip kendi belirleyeceği bir anlayış hakimdir. Beyan esasının başarılı bir şekilde yürütülmesi için mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi, vergi idaresinin mükelleflerin beyanlarının doğru ve tam bir şekilde olup olmadığının denetimi ve araştırmasının başarılı bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Beyanname vergi dairesine elden veya posta yoluyla gönderilebilir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sunduğu hizmetlerden biri olan elektronik ortamda e-beyan sistemi ile de gönderilebilir. E-beyanname sistemini tam otomasyona geçmiş vergi dairelerinden şifre alan ve aşağıda sayılan kişi ve kurumlar kullanabilir:

- 3568 sayılı kanun uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hâsılatlarının belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler,
- VUK'un mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 3568 sayılı kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler (meslek mensupları),
- Katma Bütçeli İdareler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler ve bunlara bağlı iktisadi işletmeler,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,
- Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri,
- Döner Sermayeli İşletmeler,
- Özerk Kuruluşlar,
- Diğer Kamu Kurumları,
- Noterler,
- Muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler,
- Herhangi bir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın, Yeminli Mali Müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalamış olan mükellefler,
- Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri,
- 1581 sayılı Kanuna göre kurulan Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri,

- 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış Avukatlar,
- 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden, mesleki faaliyetini icra etmeyen ancak gelir getirici faaliyette bulunanlardır.

Yukarıda sayılan mükellefler talep etmeleri halinde elektronik ortamda beyannamelerini kendileri verebilmektedir (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/ss.html#a1>, Erişim tarihi: 01.06.2019). Bağlı oldukları vergi dairelerinden kullanıcı şifresi alan mükellefler veya meslek mensupları e-beyanname için gerekli programı <http://www.gib.gov.tr> adresinden ücretsiz olarak indirip kurulumunu yapabilmektedir. Kullanıcılar internet bağlantısı olmadan da beyanname düzenleme programını kullanabilmektedir. Düzenlenen beyannameler kaydedilip daha sonra internete bağlanarak <http://www.gib.gov.tr> adresinden alınacak olan linke kullanıcı adı ve şifre bilgileri ile giriş yapılabilmektedir. Daha önce düzenlenen ve kaydedilen beyannamelere ait paket sisteme yüklenebilmektedir. Sisteme yüklenen paket kontrol sürecine girdiğinde kullanıcı bu sürede beklerken beyannamelerin durumunu öğrenebilmektedir. Kontrol süreci bittiğinde pakette hata çıkmazsa onaylama yapılabilir. Eğer pakette hata çıkarsa hatalar düzeltilip tekrar paketlenir ve sisteme yüklenir. Sisteme yüklenip onaylanan beyannamelerin her birine birer numara verilir (<https://ebeyanname.gib.gov.tr/index.html>, Erişim: 11.05.2019). Beyanname onayıyla otomatik olarak oluşan tahakkuktan sonra mükellefler ortaya çıkan vergiyi ödeyebilir.

1.2.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Tarhiyat

Beyana dayalı vergilerin matrahı mükellef tarafından belirlenmektedir. Tarh işleminin gerçekleşmesi doğal bir süreç içerisinde olmaktadır. İdare tarafından yapılan tarh işlemi doğal olmayan veya olağan dışı nitelik taşımaktadır. İdare tarafından yapılan üç tür tarhiyat vardır. Bunlar: ikmâlen tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyattır.

1.2.1.2.1. İkmâlen Tarhiyat

İkmâlen tarhiyat adından da anlaşılacağı üzere daha önceden yapılan bir işlemin ikmal edilmesi, tamamlanmasıdır. İkmâlen vergi tarhı şöyle tanımlanmıştır: “İkmâlen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye

müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” (VUK md.29). Bu hüküm ışığında ikmalen tarhiyatın yapılabilmesi için gereken ilk şart, önceden bir tarhiyat yapılmış olmasıdır. Daha sonra yapılacak inceleme ile defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçüler esas alınarak matrah ya da matrah farkı tespit edilebilmelidir. Tarh edilen verginin yanı sıra vergi ziyai cezası da kesilebilir. Bu durum mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir (VUK md.34). Mükellef kendisine ihbarname ile bildirilen durumu değerlendirerek kanuna uygun olmadığına kanaat getirmesi durumunda ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde dava açabilir. Mükellef dava açma yoluna başvurmamışsa otuz günlük süre bitiminden itibaren tarh ve tebliğ edilen vergiler hem tahakkuk etmekte, hem de kesinleşmektedir.

1.2.1.2.2. Re’sen Tarhiyat

Re’sen tarhiyat, ikmâlen tarhiyatın mümkün olmadığı durumda ortaya çıkmaktadır. Re’sen tarhiyat: “Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.” hükmü ile düzenlenmiştir (VUK md.30). Re’sen tarhiyatta, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi mükellef ödevlerini yerine getirip vergi dairesi ile hukuki bir ilişki kurmamıştır. Bu nedenle vergi dairesi tek taraflı bir işlem yapmaktadır. Tarhiyatın en doğru şekli beyana dayalı olarak yapılmasıdır. Bu nedenle mükelleflerin beyanlarını doğru bir şekilde ispatlayacak defter, belge ve kayıtlarını tutmaları gerekir. Herhangi bir inceleme esnasında incelemeye elverişli kayıtların tutulmuş olması mükellefin beyanının doğruluğunu ispatlamaktadır (Öner, 2015, s.117-119). Aksi halde vergi idaresi için re’sen matrah takdiri için gereken sebepler doğmaktadır (Öner, 2015, s.118).

Re’sen tarhiyata sebebiyet veren durumlar şunlardır:

- Vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi,

- Süresinde verilen beyannamelerde matrah bilgisinin olmaması,
- Kanuna göre tutulması gereken defterlerin tutulmaması, tasdik ettirilmemesi, veya inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi,
- Defter kayıtları ve ilgili evrakların vergi matrahının doğru tespitine olanak vermeyecek kadar noksan, usulsüz ve karışık olmasıyla (Bayar, 2008, s.4) ihticaca salih bulunmaması (İhticaca salih bulunmama: Muhasebe kayıtlarının, defter kayıt ve belgelerin noksan, tutarsız denetime elverişsiz olmasıdır (Bayar, 2008, s.4).
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- VUK' nun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmamış olması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemiş olması re'sen tarhiyatın sebepleridir (VUK md.30).

Yukarıda açıklanan maddeler dışında matrah takdiri yapan takdir komisyonu kararları ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilip vergi inceleme raporu ile düzenlenen matraha dayalı olarak re'sen tarhiyat yapılır. Takdir komisyonu mükellefe on beş günden az olmamak üzere bir mühlet vererek matraha ilişkin bilgiler ve yasal defterleri ibraz etmeye davet eder. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih olmak kaydıyla, mükellefin kayıtlarına göre matrah takdiri yapılır (VUK md.30).

Mükellef beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermişse beyannamedeki bilgilere göre tarhiyat yapılır ve bu beyanname re'sen takdir için takdir komisyonuna gönderilmez. Ancak incelemeye başladıktan ya da takdir komisyonuna sevk edildikten sonra verilen beyanname için kanunun bu hükmü uygulanmaz (VUK md.30).

Vergi incelemesine yetkili olan memurlar re'sen tarhiyat gerektiren bir durum tespit ettiklerinde iki türlü işlem yapabilirler. Birincisinde inceleme elemanının elinde bulunan verilere dayanarak matrahı kendisi takdir eder. Sonrasında da düzenleyeceği rapor ile vergi dairesine gönderir (Öner, 2015, s.119). Bunun haricinde takdir komisyonu kararına ihtiyaç duyulmaz. İkincisinde ise matrah farkını oluşturan unsurların tespitini yapar. Ancak matrah farkını rakam olarak takdir etmez. Bu durumda

düzenlediği rapor vergi dairesine geldiğinde takdir komisyonuna sevk edilir. Vergi inceleme elemanı raporunda takdir komisyonuna tarhiyat için dayanak oluşturacak bilgi ve belgelere yer vereceği gibi yalnızca re'sen tarh için gereken nedenlere de yer verebilir (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2012, s.100).

Takdir komisyonu, vergi inceleme elemanları tarafından re'sen takdir edilen matraha ek olarak vergi cezası da düzenlenebilir. Vergi dairesi tarafından düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamesiyle durum mükellefe tebliğ edilir (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2012, s.98). Mükellef otuz gün içerisinde dava açma yoluna gidebilir. Dava sonucuna göre tarhiyat kesinleşir ve tahakkuku verilerek ödenecek aşamaya gelir. Diğer bir sonuçta ise tarhiyat reddedilerek vergi ve cezalar terkin edilebilir (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2012, s.193).

1.2.1.2.3. İdarece Tarhiyat

İkmalen veya re'sen tarhiyat dışında kalan durumlarda, mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda müracaat etmemeleri ya da mükelleflerin üzerlerine düşen ödevleri yapmamaları nedeniyle tarh edilemeyen verginin, kanunda belirtilen matrah üzerinden idarece tarh edilmesi işlemidir (VUK mükerrer md.30). İdarece tarhiyat VUK md.131' de belirtilen yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır. Yoklama fişi VUK md.132/A'da belirtildiği gibi elektronik olarak da düzenlenebilmektedir. İdarece yapılan tarhiyat vergi/ceza ihbarnamesi ile mükelleflere bildirilir. İhbarnamenin tebliğinden itibaren mükellefin tarh işlemine karşı dava açma süresi otuz gündür.

Mükellefin tarh ve tebliğ edilen vergi ve/veya cezalara karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde kullanabileceği kanuni hakları vardır. Bunlardan birincisi cezalarda indirim talep etmek, ikincisi vergi ve cezalar için uzlaşma talep etmek, sonuncusu ise tarh işleminin hukuka uygun olmadığı kanaatiyle vergi mahkemesine dava açmaktır. İlk iki işlemde mükellef tarh işlemi ile ortaya çıkan vergi ve cezada indirim talep edip uyuşmazlık olmadan ödeme yoluna gitmektedir. Ancak üçüncü seçenekte iki ayrı sonuç oluşabilir. Dava konusu olan ihbarname mahkemenin kararı ile reddedilip iptal edilebilir. Diğer bir ihtimalde ise mahkemenin tarh işlemini onayı ilgili ihbarnamenin tahakkuk aşamasına geçmesini sağlamasıdır.

Yukarıda ifade edilen durumlar vergi/ceza ihbarnamelerinin VUK çerçevesinde genel hükümlere göre geçirebileceği aşamalardır. Vergi/ceza ihbarnameleri için TBMM

tarafından çıkarılan özel kanunlarda yer alan özel hükümlere göre de işlemler sonuçlanabilir. TBMM tarafından çıkarılan bu kanunlarda tarhiyat ve inceleme safhasındaki kamu alacakları için özel hükümler bulunmaktadır. Tarh, tebliğ ve tahakkuk sürecini değiştirmeyen bu kanunlar tahakkuk eden tutarda bir değişiklik yapmaktadır. Genel olarak kamu alacaklarının yapılandırılmasını ve tahsilatın hızlandırılmasını amaçlayan kanunlar af kanunu olarak da bilinmektedir. Bu kanunların yakın zamanda çıkarılan örnekleri şunlardır:

- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.tarih 25.02.2011 sayı: 27857),
- 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun (R.G.tarih 11.09.2014sayı: 29116),
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (R.G.tarih 19.08.2016 sayı: 29806),
- 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G.tarih 27.05.2017 sayı: 30078),
- 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (R.G.tarih 18.05.2018 sayı:30425).

1.3. Tebliğ

Tarhiyat aşamasından sonra gelen tebliğ VUK md. 21’ de şu şekilde tanımlanmıştır: “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”. Tebliğ yapılmasının hukuki açıdan önemi ise idari ya da yargı ile ilgili yasal sürenin başlamasını sağlamaktadır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.178-179). Çünkü mükellefe yapılan tebligat mevzuat çerçevesinde yasal sürelerin işlemeye başlamasına sebep olmaktadır. Mükellef adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edildikten sonra

mükellefin idareye başvurma veya yargı yoluna gitmek için otuz günlük kanuni süresi başlamaktadır. Tebliğ işleminin VUK’ nda yer alan usul ve esaslara göre yapılması gerekmektedir. Tebliğ yapılacak kimseler, tebliğ yöntemleri VUK’ da açıklanmıştır. Bu hükümlerin ayrıntılı açıklanması konunun izahını kolaylaştıracaktır.

1.3.1. Tebliğ ile İlgili Hükümler ve Muhataplar

Tebliğ ile ilgili kurallar VUK md.93 ilâ 109. maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK “Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.” (VUK md.93) hükmü tebliğ işlemini tanımlamıştır.

1.3.1.1. Tebliğin Muhatapları

VUK’a göre tebliğ yapılacak herhangi bir resmi evrakın muhatabı gerçek kişiler, tüzel kişiler, kamu idare ve müesseseleri ve yabancı memlekette bulunan şahıslardır. Gerçek kişilerde tebliğ mükellefin kendisine yapılır. Bunun dışında sorumlu varsa sorumluya yapılabilir. Tüzel kişilerde tebliğ bunların müdür, başkan ya da kanuni temsilcilerine yapılır. Tüzel kişiliği olmayan vakıf, cemaat vb. gibi teşekküllerde ise bunların temsilcisi veya bunları idare edenlere tebliğ işlemi yapılır (Öner, 2015, s.120).

Tebliğ işlemi, kendine tebliğ edilecek bir kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya iş yerinde bulunan memur ya da müstahdemlerden birine yapılır. Ancak kendisine tebliğ yapılacak kişi görünüşüne nazaran on sekiz yaşından aşağı olmaması ve çok açıkça ehliyetsiz olmaması gerekir (VUK md.94). Mükellef yerine tebliğ alacak olan veli, vasi ya da kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla ise tebliğ bunlardan sadece birine yapılabilir. Eğer mükellefin vekâlet vererek sorumlu kıldığı birisi varsa tebliğ bu kişiye yapılabilir. Ancak şahsın vekâletnamesinde tebliğ ve tebellüğ yetkisini haiz olduğu ibaresinin bulunması gerekmektedir (Karakoç, 2007, s.264).

Vasıtalı tebliğ, “Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal

tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst, tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır”(VUK md. 96) ifadesinde yer alan hükme göre yapılmaktadır.

Kamu idarelerine ve müesseselerine tebliğ, ilgili kurumun en büyük amirlerine, yardımcılara ya da en büyük idari amirin yetkili olarak tayin edeceği kimselere yapılır (VUK md. 98).

Yurt dışında bulunanlara tebliğ ise VUK. md. 97’ de açıklanmıştır. Yabancı ülkelerde yaşayan şahıslara o ülkenin yetkili kıldığı makamlar yoluyla yapılabilir. Bu durum için herhangi bir anlaşma varsa ya da o ülkenin kanunları için gereken şartlar varsa o ülkenin ilgili yerindeki Türk siyasi memuru ya da konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili merci veya makamdan isteyebilir (VUK md. 97). Eğer kendisine tebliğ yapılacak şahıs Türk vatandaşı ise tebligat Türk siyasi memur ya da konsolos tarafından yapılabilir. Yabancı ülkelere gönderilecek tebligat, tebliği yapacak olan makamın bağlı olduğu bakanlık yoluyla Dışişleri Bakanlığı’ na gönderilir. Dışişleri Bakanlığı da ilgili evrakı Türk konsoloslukuna gönderir (VUK. md. 97).

Yabancı ülkede bulunan ve resmi görevi olan Türk memurlarına tebligat işlemi Dışişleri Bakanlığı, Yabancı ülkede asker olarak resmi görevli olanlara yapılacak tebligat, bağlı olduğu kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılabilir (VUK. md. 97).

1.3.1.2. Tebliğ Yöntemleri

VUK’nda hangi usullere göre tebliğ yapılacağı açıklanmıştır. Bunlar:

- Posta ile Tebliğ
- Memur Vasıtasıyla Tebliğ
- Dairede veya Komisyonda Tebliğ
- İlan Yoluyla Tebliğ
- Elektronik Tebliğ olarak sıralanmıştır (Öner, 2015, s.121-123).

1.3.1.2.1. Posta Yoluyla Tebliğ

Posta ile tebliğ, tebliğ yöntemleri arasında en çok kullanılan yöntemdir. Çünkü 7201 sayılı TK birinci maddesinde de tebliğ işlemleri Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel

Müdürlüğü ya da memur vasıtasıyla yapılır hükmü yer almaktadır. Tebliğ işlemi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen özel zarflar kullanılarak yapılmaktadır (VUK md.99). Tebliğ işleminin fiili olarak gerçekleşmesi, bilinen adreslere mektup gönderilerek posta idaresi tarafından muhataba teslim ile mümkün olmaktadır (VUK md.100). Yukarıda ifade edilen “bilinen adresler” VUK md.101’ de şu şekilde sayılmaktadır:

- Mükellefin işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirdiği işyeri adresleri,
- Yoklama fişi ile veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Tebliğ yapacak olan posta memuru tebliğ zarfı üzerinde yer alan teslim eden ve teslim alan kısımlarını imza etmek ve ettirmek zorundadır. Ayrıca tebliğ zarfının teslim tarihinin de yazılması zorunludur. Çünkü tebliğ tarihi tebliğ edilen resmi evrakla ilgili kanuni sürelerin başlangıcını oluşturmaktadır. Tebliği alacak olan kişi yazı bilmiyorsa ve imza atamıyorsa sol elinin başparmağı bastırılarak tebliğ işlemi yapılır (VUK md.102).

Kendisine tebliğ yapılacak muhatap adres değiştirmiş ve posta memuru muhatapı adreste bulamamışsa zarf üzerine bu durumu yazıp imza ederek evrakı geri iade eder. Posta idaresi de tebliği yaptıran idareye geri gönderir. Bu durumun bir benzeri olan VUK md. 101’ de yer alan hüküm dâhilinde Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılan tebliğlerde muhatap bulunamamış ise tebliğ evrakı ilgili idareye iade edilir. İdare belli bir süre geçtikten sonra ikinci defa evrakı tebliğe çıkarır. İkinci defa çıkan tebliğ zarfının üzerine “ikinci defa” yazılı kaşe basılır. Aynı adreste ikinci defa çıkarılan tebliğ yine yapılamazsa tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceğini ifade eden bir tebligat pusulası kapıya yapıştırılır. Tebligat pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarih pusula üzerine yazılır. Bu tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatapın idareye müracaat ederek tebliğ evrakını alması durumunda tebliğ aldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. Aksi takdirde tebligat pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren on beşinci gün tebliğ tarihi olarak kabul edilir (VUK md.102).

1.3.1.2.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Memur vasıtasıyla tebliğe özellikle acil durumlarda başvurulmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tebliğ işlemini kendi bünyesindeki memurları yoluyla yaptırmaya yetkilidir. Tebliğ yaptıracak idarenin yerleşim yeri içerisinde yer alan mükelleflere yapılacak acil tebliğ işlemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı memurlarınca yapılmaktadır. Memurlar, posta memurlarının uyduğu TK, VUK ve ilgili diğer kurallara uymak zorundadırlar.

1.3.1.2.3. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığının herhangi bir biriminde veya komisyonda olduğu sırada kendisine tebliğ yapılması gerektiğinde kendi imzası ile tebliğ işlemi yapılabilir. Ancak bunun için mükellefin kendi rızasının olması gerekmektedir. Aksi takdirde bu mümkün değildir (VUK md.93). Bu nedenle dairede veya komisyonda tebliğ istisnai bir tebliğ şeklidir. Bu tebliğ usulünün en yaygın örneği, uzlaşma tutanağının uzlaşmanın sonuçlandıktan sonra komisyonda tebliğ edilmesidir.

1.3.1.2.4. İlan Yoluyla Tebliğ

İlan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için diğer tebliğ yöntemlerinden biriyle tebliğ imkanının kalmaması gerekmektedir. İlan yoluyla tebliğ yapılacak durumlar VUK md.103' de belirtilmiştir. Bunlar:

- VUK md. 101' e göre bilinen adresleri olmayanlar,
- VUK md. 101' de belirtilen bilinen adreste tebliğ yapılamaması ve adres kayıt sisteminde başkaca bir adresinin bulunmaması,
- Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ yapılmasına imkan bulunamaması
- Başkaca bir sebepten ötürü tebliğ yapılamamasıdır.

Yukarıda sayılan durumlar ortaya çıktığında ilan tebliğ şartı sağlanmış olmaktadır (VUK md. 103). Tebliğ yapılamayan evraklar özellikle kanuna uygun olarak tebliğ yapılamadığına dair yapılan tutanak vb. usullerle belirlenmelidir. Çünkü tebliğin yapılamaması durumunun belgelenerek resmiyet kazanması gerekmektedir. Aksi halde

resmi işlem daha tebliğ aşamasında sakat kalabilir. İlanen tebliğ yapılmasını da imkansız kılabilir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.184).

İlan yoluyla tebliğin şekli unsurları tam olmalıdır. Herhangi bir mükellefin isim, soyisim veya tüzel kişilerde ünvanı yazılı olmalıdır. Muhatap mükelleflerin tebliğ alacakları evrakların bilgileri de detaylı bir şekilde ilanda yer almalıdır. İlan aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan asmak için özellikle kullanılan bir yere asılır ve ilana çıkılır. Vergi dairesinde ilan edilecek tebliğler her biri için ayrı ayrı olmak üzere 2019 yılı için 2.700,00 TL'den az vergi ve vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan yapılmaz. İlan yazısının ilana çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

İlan yazısının bir sureti ve tebliğ evrakı ile ilgili bilginin bir sureti mükellefin en son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmelidir.

İlan olunacak rakam 2019 yılı için 2.700 TL ile 270.000 TL arasında olması durumunda vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içerisinde yayın yapan yerel bir gazetede, tutarın 270.000 TL ve üzerinde bir tutar olması durumunda Türkiye genelinde yayın yapan gazetelerden herhangi birinde ilan edilir. Gazetede yayınlanma tarihi ilan tarihi kabul edilir. İlanen tebliğ olacak evrakın bir örneği yabancı memleketlerde bulunanların bilinen adreslerine gönderilir.

İlanen yapılan tebliğ yönteminde ilana asılan yazılarda iki şey mükelleflere ihtar olunur. Birincisi, ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilanı yapan vergi dairesine kendileri veya vekilleri müracaat etmeleri ya da mektup veya telgraf ile açık adreslerini bildirmeleridir. İkincisi ise, birinci koşula uymaları halinde resmi bir şekilde süre ile sınırlı olarak tebliğin yapılacağıdır. Bu şartları sağlayanlara normal tebliğ yapılır. Bunun dışında ise ilan tarihinden itibaren geçen bir ayın sonunda tebliğ yapılmış kabul edilir. Bu tarih tebliğ tarihi olarak vergi dairesi kayıtlarına işlenir. Bu tarihten sonra otuz günlük süre işlemeye başlamaktadır. Bu süre içerisinde mükellefler dava açma haklarını kullanabilir. İndirim talep edebilirler. Sonrasında da vergiyi tahakkuk aşamasına getirip borcunu ödeyebilirler. Bu otuz günlük süre sonunda herhangi bir işlem yapılmaması durumunda vergi dairesi kendiliğinden tahakkuk işlemini yapmaktadır.

Mükellefin bilinen adresinin yurt dışında olması durumunda tebliğin yurt dışında yapılması da VUK’nda düzenlenmiştir (Şenyüz; Yüce; Gerçek. 2016, s.186).

1.3.1.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

VUK hükümlerine göre kendisine tebliğ yapılacak kimselere VUK md. 93’te yer alan usullerden bağımsız olarak tebliğ için sağlıklı bir elektronik posta adresi vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılmaktadır. Elektronik ortamda mükellefe ulaşan e-postanın ulaştığı tarihi izleyen beşinci gün tebliğ tarihi olarak kabul edilir (VUK md. 107). Hazine ve Maliye Bakanlığı bu konuyla ilgili altyapı çalışmaları yapmaya, yaptırmaya ve her türlü önlemi almaya yetkilidir.

1.3.1.2.6.Hatalı Tebliğ

Tebliğ edilen evrakın şekilsel bozukluğu evrakın hükmünü etkilememektedir. Ancak vergi ihbarı ile ilgili bir belgede mükellefin adı, vergi türü ya da vergi miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresi hiç yazılmamış ise, tüm bunlar olmakla birlikte bu belgeler görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olursa belge hükümsüz kalabilir (VUK md. 108).

1.3.1.2.7. Tebliğ Yerine Geçen Muameleler

Diğer ücret geliri elde eden mükelleflerin vergileri, tarh edilme zamanında bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek vergi karnelerine yazılarak tarh ve tebliğ edilir. Bu hükme riayet etmeyenlere yoklama fişine yazılmak suretiyle vergileri tarh ve tebliğ edilir (VUK md. 109).

1.4. Tahakkuk

Tahakkuk, vergilendirme sürecinin tarh ve tebliğden sonra gelen aşamasıdır. Tarh ve tebliğ edilen bir vergi veya vergi cezasının ödenecek aşamaya gelmesi tahakkuk olarak tanımlanmıştır (VUK md.22). Vergiyi doğuran olay ile başlayan süreç tahakkuk ile farklı bir boyut kazanmaktadır. Bu aşamadan sonra mükellefin ödemesi, vergi dairesinin ise icra veya takip gibi aşamalarla verginin tahsilini sağlama yoluna gitmesi beklenebilir. Tahakkuk, tarh ve tebliğden sonra ortaya çıkıp ödenecek aşamaya gelme

gibi kendiliğinden oluşan bir olgunun tespitini yapmaktadır (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2012, s.106). Bu özelliği tahakkukun, bir işlem olan tarh ve tebliğden farkını göstermektedir. Tahakkuk aşamasının bir diğer özelliği ise tarh ve tebliğ edilen bir vergiye kanuni süresi içerisinde vergi mahkemesine dava açılması durumunda yürütmenin durdurulması kararı olmaksızın vergilendirme sürecinde tahsil aşamasının kendiliğinden durmasıdır (Dinçer, 2009, s.171-172)

Tahakkuk aşaması tarh işleminin verginin türüne göre farklılık göstermektedir. Beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda vergi beyannamesinin elden veya elektronik ortamda vergi dairesine ulaştırılmasından sonra vergi dairesi tarafından doğrudan tahakkuk fişi düzenlenerek ödenecek borç ortaya çıkarılmaktadır (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2012, s.106).

VUK md. 378’de mükelleflerin beyanları ve beyanları üzerine tarh edilen vergilere dava açamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak aynı madde hükmünde VUK’un vergi hataları ile ilgili hükümlerinin mahfuz olduğunu da ifade etmiştir. Bu hüküm vergi hatalarının meydana gelmesi halinde beyana dayalı tarhiyatlara dava açamamanın istisnası olmaktadır.

Beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda mükellefin dava açabilmesinin bir istisnası daha vardır. İhtirazî kayıtlı verilen beyannamelerde mükellef dava açma hakkını saklı tutmaktadır. İhtirazî kayıt olması için beyannamenin içeriğinde matrahın belli miktarının gösterilmesi, bu miktarlardan tarhiyat yapılması halinde vergilendirilmemesi gerektiği gerekçesini ve dava açma hakkını saklı tutmuş olduğunu verilen beynamede veya beyanname ekinde verdiği bir dilekçe ile belirtmesi gerekmektedir. İhtirazî kayıt tahakkukun oluşmasına engel olmamaktadır (Fahran, 2012, s.50). İhtirazî kayıtlı tahakkuk eden vergi için sadece tahsilinin yürütmesinin durdurulması (İYUK md.27) kararı alınabilir.

1.4.1. İkmalen, Re’sen ve İdarece Tarhiyatlarda Tahakkuk Aşaması

İkmâlen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde mükellef vergi mahkemesinde dava açma (İYUK md. 7) yoluna gitmezse otuz günlük süre bittikten sonra vergi tahakkuk eder. Tarh edilen vergi ödenecek aşamaya

geldiği gibi herhangi bir yargı yoluna müracaat hakkı kalmadığından vergi hem tahakkuk eder hem de kesinleşir.

İkmâlen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde dava açma yoluna gidilirse tahsil işlemi durur (İYUK md. 27). Vergi mahkemesinde dava açıldığında dava sonuçlanana kadar tahakkuk geciktirilmektedir (Taşdelen, 2007, s.297-298). Tahakkuk fişi düzenlenmediği için herhangi bir ödeme emri çıkarılamaz. Dava aşamasında vergi mahkemesi idarenin yaptığı işlemi yerinde bulur ve davayı reddederse ilgili tarhiyat ödenecek aşamaya gelerek tahakkuk fişi düzenlenebilir. Mükellef mahkeme kararına itiraz için Bölge İdare Mahkemesi, istinaf ya da temyiz için Danıştay' ın ilgili dairelerine müracaat edebilir. Bu süre zarfında tahakkuk fişi düzenlenir ve mükellef isterse vadesi geçmeden vergi borcunu ödeyebilir. İstinaf ve temyiz yoluna gidilmesi halinde yürütmenin durdurulması kendiliğinden oluşmamaktadır. Yürütmenin durdurulması üst yargı merciinden talep edilmelidir. Bu talep üst yargı merci tarafından kabul edilirse yürütmenin durdurulması hüküm ifade etmektedir (İYUK md.52). Mükellefin istinaf ve temyiz başvurusu reddedilirse ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşir ve tahakkuk fişi düzenlenerek vergi borcu ortaya çıkar. Aksi durumda istinaf ve temyiz haklı görülürse ilk derece mahkemesinin kararı bozulur. Eğer vergi ödenmişse iadesi, ödenmemişse tarhiyatın terkinini gerekir.

1.4.2. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler

Vergilerden bazılarının tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi için tahsil edilmesi gerekmektedir (VUK md.24). Tahsil işlemi tahakkuku da içine almaktadır. En bilinen örneği damga vergisidir. Pul yapıştırıldığında vergi tahakkuk edip tahsili de yapılmış olur. Eğlence vergisinde de durum çok farklı değildir. Bilet alındığında hem tahakkuk hem de tahsil bir arada olmaktadır.

1.5. Tahsil

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkmasıyla başlayan ve tarh, tebliğ, tahakkuk aşamasını bitiren, verginin ödenmesi işlemine tahsil denilmektedir (VUK md. 23).

1.5.1. Normal Ödeme Zamanı

Verginin normal ödeme süresi AATUHK' nda düzenlenmiştir: Amme alacakları eğer hususi kanunlarında belirtilen sürelerde ödenecekse ilgili sürede ödenir. Aksi durumda hususi kanunlarla ödeme zamanı düzenlenmeyen amme alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen usule göre yapılan tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (AATUHK md.37).

Mükelleflerin maddi ödevi olarak kabul edilen ödeme, mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine yapılır (VUK md.110). Ancak günümüz şartlarında vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması için ödemelerin bankalar vasıtasıyla yapma imkanı da getirilmiştir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.193-194).

1.5.2. Özel Ödeme Zamanı

VUK ve 6183 sayılı AATHUK hükümlerinde belirtilen sürelerin haricinde verginin türüne ilişkin özel kanunlarında vergi ödeme süreleri belirtilmektedir. Ancak bu sürelerin haricinde özel süreler de mevcuttur. VUK' nda özel ödeme süreleri düzenlenmiştir (VUK md.112). Aşağıdaki durumlarda özel ödeme süreleri geçerlidir:

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler vadesi gelmeden önce tahakkuk ettiyse vadesinde, vadesi geçtikten sonra tahakkuk ettiyse tahakkuk ettiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.195).
- Mükellefiyet, ülkenin terki ve ölüm gibi sebeplerden ötürü ortadan kalkıyorsa beyana dayalı olarak tarh edilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.195). Eğer ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bir vergi varsa verginin tahakkuk ettiği tarihten başlayarak 1 ay içinde ödenir. Bu konuyla ilgili VUK md.112' de belirtilen tahsil süreleri AATUHK gereğince teminat gösterilirse belli bir vadesi varsa vadesine kadar veya vadesi geçmişse üç ay uzatılabilir.
- Tarh edilmiş vergiye karşı dava açılmışsa İYUK md.27 gereğince tahsil işlemi kendiliğinden durmaktadır. Vadesi geçmiş vergiler mahkeme kararına göre hesaplanarak tebliğ edildikten sonra bir ay içinde ödenir.

- Dava konusu yapılmayan vergiler dava açma süresinin bittiği tarihten veya dava açıldıysa vergi mahkemesi kararına göre vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenir.
- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bir vergi, mükellefin idari çözüm yollarından uzlaşmaya müracaat edip uzlaşmanın sağlanması durumunda ödeme süresi geçmediyse kanuni süresinde ödenir. Eğer ödeme süresi geçtiyse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.195).
- Mükellefler tarafından fazla veya yersiz ödeme yapılması durumunda VUK md.120 hükmüne göre mükellefe ret ve iade edilir. Ayrıca mükellefe iade edilmesi gereken vergiler varsa vergi mevzuatı gereği mükellefin tamamlaması gereken bilgi ve belgelerin tamamlanmasını takip eden üç ay içerisinde iade edilmesi gerekir.
- İhtirazî kayıtlı beyan edilen vergiler ödendikten sonra mahkeme kararı gereğince iade edilen ve yine mahkeme kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden mahkeme kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreye AATUHK' a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır (VUK md.112).

Tahsil, kamu alacağının ödenerek vergi borcunun ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Tahsil aşaması genellikle mükelleflerin vergi dairelerinin veznelerine giderek ödeme yapmasıyla bitmektedir. Bu durumu değiştiren günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelerdir. Çünkü mükellefler artık sadece vergi dairelerinin veznelerinden ödemelerini yapmak zorunda kalmamaktadır. Aşağıda sayılan ödeme şekilleri (AATUHK md.41) mükellefler tarafından vergi borcunun ödenmesinde kullanılabilir:

- Çizgili çek kullanımıyla ödeme,
- Mükellefin banka hesabından aynı bankada yer alan ilgili vergi dairesinin hesabına veya Merkez Bankası hesabına otomatik virman yapılarak ödeme,
- Vergi dairelerinin hesabının bulunduğu bankalara veya Merkez Bankası' nın hesabı olan bankalara ilgili vergi dairesi hesabına para yatırarak ödeme,

- Postaneler aracı kılınarak yapılan ödeme,
- Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılarak yapılan ödeme biçimleridir (Vergi Konseyi, 2011, 57-60). Ancak vergi dairelerinde kredi kartı ile ödeme veya pos cihazı kullanımı mevcut değildir (Öz ve Bozdoğan, 2012, s.89).

Son dönemde GİB tarafından hizmete sunulan interaktif vergi dairesi sistemi ile vergi borcu ödeme işlemleri internet üzerinden elektronik ortamda kredi kartı, banka kartı kullanılarak yapılabilmektedir. Bu gelişme bir adım öteye taşınmış olup artık mobil uygulama yoluyla da mükellefler cep telefonundan ödeme yapabilmektedir. Bazı bankaların mobil ödeme sistemleri de buna dâhil edilmiştir (<https://ivd.gib.gov.tr/kilavuz.pdf>, Erişim: 01.06.2019).

1.6. Mükellef

Mükellef, vergi kanunlarına göre belirlenen esaslara göre üzerine vergi borcu isabet eden gerçek ya da tüzel kişidir (VUK md.8).

VUK’da yer alan mükellefin tanımı genel bir anlam ifade etmektedir. Gerçek kişi MK’da kişiliğin başlangıcı başlığı altında “Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer” ifadesi ile tanımlanmıştır (MK md.28). Tüzel kişi tanımı MK’da “Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar.” ifadesi ile yer almaktadır (MK md.47). Medeni Kanun hükümlerinde yer alan kişi kavramı ile vergi mevzuatındaki mükellef kavramı birçok yönden benzerlik gösterir. Fakat vergi mevzuatının MK’dan farkı bazı birimlerin veya oluşumların vergi mükellefi kabul edilmesidir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.78). Vergi türleri bakımından mükellefiyet her verginin kendi özel kanununda belirtilmiştir. Bazı vergilerin mükellefleri şunlardır:

- GV’de gerçek kişiler
- KV’de kurum kavramı içerisine giren oluşumlar,
- MTV’de taşıtların sicilde üzerine kayıtlı olduğu gerçek veya tüzel kişiler,
- KDV’de malı teslim eden, hizmeti ifa eden ya da ithalatı yapan gerçek veya tüzel kişiler (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.77).

Vergi mükellefi üzerine düşen vergi borcu için vergilendirme sürecindeki maddi ödevlerini yapan kişidir. Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayı kendisinde gerçekleştiren, maddi ve şekli ödevler yüklenen gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan mal veya kişi topluluklarıdır. Vergi mükellefi özel bir kişi olabilir. Ayrıca resmi bir kurum, yabancı bir kişi, gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir (Karakoç, 2007, s.188).

Gerçek kişi mükellefler için Gelir Vergisi Kanunu mükellefiyeti ikiye ayırmaktadır. Birincisi tam mükellefiyet, ikincisi dar mükellefiyettir.

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde mükellefiyet bazı özellikler arz etmektedir.

GVK'da tam mükellefiyette iki koşul bulunmaktadır. Bu koşullardan ilki T.C. sınırları içerisine yerleşmiş olmaktır. Diğer koşul ise resmi daire ve teşekküllere ya da Türkiye'de merkezi bulunan müessese ve teşebbüslere bağlı olarak faaliyet gösteren ve bunların işleri sebebiyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşı olmaktır. Bu koşullara sahip gerçek kişiler Türkiye Cumhuriyeti içerisinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirmeye tabi olur (GVK md. 3). Türkiye'de yerleşmiş olmanın iki şartı vardır: İkametgâhı Türkiye'de bulunmak veya bir takvim yılı içerisinde sürekli olarak altı aydan fazla Türkiye'de oturmaktır (GVK md. 4).

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise dar mükellef sayılır. Bu kişilerin sadece Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratları vergilendirilecektir.

KV'de mükelleflerin tanımı yapılmıştır. KVK'da sayılan mükellefler şunlardır:

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Kuruluşları
- Dernek veya Vakıfların İktisadi İşletmeleri
- İş ortaklıkları

SPK'nın düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. Bu mükelleflerden iş ortaklıklarının ve fonların tüzel kişiliği yoktur (KVK md.1-2).

Kurumlar vergisinde tam mükellefiyet, KVK'nın birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler (KVK md.3).

Kurumlar vergisinde dar mükellefiyet KVK'nın birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK md.3).

Türk vergi sisteminde yer alan harcama ve servet vergilerindeki mükellefiyet kendi özel kanunlarında tanımlanmış olup bunlar gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

1.6.1. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri

Vergi mevzuatındaki hükümler bir yandan mükelleflere ödevler yüklerken bir yandan mükelleflere bazı haklar tanımaktadır. Mükellef hakları, mükelleflere bazı konularda talep etme, bazı konularda şikâyet hakkı tanımaktadır. Bu hakların ihlal edilmesi halinde, mükelleflere hukuksal koruma sağlayan haklardır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.120-121). Mükelleflerin ödevleri VUK'da yer almaktadır. VUK'a göre mükellefin ödevleri; bildirim ödevleri, defter tutma ödevi, belge düzenine uyma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı olarak sayılmıştır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.105).

1.6.1.1. Mükelleflerin Hakları

Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde insan haklarının bir başka görünümüdür. Adil vergilendirme, mükelleflerin etkin bir şekilde vergiye uyumunun artırılması, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin mükelleflere bazı haklar tanıyacak şekilde düzenlenmesi insan haklarının öne çıktığı günümüzde kabul gören bir durumdur (Öner, 2015, s.91). Mükellef hakları arasında yer alan bazı haklar insan hakları temelinden kaynaklanmaktadır. Bu haklar uluslararası alanda da koruma sağladığı için bu yönü ile negatif statü hakları arasında değerlendirilmektedir. Bu haklardan bazıları; mükelleflere ilişkin bilgilerin mahremiyeti, özel hayatın gizliliği, belirlilik hakkı, mülkiyet hakkıdır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.121).

1.6.1.1.1. Mükellef Haklarının Dayanakları

Mükellef hakları Anayasa ve diğer çeşitli kanunlarda dağınık olarak düzenlenmiştir. Türk vergi mevzuatında mükellef hakları ile ilgili özel bir düzenleme yoktur. Bu duruma diğer kanunlarda düzenlenmiş haliyle ifade edilen müesseselerle hükmedilmiştir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.122).

Mükelleflerin hakları ve ödevleri en başta Anayasa ve kanunlar çerçevesinde belirlenmiştir. Vergi ödevini düzenleyen Anayasa md. 73'te yer alan hüküm şu şekildedir: “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” Bu hüküm mükelleflerin keyfi işlemlere karşı korunmasını sağlamaktadır.

Vergi ile ilgili bir işlem ya kanunla ya da yürütmenin vereceği kararla çıkarılan bir norm ile yapılabilecektir. Dolayısıyla mükellefin hakkı keyfiyete bırakılmadan kanun ve Anayasa ile korunmaktadır.

Genel olarak mükelleflerin temel hakları ve kendilerine göre uygulanan durumlarda kullanabileceği özel hakları vardır. Temel haklar Anayasa ve bazı kanunlarda belirtilen çerçeve ile sınırlıdır. Mükelleflerin Anayasadan doğan hakları şu şekilde sıralanabilir:

- Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı,
- Bilgi edinme hakkı,
- Başvuru hakkı,
- Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı,
- Belirlilik hakkı,
- Özel hayatın gizliliği hakkı,
- Temsilci kullanma hakkı,
- Belirlilik hakkıdır.

Temel özgürlükler çerçevesinde ortaya çıkmış bu haklar her mükellefin doğal haklarıdır. Bu haklar mükelleflerin Anayasa ve kanunlarda tanımlanan genel hakları olarak da sayılmaktadır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.123-124). Mükellefin hakları bu kadarla sınırlı değildir. Vergilendirme süreci içerisinde sahip olduğu yasal haklar da mevcuttur.

Mükelleflerin vergilendirme sürecinde sahip olduğu haklar (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.124-125) ise şunlardır:

- Pişmanlıkla beyan verme hakkı (VUK md.371),
- Dilekçe hakkı,
- Bilgi isteme hakkı (VUK md.148),
- Fazla ödenen vergiyi isteme hakkı (AATUHK md.23),
- Hataları düzeltilmesini isteme hakkı,
- Mücbir sebep halinde mükellefi koruyan haklar (VUK md.369),
- Mükelleflerin bazı durumlarda zaman aşımının olduğuna dair hakkını kullanması (AATUHK md.102).

Mükelleflerin, idare ile arasında vergi ile ilgili yargı aşamasında uyuşmazlık yaşandığında da sahip olduğu birtakım hakları vardır. Vergi uyuşmazlığının başlamasından itibaren:

- Yargılama süresinin makul olması,
- Delil serbestisinin olması,
- Duruşma talebinin olması veya yürütmenin durdurulması talebi gibi haklardır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.126).

Bu haklar mükelleflerin vergi ile ilgili iş ve işlemlerinde sahip olduğu ve mükellefi koruyan haklardır. Bu haklarla birlikte GİB tarafından 2006 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi de mükelleflerin hakları ile ilgili bir güvence sağlamaktadır. Bu bildirmede yer alan “Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları

çözmeye olan bağıllığını onaylar.” bu ifade vergi idaresinin, mükelleflere karşı genel bir taahhüdü olarak değerlendirilebilir.

2006 yılı GİB Mükellef Hakları Bildirgesi’nde aşağıdaki hususlar da yer almaktadır:

- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet verileceği,
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde mükelleflere her türlü kolaylığı sağlanacağı,
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istenilen her bilgi için doğru insanlarla temasa geçilmesi konusunda mükelleflerin yönlendirileceği,
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasının esas alınacağı,
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfasıyla (www.gib.gov.tr) ve basılı yayınlarla mükelleflere en kısa zamanda duyurulacağı
- Vergi incelemelerinde kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanacağı, İncelemenin her aşamasında bilgilendirme yapılacağı,
- GİB’ nın ücretsiz e-posta sistemine kayıt olunması durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenileceği,
- Şikâyetlerin gerçek kimlik ve iletişim bilgileri ile iletilmesi halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber dönüş yapılacağı,
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılı olunduğu ve bu bilgilerin Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklanmayacağı ve kullanılmayacağı,
- Gelir İdaresi’nin sürekli olarak kendini yenileyeceği, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olunacağı taahhüt edilmektedir (<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim: 01.07.2018).

Mükellef Hakları Bildirgesinin diğer hükümleri ile de aslında vergi mevzuatında yer alan mükellefin hak ve ödevleri ve vergi ile ilgili tüm iş ve işlemleri yerine getirirken idare tarafından sorumluluk bilinci ile hareket edileceği açıklanmaktadır.

Mükelleflerin işlerinin kolaylaştıracağı ve çözüm odaklı bir anlayış içerisinde olacağı da vurgulanmaktadır.

1.6.1.1.2. Vergi Denetimi Sırasında Sahip Olduğu Haklar

Mükelleflerin vergilendirme süreci içerisinde sahip olduğu haklar iki ayrı başlıkta toplanmaktadır. Bunlardan biri vergi denetimine muhatap olan mükelleflerin denetim öncesi, denetim süreci ve sonrasında sahip olduğu birtakım haklardır. Diğer ise vergi ihtilaflarının çözümü ile ilgili sahip olduğu haklardır.

Vergi idaresi VUK'da yer alan yoklama, inceleme, arama, aramalı inceleme, bilgi toplama usulleri ile mükellefi denetleme ve mükelleften bilgi toplama hakkına sahiptir. Denetim sürecinde de mükelleflerin sahip olduğu haklar vardır. Vergi denetimine muhatap olan mükellefe:

- Denetim ile ilgili işler ve denetim süreci konusunda bilgi verilmesi,
- Denetimin yer ve zamanının uygun olması ve mükellefin ticari faaliyetine ve özel yaşantısına saygılı olunması
- Denetim sürecinde mükellefle bilgi paylaşımı yapılması, anlaşılır şekilde mükellefe açıklanması ve mükellefle işbirliği yapılması (Koç, 2010, 58-61).

Türk vergi mevzuatında vergi denetimi yapılması esnasında da mükelleflere tanınan bazı haklar vardır.

VUK'un 129 ve 136 numaralı maddelerinde, yoklama ve incelemeye yetkili memurların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaya ve kimliklerini gösterme gerekliliği kanunla belirtilmiştir. Bu sayede mükellefin denetim yapmakla görevli memura karşı güven duygusunun oluşması gerekmektedir. Sonraki aşamada mükellef, memurun istemesi halinde defter ve belgelerini ibraz edebilmesi buna bağlıdır. Ayrıca mükellefin güveninin artırılması için VUK md.140'da incelemeye başlanılmadan inceleme konusunun açık bir şekilde izah edilmesi gerekliliği düzenlenmiştir.

İnceleme süreci için mükelleflerin hakları aşağıdaki gibidir:

- Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek;

- İnceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek;
- Vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek;
- Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre on beş günden az olamaz);
- Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır);
- Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak;
- Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek;
- Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak;
- Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek;
- Görüşmelere, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek,
- İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek;
- Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak;

- İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek;
- Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikâyetle bulunabilmek (GİB, 2018, s.10-13).

Eğer inceleme konusunda VUK md. 359’ da belirtilen hürriyeti bağlayıcı yaptırımı olan fiiller varsa aramalı inceleme usulüne başvurulabilir (Doğrusöz, 2009). Aramalı inceleme sürecinde mükellefin sahip olduğu haklar şunlardır:

- Nezdinde arama yapılması sırasında, Sulh Ceza Hâkimince verilen arama kararının gösterilmesini istemek;
- İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek;
- Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek, eğer defter ve belgelere el konulma tarihinden beyanname verme tarihine kadar olan süre bir aydan kısa ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar;
- Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra bir aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek;
- Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek.

1.6.1.1.3. Mükelleflerin Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Aşamasındaki Hakları

Vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin idareye ve yargıya başvurma hakları vardır. Anayasada belirtilen “herkesin dava açma hakkı vardır” (T.C. Anayasa md.36) buyruğu mükelleflerin yargıya müracaat hakkının en doğal hakkı olduğunu ifade etmektedir. VUK md.377’de belirtilen “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.” hükmü ile dava açma hakkını mükellefe vermiştir.

Mükelleflerin idare ile yaşadığı vergi uyuşmazlıklarında ilk aşamada müracaat idari çözüm yolları ile yapılabilir. Mükelleflerin idari çözüm yolları olarak isimlendirilen hakları şunlardır:

- Uzlaşma (Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma)
- Vergi hatalarında düzeltme talep etme hakkı
- Fazla ve yersiz ödenen verginin iadesini talep etme hakkı (VUK md.116)
- Vergi hatalarında dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı' na başvurma hakkı (VUK md.124)
- Vergilendirme sürecinde zaman aşımı süresi içinde tahsil edilmeyen vergilerin idare tarafından talep edilmemesi için zaman aşımı süresini iddia etme hakkı (AATUHK md.102).
- Kamu denetçiliği (Ombudsman) bireysel başvuru hakkı

Mükellefler idari çözüm yolları olan yukarıdaki başvuru yolları haricinde aşağıdaki yollara da başvurmaktadır:

- Cimer'e müracaat etmek,
- GİB'in mükellef geri bildirim sistemi ile idareye müracaat,
- GİB elektronik ortamda yeni başlattığı forum uygulaması ile mükellef ve meslek mensuplarına doğru ve hızlı bilgilendirme hizmeti sunmaktadır. Bu bilgilendirmenin "213 sayılı VUK' nun 413. maddesinde düzenlenen özelge veya sirküler mahiyetinde" olmadığı hususuna vurgu yapılmıştır.
- Mükellefler "www.şikayetvar.com" internet adresinden şikâyetlerini yazarak (<https://www.sikayetvar.com/maliye-bakanligi/interaktif-vergi-dairesi-geri-odeme-yapmadi>: Erişim tarihi: 01.06.2019) çözüm aramaktadırlar.

Mükelleflerin yukarıda sayılan hakları kanunlarla güvence altına alınmaktadır. İdare tarafından da yukarıda Mükellef Hakları Bildirgesi' nde de belirtildiği üzere mükelleflerin menfaatine olan her türlü hakkın kullanımında ve sorunların çözümünde mükellef lehine işlem yapılacağı anlaşılmaktadır.

1.6.1.2. Mükellefin Ödevleri

Ödev kelimesi hukuki kavram olarak bir işin zorunlu olarak yapılmasını ifade etmektedir. Vergi konusunda mükelleflerin ödevli olması T.C. Anayasası madde 73'te belirtilmiştir. Mükelleflerin vergi ile ilgili ödevleri de vergi mevzuatı kapsamında VUK ve diğer kanunlara düzenlenmiştir. Mükelleflerin ödevleri: bildirim ödevleri, defter tutma ödevi, defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi, belge düzenine uyma ödevi, beyanname ödevi, verginin ödenmesi ödevi ve diğer ödevler başlıkları altında toplanmaktadır.

1.6.1.2.1. Bildirim Ödevleri

Mükellefiyetin başlangıcı bildirim ile yapılmaktadır. Herhangi bir ticari faaliyeti olan gerçek veya tüzel kişiler faaliyetin başlangıcını, faaliyet ile ilgili değişiklikleri, faaliyetin sonlandırılmasını vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür (Koç, 2010, s.72).

Bildirimlerin başlangıcı, işe başlamanın bildirilmesidir. VUK md.153 hükmü "Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları." şeklindedir. Bu nedenle mükellefler veya mükellef olmak isteyenler bu taleplerini vergi idaresine bildirmek zorundadır.

Bildirim ödevlerinden ikincisi değişikliklerin bildirilmesidir. İşe başlama bildirimini veren mükellefler mükellefiyet devam ederken bazı değişiklikler yapmak isteyebilirler. Bu değişiklikler: mükellefiyet biçiminin değişikliği, yeni bir vergiye tabi olma ihtiyacı, vergi muafiyetine geçme talebi, adres değişikliği, unvan değişikliğidir. Bu değişikliklerin vergi dairesine bildirim zorunludur (Koç, 2010, s.79). Bu konuyla ilgili VUK 157, 158. ve 159. maddelerinde adres değişikliği, iş değişikliği ve işletme ile ilgili değişikliklerin bildirim zorunluluğu düzenlenmiştir.

Mükelleflerin vergi dairesine bildirmek zorunda olduğu bir diğer durum ise işi

bırakma ya da iş bırakma sayılan durumlardır. VUK’da yer alan hükme göre işi bırakma bildirimi “153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar” tarafından vergi dairesine yapılmalıdır. İş bırakmanın tanımı VUK 161. maddesinde yapılmıştır. İlgili madde hükmüne göre “Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.” tanımı ile işi bırakma açıklanmaktadır. İş bırakma sayılan diğer durumlar ise tüzel kişiler için tasfiye ve iflas (VUK md. 162), gerçek kişiler için ölüm (VUK md.164) hali işi bırakma hükmü taşımaktadır. Bunlardan başka vergi dairesi tarafından re’sen terk müessesesinin çalıştırılması da işi bırakmanın bir başka tespit yöntemidir. Re’sen terk ettirilmesi idare tarafından tek taraflı olarak yapılan bir işlemdir. Yukarıda sayılan ve mükelleflerin bildirmek zorunda olduğu durumlar haricinde mükellefin işi ile ilgili gerek beyanname gerekse işe devam ettiğine kanıt olan emarelerin oluşmaması durumunda idare tarafından re’sen terk müessesesi çalıştırılır (Koç, 2010, s.87-89). İdare bu durumu yoklama veya inceleme esnasında düzenlenen rapor ile tespit ederek mükellefin kayıt silme işlemini yapmaktadır.

1.6.1.2.2. Defter Tutma Ödevi

VUK’da yer alan mükellefin defter tutma ödevi beyanname düzenlemede en önemli kaynağı oluşturmaktadır. Aynı zamanda denetim mekanizmasının işleminde de önemli bir etkisi vardır. Vergi idaresi açısından bilgi alma, doğru bilginin kayıt altına alınması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca işletmeler, yani mükellefler için mali durumun analizini kolaylaştırmaktadır (Koç, 2010, s.87-89). VUK 171. madde hükmünde defter tutmanın amaçları sayılmaktadır. Madde hükmüne göre: “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

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

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.” (VUK md.171) olarak defter tutmanın genel esasları ifade edilmektedir. Kanun maddesinden defter tutmanın önemi hem mükellef hem de idare açısından belirgin olduğu anlaşılmaktadır. Defter tutacak mükellefler de VUK md. 172 hükmünde düzenlenmiştir: “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. VUK 182-219. maddeleri arasında defterlerin türü ve kayıt düzenine ilişkin kurallar düzenlenmiştir.

1.6.1.2.3. Belge Düzenine Uyuma Ödevi

Belge düzenine uyuma ödevi adıyla bir ödev VUK’da sayılmamıştır. Kanun “vesikalar” başlığı altında birtakım hükümlere yer vermiştir. TTK hükümlerinde de böyle bir ödev yoktur. Ancak muhasebe hukukunda yapılmış çalışmaların bazılarında hesap ve belge düzeni kavramları birlikte kullanılmış, bazen de ayrı ayrı kullanıldığı görülmüştür (Somuncu, 2014, s.33).

Belge düzeni ile ilgili hükümler VUK “vesikalar” başlığı altında düzenlenmiştir. Belgelerin verilmesi ve alınması, şekil ve içerikleri, muhafazası ve ihtiyaç duyulduğunda ibrazı gibi ödevler bu başlık altında toplanmıştır (Somuncu, 2014, s.44).

Belge düzeni veya belgelerin işlevlerinden biri ispat vasıtası olmasıdır. Belge düzeni konusunda idare ve mükelleflerin uyması gereken kurallar ve yapması gereken ödevler vardır. İdare vergilendirme ile ilgili iş ve işlemlerin kanuni çerçevedeki kurallara uygun yapılmasını sağlayarak belge düzenini sağlamış olur. VUK md. 227’de

“İspat Edici Kağıtlar” başlığı ile düzenlen hükümlerle belgelerin ispat gücü olduğu ve delil teşkil ettiği vurgulanmıştır (Somuncu, 2014, s.52).

VUK md.227 ve md.252’de belge düzenine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Ancak bunun haricinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilen belgeler de vardır. Bu iki ana başlığın altında kayıtların tevsik edilmesini sağlayan birçok belge vardır. VUK kapsamında esas belge olarak fatura kabul edilmektedir. Çünkü kanunda fatura ve faturayla ilişkili belgeler, fatura yerine geçen belgeler ayrıca sayılmaktadır.

Fatura VUK md. 229’da: “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Fatura, TTK açısından satış akdi olduğuna dair karine teşkil ettiği için düzenlenen lehine veya aleyhine ispat vasıtası olabilir. VUK açısından ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini, akid ilişkisinin varlığını gösterir (Somuncu, 2014, s.90). Kaneti’ye göre “ Fatura, Vergi Usul Hukukunun temel belgelerinden biridir.” (Kaneti, 1989, s.192).

VUK’ da sayılan faturayla ilişkili belgeler şunlardır: Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı, vergi karanesi. Bunların dışında fatura yerine geçen belgeler de VUK’ nda şu şekilde sayılmıştır: perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu. Ücretler için ise ücret bordosu düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilen belgeler (Somuncu, 2014, s.206) ise şu şekilde sayılmıştır:

-VUK’ nda sayılan belgelerle ilişkili olan belgeler: İrsaliyeli fatura, Ambar Tesellüm fişi (Taşıma irsaliyesiyle ilişkili), Adisyon (Fatura ve perakende satış fişi veya yazar kasa fişi ile ilişkili) Adisyon tipi perakende satış fişi, dip koçanlı Perakende satış fişi, Reçete, pos cihazı (serbest meslek makbuzu ile ilişkili)

-Döviz alım-satımı ile uğraşanlar tarafından düzenlemesi gereken belgeler:Döviz alım-satım belgesi

-Bankalar tarafından düzenlemesi gereken belgeler: Dekont, hesap bildirim cetveli, döviz alım-satım belgesi, işlem sonuç formları

-Sigorta şirketleri ile acenteleri tarafından düzenlemesi gereken belgeler: Sigorta poliçeleri, Sigorta komisyon gider belgeleri

-Sermaye Piyasası Aracı kuruluşları tarafından düzenlenmesi gereken belgeler:
İşlem sonuç formları

-İkrazatçıların düzenlenmesi gereken belge: Ödünç sözleşmesi

-İnşaat yapanların düzenlenmesi gereken belge: Yapı ruhsatı

-Kıymetli maden alım satım belgesi

-Elektronik belgeler: e-fatura, e-arşiv fatura, e-bilet, e-defter

1.6.1.2.4. Defter, Kayıt ve Belgelerin Muhafaza ve İbrazi Ödevi

Mükelleflerin defter tutma ile ilgili ödevi VUK'da düzenlenmiştir. Tutulan defterlerin saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi ise ayrı bir ödev konusudur. Bu konuyla ilgili VUK hükmü şu şekildedir: “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” Bu hüküm defter tutmak zorunda olanlar için düzenlenmiştir (VUK md.253). Bunun dışında defter tutma mecburiyeti olmayanların sorumluluğu ise: “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” ifadesi ile açıklanmaktadır (VUK md.254). Burada açıklanan beş yıl aynı zamanda tarh zaman aşımının da süresini ifade etmektedir. Çünkü beş yıl şartı herhangi bir vergilendirme dönemi ile ilgili olmayıp doğrudan herhangi bir verginin doğduğu takvim yılından başlayarak hesaplandığı için tarh zaman aşımı ile eş bir durum oluşmaktadır. Beş yıl kamu hukuku açısından önemli olsa da özel hukukta on yıl saklama mecburiyeti vardır.

Defterlerin ibrazı ise mükelleflerin defterlerini ibraz etmeleri istenmesi durumunda VUK kapsamında ibraz etmeleri gerekir. Bu konuda kanun hükmü “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar (Somuncu, 2010, s.1260-1272), muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve

şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk “Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.” (VUK md.256) VUK md.257’deve Mük md. 257’de düzenlenen hususlar mükelleflerin diğer ödevleri arasında sayılmaktadır. Mükelleflerin ibrazı istenen defter ve belgeleri istenildiği takdirde vermemesi durumunda özellikle vergi incelemelerinde vergi idaresi tarafından re’sen takdir etme durumu ortaya çıkabilmektedir.

1.6.1.2.5. Beyanname Verme Ödevi

Türk vergi sistemi, beyana dayalı bir sistemdir. Bu nedenle mükelleflerin ödevlerinden biri de beyanname verme ödevidir. Beyana dayalı vergi sisteminde mükellefler, vergi matrahlarını beyanname ismiyle bilinen bir belge vasıtasıyla vergi dairesine bildirmektedir (Koç, 2010, s.158). Bu ödev mükellefin bildirim görevleri arasında yer almaktadır. Beyannamenin en önemli özelliği vergilendirme süreci içerisinde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını tek bir seferde bitirerek vergi dairesinin iş yükünü önemli ölçüde azaltmasıdır.

VUK 25 ila 28. maddeleri arasında beyanname ile ilgili hükümleri düzenlemiştir. Buna göre beyanname ile düzenlenen vergiler tahakkuk fişi ile tek aşamada tarh ve tahakkuk ettirilir (VUK md.25). Tahakkuk fişi vergilendirme sürecinin üç aşamasını bir aşamada bittiğini göstermektedir. İki nüsha düzenlenen tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veya mükellef adına işlem yapmaya yetkili olan kişiye verilir. Tahakkuk fişinin diğer nüshası mükellefin tarh dosyasında kalır. Tahakkuk fişinin muhteviyatında şu bilgiler yer alır:

- Fişin sıra numarası,
- Tanzim tarihi, verginin nevi,
- Vergi beyannamesinin tarihi,
- Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi,

- Mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı),
- Mükellefin açık adresi,
- Verginin matrahı, verginin hesabı,
- Verginin miktarı,
- Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi (VUK md.26).

Tahakkuk fişinin kesin hükmü VUK md.27’de düzenlenmiştir. Madde hükmünde tahakkuk fişinin alınmamasının tarha engel olmadığı açıkça belirtilmiştir.

Beyanname vergi dairesine elden verilebileceği gibi posta yoluyla veya elektronik ortamda da verilebilir. Beyanname posta yoluyla vergi dairesine gönderilirse tahakkuk fişi düzenlenir. Bu şekilde düzenlenen tahakkuk fişi mükellefin adresine posta yoluyla gönderilir.

Beyanname elektronik ortamda gönderilirse, tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenerek mükellefe iletilir (VUK md.28). Elektronik ortamda beyanname verme ödevi mükellefe ait bir ödev iken VUK 340 sıra numaralı genel tebliği ile bu ödev yeniden tanımlanmıştır. VUK mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verdiği yetki kapsamında, 3568 sayılı kanuna göre yetki alan ve bağımsız çalışan; SMMM, YMM ve SM’lerin mükelleflere ait vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda gönderebileceklerine dair hükümler düzenlenmiştir (<https://www.gib.gov.tr/node/88318>, Erişim: 01.05.2019). Elektronik ortamda beyanname verme ödevi VUK genel tebliği gereğince 1 Ekim 2004 tarihinde başlamıştır (<https://www.gib.gov.tr/node/88318>, Erişim: 01.05.2019). Bu durum mükellefe ait bir işin meslek mensuplarına yüklenmesine sebep olmuştur. Meslek mensuplarının iş yükü artırılmıştır.

Türk vergi sisteminde birçok beyanname türü vardır. Verginin türü itibariyle farklılık gösteren beyannameler genel olarak ortak bilgiler içerir. Türk Vergi Sisteminde kullanılan beyannameler şunlardır:

- Gelir Vergisi Beyannameleri (Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyanname, Münfereit Beyanname, Geçici Gelir Vergisi Beyannamesi)
- Kurumlar Vergisi Beyannameleri (Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyanname, Geçici Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Özel Beyanname, Tasfiye Beyannamesi)

- Katma Değer Vergisi Beyannamesi
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi
- Damga Vergisi Beyannamesi
- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi
- Gider Vergileri Beyannameleri (Banka ve Sigorta Muameleleri Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi)
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi

Her vergi türünün kendine göre beyan verme ve ödeme zamanı bulunmaktadır.

1.6.1.2.6. Vergi Ödeme Ödevi

Bu konuda vergilendirme süreci açıklanırken tahsil başlığında bilgi verilmiştir.

1.6.2. Diğer Ödevler

Mükelleflerin yukarıda belirtilen ödevleri dışında bazı farklı ödev ve sorumlulukları da vardır. Ayrıca mükellefler dışında kalan kişilerle bazı kurum ve kuruluşlar da mükellef olmasalar bile vergi ile ilgili ödevleri vardır (Koç, 2010, s.192). Bu ödevler aşağıdaki başlıklarda açıklanacaktır.

1.6.2.1. Vergi İncelemesi ve Denetimi Sürecindeki Ödevler

VUK'da yazılı olan gerçek ve tüzel kişiler, VUK mükerrer 257. maddeyle getirilen (Somuncu, 2010, s.1260-1272) yasal zorunluluğa tabî olanların, muhafaza mecburiyeti olan defter ve belgelerle mükellefe bir nüshasını vermek zorunda oldukları mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket gibi kayıtları veya bu kayıtlara erişimi sağlayan şifreleri yetkili makam veya memur istediğinde ibraz etme ve inceleme için arz etme zorunluluğu vardır (VUK md.256).

Vergi denetimi, vergi incelemesi veya gayrimenkul rayiç bedelinin tespiti sırasında mükelleflerin bazı ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bunlar:

- Vergi incelemesi VUK md.139 hükmüne göre incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak, aynı kanun hükmüne göre iş yeri müsait değilse, ölüm hali varsa, işin terk edilmesi söz konusu ise veya mükellef ya da vergi sorumlusu olanlar da isterse inceleme dairede yapılabilir. İnceleme

elemanlarının işletmenin durumuna göre işletmede inceleme yapacağı zaman uygun bir yer göstermek ve memurun resmi mesai saatleri içerisinde çalışmasını sağlamak,

- İnceleme esnasında her türlü açıklayıcı bilgiyi vermek,
 - İnceleme elemanının isteğinde işletmenin her yerini görebilmesini sağlamak,
 - VUK md. 134 gereğince fiili envanter işlemleri yapılması durumunda araç, gereç ve gerektiğinde personel yardımıyla bu işlemlerin sonuçlandırılmasında kolaylık sağlamak (Somuncu, 2014, s.153),

Yukarıda sayılan durumlara uymayan gerçek veya tüzel kişilere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Eğer mükellefe verilen süre içerisinde bilgi vermemesi durumunda özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır.

1.6.2.2. Bilgi Verme Ödevi

VUK bilgi verme hükümlerini 148 ve 149. maddelerinde düzenlemiştir. Madde 148 hükmünün en genel ifadesi şöyledir: “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” Eğer mükellefler kanunun bu hükmüne uymazlarsa VUK mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir. Mükelleften yazı ile bilgi isteyen idareye on beş günlük yasal süre içerisinde cevap verilmemesi durumunda idare tarafından VUK 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK md.355).

VUK md. 149 hükmünde ise sürekli bilgi verme hali açıklanmıştır. Maddenin hükmü “Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.” şeklindedir.

Yukarıda sayılan ve diğer ödevler başlığı altında yer alan hükümler dışında da mükelleflerin ödevleri vardır. Bunların en önemlilerinden biri vergi kimlik numarası

kullanılmasıdır. Ayrıca faturaların bildirimi olan Ba ve Bs formlarının elektronik ortamda verilmesi de mükelleflerin ödevleri arasındadır.

VUK madde 257 ve VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik gereğince anlaşmalı matbaaların izin belgesi alması da bu matbaaların bir görevidir. Aynı kanun maddesi gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili levha asma veya kaldırma mecburiyeti getirmeye yetkilidir. Bu levhalardan vergi levhasının asılma zorunluluğu 6111 sayılı kanun uyarınca kaldırılmıştır. Ancak vergi levhası bulundurma ödevi halen devam etmektedir. Ayrıca ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın asılma zorunluluğu da devam eden bir ödevdir. Anlaşmalı matbaaların asması gereken levhada “Bu İş Yeri Vergi Usul Kanunu Uyarınca Çıkarılan Yönetmeliğe Göre Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtımına Yetkilidir.” ibaresi yazılı olmalıdır. Mükelleflerin astığı “Fiyatlarımıza Katma Değer Vergisi dâhildir” ibaresi bulunan levhalardan biridir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.120).

1.7.Vergi İdaresi

VUK md. 4’de vergi dairesinin tanımı: “Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” şeklinde yapılmıştır. Ancak burada sadece vergi dairesinin tanımı geçmektedir. Vergi idaresi kavramı Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı, bakanlık bünyesindeki Vergi Denetim Kurulu, Mali Suçları Araştırma Kurulu, taşra teşkilatında Defterdarlıklar ve Malmüdürlükleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Dairelerinin tamamını içine almaktadır. Mükellefler yukarıda sayılan birimlerin içinde en çok vergi daireleri ile muhatap olmaktadır. Çünkü bu konuda uygulayıcı konumunda olan vergi daireleridir.

1.7.1. Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Vergi İşlemlerinde Görev ve Sorumlulukları

Vergi dairesi müdürlükleri yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre iş ve işlemlerini yapmaktadır. Ancak işlemlerin yürütülmesi, işleyiş biçimi Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği ile bu yönetmelikte yer alan örgütlenme biçimine göre hazırlanan VD İşlem Yönergesine (Otomasyonlu Vergi Daireleri) göre yürütülmektedir (VD. İşlem yönergesi).

1.7.1.1. Yoklama

Yoklama vergi dairesinin vergi işlemlerinde yerine getirdiği görevlerinden biridir. VUK madde 127’de hükmü yer alan yoklama kanunda şu şekilde ifade edilmektedir: “Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”. Kanunda yer alan hükümle vergi dairesi vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın tespitini de yapmaktadır. Ayrıca yoklamanın maksadının “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili kayıt ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olması vergi dairesinin yoklama yoluyla vergilendirme sürecinin her aşamasında çeşitli görevleri ifa ettiği anlaşılmaktadır. Vergi dairesi yoklama görevini VUK’da sayılan ve yoklamaya yetkili olanlar vasıtası ile yürütür.

Yoklamaya yetkili olanlar VUK 128. maddede şu şekilde sayılmıştır:

1. Vergi dairesi müdürleri,
2. Yoklama memurları,
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar,
5. Gelir uzmanları tarafından yapılır.

Yoklama ile ilgili işlemler vergi dairelerinin Sicil-Yoklama birimleri tarafından yapılır. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nde geçen “Vergi dairesinin görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülüğe giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve sicil kayıtlarını tutmak” ifadesi ile yoklamanın ardından sicil servisinin görev tanımı da yapılmıştır. Bu ifade, vergi dairesinin yoklama ile birlikte sicil servisinin bir başka görevi olan mükelleflerin sicil kayıtlarının tutulmasını da yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Vergi dairesi, yoklama görevine ek olarak sicil servisinde gerektiğinde tebliğ işlemleri de yapmaktadır.

Sicil ve Yoklama servisinin günümüzde yaptığı işlemler şu şekilde sıralanabilir:

- İşe başlama (mükellefiyete giriş) yoklaması ve sicil kayıtlarının tutulması.
- İşin terk yoklaması ve sicil kayıtlarının tutulması.

- Değişiklik yoklamalarının (adres değişikliği, nevi değişikliği...) yapılması ve sicil kayıtlarının tutulması.
- Nakil olarak başka bir vergi dairesinden gelen mükellefin sicil kaydının yapılması ve eski vergi dairesinden terk işleminin yapılması.
- Mükellefe vergi numarası vermek,
- Vergi numarası olmayan veya yanlış olan dilekçelerin doğru vergi numaralarını araştırmak,
- Tebligatların yapılması.

Yukarıda sayılanlara ek olarak VUK md. 127'de yer alan aşağıdaki işlemler de yoklamaya yetkili olanlar tarafından yerine getirilir:

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

ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Hazine ve Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yukarıda sayılan ve yoklama başlıklı md. VUK 127 hükmüne giren denetim türüne “Yaygın Yoğun Vergi Denetimi” denilmektedir (Somuncu, 2014, s.144).

1.7.1.2. İnceleme

Vergi incelemesinin bir tanımı olmamakla beraber VUK md. 134’de “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” denilmiştir. Ayrıca fiili envanter yapılması da inceleme kapsamında sayılmıştır. İnceleme yetkisini haiz olanlar VUK md.135’de sayılmıştır. Bu yetkiyi kullanacak olanlar şunlardır: “Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” .

Vergi dairesinde inceleme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi dairesi müdürleri bu yetkisinin uygulamasını Tarama-Kontrol bölümü vasıtasıyla yürütür.

1.7.1.3. Tarh işlemleri

Tarh işlemi VUK md.20’de “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” şeklinde ifade edilmektedir. Tarh işlemleri vergi dairesinin önemli görevlerinden biridir. İlk olarak sicil servisi tarafından tarh dosyasının oluşturulması ile başlayan tarh işlemleri vergilendirme servisi tarafından yürütülür.

İlk defa mükellefiyet tesis edilen mükellefin; adı soyadı/unvanı, vergi kimlik numarası (T.C. tabiiyetindeki gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı uyruklu gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası, tüzel kişilerde vergi kimlik numarası) ile vergi türü ve kodu yazılmak suretiyle “Tarh Dosyası” açılır. Vergi kimlik numarası dosya numarası olarak tarh dosyasının üzerine yazılır. Tarh dosyasına, bildirimler, dilekçe, mükellefiyet bilgi formu ve diğer belgeler konulur (V.D.işlem yönergesi).

Tarh işlemlerini yapmaya yetkili vergi dairesi ile ilgili genel hükümler aşağıdaki gibidir:

- 1- Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, gelir vergisi mükellefleri yıllık beyannamelerini işyeri ya da işyeri merkezinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine verir. Vergi dairesi de beyanname üzerine tarh işlemini yapar (V.D.işlem yönergesi).
- 2- Mükelleflerin elde ettiği gelir unsurları sadece zirai kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlardan biri veya birkaçı olan mükellefler ile belli bir işyeri olmadan çalışan ticaret ve serbest meslek erbabı beyannamelerini yerleşim yeri adreslerinin yetki alanında olan vergi dairesine verirler. Yerleşim yeri adresinin yurt dışında olması durumunda GİB tarafından belirlenmiş olan yetkili vergi dairesine verilir (V.D.işlem yönergesi). Vergi dairesi de tarh ve tahakkuk işlemlerini yapar.
- 3- GİB'in yetkisiyle, vergi türüne ya da mükellef grubuna göre belirlenen bir vergi dairesi olması durumunda ise beyanname belirlenen vergi dairesine verilir. Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk işlemi yapılır (V.D.işlem yönergesi).
- 4- Mükellefin, herhangi bir sebeple başka bir vergi dairesine nakil olması durumunda;

Nakil tarihinden önceki döneme ait beyannameler, eski vergi dairesine verilir. Nakil tarihinin de içinde bulunduğu döneme ait beyannameler ile nakil tarihinden sonraki dönemlere ait beyannameler, nakil olunan vergi dairesine verilir. Ancak, beyanname verme süresi içinde nakil olması ve beyannamenin, nakil tarihinden önce eski vergi dairesine verilmiş olması halinde tahakkuk işlemi eski vergi dairesi tarafından yapılır (V.D.işlem yönergesi).

Tarh işlemi ihbarname kuralına göre de yapılmaktadır. İhbarname kuralına göre tarh işlemleri, beyanname veya mükellefin beyanı üzerine tarh-tahakkuk aşamalarının birlikte yapıldığı tarhiyatlar dışında yapılan tüm tarhiyatların ihbarname ile düzenlendiği işlemlerdir. İhbarname kuralına göre düzenlenen tarhiyatlar vergi/ceza ihbarnamesi ile mükelleflere tebliğ edilir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamelerin işlemlerinin takip edilmesi ve kayıtlarının tutulması için tarh defterine kaydedilir (V.D.işlem yönergesi).

Günümüz koşullarında elektronik ortamda veritabanında oluşturulan tarh defteri bilgisayarlar kullanıcıları tarafından kayıt ve tarhiyatların işlenmesi için kullanılmaktadır. Tarh defteri her takvim yılı için ayrı ayrı tutulur. Bir takvim yılı içinde yapılan tarhiyatlar o yıla ait bölümde kayıtlı tutulur. Elektronik ortamda hepsi tek bir veritabanında toplandığı için ayrı ayrı bölümler olmaz ancak bilgisayar kayıtları sorgulandığında ilgili yıldan çekilerek görüntülenebilir (V.D.işlem yönergesi).

İhbarnameler ilk önce geçici ihbarname olarak düzenlenirler. Düzenleyen memurun imzasından sonra ilgili servis şefinin imzası ve devamında müdür veya yetki verdiği müdür yardımcısının imzasından sonra onaylanıp tarh defterine kayıt işlemi yapılır. Daha sonra tebliğ zarfı düzenlenir ve tebliğ aşamasına gelir.

İhbarnamelerin düzenlenmesi için bir dayanağa ihtiyaç vardır. Vergi/ceza ihbarnamesinin dayanakları vergi inceleme raporu ve ekleri, takdir komisyonu kararı, tutanak, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi belgelerden biri veya birkaçı olabilir. Bu belgelerden ihbarname ekinde mutlaka olmalıdır (V.D.işlem yönergesi).

1.7.1.4. Tebliğ İşlemleri

Vergi dairesi tarafından yapılan bir işlemin mükellefe bildirilmesi, ulaştırılması işlevini yerine getiren tebliğ aslında posta yoluyla yapılır. Ancak memur eliyle tebliğ, mükellefin kabul etmesi koşuluyla dairede veya komisyonda tebliğ, elektronik tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ usulleri de vardır. Elektronik tebliğ kapsamında olan mükelleflere lüzum görülmedikçe tebliğ işlemi sadece elektronik ortamda yapılmaktadır. Vergi dairesi müdürü gerekli görürse posta yoluyla tebligat yerine memur eliyle tebliğ de yapılabilir.

Tebliğ edilecek olan evrak memur eliyle yapılacağı zaman sicil servisi ilgili servisten zimmet karşılığında teslim alır. Servis şef görevlisi evrakın adres açısından yeterli olup olmadığının sistem üzerinden araştırmasını yaptırır. Daha sonra ilgili memura zimmet karşılığında verir. Memur da kendi çalışma programına evrakı ekler. Memur eliyle yapılan tebliğ veya posta yoluyla yapılan tebliğ ile ilgili 2018 yılından itibaren geçerli olmak üzere 213 sayılı VUK'un 102. maddesinde yapılan değişiklik ve 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı RG'de yayınlanan VUK 485 sıra nolu genel tebliği ile birlikte tebliğ edilme biçiminde yeni bir hüküm getirilmiştir.

VUK md.102’de tebligatın genel kuralı düzenlenmiştir. Genel tebliğ usulü posta yoluyla tebliğ olduğu için tebliğ olunacak evrakı öncelikle posta idaresine ulaştırılır. Posta idaresinin görevli memuru tebliğ edilmesi gereken evrakı barındıran zarfı muhatabına verir.

Tebliğatın sağlıklı olması için tebligatı alan ve posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine ad-soyad, tarih ve imza konularak yapılmalıdır. Eğer tebligatı alacak kişi yazı bilmez veya başka bir sebeple imza atamazsa sol elinin başparmağı bastırılarak tebliğ yapılır. Muhatabın tebliğ evrakını almaktan imtina etmesi durumunda tebliğ evrakının ilgili idareden alınabileceğini belirten bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru bu durumu evrak üzerine şerh düşerek tebliği çıkaran idareye iade eder. Tebligat işlemi pusulanın yapıştırıldığı tarih itibariyle yapılmış olur (VUK md.102).

VUK md.101’de sayılan iş yeri adresleri için tebligat yapılacağı zaman adreste kimsenin bulunmaması halinde (adresten geçici ayrılımlar dâhil) posta memuru durumu tebliğ alındısı üzerine şerh düşerek imzalar ve ilgili idareye iade eder. Bunun üzerine idarenin VUK md. 101’in üçüncü fıkrasına göre işlem yapar. İşyeri adresinde tebliğ olunacak kimsenin bulunmaması halinde gerçek kişilerde kişinin, tüzel kişilerde müdür, başkan veya kanuni temsilcilerden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde idare etmeye yetkili olanlar veya yasal temsilcilerin VUK md. 101 birinci fıkra üç numaralı bendinde geçen adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adreslerine tebligat yapılır.

VUK md. 101’in birinci fıkrasının üç numaralı bendinde sayılan adreslere tebligat yapılacak olduğunda adreste kimsenin bulunmaması halinde (adresteki geçici ayrılımlar dâhil) posta memuru veya vergi dairesi memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine bu durum şerh ve imza edilerek idareye geri gönderilir. İdare tarafından alınan tebliğ evrakını içeren zarf idarenin uygun gördüğü münasip bir süre sonra ikinci defa aynı adrese tebliğ edilmek üzere çıkarılır. İkinci defa çıkarılan evrak tebliğ edilemezse tebliğ evrakının ilgili idareden alınabileceğini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Eğer mükellef on beş gün içerisinde gidip idareden tebliğ alırsa aldığı tarih, bu sürede almazsa on beş günlük sürenin sonunda on beşinci gün tebliğ edilmiş kabul edilir (VUK md. 102). Yukarıda ifade edilen hükümle vergi dairesi birçok iş yükünden kurtulmuş olmaktadır.

Ancak yukarıda sayılan tebliğ usullerine ek olarak başka vergi dairesince yapılan tebliğler de vardır. Kendisine tebliğ yapılacak olan mükellefin il dışında başka bir vergi

daresinin yetki alanında ikamet ediyor olması halinde tebliğ edilecek evrak sevk pusulasına bağlanarak posta yoluyla ilgili vergi dairesine gönderilir. İlgili vergi dairesi yine memur eliyle tebliğ edilecek olan evrakın tebliğ işlemlerini başlatır. Evrak tebliğ edilirse tebliğ olan evrakın bir nüshası veya edilemezse evrakın neden tebliğ edilemediğine dair bir tutanak ile sevk pusulası üzerine gerekli işlemin yapıldığı/yapılamadığı gerekçeli olarak yazılıp vergi dairesi müdürü/yetkili müdür yardımcısı tarafından onaylandıktan sonra işlemi başlatan vergi dairesine gönderilir. Bu şekilde başka vergi dairesince tebliğ işlemi gerçekleştirilebilir. Eğer tebliğ edilecek evrak aynı adrese ikinci defa tebliğe çıkmışsa VUK 485 sıra nolu genel tebliğ hükümleri burada da uygulanır.

1.7.1.5. Tahsilat işlemleri

Tahsilat işlemleri vergi dairesinin vezne servisi tarafından yürütülür. Vezne servisinin görevleri:

- a) Tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale getirilen vergi, resim, harç ve diğer amme alacaklarının borçlusu tarafından özel kanunlarında belirtilen taksit ve ödeme sürelerinde yapılacak ödemeler,
- b) Teminat, emanet, muhasebe birimleri arası, kişi borçları vb. olarak yapılan tahsilatlar,
- c) Taksit ve ödeme süreleri geçtikten sonra rızaen yapılacak ödemelere ilişkin işlemleri kapsar. Tahsildar ve icra memurlarınca rızaen veya cebren yapılan tahsilatın vezneye teslimi de tahsilat işleri kapsamına girer.

Tahsilata ilişkin işlemler esas olarak 6183 sayılı Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yürütülür. Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, ilgili vergi kanunları, kanun hükmünde kararname, yönetmelikler ile “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, “Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği”, “Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, “Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve

Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümleri de tahsilat işlemlerinde 6183 sayılı AATUHK ile birlikte yürütülür.

Veznede yapılan tahsilatlar için aşağıdaki işlem süreci izlenir:

Veznece yapılacak her türlü tahsilat için sistemden iki nüsha “Vergi Dairesi Alındısı” düzenlenir. Vergi dairesi alındısı; tahakkuk fişi, sistemden alınan borç dökümü veya mükellefin beyanına dayanılarak düzenlenir. Ayrıca emaneten yapılan tahsilat sırasında emanete alınma nedenine ilişkin bilgi girişi yapılır. Vergi dairesi alındıları, yapılan tahsilatın türüne göre (takipli, takipsiz vb.) ayrı ayrı düzenlenir.

Tüzel kişiler adına yapılan ödemelerde, ortakların hisseleri oranında ödeme yapılması hâlinde vergi dairesi alındısına ödemeyi yapan ortağın adı ve ödemenin ikincil sorumluluk kapsamında yapıldığı da yazılır.

Ödemenin amme borçlusu dışındakiler tarafından yapılması durumunda ve ödeyenin talep etmesi hâlinde, alındı üzerinde ödemeyi yapan kişiye ait bilgilere ve talep edilecek şerhlere de yer verilebilir. Vergi dairesi alındısı düzenlendikten sonra düzenleyen memur tarafından tahsil için vezneye verilir. Otomasyon sisteminin çalışmaması durumunda, defterdarlık muhasebe müdürlüğünden temin edilen müteselsil seri ve sıra numarası taşıyan vergi dairesi alındısı el ile düzenlenir ve daha sonra sisteme aktarılır.

1.7.1.6. Takip işlemleri

Takip işlemleri vergi dairesinin kovuşturma bölümü altında yapılır. Genel olarak takip servisi tarafından yapılan işler şunlardır:

- Mükellef hesaplarının izlenmesi
- Vadesi geçen alacakların takibe alınması
- Ödeme emrinin tebliği
- Mal bildiriminin alınması
- Haciz varakalarının düzenlenmesi
- Takip aşamasındaki teminatların alınması
- Takipten kaldırma

- Tecil ve taksitlendirme
- Borç araştırmasına ilişkin başvuruların cevaplandırılması,

ile ilgili işlemler VUK temelinde 6183 sayılı AATUHK ve diğer kanunlardaki özel hükümler çerçevesinde yapılır.

Vergilendirme bölümü tarafından vadesi geçtiği halde borcunu ödemeyen borçlulardan takibe alınması gerekenlere ilişkin listelerin onaylandığının sistemde görülmesi üzerine tüm borçluların toplu takibe alınması için iki iş günü içinde sistemde toplu takibe alma talebinde bulunulur.

Sistemde takip dosyası oluşturulan mükellefler için en geç beş iş günü içinde her bir vade yılı için ayrı olmak üzere takip servisi tarafından “Ana Takip Dosyası” oluşturulur. Takibe alınması gerektiği halde takibe alınmamış borçlu bulunup bulunmadığı “Takibe Alınması Gereken Borçlar” listesinden kontrol edilir.

Toplu takibe alma sürecinden önce takibe alınması gereken borçlular ile toplu takibe alınması gerektiği halde takibe alınamamış borçlular için mükellef bazında takibe alma ve ana takip dosyası düzenleme işlemleri yapılır. Ana takip dosyaları otomasyon sistemi üzerinden ilgili memur, şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylanır.

Onaylanan ana takip dosyaları için sistemde ödeme emirleri elektronik belge olarak oluşturulur ve değişmez olarak sistemde muhafaza edilir. Elektronik belge olarak oluşturulan ve değişmez olarak sistemde muhafaza edilen ödeme emirlerinin elektronik ortamda tebliğ edilecek olması hâlinde; ödeme emri, müdür ya da müdür yardımcısı tarafından elektronik imza ile imzalandığı anda muhatabın elektronik tebligat adresine sistem tarafından otomatik olarak iletilir. Elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır.

Ödeme emri tebliğ işlemleri yapılmadan önce takibe konu borcun ödenmiş olup olmadığına, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi veya 48/A maddesine istinaden tecil ve taksitlendirme işlemi yapılıp yapılmadığına ve takibi durduracak nitelikte yargı kararı bulunup bulunmadığına ilişkin kontroller yapılır. Borcun takibini engelleyecek bir durumun bulunması hâlinde takipten kaldırma işlemleri için gerekli bilgi girişi geciktirilmeksizin yapılır. Borcun takibini engelleyecek bir durumun bulunmaması hâlinde ise takibat ile ilgili işlemlere devam edilir.

Posta ya da memur eliyle tebliğ edilmesi gerekli görülen ödeme emirleri için mükelleflerin otomasyon sisteminden bilinen adresi kontrol edilir ve tespit edilen en son adres tebliğ yapılacak adres olarak alınır. Ayrıca, bilinen iş yeri adresi olmayanlara, VUK md. 160/I ve ilgili mevzuat kapsamında işini bırakanlara veya aynı maddenin ikinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işini bırakmış addolunanlara tebliğ doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. Tebliğ edilmesi gereken ödeme emirleri için mükellefin bilinen en son adresinin yer aldığı alma haberli (iadeli taahhütlü) tebliğ zarfı düzenlenir ve ödeme emri zarfın içine konulur. Posta ile tebliğ edilmesi gerekli görülenler alma haberli (iadeli taahhütlü) olarak gönderilmek üzere belge dağıtım ve izleme bordrosu ekinde yazışma, arşiv ve özlük hizmetleri servisine verilir. Memur eliyle tebliğ edilmesi gerekli görülenler ise belge dağıtım ve izleme bordrosu ekinde tebliğ edilmek üzere icra servisine gönderilir. Acele veya zamanaşımli olanlar için bordronun açıklama sütununa “Acele” veya “Zamanaşımli” notu düşülür. Tebliğ edilen ödeme emrine ait tebliğ alındılarının alınması üzerine, tebliğ tarihinin sisteme girişi yapıldıktan sonra tebliğ alındıları takip dosyasına konulur. Tebliğ edilemeyerek iade edilen ödeme emirleri için de sisteme tebliğ şekli ve tebliğ edilememe nedeni ile ilgili bilgi girişi yapılır. Takip dosyaları ve sistem kayıtları her ay sonu itibarıyla ilgili memurlar tarafından;

1- Ödeme emrinin tebliğ edilip edilmediği,

2- Ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcun ödenmemesi hâlinde mal bildiriminde bulunulup bulunulmadığı, mal bildiriminde bulunmayan borçlular hakkında hapsen tazyik talebinde bulunulup bulunulmadığı,

3- Ödeme emrine dava açılarak, yürütmeyi durdurma kararı verilip verilmediği,

4-Teminata bağlı yürütmeyi durdurma kararlarına göre teminatın alınıp alınmadığı,

5- Borcun tamamen tahsil, terkin ya da hata nedeniyle takipten kaldırılıp kaldırılmadığı,

6- Borcun ödeme planına bağlanıp bağlanmadığı,

7- Borçlunun veya mallarının başka bir vergi dairesi başkanlığının/vergi dairesi müdürlüğünün yetki alanı içinde olup olmadığı,

8- Borcun teminatlı olması hâlinde borcun ödenmesine ilişkin yazının tebliğ edilip edilmediği,

9- Borçlu tarafından böyle bir borcu bulunmadığı veya borcun takibe alınan tutar kadar olmadığı ya da zaman aşımına uğradığının ileri sürülüp sürülmediği,

10- Haciz Varakası'nın düzenlenip düzenlenmediği,

11- Şahsi kefil gösterilip gösterilmediği,

12- Vergilendirme bölümüne yazılmış olan ödeme/düzeltilme yazılarına ilişkin sonuçların alınıp alınmadığı,

13- Mükellef sicil kayıtlarında, mükellefin hukuki durumuna ilişkin olarak tasfiye, iflas, aciz hali gibi kaydı olup olmadığı kontrol edilir.

Takipli alacakların;

- Tahsil veya terkin nedeniyle tamamen ortadan kalkması hâlinde sistem tarafından takipten kaldırma işlemi yapılır.

- Hatalı olarak takibe alındığının veya takipten kaldırılması gerektiğinin tespit edilmesi hâlinde ise ilgili memur tarafından mükellef bazında takipten kaldırma işlemi yapılır. Borç tamamen kapanmıyorsa takip işlemlerine devam edilir. Takipli alacakların tahsil, terkin ya da hatalı takibe alınma nedeniyle takipten kaldırılması hâlinde takipten kaldırmanın sonuçları derhal yerine getirilir.

Tahakkuk etmiş borcun ödeme süresi içinde, vade tarihinde, vadesi geçmiş olmakla beraber ödeme emri tebliğinden önce veya ödeme emri tebliğinden sonra, haczin tatbik edilmiş olması hâlinde haczedilen malların paraya çevrilmesine kadar, borçlu veya kanuni temsilcisi ya da bu konuda özel olarak vekâlet verilen kişi tarafından tecil ve taksitlendirme talep edilebilir.

Tecil ve taksitlendirme;

a) Borçlunun yazılı talepte bulunması,

b) Borçlunun çok zor durumda olduğunun anlaşılması,

c) 6183 sayılı kanunun 48 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 48/A maddesinin dördüncü fıkrası hükmü dikkate alınarak, borçlunun tecil ve taksitlendirilmesini istediği asli ve fer'i borçlarını karşılayacak tutarda teminat göstermesi,

ç) Borçlunun borç ödeme konusunda iyi niyetli olması şartlarının bulunması hallerinde tecil faizi alınmak suretiyle yapılabilir.

Tecil ve taksitlendirmede AATHUK' nun 48 inci maddesi veya 48/A maddesi çerçevesinde yayımlanan mevzuat ile belirlenen tecil süreleri ve diğer şartlar dikkate alınır.

1.7.1.7. İcra ve Satış İşlemleri

İcra servisi; takip servisi veya başka vergi dairesi başkanlıkları/vergi dairesi müdürlükleri tarafından gönderilen haciz varakalarına istinaden menkul ve gayrimenkul mallar ile diğer hak ve alacakların haczi, mal varlığı araştırması ve satış aşamasına kadar yapılacak kovuşturma işlemlerini, izleyen maddelerde belirtilen esaslar çerçevesinde yürütür. Ayrıca takibe ilişkin olup memur eliyle yapılacak tebliğ işlemleri bu servis tarafından yapılır (V.D. işlem yönergesi).

İcra işlemleri; haciz işlemlerine başlandıktan sonra borç derhal ve tamamen ödenmedikçe durdurulamaz, borçlunun tecil ve taksitlendirme talebinin kabul edildiğine dair yetkili makamdan yazı alınmadıkça ertelenemez. Borcun kısmen ödenmiş olması, kalan borç tutarı için icra işlemlerinin sürdürülmesini engellemez (V.D. işlem yönergesi).

1.7.1.8. Düzeltme İşlemleri

Düzeltme işlemleri, tarhiyat işlemlerinde, tahakkuk işlemlerinden sonra, vergi cezalarında gerek mükellefin talebi ile gerekse vergi dairesi tarafından re'sen yapılır. Düzeltme işlemi düzeltme fişi ile yapılır. Geçici olarak düzenlenen düzeltme fişi, vergi dairesi müdürünün onayına sunulur. Herhangi bir nedenden dolayı onaylanmayan düzeltme fişleri sistemden iptal edilir. Onaylanan düzeltme fişi elektronik belge olarak oluşturulur ve değişmez olarak sistemde muhafaza edilir. Düzenlenen düzeltme fişinin; elden veya posta ile tebliğ edilecek olması hâlinde düzeltme fişinin “Mükellef”, “Dosya” ve “Muhasebe Kayıt” yazılı nüshası olmak üzere üç örnek dökümü alınarak, sistemde onaylayanlar tarafından imzalanır. Mükellefin bilinen en son adresinin yer aldığı alma haberli (iadeli taahhütlü) tebliğ zarfı düzenlenir. Tebliğ zarfı içine düzeltme fişinin “Mükellef” yazılı nüshası konulur ve tebliğe gönderilir.

1.7.1.9.Uzlaşma

Uzlaşma, mükelleflere yapılan tarhiyatı yargı yoluna gitmeden, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve/veya ceza konusunda anlaşmak üzere başvurulmuş idari bir müessesedir (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.203). Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilir. Bu müessesenin uygulama amacı devletin vergi tahsilatını hızlandırma çabasıdır.

Uzlaşma mükellefin daireye müracaatı ile başlar. Uzlaşma talebinin uzlaşma kapsamında olup olmadığı, yetkili tarafından uygun şekilde ve süresi içinde yapıp yapılmadığı ve uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönlerinden başvuru dilekçesi incelenir.

Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmamış olması hâlinde talebin reddedildiği yazı ile mükellefe bildirilir. Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmış olduğunun tespit edilmesi hâlinde uzlaşmaya konu tarhiyata ilişkin olarak;

- a) Vergi ve ceza ihbarnameleri ile bunların tebliğine ilişkin alındı belgelerinin,
- b) Tarhiyatın dayanağı belgelerin(vergi inceleme raporu (ekleri ile birlikte), takdir komisyonu kararı (varsa karara veri olan raporlar, yazılar, vs...) veya diğer belgeler) bir örneği ilgili servisten istenir.

Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmış olması ve uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi içinde bulunması hâlinde uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletine haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati bilgilerinden oluşan uzlaşma davetiyesi en az on beş gün önceden memur eliyle veya alma haberli yazı ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin istemesi hâlinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Tebliğ alındısı uzlaşma dosyasına konulur. Yapılan görüşme sonucunda düzenlenen üç nüsha tutanak, komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Tutanağın bir nüshası mükellefe tebliğ edilir. Bir nüshası gerekli kayıt işlemi yapıldıktan sonra uzlaşma dosyasında muhafaza edilir. Diğer nüshası ise gerekli işlemler yapılmak üzere yazı ekinde ilgili servise gönderilir.

Uzlaşma sonucunda taraflar arasında uzlaşma sağlandığına bir bağlayıcılık vardır (Şenyüz; Yüce; Gerçek, 2016, s.203). VUK md.6/II’ de belirtilen hüküm çerçevesinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açılmaz ve şikâyetle bulunulamaz. Bu madde hükmü vergi ve cezayı kesinleştirmektedir. Uzlaşma sağlanamazsa bu durum tutanakla ile kayıt altına alınır. Mükellefe yargı yoluna gitme hakkı doğar. Eğer mükellefin dava açma süresi on beş günden az kalmışsa en az on beş gün dava açma süresi vardır.

1.8. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler

Serbest muhasebeci ve mali müşavirlik mesleği özel sektör muhasebe sisteminin en önemli unsurudur. Bu mesleğin genel amacı 3568 sayılı Kanununda “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak” olduğu ifade edilmektedir (SMMMYYMMK md.1). Bu genel amaç doğrultusunda mesleğin konusu genel anlamda muhasebedir.

Bu mesleğin konusu kanunda şu şekilde sayılmıştır:

“A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu: (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”.

YMM’ in SMMM’lere göre farklı yapan hüküm kanunun 12. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre YMM’ler:

“Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.”. Bu hüküm YMM’ in en genel görev tanımını yapmaktadır. Aslında vergi idaresi adına ön denetim işlevi YMM’ler tarafından yapılmaktadır.

1.8.1.SMMM Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Hükümler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile SMMM ve YMM’lerin görev alanı çalışma esasları düzenlenmiştir. Bu yönetmelik 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı RG’ de yayımlanmıştır. Yönetmelik SMMM ve YMM’lerin genel mesleki standartlarını şu şekilde sıralamıştır: Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabet. Bu başlıklar altında meslek mensuplarının birtakım görev ve sorumlulukları vardır. Mesleğe girmeye hak kazanmış ve mesleki yeterliliği olan kişilerin mesleğin getirdiği saygı ve güvene uygun hareket etmesi meslek unvanı ve yeterlilik ilkesi gereğidir. Meslek mensuplarının sahip olduğu bilgi seviyesi mesleki konularda birlik ve odalarda eğitim yapılarak yürütülür. Meslek mensuplarının başarılı olmasında mesleğin temel şartı olan dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik ilkelerinin çok önemli payı vardır. Bu ilkeleri ispat eden bir ilke de sır saklama ilkesidir. Mükelleflerin her türlü bilgi ve

belgelerini saklamaları ve ifşa etmemeleri sır saklama ilkesinin önceliğidir. VUK md.5'de yer alan hüküm de sır saklama ilkesinin kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Çünkü madde hükmünde de mükelleflerin bilgilerinin mahrem olması sebebiyle ifşa edilemeyeceği düzenlenmiştir.

SMMM ve YMM olan meslek mensuplarının taşıdığı üç farklı sorumluluk vardır. Bunlardan birincisi sosyal sorumluluktur. Mesleğin gerektirdiği işleri yaparken toplum ve devlete karşı olan sorumluluktur. Meslek mensuplarının vergi ile ilgili işlerini yaptığı gerçek kişi veya tüzel kişi mükelleflere karşı sorumludur. Ayrıca SMMM ve YMM' ler aynı mesleği icra eden meslektaşlarına karşı ilgili yönetmelikler çerçevesinde sorumlu olup her türlü bilgi verme ve aktarma sorumluluğuna da taşımaktadır. Bu sorumlulukların bilinciyle çalışan bir meslek mensubunun bağımsız olarak çalışması mesleğin vazgeçilmezlerindendir. Ayrıca meslek mensubunun meslektaşlarına karşı sorumluluğu çerçevesinde haksız rekabete giremezler.

Meslek mensupları ruhsat aldıktan sonra bireysel olarak veya şirket kurarak bağlı oldukları SMMM' ler Odasına müracaat ederler. Başvuru dilekçesi ile beraber ekinde; bildirim formu, Cumhuriyet Savcılığından alınacak sabıka kaydı belgesi, YMM'ler için yemin belgesinin sunulması gerekir. Eğer meslek mensubu ruhsat aldığı odadan başka bir odaya başvuruyorsa dosyası ilgili odadan getirilir. Evraklarda eksiklik varsa tamamlatılır. Meslek mensupları bir ortaklık veya şirket kurup odaya kaydolmak istiyorsa kuruluş evrakları, ticaret sicil gazetesini gibi evrakları da odaya vermelidir. Bireysel veya ortaklık şeklinde odaya kaydı yapılan meslek mensuplarının bir büro edinme zorunluluğu vardır. Meslek mensuplarının tabela asması her ne kadar ihtiyari bir durum olsa da uygulamada zorunluluk arz etmektedir. Çünkü çok fazla meslek mensubu olduğu için tabelanın asılması adeta reklam mahiyetinde fayda sağlar.

SMMM ve YMM'ler çalışma konuları bakımından birbirinden ayrılır. SMMM'lerin çalışma konuları şunlardır:

Mükelleflerin (gerçek veya tüzel kişi ve bunların işletmeleri) muhasebe kuralları ve mevzuat hükümlerine göre defterlerini tutma, belge düzenini sağlama, beyannamelerini düzenleme, muhasebe sistemlerini kurma, muhasebe ve finans işlerini düzenlemek, mali mevzuat ve ilgili konularda mali müşavirlik yapmak,

Yukarıda yazılı konularda belgeye dayalı inceleme, tahlil, mali tablo ve beyannameler ile bunlar hakkında görüş vermek, bilirkişilik, rapor düzenleme, değerlendirme yapmak.

Mevzuatta öngörülen işler ve resmi kurum ve kurulların belirleyeceği işleri yapmak.

YMM'lerin çalışma konuları da aşağıdaki gibidir:

Mükelleflerin (gerçek kişi veya tüzel kişi mükellef ve bunların işletmeleri) muhasebe sistemlerini kurma, işletmecilik, muhasebe ve finans, mali mevzuat ve uygulamalar ile ilgili işleri düzenleme ve mali müşavirlik yapma,

Yukarıda yazılı konularla ilgili belgeye dayalı inceleme yapma, mali tablolarla ilgili görüş verme, bilirkişilik, tahkim, derecelendirme, değerlendirme ve benzer birtakım işleri yapmak,

Beyanname ve mali tabloların mevzuata, muhasebe kurallarına ve standartlarına uygunluğunu, mükellef hesaplarının denetim standartlarına uygun olup olmadığının ve incelendiğinin tasdik edilmesi,

Mevzuat çerçevesinde ve resmi kurum ve kuruluşlarca emredilen iş yapılması. Meslek mensuplarının VUK'nun iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine işler sebebiyle sorumlu olmaları hukuki sorumluluktur.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ SORUNLARINDAN BAZI ÖRNEKLER

Literatürde vergi sorunları ile ilgili çok fazla araştırma bulunmaktadır. Araştırma kapsamında Türkiye'deki vergi sorunlarından bazı örnekler incelenmiştir.

2.1.Literatürdeki Uygulamalı Çalışmalardan Örnekler

Literatürde vergi sorunları ile ilgili uygulamalı çalışmalardan bazı örnekler incelenmiştir.

Mutlu ve Taşcı tarafından yapılan çalışmada vergi dairelerinin mükelleflere davranış biçimi ile gönüllü uyum arasındaki ilişki araştırma konusu yapılmıştır. Araştırma Malatya ilinde faaliyet gösteren mükellefler arasından 422 adet mükellef tesadüfî örneklem yöntemine göre seçilerek anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonuçları incelendiğinde kazanç türlerine göre mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun etkilendiği ortaya çıkmıştır. Vergi uygulamalarında yapılan değişikliklerin en çok etkilenenlerin zirai kazanç sahibi mükellefler olduğu anlaşılmıştır. Gelir düzeylerine göre yapılan değerlendirmede mükelleflerin vergiye gönüllü uyuma farklı tepkiler verdiği sonucu ortaya çıkmıştır. Cinsiyete göre vergiye gönüllü uyum davranışında bayan mükelleflerin erkeklere göre daha fazla gönüllü uyum gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır (Mutlu ve Taşcı, 2013, s.229-231).

Sakarya ve Kara tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri algılaması konusu incelenmiştir. Çalışmada İstanbul, İzmir, Bursa, Balıkesir illerinde faaliyet gösteren 721 adet meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Anketlerden geri dönüş 289 adet olmuş ve bu anketlerden 63 tanesi verilerdeki eksiklik sebebiyle değerlendirmeye tabi tutulmadığı anlaşılmıştır. 226 adet anket ile analiz yapıldığı çalışmanın verilerinde görülmektedir. Araştırmada tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile Hipotezler için t testi kullanıldığı belirtilmektedir. Araştırma sonucuna göre: cinsiyet, unvan, mesleki deneyim, mükellef sayısı değişkenlerine göre etik ile ilgili algılamalar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, gelir

düzeyi ve eğitim seviyesi değişkenlerine göre ise anlamlı bir farklılığın bulunmadığı belirtilmektedir. Ayrıca mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması, dürüstlük ile tarafsızlık değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin var olduğu anlaşılmaktadır.

Uzay ve Tanç yaptıkları araştırmada meslek mensuplarının sorunlarını ele almıştır. Araştırmada Kayseri ve Nevşehir illerinde çalışan 122 adet meslek mensubuna anket uygulanmış ve sonuçları analiz edilmiş olduğu açıklanmaktadır. Anketlerin verileri analiz edilirken ortalama önem derecesine göre değerler verilerek ortaya çıkan sonuçların yorumlandığı görülmektedir. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının: ekonomik kriz etkisi ile iş hacminin daralmasından etkilendiği, haksız rekabetten dolayı sorun yaşadığı, belge düzenine uyma konusunda mükelleflerle sorun yaşadığı, bürokratik işlemlerde sorun yaşadığı, TÜRMÖB’den sorun çözümü noktasında beklentilerinin olduğu konularında sorunlar yaşadığı anlaşılmaktadır (Uzay ve Tanç, 2004, s.1-13).

2.2. Mevzuatla İlgili Yaşanan Sorunlardan Örnekler

Vergilendirme sürecinde birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların bazıları hukuki, bazıları maddi sebeplere dayanmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin hukuki dayanağı başta Anayasa olmak üzere kanunlarda yer alan hükümlerdir. Bu hükümler veya bu hükümlerin uygulamasında yaşanan ve yasalarla da çözümlenmemiş birtakım sorunlar mevcuttur.

T.C. Anayasasında “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır” buyruğu yer almaktadır (T.C. Anayasa md. 73-III). Bu nedenle vergi kanunları yasama organı olan TBMM tarafından çıkartılır.

Yasama organı kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği yürütme organı ve yargıdan ayrı olarak iş ve işlemlerini yürütmektedir. Ancak yürütme organına yasama organı tarafından verilen bazı yetkiler bu durumun istisnasını oluşturmaktadır. Bu konuda Çağan, vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmeyeceğini savunmaktadır (Çağan, 1980, s.133). Yasama organı yasal çerçeveyi belirlese de yürütmenin yaptığı iş ve işlemler vergilendirmenin uygulayıcılığı görevini üstlenerek vergilendirmede düzenleme yetkisinin hangi organda olduğu konusunda soru işareti doğurmaktadır. Ayrıca Anayasada yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin

muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü yasamanın yaptığı bir işleme yürütmenin müdahalesi söz konusudur. Bu durumda da Çağan’ın belirttiği düzenleme yetkisi sınırları karıştığı ve hukuk devleti ilkesine de ters düştüğü ileri sürülmektedir (Erkin, 2013, s.1120).

T.C. Anayasası devletin vergilendirme yetkisini bazı ilkelerle sınırlandırmaktadır. Hukuk devleti ilkesi bu ilkelerden sadece biridir. Anayasa madde 73’ te yer alan hükümlerden yola çıkarak yasallık ilkesi, mali güce göre vergi alma ilkesi, eşitlik ve adalet ilkesi ve bunların yanında genel ve özel hükümlerle birlikte oluşan sosyal devlet ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi devletin vergilendirme yetkisine görünmeyen bazı sınırlar çizmektedir (Erkin, 2013, s.1118).

Verginin yasallığı ilkesi ve hukuk devleti ilkesi ile devlet, yasalar çerçevesinde vergilendirme iş ve işlemlerini yürüttüğü ve Anayasanın diğer ilkeleri ile arasında bir uyum olduğu belirtilmektedir. Çünkü sosyal devlet ilkesinin mali güç ilkesi ve adalet ilkesi ile çelişmesi düşünülemez. Bu ilkeler de devletin vergilendirme yetkisini keyfi kullanımını sınırlandırmaktadır. Tüm bu ilkelere rağmen, T.C. Anayasası md.73/IV hükmüyle yürütmeye yetki verilerek yürütmenin yasama gibi işlem yapması vergilendirmenin yasallığını ortadan kaldırarak başlı başına bir sorun ortaya çıkardığı ileri sürülmektedir (Aktan, 2017, s.112-114).

Vergi hukuku açısından incelenen bir başka araştırmada Yerlikaya, mücbir sebep halinin dava açma ve temyiz sürelerinin durdurup durdurmayacağını incelemiştir. Yerlikaya genel olarak yargı dünyasının bu konuda fikir birliğine gitmesi gerektiğini savunmaktadır. Mevcut durumda Danıştay’ ın mücbir sebep halinde dava açma süresini durduracağı fikrine daha meyilli olmasına rağmen temyiz süresi konusunda ise mücbir sebebi kabul edeceği fikri mümkün görünmemektedir (Yerlikaya, 2012, s.56).

Yerlikaya yargı dünyasında fikir birliğinin iki şekilde gerçekleşeceğini söylemektedir. Bunlardan birincisinin Danıştay’ın İçtihadı Birleştirme Kararı alması, farklı kararlardaki sonuçların birleştirilerek yargı dünyasına tek bir sonuç getirmesidir. İkincisi ise, yasama organının kanun hükmünde düzenlemeye giderek kesin bir çözüm ortaya koymasındır (Yerlikaya, 2012, s.56). Bu konuda mücbir sebep halinin dava ve temyiz süresini durdurup durdurmadığı konusunda tereddütler vardır. Kanun hükmünün kesin olmadığı ve yargı kararlarının da fikir birliği oluşturacak şekilde uygun olmadığı

anlaşılmaktadır. Verginin dava aşaması ile ilgili olan bu sorunun yasama tarafından çözülmesi en keskin çözüm olacaktır.

2.1.1.İdarenin Takdir Yetkisi İle İlgili Sorunlar

İdarenin takdir yetkisi vergi hukuku kaynaklarında genel olarak vergi idaresinin kanunların sınırlarını aşmadan seçim yapabilme serbestliği biçiminde tanımlanmaktadır (Üstün, 2006, s.223). İdarenin takdir yetkisi Anayasada vergi ödevi başlığı altında düzenlenen “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” hükmü ile idareye takdir yetkisi verilmektedir. Bu durum literatürde verginin yasallığı ilkesi nedeniyle Hukuk Devleti ilkesini zarar verdiği ve sorun oluşturduğu belirtilmektedir. (Aktan, 2017, s.112-114).

İdarenin takdir yetkisi dahilinde idari bir çözüm yolu olan uzlaşmanın Anayasaya uygunluğunun inceleniği çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Bu araştırmalardan birini yapan Yavaşlar (Yavaşlar, 2008, s.309-310) uzlaşma müessesesinin doktrinde Anayasaya aykırılığını savunanlar olsa da idare ve mükellefler arasındaki vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde uygulandığını ifade etmiştir. Ayrıca Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararına göre uzlaşmanın tanımı, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde yapılmıştır. Uzlaşmanın iki taraf arasında bir sözleşme hükmüyle uygulandığı konusunda görüş mevcuttur (Yavaşlar, 2008, s.313). VUK’un verdiği yetkiyle iki taraf arasındaki uyuşmazlık çözüme kavuşturulmaktadır.

Uzlaşmanın kendine özgü bir uygulanma biçimi vardır. Çünkü uzlaşma, idarenin mükellefe yaptığı teklifi mükellefin rıza göstererek kabul etmesi biçiminde yapılmaktadır. Bu nedenle uzlaşmanın, “Sui generis”, yani kendine özgü kuralları olan bir işlem olduğu (Yavaşlar, 2008, s.316), bu durumda uzlaşmanın idari bir sorun olmadığı sonucuna varılmaktadır. Fakat uzlaşmaya ilişkin kuralların VUK’ na dayanan bir yönetmelikle düzenlenmesi sebebiyle kanunilik ilkesinden uzaklaşıldığı söylenebilir.

Çünkü herhangi bir yönetmeliğin Anayasa, kanun ve tüzüklere uygun olması gerekmektedir. Bu sebeple VUK ile ilgili çıkarılan yönetmeliğin Anayasaya ve kanunlara uygun olması gerektiği farklı yorumlarda belirtilse de uzlaşma konusunun İdare Hukuku açısından incelenmesi gereken bir konu olduğu vurgulanmaktadır (Yavaşlar, 2008, s.316). Araştırmacının bu konuya vurgu yapmasının en önemli sebepleri; uzlaşmanın, Anayasanın kanunilik ve mali güç ilkelerine aykırı olmasıdır. Yavaşlar her ne kadar uzlaşmayı eleştirse de (Yavaşlar, 2008, s.330-334) uzlaşmanın verginin tahsilâtını hızlandırması ve uyuşmazlıklara hızlı çözüm bulması açısından gerekli olduğunu savunmaktadır. Nitekim vergi idaresinin iş yükünü azaltması ve mükellefin de işlerini hızlandırması için gerekli olduğu kanaati oluşmaktadır.

İdarenbu kapsamda tanınan bir diğer yetki ise değerlemeye ilişkindir. Enflasyon düzeltilmesi ile ilgili birtakım işlemlerin Maliye Bakanlığının tespitler yapmasına bağlandığı ifade edilmektedir (Doğrusöz, 2004). VUK mükerrer 298/B maddesinde yeniden değerlendirme oranını belirlemeyle ilgili bir hüküm vardır. Bu hüküm; “Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir” biçimindedir. Hükümde yer alan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi 2005 yılından sonra Üretici Fiyat Endeksi adını, Devlet İstatistik Enstitüsü ise Türkiye İstatistik Kurumu adını almıştır. Yeniden Değerleme Oranı enflasyonun etkisi zayıflatmak için vergi sisteminde yer alan bir düzenlemedir. Bu sayede maktu vergi vergi ve miktarları yeniden değerlendirme oranı ile belirlenerek idarenin takdir yetkisinin olumsuz yönünü ortadan kaldırılabildiği anlaşılmaktadır (Üstün, 2006, s.247).

Yukarıda idarenin takdir yetkisi kapsamında yapılan işlemlerin haricinde; re’sen takdir yetkisi, mühlet verme (VUK md.17), sürelerin belirlenmesi, tecil ve taksitlendirme (AATUHK md.48) gibi yetkileri de vardır.

2.1.2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar

Vergi idaresi vergilendirme süreci içerisinde vergiyi doğuran olayın tespitini bazı denetim biçimleri ile yapmaktadır. Bu denetim biçimleri yoklama, arama, bilgi

toplama ve incelemidir. Bu denetim biçimleri uygulanırken vergilendirmeye ilişkin bazı deliller toplanması ve bu delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Çünkü tarhiyatın dayanağı olan delillerin hukuka olmayan bir şekilde elde edilmesi işlemin sakat olmasına neden olabilmektedir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014, s.419-421). Bu konuda Çakar ve Saraçoğlu tarafından yapılan araştırmada vergi idaresinin denetim yollarını kullanırken hukuka uygun delil toplanıp toplanmadığı konusunda sorunların olduğu görüşü ağır basmaktadır (Çakar ve Saraçoğlu, 2014, s.416-421). Araştırmanın geneline hâkim olan fikir, her bir denetim yolunun aslında mevzuatta yerinin olması ancak, başka bir kanun hükmüyle çeliştiğinin savunulmasıdır.

Yoklama: vergi idaresinin, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi konuları araştırması ve tespit etmesi amacıyla kullandığı bir denetim mekanizmasıdır. Yoklama, VUK 127. madde ile 133. madde arasında yer alan hükümlerle düzenlenmiştir. Yoklamanın konusunda, Anayasaya aykırılık teşkil ettiği de ileri sürülen bir husus bulunmaktadır. Bu husus yoklamaya yetkili olanların, “mükelleflerinkanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak” şeklinde ifade edilen yetkileridir (VUK md.127). Bu yetkilerle yapılan işlemin ceza yargılama hukuku açısından bir zapt işlemi olması (Karakoç, 2012, s.316) ve bu sebeple zapta kadar karar verme yetkisinin CMUK md. 90 ve CMK md. 127 çerçevesinde hakime ait olması hukuka aykırılık teşkil etmektedir (CMUK md. 90 ve CMK md. 127). Hakim kararı olmadan yapılan zapt işlemi itiraza binaen incelenmek üzere hakime sunulmaktadır. Fakat, gecikme nedeniyle oluşacak sorunları bertaraf etmek için savcı ya da emrindeki memurlardan biri zapt işlemini gerçekleştirebilir. Vergi memurlarına verilen zapt yetkisi Anayasanın 20. maddesine aykırılık teşkil etmektedir (Karakoç, 2012, s.316). Her ne kadar VUK’a bağlı olarak yasal bir işlem yapılırsa da Anayasaya aykırı olan durum vergi idaresini yasal açıdan zora sokmaktadır.

Yoklamada sorun olan uygulamalardan biri de VUK md. 127’ de belirtilen ve yoklama memurlarına verilen “Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,” yetkileridir. Yoklama memuruna verilen bu yetki adli kolluk hizmeti niteliği taşıdığından dolayı ceza muhakeme işlemleri sınıfına girmektedir (Yaltı,

2005:25'ten Aktaran: Arslan ve Şentürk, 2008:3).

Vergi dairesinin mükellefi denetleme yollarından biri de vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, vergi idaresinin en çok kullandığı denetim yollarından biridir. Vergi alacağını ortaya çıkarmak için yapılan araştırma ile vergi mükelleflerine tarhiyat yapabilme imkânı oluşmaktadır. İnceleme konusu VUK 134 ile 141. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İnceleme elemanları tarafından yapılan işlemler bir vergi inceleme raporu ile tarha yetkili vergi dairesine gönderilerek ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılması için dayanak teşkil etmektedir.

İncelemede elde edilen bilgilerin doğru olması gerektiği kadar hukuka uygun şekilde toplanması da önem arz etmektedir. Ayrıca incelemenin VUK md. 134'e göre tanımında yer alan “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” hükmü gereğince sadece tespit etmenin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır (Çakar ve Saraçoğlu, 2014). Madde hükmünün tam anlamını bulması için VUK 3. maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmünü de sağlaması gerekmektedir. Çünkü herhangi bir incelemede vergi kaybının, kayıtların araştırılması ile tespitinin yeterli olamayacağı ayrıca vergi matrahını azaltan delillerin de bulunması gerekmektedir. Bu nedenle olayın gerçek mahiyetinin gerçek delillerle ispatı gerekir. Bu konuda Danıştay tarafından verilen kararlarda da aynı yönlü bir fikir birliği mevcuttur. Danıştay' ın bir kararında; “Düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için, öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile de uyumlu olması gerekmektedir” ifadesi yer almaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2011, s.326).

İncelemede de esas olan elde edilen verilerin gerçek mahiyetinin araştırılmasıdır. Aksi halde hukuka aykırı elde edilen delil tarhiyatın baştan sakat olmasına sebep olabilir. Dolayısıyla da yapılmış ya da yapılacak bir tarhiyatın da iptal olmasına neden olabilir. Vergi incelemesinde karşılaşılan sorunlar genel olarak şu şekildedir:

- İncelemenin iş yerinde yapılıp yapılmaması
- Defter belgenin yazılı istenmesi zorunluluğuna uyulmaması
- İnceleme sırasında ek taleplerde bulunulması

- Mükellefin itiraz ve mülahazalarının dikkate alınmaması
- Ekonomik yaklaşım ilkesine uyulmaması

Mükelleflerin inceleme ile ilgili en çok karşılaştıkları sorun incelemenin iş yerinde yapılıp yapılmama sorunudur. Aslında hüküm incelemenin iş yerinde (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.287-291) yapılmasıdır. Mükellef istemezse, iş yeri müsait olmazsa ve hatta mükellef incelemenin dairede yapılmasını isterse vergi incelemesi dairede yapılabilir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.120-121). Ancak uygulamada bu durum tam tersine bir görüntü çizmektedir. Çoğunlukla incelemeler dairelerde yapılmaktadır. Seçim hakkı mükellefe ait olsa da inceleme elemanları bu hakkı mükellefe bırakmamaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.287-291).

İncelemede defter ve belgeler, vergi incelemelerinde uyulacak esas ve usuller hakkında yönetmeliğinin on ikinci maddesi gereği yazı ile istenip ve tutanakla teslim alınmalıdır (Bozdoğan; Buyrukoğlu; Bozdoğan, 2013, s.1-9). Ancak inceleme elemanları bazı durumlarda defter ve belgeleri sözlü olarak da isteyebilmektedir.

İnceleme esnasında mükelleflerin yaşadığı sorunlardan biri de ek taleplerin ortaya çıkması mükellef ile idare arasındaki ilişkileri zedelemektedir. Bu talepler bazı durumlarda defter ve belge talebi (Bayraktar ve Yıldırım, 2017, s.100), bazı durumlarda bilgi vermeye çağırılma şeklinde olmaktadır. İnceleme sırasında yaşanan bu sorun mükellefin ve SMMM'lerin işlerinde aksamalara neden olabilmektedir.

Vergi incelemesi sırasında mükelleflerin sahip olduğu haklardan biri itiraz (Aydemir, 2016, s.194) veya mülahazaların dikkate alınmamasıdır. Nitekim VUK'da ilgililerin itiraz ya da mülahazası (Adil, 2012, s.1324-1326) varsa tutanağa geçirilerek düzenlenen tutanağın bir sureti mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılacağı düzenlenmiştir (VUK md.141). İtiraz ve mülahazalar tutanağa geçirilmez ya da tutanak imzalanmazsa hukuki anlamda bir sonuç ortaya çıkmayabilir (Candan, 2001, s.157). Bu durum da mükellefler açısından sorun anlamına gelmektedir. Çünkü haklı çıkma ihtimali ortadan kalkabilmektedir.

Vergi incelemelerinde en dikkat çeken sorunlardan biri de ekonomik yaklaşım ilkesine nasıl uyulacağı hususudur. Bu ilke VUK md.3 ve md.9 hükümleri ile sınırlı olarak somut maddi olayları tam nitelendirmemekte ve sorunlara kesin çözüm getirmemektedir (Gökçay, 2017, s.437). Genel olarak bu ilke ilgili yaşanan sorunlar:

peçeleme yapılan iş ve işlemlerin vergilendirilmesi, hukuk açısından geçersiz olan işlemlerin vergilendirilmesi, hukuka aykırılık teşkil eden işlemlerin vergilendirilmesidir (Gökçay, 2017, s.437).

Vergi idaresinin mükellefi denetleme yollarından biri de arama değildir. Arama özel bir durum sebebiyle yapılmaktadır. VUK md. 142’de belirtilen hükme göre “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.” ifadesi aramanın tanımını yapmaktadır (<http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, Erişim tarihi: 01.07.2019). Bu hükümden anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçu ön plana çıkmaktadır. Aramanın yapılabilmesi için iki tane önemli şart vardır. Birincisi vergi incelemeye yetki olanların bu durumu lüzumlu görmesi ve gerekçesini de içeren resmi yazı ile arama kararını vermeye yetkili olan sulh ceza hakiminden istenilmesidir (Doğrusöz, 2009). İkincisi sulh ceza hakiminin istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesidir (VUK md. 142).

Arama kendi özelliği gereği yapılabilmesi için sulh ceza hakiminin kararı gerekmektedir. Bu konuda verilen Danıştay kararının gerekçesi kısaca şu şekildedir:

“İncelenen olayda, Anayasaya ve VUK’ nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimince verilmiş bir karar olmadan, davalının kapalı durumda olan işyerine (...) Kaymakamı’nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanun’da öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir” (Danıştay 4. Dairesi’nin E: 2006/451, K: 2006/2009 sayı ve 20.10.2006 tarihli kararı, Aktaran: Çakar ve Saraçoğlu, 2014). Bu durum hukuka uygun olmayan bir şekilde delil toplama biçiminde gerçekleştiği için Danıştay’ın kararı yerinde görülmektedir.

Vergi idaresinin mükellefleri denetleme yollarından birisi de bilgi toplama değildir. Bilgi toplama VUK 148. maddede şu şekilde ifade edilmektedir: “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel

kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”. Ayrıca VUK md.149 ve 150’ de sürekli bilgi verme ve ölüm halinde intikallerin bilgisinin verilmesi konuları açıklanmaktadır. Vergi idaresinin bilgi toplama yoluyla tarhiyata dayanak oluşturması her durumda hukuka uygun düşmemektedir. Bu konuda verilen Danıştay kararı ve literatürdeki görüş bilgi toplama ile oluşan istihbaratın diğer başka delillerle ya da inceleme ile doğruluğu ispatlanmadıkça tarhiyata dayanak oluşturamayacağı yönündedir (Danıştay 4. Dairesi’nin E: 1984/2913, K: 1986/ 1133 ve 17.03.1987 tarihli kararı için bkz. Karakoç, 2012:316, Aktaran: Çakar ve Saraçoğlu). Buradaki durum ise vergi idaresinin elde ettiği delillerin başka delillerle ispatlanması gerektiğidir. Bunun nedeninin vergi ve ceza hukuku açısından kabul edilebilir delil özelliğinin oluşması için gerekli olduğu savunulmaktadır.

Vergi idaresinin denetim yollarını hukuki açıdan inceleyen Çakar ve Saraçoğlu konunun bütününde herhangi bir tarhiyata sebep olan olayın gerçek mahiyetinin esas olması gerektiği sonucuna varmıştır. Diğer konularda ise hukukun bütünlüğü içerisinde mevzuat hükümlerine uygun işlem yapılması gerektiği, vergi hukukuna uygun olan durumun mevzuattaki diğer kanunlarla da ters düşmemesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bilgi toplama konusunda vergi dairesinin başvurduğu bir başka yöntem ise elektronik bilgi toplama yollarıdır. GİB’in 1998 yılında bu yana geliştirdiği ve halen uygulanan VEDOP, elektronik bilgi toplama (Çetin, 2010, s.81) konusunda GİB ve vergi dairesi müdürlüklerinin kullandığı en temel uygulamadır. VEDOP, 1998 yılında kullanılmaya başlanan, 2004 ve 2007 yıllarında geliştirilen kamu yararına çalışan bir projedir ve amacı vergi ile ilgili iş ve işlemlere hız kazandırmaktır (Cenikli ve Şahin, 2013, s.39-50). VEDOP son dönemde EVDO ismiyle kullanılmaktadır. EVDO uygulamasına ek olarak GİB intranet sistemi, e-işlemler, EYDS, mobil uygulamalar, GİBUX gibi yazılımlar geliştirilmiş olup vergi dairesi tarafından elektronik veri toplama araçları olarak kullanılmaktadır (Göksu ve Taşkırmaz, 2017, s.445).

Ayrıca son dönemlerde vergi ile ilgili elektronik uygulamaların (Çetin, 2010, s.82-84) kullanımının artırılması da elektronik veri toplamayı kolaylaştırmaktadır. Elektronik ortamda vergi ile ilgili kullanılan uygulama (Kocamış ve Kekeç, 2017, s.276-277) ve elektronik belgeler şunlardır:

- Elektronik defter kullanımı

- Elektronik beyanname (e-beyanname)
- E-arşiv fatura kullanımı
- E-bilet kullanımı
- E-yoklama sisteminin kullanılması
- Elektronik fatura kullanımı

2.2. Toplumsal Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirme sürecinde yer alan her mükellefin toplumun bir ferdi olmasından dolayı vergiyle ilgili herhangi bir sorunun toplumsal etkilerinin olması da olağan bir sonuçtur. Bir devlet, vergi aldığı toplumdan bağımsız değildir. Her bir karar toplumu etkilediği gibi toplumun da verdiği tepki devleti etkilemektedir. Vergi konusunda toplumsal olarak yaşanan durumlar literatürdeki uygulamalı çalışmalarla açıklanacaktır.

2.2.1. Vergi Affi ile İlgili Sorunlar

Vergi affi toplumu vergi yönüyle etkilemektedir. Birçok vergi türünü içine alan vergi affi bireylerin aldıkları kararlar dolayısıyla toplumsal kararı da etkilemektedir.

Vergi affi sadece Türkiye'ye özgü bir uygulama değildir. Dünyanın önemli gelişmiş ülkelerinde ve gelişmekte olan ülkelerinde vergi affi uygulaması vardır. Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere Avustralya, Avusturya, Fransa, Yunanistan, İtalya, Arjantin, Hindistan, Pakistan, Peru, Filipinler de vergi affını uygulamaktadır (Koç, 2010, s. 280-300). Türkiye'de de vergi affi birçok defa yapılmış ve yapılmaya da devam etmektedir. Anayasanın 73. maddesinde yer alan “vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmüne dayanarak vergi affi kanunla uygulanmaktadır. Vergi affının en genel ve önemli amacı vergi gelirlerinin tahsilâtını hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirmektir. Ancak Vergi affi uygulamaları özellikle 1980' den sonra her 3 yılda bir çıkarılması ve hatta son dönemde üzerinden bir yıl geçmeden vergi affının çıkarılması gerçek manada vergi affının amacına hizmet edemediğini göstermektedir (Koç, 2010, s. 287-300). Vergi afları sadece vergi toplama sistemini hızlandırmaya çalışmaktadır. Ancak, siyasi olarak oy toplamanın başka bir yolu olarak müracaat edilen vergi affi, aynı zamanda siyasi partilerin propaganda malzemesi olduğu ileri sürülmektedir (Şanver, 2018, s.39-40).

Vergi affının toplum içerisindeki adalete zarar verme ihtimali, sorumlu mükelleflerin cezalandırılmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi veya cezadan kaynaklı borcunu zamanında ödeyen mükellefin vergi affından faydalanacak bir durumu kalmamaktadır. Ancak ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellef bir müddet beklediğinde vergi affının çıkacağı beklentisi içerisinde olduğundan diğer mükellefe göre daha sorumsuz bir görüntü çizmektedir. Sonrasında af çıktığında ise farklı bir tablo oluşmaktadır. Borcunu ödemeyen mükellefin af ile borcunu ödemesini beklemek sorumlu mükelleflere karşı yapılan ikinci bir cezalandırma anlamını taşımaktadır. Çünkü sorumluluğunu bilen mükellefler ödevlerini zamanında yerine getirmektedir. Ödevlerini zamanında yerine getirmeyen, vergi borcunu ödemeyen mükellefler hem vergi tahsilatını geciktirmekte hem de af ile tahsilat miktarını sabit veya daha az bir miktara indirgemektedir. Vergi tahsilatını hızlandırmayı amaçlayan vergi affi bu durumda yavaşlamaya sebep olmaktadır. Bu yönüyle devletin elde edeceği gelirin düşmesine

neden olmakta ve sosyal adaletin de bozulmasına yol açtığı ileri sürülmektedir (Şanver, 2018, s.45).

Vergi affının amaçlarından birisi de vergi kaçakçılığının önlenmesi ve gönüllü uyumun teşvik edilmesidir (Şanver, 2018, 40-41). Yukarıda ifade edilen sosyal adaletin bozulması, mükellefler vergi affı beklentisini artırmaktadır. Bu durum mevzuata ters düşen işlerin yapılmasına ve daha da ileri giderek vergi kaçakçılığına dönüşebilmektedir.

Vergi ile ilgili toplumun genel algısı az vergi ödeme ve hatta hiç ödememe yönündedir. Bu nedenle vergiden kaçınma fiilleri ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma yasal olan durum olmakla birlikte yasal olmayan vergi kaçırma fiili de oluşabilmektedir. Çünkü mükelleflerin vergi konusunda adaletin oluşmadığı kanaatine vardığı savunulmaktadır (Çataloluk, 2008, s.222-224).

Toplumsal açıdan vergi afları mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme konusunda teşvik edici program görevi görmektedir. Mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlama amacı da vergi affının çıkma sebebidir (Koç, 2010, s. 287-300). Çünkü bir başka düzenlemeye gerek olmadan mükelleflerin vergi affına müracaatının sağlanması gerekmektedir. Vergi affından faydalanma davadan vazgeçme şartını taşımamalıdır (Koç, 2010, s. 305). Ancak bu noktada güncel durumu izah etmek faydalı olacaktır. Koç 2010 yılından sonra çıkarılan 6111, 6552, 6736, 7020 ve son olarak 7143 sayılı Kanunların kapsamında şu tespitleri yapmıştır:

Bu kanunlardan faydalanmak isteyen mükellefler davayı kazanacak olsa da kaybedecek olsa da davadan vazgeçme şartı matbu dilekçede yer aldığı için zaten kanun hükmünden faydalandırılmaktadır. Mükellef davayı kazanacak olduğunda idarenin lehine bir durum olup davadan vazgeçen mükellef kanunun ilgili hükümleri çerçevesinde vergi borcundan dolayı indirimden yararlanmaktadır. Ancak görülmekte olan bir davada davayı kaybetme ihtimali olan mükellefin dava hakkından vazgeçip vergi affına müracaat etmesi adalet açısından olumsuz örnek oluşturmaktadır. Çünkü diğer mükelleflere göre zaten davayı kaybettiğinde vergi ve cezaya muhatap olacak olan mükellef vergi affı sayesinde cezaya muhatap olmaktan kurtulmakta olup ayrıca faiz indirimi ve uygun ödeme koşullarından faydalanmaktadır. Bu nedenle sosyal adalet zarar görmektedir. Dürüst mükellefler bu sebeple kendilerine haksızlık edildiği düşüncesine kapılmaktadır. Konunun başında ifade edildiği gibi dürüst mükellefler

cezalandırılmaktadırlar. Vergi affı ile ilgili çıkarılan kanunlarda vergi aslında indirim söz konusu yapılmamalıdır.

Koç' un yaptığı çalışmada her ne kadar 2010 yılından önce vergi aslına işlem yapılmayan vergi aflarının çıkarıldığı belirtilse de 2011 yılından itibaren çıkarılan vergi aflarında özellikle inceleme, tarhiyat ve dava aşamasında bulunan vergilerin asıllarında yüzde elli indirim yapılmıştır. Son çıkan 7143 sayılı Kanun kapsamında da bu hüküm mevcuttur. Bu durum mükellefler arasındaki eşitsizliği de artırmaktadır (Şanver, 2018, s.45). Ayrıca vergi idaresinin sürekli vurguladığı vergiye gönüllü uyum anlayışının da zayıflamasına sebebiyet verebilmektedir. Kısacası vergi aflarının faydadan çok zarar getirdiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme sürecinde ve verginin mükelleflerle ilgili her aşamasında vergi idaresi ve mükellefler arasında sorunlar oluşabilmektedir. Toplumsal açıdan ele alınan vergilendirme sürecinde mükelleflerin en çok dikkat ettiği husus adalettir ve eşitliktir. Çünkü mükellefler kendilerinden alınan verginin kayıt dışı olanlardan da alınmasını istemektedirler. Mükelleflerin bu konuda verdiği tepkilerin genel olarak aldığı isimleri Çataloluk şu şekilde ifade etmiştir:

Vergiye benimseme, vergiye karşı uyum gösterme, vergiden sakınma, vergi kaçırma, vergiyi reddetme ve hatta vergi vermeye direniş gösterme davranışının ortaya çıkması (Çataloluk, 2008).

Toplumsal sorunlar içerisinde mükelleflerin vergiye karşı gösterebileceği tutumlar genel olarak bu şekilde ifade edilmiştir. Mükellefler adalet konusunda her kesimden vergi alınması şeklindeki adaleti ön plana çıkarsalar da eşitliği düzenleyen bir adalet, yerini bulan bir adalet olmaktadır. Çünkü konulan vergi, toplumun farklı kesimleri arasındaki eşitsizliği azaltması gerekir. Bu sayede adaletin sağlanması konusunda bir adım daha ileri gidilmiş olur. Aksi takdirde mükellefler vergiye karşı olumsuz tepkiler ortaya koymaya başlayacaktır.

2.2.2. SMMM'lerle İlgili Yaşanan Sorunlar

Vergilendirme süreci içerisinde yer alan ve en önemli iş ve işlemleri yürüten serbest muhasebeci mali müşavir ve mali müşavirler toplumsal açıdan da önemli bir görevi yerine getirmektedirler. SMMM'ler, mükelleflerin vergi ile ilgili danışmanlık

hizmetlerini yürütürken aynı zamanda defter, kayıt ve belge düzeninin kanunlar çerçevesinde tutulması görevini yerine getirmektedir (Yıldız, 2010, s.156). Bu sebeple toplumun genelinde vergi idaresinden sonra mükelleflerin en çok muhatap olduğu kesim bu meslek grubudur.

Vergilendirme süreci için de önemli görev üstlenen bu meslek grubunun mensupları vergi alacağının doğmasından sona ermesine kadar her süreçte ayrı bir iş ile muhatap olmaktadır. Çünkü herhangi bir mal veya hizmet ticaretinin yapılması, faturalandırılması, defter ve kayıtlara geçirilmesi, bu kayıtların saklanması, ilgili verginin tahakkuku ile ilgili mükelleflerin bilgilendirilmesi ve daha birçok işlemin her aşamasında serbest muhasebeci mali müşavir ve mali müşavirler rol oynamaktadır. Burada bu meslek grubunun hem mükelleflere karşı hem de vergi idaresine karşı sorumlulukları vardır (Yıldız, 2010, s.168). Özellikle son dönemde mükelleflerin birçok işini de takip etmek zorunda oldukları için vergi idaresi ile sık sık muhatap olmak zorunda kalmaktadırlar. Çünkü mükelleflerin vergi ile ilgili beyanlarının ve ödevlerinin büyük bir kısmını meslek mensubu olan bireyler yapmaktadır. Bu meslek grubunun özelliği gereği gerek ekonomik gerekse toplumsal açıdan birçok faydası vardır. İşletmelerin ekonomik anlamda bir ülkenin temel taşı olması sebebiyle verimli çalışması gerekmektedir. İşletmenin verimli çalışmasını sağlayan birimlerden biri de muhasebe ve denetim mekanizmasıdır (Gökgöz ve Zeytin, 2012, s.478). Muhasebesi ve mali yapısının sistematik olarak sağlıklı olması bir işletmenin de sağlıklı çalıştığının göstergesidir. İşletmelerin sağlıklı çalışması zincirleme şekilde ekonomiye de yansımaktır. Muhasebe mesleğinin ekonomik açıdan devlete böyle önemli bir katkı sunması mesleğin önemini ortaya koymaktadır.

Muhasebe mesleği ile ilgili yapılan bazı çalışmalarda farklı sonuçlar bulunmuştur. Genelde muhasebeci olarak tanımlanan serbest muhasebeci mali müşavir ve mali müşavirler, işletmeler için beyanname düzenleyen, verginin ödenmesini sağlayan, mali tabloları hazırlayan ve bunlarla ilgili iş ve işlemleri takip eden meslek olarak görülmektedirler (Kalaycı ve Tekşen, 2006, s.91-92). Ancak bu mesleğin son dönemde üstlendiği sorumluluklar muhasebeci kimliğinin önüne geçmektedir. Çünkü mesleğin adında da yer alan müşavirlik kelimesi dönüşerek “getir-götür” hizmeti veren bir duruma gelmiştir (Yıldız, 2012, s.37-38).

Mükelleflerin vergi dairesindeki işlerinin takibi ve vergi ile ilgili her türlü soru ve sorunların çözümü yine bu meslek grubu tarafından yapılmaktadır (Uzay ve Tanç, 2004, s.97-98). Bu açıdan bakıldığında sosyal ve toplumsal bir hizmetin (Demir ve Bozüyük, 2013, s.216-218) SMMM'ler tarafından verildiğini ifade etmek gerekir. Aslında bu durum toplumun ve işletmelerin mevzuat bilgisinin eksik olduğu sonucunu da ortaya çıkarmaktadır. Çünkü vergi mevzuatının karmaşık olması, toplumun eğitim seviyesi gibi faktörler mükelleflerin vergi ile ilgili birçok konu hakkında bilgi sahibi olmasına engel olan faktörlerdir. Ayrıca muhasebe mesleği ile uğraşan kimseler mevzuat ile çok fazla içli dışlı olmaktadır. Dolayısıyla mükellefler bu konuda vergi idaresinden (dairelerinden) önce, bilgiyi meslek mensubu bireylerden alma yolunu (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423877959.pdf>, Erişim tarihi: 01.06.2019).

SMMM'ler ile ilgili İzmir ili için yapılan bir çalışmada meslek mensuplarının karar almadaki meslek ahlakı çoklu değişkenlerle incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bilgiler ışığında Türk toplumunun ahlaki ilkelere karşı duyarlı davranmadığı anlaşılmıştır. Bu duyarsızlık mükellefler ile muhasebeciler arasındaki ilişkinin yozlaştığını göstermektedir. Meslek mensubu bireylerin karar alma süreci içerisinde ahlaki tutumlar ile durumun getirdiği koşullardan etkilendiği ve karar almada üzerinde hissettiği baskı sebebiyle kararına etki ettiği anlaşılmaktadır (Tükenmez ve Kutay, 2005, s.161-162).

Araştırmada vergi mükellefleri, vergi idaresi ve meslek mensupları arasındaki ilişkinin anket soruları ve örnek senaryolar üzerinden incelenmesi yapılmıştır. Özellikle işletme içi karar alma mekanizmasında muhasebenin rolüne vurgu yaparak birtakım şirket kurallarına ve muhasebe kurallarına uyup uymama gibi durumlar söz konusu olurken karar alma mekanizmasına farklı biçimlerde müdahaleler yapılmaktadır. Konu gereği muhasebe görevini yürüten bireyler üzerinde ahlaki faktörlerin (Sakarya ve Kara, 2010, s.57-60) ve yaşanan olayın şartları etkili olarak karar alma sürecini etkilemektedir. Bu durum SMMM'lerin birçok konuda karar alırken mükelleflere bağımlı olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Araştırmada vergi verme konusunda mükelleflerin ve meslek mensuplarının çok fazla gönüllü olmadığı da açık olarak görülmektedir. Toplumun ahlaki yapısının vergiye uyumu da etkilediği anlaşılmaktadır (Tükenmez ve Kutay, 2005, s.161-162).

Bir başka araştırma Kayseri ve Nevşehir illerinde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir ve mali müşavirler üzerinde yapılmıştır. Bu bölgedeki araştırma sonucunda, özellikle araştırma öncesinde yaşanan 2001 ekonomik krizi sebebiyle meslek mensuplarının ekonomik anlamda olumsuz etkilendiği vurgulanmaktadır. Ayrıca müşterilerinden alacakları ücretin tahsilinde de sorun yaşadığı araştırma neticesinde belirtilmektedir (Uzay ve Tanç, 2004, s.97-98).

Meslek mensuplarının sorunları farklı araştırmalarda incelenmiş olup konunun toplumsal yönü itibariyle olumsuz durumlar mevcuttur. Çünkü ilgili meslekte çalışan bireylerin sunduğu hizmet sosyal sorumluluğu da içinde barındırmaktadır. Topluma hizmet sunarken yaşanan sorunlar topluma da etki etmektedir. Vergilendirme sürecinde meslek mensuplarının bu süreç içerisinde etkin rol aldığından dolayı meslek mensuplarının yaşadığı sorunlar verginin doğmasını ve tarh edilmesini zora sokmaktadır.

2.3.Vergi ile ilgili Sorunların Psikolojik Açıdan Değerlendirilmesi

Vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlardan psikolojik açıdan etkilenenler mükellefler, SMMM'lerdir. Çünkü literatürde yer alan çalışmalarda vergilendirmenin birçok kişi üzerinde farklı etkilerinin olduğu ve bireysel psikolojiye etki ettiği ileri sürülmektedir. Vergi psikolojisi olarak da farklı araştırmalarda yer alan bu durum mükelleflerin vergiye uyum ve vergi ödemesi konuları ile doğrudan ilgilidir. Aktan (Aktan, 2006, 125) bu konuyu davranışsal kamu maliyesi ismiyle incelemiştir. Genel anlamda vergi psikolojisi adını alan bu durum mükelleflerin vergi ile ilgili algılamalarını, tepkilerini, bakış açılarını, vergilendirme sürecine karşı verdikleri tepkiyi ifade etmektedir.

Mükelleflerin vergi ile ilgili psikolojisini etkileyen birçok faktör vardır. Bu konuyla ilgili Taşkın şu faktörleri saymıştır: “Ekonomik ve mali faktörler, sosyal ve kültürel faktörler, siyasal, kurumsal ve yönetsel faktörler” (Taşkın, 2010, 70-76). Ekonomik ve mali faktörler konusunda Taşkın mükellefler ile devletin karşılıklı ilişkisi içerisinde yaşanan bazı durumları öne çıkarmıştır. Devlet kendi egemenliğini kullanarak harcamalarını finanse etmek üzere vergi toplamak istemektedir. Ancak, vergi yükünün artması mükellefler üzerinde vergi tazyiki oluşmasına, vergi tazyikinin artması mükelleflerin ekonomik olarak zorlanmasına, dolayısıyla da mükellefin vergi ödeme

gücünün de zayıflamasına sebep olabilmektedir. Özellikle alt gelir grubunda yer alan bireylerin bu durumdan en çok etkilenen kesim olduğu savunulmaktadır (Taşkın, 2010, 70-76).

Vergi idaresinin denetim mekanizmasının etkin çalışması vergi kaçırانların cezalandırılmasını, vergi kaçırmayan mükelleflerin de ceza ile karşılaşmamak için vergi kanunlarına uygun davranmasını sağlamaktadır. Ayrıca vergi idaresinin denetim mekanizmasının etkin bir şekilde işlemesi mükelleflerin vergiye uyumunu da artırmaktadır. Aksi durumda mükellefler etkin olmayan bir vergi idaresine karşı ödevlerini yerine getirmemektedir. Bunun sonucunda da vergiye gönüllü uyumun zarar gördüğü ileri sürülmektedir (Taşkın, 2010, 70-76).

Mükelleflerin vergi ile ilgili psikolojilerine etki eden sosyal ve kültürel faktörler şunlardır: Vergi bilinci, vergi ahlakı, verginin ödenmesindeki tutumlar, bireylerin yaşadığı çevre ve anlayış farklılıkları. Ayrıca dini yargıların bireyler üzerindeki etkisi de yadsınamaz bir durumdur. Mükelleflerin tarafsızlık algısını da bozabilen ve hatta bireylerin kendi davranış biçimlerini de etkileyen din algısı vergi psikolojisini de etkilemektedir (Gerçek, 2016, s.457-460). Dini duygularını manevi olarak yaşadığına inanan bireylerin ahlaki anlamda da vergi konusunda sorumluluk sahibi olduğu söylenmektedir. Vergiye uyumu ve verginin ödenmesini artıracak bir psikolojik anlayış, din kavramı ile oluşabileceği ifade edilmektedir (Gerçek, 2016, s.457-460).

Mükelleflerin vergi ile ilgili psikolojilerine etki eden sosyal ve kültürel faktörlerden başka siyasi, kurumsal ve yönetsel faktörler de vardır. Siyasi olarak mükellefler lehine yapılan kanuni düzenlemeler mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaya yönelik girişimler olarak ifade edilmektedir. Ayrıca mükelleflere yönelik adalet ve eşitlik uygulamaları da vergiye uyumu artırmak amacıyla yapılmaktadır. Ancak mükellefler vergi konusunda adalet ve eşitlik vurgusu yapan siyasi politikalara karşı kamu harcamalarının fazla olması nedeniyle olumsuz tepki gösterebilmektedir. Bu durum vergiye uyumu olumsuz etkileyebilecektir (Gerçek, 2016, s.462).

Kamu harcamaları ile ilgili farklı iki sebepten kaynaklanan durumlar mükelleflerin psikolojik olarak tepki vermesine neden olabilir. Bu iki sebep mali rant ve mali sömürdür. Mali sömürü ve mali rant kavramlarına göre mükellefler ödedikleri vergi karşılığında aldıkları hizmet konusunda tatminsizlik yaşadığında mali sömürü ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan mükelleflerin ödediği vergilere karşılık daha fazla

kamu hizmetlerinden yararlanması yaşadığı tatmin ile mali rant elde etmektedir. Bu durumlar da mükellefin vergiye karşı vereceği tepkiyi etkilemektedir (Taşkın, 2012, s.71).

Vergi idaresinin denetim mekanizması ve etkin bir idare de yönetsel olarak mükelleflerin vergi psikolojisini etkilemektedir (Taşkın, 2012, s.76). Mükellefler idarenin başarılı bir yönetim sergilediğini hem hisseder hem de uygulamalı olarak görürse vergiye uyumun artması beklenir. Aksi halde mükellef vergiye uyumu sağlamadığı gibi vergi kaçırma yoluna da gidebilir.

Mükellefler vergilendirme sürecinde vergiye karşı çekingen bir tavır almaktadır. Çünkü hiç kimse elde ettiği geliri, karşılığını hemen almadığı bir hizmet olarak ödemek istememektedir. Mükellefler ya da bireylerin vergiye karşı verdiği ilk tepki vergiden kaçınmadır (Taşkın, 2012, s.77-86). Kanunların izin verdiği ölçüde vergi mükellefiyetine hiç girmemek, vergiyi hiç ödememek, vergiyi en az miktarda ödemek, vergiyi başkasına yüklemek, verginin şeklini değiştirmek, vergiye karşı yasal tepki göstermek vergiden kaçınmanın biçimleridir.

Mükellefler vergi kaçırma yolunu seçerek kanunun izin vermediği bir şekli de tercih edebilmektedir. Toplumda vergi ahlakının (Çevik, 2012, s.269-271) zayıf olması, vergi yükünün fazla olması gibi sebeplerle vergi kaçırma (Öztürk ve Ülger, 2016, s.248-251) yolunu seçen mükellef kanuna karşı itaatsizlik etmektedir. Vergi kaçırma: kayıt dışı çalışma, beyan etmeme, ödememe veya kısmi ödeme (eksik ödeme) biçiminde gerçekleşmektedir. Vergi kaçırma toplumsal adalet, vergi tahsilâtı gibi konuları da olumsuz etkileyerek ülke geneline de zarar vermektedir (Işık ve Acar, 2003, s.130-131).

Vergilendirme sürecinde vergi ile mükellef psikolojisi vergi üzerinden açıklanmaktadır. Konunun psikolojik boyutu ise ayrı bir pencere açmaktadır. Mükellefler vergi yükü sebebiyle bireysel psikolojilerinde de sorun yaşayabilmektedir. Çünkü birey yaptığı iş itibarıyla vergi ödeyeceğini bilmektedir. Ancak ticari hayatın getirdiği zorluklarla birlikte ayrıca vergi yükü fazladan maliyet oluşturmaktadır. Mükelleflerin zor durum hallerinde vergi yükü sebebiyle bireysel psikolojilerinin bozulabileceği de bir gerçektir. Çünkü ticari hayatta rekabet ortamında fiyat avantajı büyük önem arz etmektedir. Herhangi bir mal veya hizmet sunan mükellefin vergi yükü sebebiyle avantajının kaybolması rekabet ortamında zarar görmesine neden olacaktır. Dolayısıyla maddi anlamda zorlanan birey psikolojik olarak da zor bir duruma

girebilmektedir. Bu yönüyle vergi ile ilgili iş ve işlemler bireylerde psikolojinin etkilenmesine neden olabilmektedir (<https://dergipark.org.tr/download/article-file/7890>: Erişim tarihi: 01.07.2019)

Vergilendirme sürecinde birey olarak psikolojik açıdan etkilenen bir diğer unsur SMMM'lerdir (Kaplanoğlu, 2014, s.132). Bu meslek vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkinin köprüsü olmaktadır (Biyar, 2012, s.107). Dolayısıyla her iki tarafın maddi ve manevi yükünü de çekmek zorunda kalmaktadırlar. Bu meslek grubu içerisinde Kalaycı ve Tekşen tarafından yapılan araştırma sonuçlarında serbest muhasebeci mali müşavir ve mali müşavirlerin sorunları ve beklentileri ele alınmıştır.

Araştırma sonucunda genel olarak karşılaşılan sorunlar şu şekilde sayılmıştır: mükelleflerin en az vergi ödeten muhasebeciyi sevdiği, meslek mensuplarının mevzuat değişikliklerini takip edemediği, meslek mensuplarının genelinin ucuza defter tutan meslektaşlarından şikâyetçi olduğu, mesleğin iş yükünün fazla olduğu, kazanılan ücretlerin emeklerinin karşılığı olmadığı, mükelleflerin ödemeleri içerisinde en son sırada yer aldığı konularıdır (Kalaycı ve Tekşen, 2006, s.101). Araştırmada meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri ise şu şekildedir:

- Ücretlerin aylık ve zamanında ödenmesi,
- Belge düzeni için belgelerin zamanında ve eksiksiz teslimi,
- Vergi ödemelerini mükelleflerin yapması,
- Finansal bilgiler konusunda muhasebecilerle sürekli iletişim halinde olunması,
 - Mükelleflerin sorumluluklarını bilmesi, sahte belge düzenlememeye ve kullanmamaya dikkat edilmesi olarak sıralanmıştır (Kalaycı ve Tekşen, 2006, s.101).

Meslek mensuplarının mükelleflerle ilgili sorun ve beklentileri kendi iş yüklerinin fazlalığı ile birleştiğinde meslek mensuplarını olumsuz etkilediği anlaşılmaktadır (Kaplanoğlu, 2014, s.146). Araştırma sonucuna göre meslek mensupları muhasebeciler odası ve TÜRMOB'dan da bir takım beklentilere sahiptirler:

- Meslektaşları arasındaki haksız rekabetin sonlandırılması,
- Sosyal faaliyetlerin (gezi, piknik vb...) artırılması,

- Kanun değişiklikleri ile ilgili hızlı bir şekilde bilgi verilmesi,
- Kamu kurumları ile yaşanan sorunların çözüme kavuşturulması,
- Meslek içi eğitimin artırılması,

bu sayılan beklentiler muhasebeciler odasından olan beklentilerdir. Ayrıca:

- Vergi sisteminin daha düzenli olması için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulmasını,
- Vergi dairelerinin daha aktif olması için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile iletişimin artırılması,
- Muhasebecilerin sorumluluklarının azaltılması için ilgili kurumlarla iletişime geçilmesi,

bunlar da muhasebecilerin TÜRMOB'dan olan beklentileridir (Kalaycı ve Tekşen, 2006, s.101). Muhasebecilerin genel olarak iş yükü ve fazla sorumluluktan şikâyet ettikleri anlaşılmaktadır. Bu durum meslek mensuplarının aşırı iş yükü ve sorumluluk sebebiyle psikolojik yorgunluk yaşadıklarının emareleridir (Kaplanoğlu, 2014, s. 147). İş yükünün oluşturduğu stres bireylerin bazı beklentilerinin karşılanması is ̇ ortaya çıkarmaktadır.

3.BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE MÜKELLEF, İDARE, MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

Bu bölümde araştırmanın yöntemi, araştırmanın amacı ve önemi, evren ve örneklem, çalışmanın sınırları, verilerin toplanması, araştırmanın hipotezleri, uygulanan yöntem ile ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesini içeren bulgular ve sonuç başlıkları açıklanmıştır.

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Genelden özele bir ayırım yapılarak Tüme varım yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında sorunların tespit edilmesi için anket uygulaması yapılmıştır. Araştırmada değerlendirme yapılırken anket sonuçlarından faydalanılmıştır. İstatistiki analizde T-testi ve Tek yönlü ANOVA kullanılmıştır.

3.2. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın başlığı olan “vergilendirme sürecinde mükellef, idare, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sorunları” konusu ele alınan döneme ve ülkeye göre farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle literatürde farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Bazı çalışmalar mevzuat yönüyle ele almıştır. Bazı çalışmalar mükellef hakları konusunda yapılmıştır. Bazı çalışmalar ise vergilendirme ile ilgili sorunları tarihsel olarak ele almıştır.

Bu çalışmanın genel amacı, vergilendirme sürecinde mükellef, idare, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin yaşadığı sorunları net bir şekilde belirlemek ve hukuki, toplumsal ve psikolojik açıdan değerlendirmektir. Konu ile ilgili literatürde farklı yönlerden çalışmalar yapılmış olup, konunun detaylı incelenmesi ile literatüre katkı sağlanacaktır.

Literatürde tam konu başlığı ile alakalı çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Genelde mevzuat veya tarihsel açıdan ele alınan yönleri mevcuttur. Bu çalışmanın önemi güncel durumda vergilendirme sürecinde yaşanan sorunları farklı gruplar açısından ele alması ve saha çalışması ile desteklenmesidir.

3.3.Evren ve Örneklem

Kayseri ilinde faaliyet gösteren 210 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Mali Müşavire anket uygulaması yapılmıştır. Araştırmanın konusunda yer alan 201 mükellef üzerinde anket uygulaması yapılmıştır. Örneklem iki ayrı grup olarak seçilmiş olup çalışmanın iki yönlü araştırılmasına imkân sağlamıştır.

Örnekleme dâhil katılımcılar sırasıyla öncelikle mükellefler sonra serbest muhasebeci mali müşavirler ve mali müşavirlerin bilgileri aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

3.4.Çalışmanın Sınırları

Araştırma konusu vergilendirme sürecinde idare, mükellefler, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sorunları ile ilgili olduğu için kapsam olarak Kayseri ilinde vergi idaresi, mükellefler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve mali müşavirler incelenmiştir. 2019 yılında halen işine devam eden mükelleflere, serbest muhasebeci mali müşavirler ve mali müşavirlere anketler uygulanmıştır.

3.5.Verilerin toplanması

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanmıştır. Anketler örnekleme yer alan mükellefler ve meslek mensuplarına ayrı ayrı uygulanmıştır. Mükelleflere özellikle saha çalışması yapılarak esnaflarla görüşülerek anketler uygulanmıştır. Meslek mensuplarında ise öncelikle e-posta yoluyla ulaşma yöntemi denenmiştir. Bu yöntemde geri dönüşler olmayınca sağlıklı sonuç alınamamıştır. Meslek mensupları hem birebir ziyaret edilerek hemde meslek mensuplarının Kayseri’de yer alan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ziyaret edilerek anketler yapılmıştır. Meslek mensuplarına düzenlenen bir konferans sırasında kalabalık olduğu bir an seçilerek daha fazla anket yapma imkânı bulunmuştur.

3.6.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın teorik çerçevesi içerisinde aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

H₁: Mükelleflerin Cinsiyetine göre faktörlerdeki farklılığa etkisi vardır.

H₂:Mükellefiyet türünün faktörlerdeki farklılıkla bir ilişkisi vardır.

H₃:Mükellefiyet süresi ile vergi dairesinde işlem yapma arasında bir ilişki vardır.

H₄:Meslek mensuplarında Cinsiyetin faktörlerdeki farklılığa etkisi vardır

H₅:Meslek mensuplarının eğitim seviyesi ile faktörlerdeki farklılık arasında bir ilişki vardır.

H₆:Meslek mensuplarının çalışma süreleri ile faktörlerdeki farklılık arasında ilişki vardır.

3.7. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi

Mükelleflere ve SMMM'lere uygulanan anketlerde 5'li Likert ölçeği tercih edilmiştir. Sorulara verilen cevaplarda önem derecesi belirtilen 5'li Likert ölçeği (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Fikrim Yok (4) Katılmıyorum, (5) Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde cevaplardan oluşmuştur.

Geçerliliği ve Güvenilirlik Analizi için *Cronbach's Alpha* test istatistiği kullanılmıştır. Cronbach Alfa katsayısı; $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek seviyede güvenilir, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük seviyede güvenilir, $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değil olarak kabul edilmektedir (Özdamar, 2002, s.673). Anket çalışmasında güvenilirlik analizleri şu şekilde oluşmuştur:

Cronbach's Alpha değerleri:

- Mükellef Anketi (33 soru) : $\alpha = 0,819$

- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir Anketi (34 soru) : $\alpha = 0,952$

Bu değerler anketlerin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

3.8. Bulgular

Bu bölümde araştırmanın anket çalışması ile toplanan verilerinin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Bulgular ile açıklama ve yorumlama yapılmıştır.

3.8.1.Mükellef ve Meslek Mensuplarının Demografik Bilgileri

Ankete katılan mükelleflerin medeni durum bilgileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 1: Medeni Durum

Cevap	Miktar	Oran(%)
Evli	152	75,6
Bekar	49	24,4
Toplam	201	100,0

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere ankete katılan mükelleflerin % 75,6'lık kısmı evlidir. Geriye kalan % 24,4 ise bekâr mükelleflerden oluşmaktadır.

Tablo 2: Cinsiyet

Cevap	Miktar	Oran(%)
Bayan	48	23,9
Erkek	153	76,1
Toplam	201	100,0

Mükelleflerin cinsiyet bilgilerini gösteren yukarıdaki tabloda erkeklerin %76,1 oranla çoğunlukta olduğu, kadınların % 23,9 orana sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 3: Eğitim Durumu

Cevap	Miktar	Oran(%)
İlkokul	1	0,5
Ortaokul	7	3,5
Lise	62	30,8
Lisans	123	61,2
Yüksek lisans ve üzeri	8	4,0
Toplam	201	100,0

Tabloda mükelleflerin eğitim seviyesi bilgileri vardır. İlkokul mezunu mükelleflerin % 0,5 orana sahip olduğu, ortaokul mezunu olanların %3,5, lise mezunu olanların % 30,8 olduğu, Lisans mezunu olanların %62,2 ve Yüksek lisans ve üzerinde eğitim seviyesine sahip olanların ise % 4 orana sahip olduğu görülmektedir. Lisans düzeyinde eğitim almış mükellef sayısı çoğunluğu oluşturmaktadır. Tablonun genel görünümünden her eğitim seviyesinden mükellefin ankete katıldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 4: Yaş

Cevap	Miktar	Oran(%)
18-25	5	2,5
26-30	41	20,4
31-40	74	36,8
41-50	60	29,9
51 ve üzeri	21	10,4
Toplam	201	100,0

Yukarıdaki tabloda mükelleflerin yaş aralıkları ve bu yaş aralığında ankete katılan mükellef sayısı yer almaktadır. 18-25 yaş aralığında olan mükelleflerin oranı % 2,5 , 26-30 yaş aralığında olanların % 20,4 oranı, 31-40 yaş aralığında olanların % 36,8 oranı, 41-50 yaş aralığında olanların % 29,9 oranı, 51 ve üzerindeki yaş oranı ise % 10,4 olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Mükellefiyet Türü

Cevap	Miktar	Oran(%)
Gelir Vergisi Mükellefi	104	51,7
Kurumlar Vergisi Mükellefi	12	6,0
Diğer Vergilerden Mükellefiyet	85	42,3
Toplam	201	100,0

Gelir Vergisi mükelleflerinin oranı %51,7 iken Kurumlar vergisi mükelleflerinin oranının %6 olduğu ve diğer mükellefiyete sahip olanların % 42,3 gibi bir orana sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Mükellefiyette Kaçınıcı Yılınız

Cevap	Miktar	Oran(%)
1	9	4,5
2-5	50	24,9
6-10	47	23,4
11-15	50	24,9
16-20	28	13,9
21-35	17	8,5
Toplam	201	100,0

Mükellefiyet sürelerinin yer aldığı yukarıdaki tabloya göre 1 yıldır mükellef olaların % 4,5 oranı, 2-5 yıl arasında mükellefiyeti olanların %24,9 oranı, 6-10 yıllık mükellefiyeti olanların %23,4 oranı, 11-15 yıllık mükellefiyeti olanların %24,9 oranı, 16-20 yıllık mükellefiyeti olanların %13,9 oranı, 21-35 yıllık mükellefiyeti olanların % 8,5 gibi bir oranı olduğu anlaşılmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve mali müşavirlerin bilgileri ise aşağıdaki tablolarla açıklanacaktır:

Tablo 7: Medeni Durum

Medeni Durum	Adet	Oran(%)
Evli	169	80,5
Bekâr	41	19,5
Toplam	210	100

Tablodan anlaşılacağı üzere %80,5 orana sahip olan meslek mensupları evlidir. % 19,5’lik kısım ise bekârdır.

Tablo 8:Cinsiyet

Cinsiyet	Miktar	Oran(%)
Bayan	33	15,7
Erkek	177	84,3
Toplam	210	100,0

Tabloda yer alan bilgilerde bayanların %15,7 ve erkeklerin % 84,3 orana sahip olduğu görülmektedir. Türkiye’de iş hayatının yapısından kaynaklı olarak erkek egemenliğinin fazla olduğu (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27594>: Erişim tarihi:30/06/2019).

Tablo 9: Eğitim düzeyi

Eğitim düzeyi	Miktar	Oran(%)
Lise	9	4,3
Lisans	193	91,9
Yüksek lisans üzeri	8	3,8
Toplam	210	100,0

Yukarıdaki tabloda meslek mensuplarının % 4,3’ü lise mezunu, % 91,9’u lisans mezunu, %3,8’i yüksek lisans ve üzeri mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 10: Yaş Aralığı

Yaş Aralığı	Miktar	Oran(%)
18-25	2	1,0
26-30	29	13,8
31-40	75	35,7
41-50	74	35,2
51-70	30	14,3
Toplam	210	100,0

Tabloda yaş aralığı ile ilgili bilgi verilmiştir. Meslek mensuplarının %1'i 18-25, %13,8'i 26-30, %35,7'si 31-40, %35,2'si 41-50, %14,3'ü 51-70 yaş aralığındadır.

Tablo 11: Unvan

Unvan	Miktar	Oran(%)
SMMM	206	98,1
YMM	4	1,9
Toplam	210	100,0

Yukarıdaki tabloda ankete katılanların %98,1'i SMMM, %1,9'u YMM olduğu görülmektedir.

Tablo 12: Meslekte Kaçınıcı Yılıınız

Meslekte Kaçınıcı Yılıınız	Miktar	Oran(%)
1	14	6,7
2-5	24	11,4
6-10	47	22,4
11-15	51	24,3
16-20	37	17,6
21 ve üzeri	37	17,6
Toplam	210	100,0

Yukarıdaki tabloda meslek mensuplarının % 6,7'si 1 yıldır, %11,4'ü 2 ila 5 yıl arası, %22,4'ü 6 ila 10 yıl arası, %24,3'ü 11 ila 15 yıl arası, %17,6'sı 16 ila 20 yıl arası, %17,6'sı 21 yıl ve daha fazla yıldır mesleği icra ettiği anlaşılmaktadır.



3.8.2. Mükellef Anketinin Frekans Dağılımı

Tablo 13: Mükellef Anketlerinin Frekans Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Vergi Dairesine işlem yapmak için giderim	80	39,8	95	47,3	2	1	22	10,9	2	1
Vergi dairesine işlem yapmak için sıklıkla giderim	46	22,9	70	34,8	3	1,5	76	37,8	6	3
Vergi dairesinde yılda bir kez işlem yaptırmak için giderim	47	23,4	86	42,8	5	2,5	51	25,4	12	6
Vergi dairesine bildirimler için (İşe başlama/bırakma, adres-iş değişikliği vb...) giderim	50	24,9	47	23,4	1	0,5	90	44,8	13	6,5
Vergi dairesine beyanname vermek için giderim	43	21,4	46	22,9	2	1	97	48,3	13	6,5
Vergi borcumu öğrenmek için vergi dairesine giderim	49	24,4	88	43,8	0	0	49	24,4	15	7,5
Vergi borcumu ödemek için vergi dairesine giderim	54	26,9	111	55,2	2	1	25	12,4	9	4,5
Vergi dairesinde yapılacak işlemlerle ilgili farklı servislere yönlendirilmekten rahatsız oluyorum	62	30,8	113	56,2	5	2,5	15	7,5	6	3
Vergi dairesinde sorularım ile ilgili yeterli bilgi alabiliyorum	51	25,4	81	40,3	7	3,5	54	26,9	8	4
Vergi dairesinin fiziksel şartlarının yeterli olduğunu düşünüyorum.	80	39,8	86	42,8	5	2,5	21	10,4	9	4,5
Vergi dairesi çalışanlarının yeterli sayıda olduğunu düşünüyorum	72	35,8	80	39,8	4	2	28	13,9	17	8,5
Vergi dairesi çalışanları ile sağlıklı iletişim kurulamadığını düşünüyorum	33	16,4	85	42,3	8	4	58	28,9	17	8,5
Vergi dairesi çalışanları ile sorun yaşıyorum	28	13,9	94	46,8	8	4	52	25,9	19	9,5
Vergi memurlarının mevzuat bilgisini yeterli görüyorum	31	15,4	74	36,8	13	6,5	75	37,3	8	4
Vergi dairesinde işlem yaptırırken zaman kaybı yaşıyorum	24	11,9	83	41,3	5	2,5	76	37,8	13	6,5
Vergi dairesindeki işlemlerimi normal şartlar altında bir gün içinde	43	21,4	97	48,3	4	2,0	44	21,9	6	3,0

bitiriyorum										
Vergi dairesindeki işlemlerim bir günden daha kısa sürede çok hızlı bir şekilde sonuçlanıyor.	35	17,4	60	29,9	21	10,4	75	37,3	10	5,0
Vergi dairesindeki işlemlerim mutlaka ertesi güne kalıyor	22	10,9	63	31,3	15	7,5	77	38,3	24	11,9
İşlemlerim bazen bir günde, bazen bir hafta bazen de bir ayda sonuçlanıyor	31	15,4	56	27,9	8	4,0	80	39,8	26	12,9
İşlemlerimin hiçbir zaman zamanında bittiğini düşünmüyorum	31	15,4	54	26,9	6	3,0	85	42,3	25	12,4
Vergi dairesinde çalışan sayısının yeterli olmadığını düşünüyorum	30	14,9	24	11,9	4	2,0	87	43,3	56	27,9
Vergi dairesindeki işlemler sırasında idarecilerin insiyatif aldığını düşünüyorum	25	12,4	24	11,9	11	5,5	107	53,2	34	16,9
Vergi ödemelerimi veznede yaparken çok fazla sıra oluyor	68	33,8	104	51,7	6	3,0	16	8,0	7	3,5
Veznede ödeme yaparken kredi kartı ile ödeme/ pos cihazının olmasını isterim	108	53,7	86	42,8	1	0,5	2	1,0	4	2,0
Vergi dairesinde ödeme yapmak için mükellefler son günü bekliyor	112	55,7	83	41,3	0	0	2	1,0	4	2,0
Veznede ödeme yaparken memurlar yavaş çalışıyor.	38	18,9	50	24,9	6	3,0	87	43,3	20	10,0
Vergi mevzuatının anlaşılabilir ve karmaşık olduğunu düşünüyorum	131	65,2	53	26,4	5	2,5	8	4,0	4	2,0
Vergi dairesinin elektronik hizmetlerden yararlanıyorum	50	24,9	97	48,3	4	2,0	44	21,9	6	3,0
Elektronik ortamda verilen hizmetlere güvenmiyorum	50	24,9	80	39,8	1	0,5	43	21,4	27	13,4
Yaşayabileceğim herhangi bir sorun açısından resmi belgelerin elimde olmasını istiyorum	92	45,8	87	43,3	1	0,5	16	8,0	5	2,5
Vergi dairesinin E-tebliğ işlemlerinde telefonuma mesaj gelmiyor	29	14,4	38	18,9	25	12,4	89	44,3	20	10,0
Vergi dairesinin E-tebliğ işlemlerinde E-posta adresime posta gelmiyor	29	14,4	33	16,4	27	13,4	90	44,8	22	10,9
Vergi ile ilgili E-tebliğ konusunda gelen tebliğ bilgisini muhasebeci takip ediyor	58	28,9	30	14,9	36	17,9	59	29,4	18	9,0

“Vergi Dairesine işlem yapmak için giderim” görüşüne verilen cevaplardan %87,1 Kesinlikle Katılıyorum ve Katılıyorum en yüksek orana sahiptir. Ankete katılan mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi dairesinde işlem yaptırmaktadır.

“Vergi dairesine işlem yapmak için sıklıkla giderim” görüşüne verilen cevaplardan % 57,7 orana sahip olan Kesinlikle Katılıyorum ve Katılıyorum cevaplarıdır. Mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi dairesinde işlem yapmaya gittiği anlaşılmaktadır.

“Vergi dairesinde yılda bir kez işlem yaptırmak için giderim” görüşüne verilen cevapların %66,2 orana sahip kısmı olumlu yönde olup mükelleflerin vergi dairesine yılda bir kez de olsa gittiği anlaşılmaktadır,

“Vergi dairesine bildirimler için (İşe başlama/bırakma, adres-iş değişikliği vb...) giderim” görüşüne verilen cevapların % 48,3 gibi bir oranda olumlu cevap verilmiş olsa da % 51,3 gibi yüksek oranla da olumsuz cevap veren mükellefler olup vergi dairesine ilgili işlemler için gitmedikleri anket sonuçlarından anlaşılmaktadır.

“Vergi dairesine beyanname vermek için giderim” görüşüne verilen cevapların % 44,3 gibi bir oranda olumlu cevap verilmiş olsa da % 54,8 gibi yüksek oranla da olumsuz cevap veren mükelleflerin beyanname vermek için vergi dairesine gitmedikleri anketlerde ifade edilmiştir.

“Vergi borcunu öğrenmek için vergi dairesine giderim” görüşüne verilen cevaplar % 68,2 oranla olumlu olup bu sonuca göre mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi dairesine vergi borcunu öğrenmeye giderek işlem yaptırmaktadır.

“Vergi borcunu ödemek için vergi dairesine giderim” görüşüne verilen cevaplar % 82,1 oranla olumlu olup bu sonuca göre mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi dairesine vergi borcunu ödemeye giderek işlem yaptırmaktadır.

“Vergi dairesinde yapılacak işlemle ilgili farklı servislere yönlendirilmekten rahatsız oluyorum” görüşüne verilen cevaplar % 87 gibi önemli bir oranla mükelleflerin farklı servislere yönlendirme yapılmasından rahatsız olduğunu göstermektedir.

“Vergi dairesinde sorularıyla ilgili yeterli bilgi alabiliyorum” görüşüne verilen cevaplar % 65,7 gibi bir oranla bilgi aldığını belirten mükelleflerden oluşurken %30,9 gibi bir oranda mükellef ise aksi yönde görüş bildirerek yeterli bilgi alamadıklarını ifade etmişlerdir.

“Vergi dairesinin fiziksel şartlarının yeterli olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar % 80,6 oran ile fiziksel şartların yeterli olduğunu göstermektedir.

“Vergi dairesi çalışanlarının yeterli sayıda olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar % 75,6 oranla çalışan sayısının yeterli olduğu yönündedir.

“Vergi dairesi çalışanları ile sağlıklı iletişim kuramadığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplarda % 58,7 oranla mükellefler vergi dairesi çalışanları ile sağlıklı iletişim kuramadığını düşünmektedir.

“Vergi dairesi çalışanları ile sorun yaşıyorum.” görüşüne verilen cevaplarda % 60,7 oranla mükellefler, vergi dairesi çalışanları ile sorun yaşadığını ifade etmektedir.

“Vergi memurlarının mevzuat bilgisini yeterli görüyorum” görüşüne verilen cevaplarda % 52,2 oranla mükellefler memurların mevzuat bilgisini yeterli görürken %41,3 oranla yeterli görmemektedir.

“Vergi dairesinde işlem yaptırırken zaman kaybı yaşıyorum” görüşüne verilen cevaplar 24 kişi (% 11,9) Kesinlikle Katılıyorum, 83 kişi (% 41,9) Katılıyorum, 5 kişi (% 2,5) Fikrim Yok, 76 kişi (% 37,8) Katılmıyorum, 13 kişi (% 6,5) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler en çok şikâyet ettiği konulardan birinin zaman kaybı olduğu anket sonuçlarında görülmektedir.

“Vergi dairesindeki işlemlerimi normal şartlar altında bir gün içinde bitiriyorum” görüşüne verilen cevaplar 43 kişi (% 21,4) Kesinlikle Katılıyorum, 97 kişi (% 48,3) Katılıyorum, 4 kişi (% 2) Fikrim Yok, 44 kişi (% 21,9) Katılmıyorum, 6 kişi (% 3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin zaman kaybı konusunda şikâyetçi olmasına rağmen büyük çoğunluğunun aynı gün içerisinde işlemlerini bitirdiği anket sonuçlarından anlaşılmaktadır.

“Vergi dairesindeki işlemlerim bir günden daha kısa sürede çok hızlı bir şekilde sonuçlanıyor.” görüşüne verilen cevaplar 35 kişi (% 17,4) Kesinlikle Katılıyorum, 60 kişi (% 29,9) Katılıyorum, 21 kişi (% 10,4) Fikrim Yok, 75 kişi (% 37,3) Katılmıyorum, 10 kişi (% 5) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler işlemlerin hızlı bir şekilde sonuçlanması sorusuna verilen cevaplarda ikiye bölünmüş bir tablo ortaya koymaktadır. Çünkü %47,3 orana sahip kısım olumlu görüşe sahipken % 42,3 orana sahip kısım bu görüşe olumsuz yaklaşmaktadır.

“Vergi dairesindeki işlemlerim mutlaka ertesi güne kalıyor.” görüşüne verilen cevaplar 22 kişi (% 10,9) Kesinlikle Katılıyorum, 63 kişi (% 31,3) Katılıyorum, 15 kişi (% 7,5) Fikrim Yok, 77 kişi (% 38,3) Katılmıyorum, 24 kişi (% 11,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Bu önermeye verilen cevaplarda da mükellefler ikiye bölünmektedir. Mükelleflerin % 42,2’ si işlemlerin ertesi güne kaldığını, % 50,2’ si ise ertesi güne işlem kalmadığını ifade etmektedir.

“İşlemlerim bazen bir günde, bazen bir hafta bazen de bir ayda sonuçlanıyor.” görüşüne verilen cevaplar 31 kişi (% 15,4) Kesinlikle Katılıyorum, 56 kişi (% 27,9) Katılıyorum, 8 kişi (% 4) Fikrim Yok, 80 kişi (% 39,8) Katılmıyorum, 26 kişi (% 12,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Yukarıdaki son iki anket sorusunda olduğu gibi burada da mükellefler ikiye bölünmektedir. Bu durum vergi dairesindeki işlem çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. Bazı işlemler kısa sürede sonuçlanabildiği gibi bazı işlemler bir günden daha uzun zaman alabilmektedir.

“İşlemlerimin hiçbir zaman zamanında bittiğini düşünmüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 31 kişi (% 15,4) Kesinlikle Katılıyorum, 54 kişi (% 26,9) Katılıyorum, 6 kişi (% 3) Fikrim Yok, 85 kişi (% 42,3) Katılmıyorum, 25 kişi (% 12,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Zaman kaybından şikayetçi olan mükellefler bu konuda olumlu görüş bildirirken aksini düşünen mükelleflerin olumsuz görüş beyan ettikleri görülmektedir.

“Vergi dairesinde çalışan sayısının yeterli olmadığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 30 kişi (% 14,9) Kesinlikle Katılıyorum, 24 kişi (% 11,9) Katılıyorum, 4 kişi (% 2) Fikrim Yok, 87 kişi (% 43,3) Katılmıyorum, 56 kişi (% 27,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler bu sorunun yanıtına büyük çoğunlukla olumsuz yanıt vererek vergi dairesi çalışanların sayısının yeterli olduğunu ifade etmişlerdir.

“Vergi dairesindeki işlemler sırasında idarecilerin inisiyatif aldığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 25 kişi (% 12,4) Kesinlikle Katılıyorum, 24 kişi (% 11,9) Katılıyorum, 11 kişi (% 5,5) Fikrim Yok, 107 kişi (% 53,2) Katılmıyorum, 34 kişi (% 16,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler vergi dairesindeki idarecilerin inisiyatif almadığını düşünmektedir.

“Vergi ödemelerimi veznede yaparken çok fazla sıra oluyor.” görüşüne verilen cevaplar 68 kişi (% 33,8) Kesinlikle Katılıyorum, 104 kişi (% 51,7) Katılıyorum, 6 kişi (% 3) Fikrim Yok, 16 kişi (% 8) Katılmıyorum, 7 kişi (% 3,5) Kesinlikle Katılmıyorum

şeklindedir. Mükellefler vergi dairesinde ödeme yapmayı tercih ettikleri için ödeme esnasında veznelerde sıra olabilmektedir. Bu nedenle de mükellefler sıra oluşmasından rahatsız olmaktadır. Aslında sıra oluşmasına yine mükellefin kendisi sebep olmaktadır. Çünkü vergi ödemeleri elektronik ortamda yapılabilme imkânı vardır.

“Veznede ödeme yaparken kredi kartı ile ödeme/ pos cihazının olmasını isterim.” görüşüne verilen cevaplar 108 kişi (% 53,7) Kesinlikle Katılıyorum, 86 kişi (% 42,8) Katılıyorum, 1 kişi (% 0,5) Fikrim Yok, 2 kişi (% 1) Katılmıyorum, 4 kişi (% 2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vevnede ödeme yaparken kredi kartı ödeme seçeneğinin de olmasını beklemektedir.

“Vergi dairesinde ödeme yapmak için mükellefler son günü bekliyor.” görüşüne verilen cevaplar 112 kişi (% 55,7) Kesinlikle Katılıyorum, 83 kişi (% 41,3) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Katılmıyorum, 4 kişi (% 2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Bu soruya cevap veren mükelleflerin kendisi son gün konusundaki hatayı yaparak sıra oluşumuna ve zaman kaybına zemin hazırlamaktadır.

“Veznede ödeme yaparken memurlar yavaş çalışıyor. ” görüşüne verilen cevaplar 38 kişi (% 18,9) Kesinlikle Katılıyorum, 50 kişi (% 24,9) Katılıyorum, 6 kişi (% 3) Fikrim Yok, 87 kişi (% 43,3) Katılmıyorum, 20 kişi (% 10) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Bu soru bir önceki soru ve zaman kaybı ile ilgili diğer sorularla doğrudan ilgilidir. Çünkü memurların yavaş çalışması iş yoğunluğu sebebiyle ortaya çıkmaktadır. İş yoğunluğu ise mükelleflerin vergi ödemesi gibi birçok işlemi son güne bırakma alışkanlığı nedeniyle oluşmaktadır.

“Vergi mevzuatının anlaşılmaz ve karmaşık olduğunu düşünüyorum. ” görüşüne verilen cevaplar 131 kişi (% 65,2) Kesinlikle Katılıyorum, 53 kişi (% 26,4) Katılıyorum, 8 kişi (% 4) Fikrim Yok, 8 kişi (% 4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin neredeyse tamamına yakını bu konuda hemfikirdir. Çünkü vergi mevzuatının karmaşıklığı sebebiyle kanunların anlaşılması için tebliğler, iç genelgeler ve özelgeler çıkarılmaktadır.

“Vergi dairesinin elektronik hizmetlerden yararlanıyorum” görüşüne verilen cevaplar 50 kişi (% 24,9) Kesinlikle Katılıyorum, 97 kişi (% 48,3) Katılıyorum, 4 kişi (% 2) Fikrim Yok, 44 kişi (% 21,9) Katılmıyorum, 6 kişi (% 3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin büyük çoğunluğunun elektronik hizmetlerden faydalandığı anlaşılmaktadır.

“Elektronik ortamda verilen hizmetlere güvenmiyorum” görüşüne verilen cevaplar 50 kişi (% 24,9) Kesinlikle Katılıyorum, 80 kişi (% 39,8) Katılıyorum, 1 kişi (% 0,5) Fikrim Yok, 43 kişi (% 21,4) Katılmıyorum, 27 kişi (% 13,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler elektronik hizmetleri kullansalar bile güven konusunda sorun yaşamaktadır.

“Yaşayabileceğim herhangi bir sorun açısından resmi belgelerin elimde olmasını istiyorum” görüşüne verilen cevaplar 92 kişi (% 45,8) Kesinlikle Katılıyorum, 87 kişi (% 43,3) Katılıyorum, 1 kişi (% 0,5) Fikrim Yok, 16 kişi (% 8) Katılmıyorum, 5 kişi (% 2,5) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Güven konusunda sorun yaşayan mükellefler bu sebeple resmi belgenin elinde olmasını daha güvenli bulmaktadır.

“Vergi dairesinin E-tebliğ işlemlerinde telefonuma mesaj gelmiyor” görüşüne verilen cevaplar 29 kişi (% 14,4) Kesinlikle Katılıyorum, 38 kişi (% 18,9) Katılıyorum, 25 kişi (% 12,4) Fikrim Yok, 89 kişi (% 44,3) Katılmıyorum, 20 kişi (% 10) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu telefonuna mesaj geldiğini beyan etse de % 30’ dan fazla bir kısım ise mesaj gelmediğini ifade etmiştir. Bu konu önemli sorunlardan biridir. Çünkü e-tebliğin en önemli noktası mesajın ulaşmasıdır. Ancak mükelleflerin çoğunluğu muhasebecisinin telefonunu kullandığı için kısa mesaj meslek mensubuna gitmektedir. Bu nedenle de mükellefler e-tebliğ konusunda bilgisiz kalmakta ve sorun yaşamaktadır.

“Vergi dairesinin E-tebliğ işlemlerinde E-posta adresime posta gelmiyor” görüşüne verilen cevaplar 29 kişi (% 14,4) Kesinlikle Katılıyorum, 33 kişi (% 16,4) Katılıyorum, 27 kişi (% 13,4) Fikrim Yok, 90 kişi (% 44,8) Katılmıyorum, 22 kişi (% 10,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Telefon konusunda yaşanan sorunun aynısı e-posta konusunda da yaşanmaktadır. Meslek mensubunun elektronik posta adresinin kullanılmasına rıza gösteren mükellefler bu nedenle sorun yaşamaktadır.

“Vergi ile ilgili E-tebliğ konusunda gelen tebliğ bilgisini muhasebeci takip ediyor” görüşüne verilen cevaplar 58 kişi (% 28,9) Kesinlikle Katılıyorum, 30 kişi (% 14,9) Katılıyorum, 36 kişi (% 17,9) Fikrim Yok, 59 kişi (% 29,4) Katılmıyorum, 18 kişi (% 9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir.

3.8.3.Meslek Mensupları Anketinin Frekans Dağılımı

Tablo 14: Meslek Mensupları Anketinin Frekans Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Mükelleflerle ücret tahsilâtı sorunu yaşıyorum	87	41,4	108	51,4	2	1,0	5	2,4	8	3,8
Mükelleflerin mevzuat bilgisinin eksik olduğunu düşünüyorum	87	41,4	109	51,9	2	1,0	5	2,4	7	3,3
Mükelleflerin meslek mensuplarına vergi memuru gibi davranmasından rahatsız oluyorum	87	41,4	109	51,9	2	1,0	5	2,4	7	3,3
Mükellefle iletişim sorunu yaşıyorum	86	41,0	109	51,9	2	1,0	5	2,4	8	3,8
Mükelleflerin muhasebe ile ilgili işleri önemsemediğini düşünüyorum	87	41,4	109	51,9	2	1,0	6	2,9	6	2,9
Mükellefin meslek mensuplarına ödediği ücretin, ödemeleri arasında en son sırada yer aldığını düşünüyorum	87	41,4	109	51,9	3	1,4	5	2,4	6	2,9
Mükellefler muhasebeye verilen ücretin fazla veya gereksiz bulmaktadır	87	41,4	110	52,4	2	1,0	5	2,4	6	2,9
Mükelleflerin muhasebeci ve mali müşavirlerle sağlıklı iletişiminin olmadığını düşünüyorum	88	41,9	109	51,9	2	1,0	6	2,9	5	2,4
Meslek mensupları arasında haksız rekabet olduğunu düşünüyorum	87	41,4	109	51,9	2	1,0	6	2,9	6	2,9
Meslek mensuplarının ucuza defter tutmasından rahatsız oluyorum	86	41,0	111	52,9	2	1,0	6	2,9	5	2,4
Meslektaşların birbirinden defter kaçırmasının etik olmamaktadır	87	41,4	110	52,4	4	1,9	5	2,4	4	1,9
Meslek mensuplarının bir diğer meslek mensubunun eksikliklerini mükelleflerle paylaşarak olumsuz imaj oluşturulmasından rahatsızlık duyuyorum.	87	41,4	109	51,9	3	1,4	5	2,4	6	2,9
Meslektaş sayısının artmasının haksız rekabete etkisinin fazla olduğunu düşünüyorum	86	41,0	109	51,9	2	1,0	6	2,9	7	3,3
Mesleğin kayıt ve belge düzeni haricinde başkaca fonksiyonlarının da olduğunu düşünüyorum	85	40,5	112	53,3	2	1,0	5	2,4	6	2,9
Mesleğin finansal tabloların sağlıklı olması için danışmanlık hizmeti vermesi mesleğin prestijini göstermektedir.	86	41,0	113	53,8	2	1,0	5	2,4	4	1,9

Mesleğin bir başka görevi olan finansal tablolar vasıtasıyla 3. kişilerle bilgi paylaşımı mesleğin önem derecesini artırmaktadır.	85	40,5	114	54,3	2	1,0	5	2,4	4	1,9
Mükelleflerin ticari başarısının korunması için ekonomik danışmanlık hizmeti vermek mesleğin önemli görevlerinden biridir.	85	40,5	113	53,8	3	1,4	5	2,4	4	1,9
Mükelleflere yatırım danışmanlığını yapmak mesleğin sadece muhasebe ile ilgili işleri yapmak olmadığını göstermektedir.	86	41,0	112	53,3	2	1,0	6	2,9	4	1,9
Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine kendim giderim.	52	24,8	123	58,6	2	1,0	18	8,6	15	7,1
Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine stajyerim gider.	49	23,3	115	54,8	2	1,0	18	8,6	26	12,4
Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine birlikte çalıştığım muhasebeci arkadaşım gider.	23	11,0	67	31,9	2	1,0	42	20,0	76	36,2
Vergi dairesinde memurların tutum ve davranışlarından memnunum.	46	21,9	103	49,0	3	1,4	26	12,4	32	15,2
Vergi memurlarının mevzuat bilgisinin zayıf olduğunu düşünüyorum.	62	29,5	109	51,9	2	1,0	23	11,0	14	6,7
Vergi memurlarının verimli çalıştığını düşünüyorum.	29	13,8	86	41,0	2	1,0	45	21,4	48	22,9
Vergi memurları ile iletişim konusunda sorun yaşamıyorum	40	19,0	89	42,4	2	1,0	42	20,0	37	17,6
Vergi idaresinin özelge taleplerini hızlı bir şekilde cevaplandırmadığını düşünüyorum	112	53,3	82	39,0	2	1,0	7	3,3	7	3,3
Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerekmektedir.	111	52,9	87	41,4	3	1,4	5	2,4	4	1,9
İdarenin vergi mevzuatı yorumlarının meslek mensubu ile mükellefi karşı karşıya getirmemesi gerekir	110	52,4	87	41,4	3	1,4	6	2,9	4	1,9
Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge konusunda daha fazla bilgi paylaşımı yapılması gerekir	112	53,3	85	40,5	2	1,0	6	2,9	5	2,4
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın elektronik hizmetlerinden memnunum.	85	40,5	19	9,0	0	0	12	5,7	94	44,8
Elektronik ortamda bilgi paylaşımının az olmasından dolayı sorun yaşıyorum	27	12,9	142	67,6	15	7,1	15	7,1	11	5,2

E-haciz uygulamasının mükellefi ticari olarak zor duruma sokmasından ötürü sorun yaşıyor	24	11,4	77	36,7	63	30,0	33	15,7	13	6,2
Mükelleflerin e-tebliğ konusunda bilgisiz bırakılmasından dolayı mükellef ve meslek mensupları karşı karşıya kalmaktadır	82	39,0	100	47,6	9	4,3	10	4,8	9	4,3
Sistemsal arızalar oluştuğunda muhasebe işlemlerinin yavaşlaması mükelleflerle sorun yaşanmasına sebep olmaktadır	91	43,3	89	42,4	11	5,2	10	4,8	9	4,3

“Mükelleflerle ücret tahsilâtı sorunu yaşıyorum” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 108 kişi (% 51,4) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 8 kişi (% 3,8) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Tabloda yer alan sonuçlara göre ücret tahsilâtı sorunu meslek mensuplarının en önemli sorunlarından biridir.

“Mükelleflerin mevzuat bilgisinin eksik olduğunu düşünüyorum” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 7 kişi (% 3,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının mükelleflerin mevzuat bilgisinin eksik olduğu konusunda hem fikir olduğu anlaşılmaktadır

“Mükelleflerin meslek mensuplarına vergi memuru gibi davranmasından rahatsız oluyorum.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 7 kişi (% 3,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları, mükelleflerin vergi ile ilgili bütün işleri ile ilgilendiği için vergi memuru gibi davranılmasından rahatsız olmaktadır. Anket sonuçları da bu görüşü desteklemektedir.

“Mükellefle iletişim sorunu yaşıyorum.” görüşüne verilen cevaplar 86 kişi (% 41) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 8 kişi (% 3,8) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının mükelleflerle iletişim konusunda sorun yaşadığı anket sonuçlarında görülmektedir.

“Mükelleflerin muhasebe ile ilgili işleri önemsemediğini düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9)

Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükelleflerin muhasebe konusunu önemsemediği görüşünde meslek mensupları hem fikir olmaktadır. Anket sonuçlarında bu konu açıkça görülmektedir.

“Mükellefin meslek mensuplarına ödediği ücretin, ödemeleri arasında en son sırada yer aldığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Ücret tahsilatı konusunda sorun yaşayan meslek mensupları mükellefleri ödeme yaparken kendilerine verilen ücreti son sıraya koymasından rahatsız olmaktadır. Bu nedenle de anket sorusuna verilen cevaplarda görüş birliği olduğu anlaşılmaktadır.

“Mükellefler muhasebeye verilen ücretin fazla veya gereksiz bulmaktadır.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 110 kişi (% 52,4) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Yukarıdaki anket sorusu mükelleflerin muhasebeye önem vermediğinin bir başka ispatı olmaktadır. Muhasebe ücretinin mükellefler tarafından gereksiz görüldüğü görüşü meslek mensuplarınca kabul görmektedir. Anket sonuçları ile bu konuyu destekler niteliktedir.

“Mükelleflerin muhasebeci ve mali müşavirlerle sağlıklı iletişiminin olmadığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 88 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 5 kişi (% 2,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Anket sonuçlarına göre mükelleflerle meslek mensuplarının arasında sağlıklı iletişim olmadığı anlaşılmaktadır.

“Meslek mensupları arasında haksız rekabet olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları arasında haksız rekabetin varlığı meslek mensuplarınca kabul görmektedir.

“Meslek mensuplarının ucuza defter tutmasından rahatsız oluyorum.” görüşüne verilen cevaplar 86 kişi (% 41) Kesinlikle Katılıyorum, 111 kişi (% 52,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 5 kişi (% 2,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Haksız rekabetin varlığına bir delil olan yukarıda yer alan

sorunun anket sonuçlarına göre meslek mensupları ucuza defter tutulmasından rahatsız olmaktadır.

“Meslektaşların birbirinden defter kaçırmamasının etik olmamaktadır.” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 110 kişi (% 52,4) Katılıyorum, 4 kişi (% 1,9) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları kendi meslektaşlarının birbirinden defter kaçırmamasının etik olmadığı görüşünü savunmaktadır.

“Meslek mensuplarının bir diğer meslek mensubunun eksikliklerini mükelleflerle paylaşarak olumsuz imaj oluşturulmasından rahatsızlık duyuyorum..” görüşüne verilen cevaplar 87 kişi (% 41,4) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Kendi meslektaşlarının bir başka meslek mensubunu olumsuz imaj yaratarak kötülemesi meslek mensupları arasında rahatsızlık yaratmaktadır.

“Meslektaş sayısının artmasının haksız rekabete etkisinin fazla olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 86 kişi (% 41) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 7 kişi (% 3,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellef sayısının artması haksız rekabetin varlığına deili oluşturmaktadır. Anket sonuçları bu görüşü destekleyicidir.

“Mesleğin kayıt ve belge düzeni haricinde başkaca fonksiyonlarının da olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 85 kişi (% 40,5) Kesinlikle Katılıyorum, 112 kişi (% 53,3) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 6 kişi (% 2,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları mesleğin muhasebe dışında başka fonksiyonlarının da olduğu görüşünü anket sonuçlarında da ifade etmişlerdir.

“Mesleğin finansal tabloların sağlıklı olması için danışmanlık hizmeti vermesi mesleğin prestijini göstermektedir.” görüşüne verilen cevaplar 86 kişi (% 41) Kesinlikle Katılıyorum, 113 kişi (% 53,8) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının danışmanlık hizmeti vermesinin prestij için önemli olduğu görüşünü anketlere verilen cevaplarda da desteklenmektedir.

“Mesleğin bir başka görevi olan finansal tablolar vasıtasıyla 3. kişilerle bilgi paylaşımı mesleğin önem derecesini artırmaktadır.” görüşüne verilen cevaplar 85 kişi (% 40,5) Kesinlikle Katılıyorum, 114 kişi (% 54,3) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu 3. kişilerle bilgi paylaşımının mesleğin önem derecesini artırdığını düşünmektedir.

“Mükelleflerin ticari başarısının korunması için ekonomik danışmanlık hizmeti vermek mesleğin önemli görevlerinden biridir.” görüşüne verilen cevaplar 85 kişi (% 40,5) Kesinlikle Katılıyorum, 113 kişi (% 53,8) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları mükelleflerin ticari başarısının korunması konusunda da ortak görüş bildirmektedir. Mesleğin önemli görevlerinden birinin mükelleflerin ticari başarısının korunması olduğunu düşünmektedir.

“Mükelleflere yatırım danışmanlığını yapmak mesleğin sadece muhasebe ile ilgili işleri yapmak olmadığını göstermektedir.” görüşüne verilen cevaplar 86 kişi (% 41) Kesinlikle Katılıyorum, 112 kişi (% 53,3) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mesleğin başka bir fonksiyonunun olduğu görüşü yukarıdaki sorunun sonuçları ile desteklenmektedir.

“Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine kendim giderim.” görüşüne verilen cevaplar 52 kişi (% 24,8) Kesinlikle Katılıyorum, 123 kişi (% 58,6) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 18 kişi (% 8,6) Katılmıyorum, 15 kişi (% 7,1) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Vergi dairesindeki işlemler için meslek mensuplarının büyük çoğunluğu kendisinin gittiğini ifade etmiştir.

“Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine stajyerim gider.” görüşüne verilen cevaplar 49 kişi (% 23,3) Kesinlikle Katılıyorum, 115 kişi (% 54,8) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 18 kişi (% 8,6) Katılmıyorum, 26 kişi (% 12,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Vergi dairesindeki işlemler için stajyerin gittiğini ifade eden görüş de önemli ölçüde desteklenmektedir.

“Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine birlikte çalıştığım muhasebeci arkadaşım gider.” görüşüne verilen cevaplar 23 kişi (% 11) Kesinlikle Katılıyorum, 67 kişi (% 31,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 42 kişi

(% 20) Katılmıyorum, 76 kişi (% 36,2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Ortak çalışan meslek mensupları vergi dairesindeki işlemlerde birbirinin yerine gittiği yukarıdaki sonuçlardan anlaşılmaktadır.

“Vergi dairesinde memurların tutum ve davranışlarından memnunum.” görüşüne verilen cevaplar 46 kişi (% 21,9) Kesinlikle Katılıyorum, 103 kişi (% 49) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 26 kişi (% 12,4) Katılmıyorum, 32 kişi (% 15,2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu vergi dairesindeki memurların tutum ve davranışlarından memnun olmakla birlikte memnun olmayan %27,6’lık bir kısım da mevcuttur.

“Vergi memurlarının mevzuat bilgisinin zayıf olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 62 kişi (% 29,5) Kesinlikle Katılıyorum, 109 kişi (% 51,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 23 kişi (% 11) Katılmıyorum, 14 kişi (% 6,7) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Vergi memurlarının mevzuat bilgisinin zayıf olduğu görüşü meslek mensupları arasında kabul görmektedir.

“Vergi memurlarının verimli çalıştığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 29 kişi (% 13,8) Kesinlikle Katılıyorum, 86 kişi (% 41,9) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 45 kişi (% 21,4) Katılmıyorum, 48 kişi (% 22,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Büyük çoğunluk memurların verimli çalıştığını düşünse de % 45,3 orana sahip kesim verimli çalışılmadığını düşünmektedir.

“Vergi memurları ile iletişim konusunda sorun yaşamıyorum.” görüşüne verilen cevaplar 40 kişi (% 19) Kesinlikle Katılıyorum, 89 kişi (% 42,4) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 42 kişi (% 20) Katılmıyorum, 37 kişi (% 17,6) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu memurlarla iletişim kurma konusunda sorun yaşamadığını ifade etmektedir.

“Vergi idaresinin özelge taleplerini hızlı bir şekilde cevaplandırmadığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar 112 kişi (% 53,3) Kesinlikle Katılıyorum, 82 kişi (% 39) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 7 kişi (% 3,3) Katılmıyorum, 7 kişi (% 3,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Özelge taleplerinin yavaş sonuçlandığı görüşü meslek mensuplarının en yaygın sorunlarından biri olması sebebiyle anket sonuçları da bu durumu desteklemektedir.

“Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerekmektedir.” görüşüne verilen cevaplar 111 kişi (% 52,9) Kesinlikle Katılıyorum, 87 kişi (% 41,4) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 5 kişi (% 2,4) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensuplarının %94,3’ü vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerektiği görüşüne olumlu fikir beyan etmektedir.

“İdarenin vergi mevzuatı yorumlarının meslek mensubu ile mükellefi karşı karşıya getirmemesi gerekir.” görüşüne verilen cevaplar 110 kişi (% 52,4) Kesinlikle Katılıyorum, 87 kişi (% 41,4) Katılıyorum, 3 kişi (% 1,4) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 4 kişi (% 1,9) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları idarenin (vergi dairesinin) yorumları sebebiyle mükellefle karşı karşıya geldiğini ve bunun olmaması gerektiği görüşünü desteklemektedir.

“Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusunda daha fazla bilgi paylaşımı yapılması gerekir.” görüşüne verilen cevaplar 112 kişi (% 53,3) Kesinlikle Katılıyorum, 85 kişi (% 40,5) Katılıyorum, 2 kişi (% 1) Fikrim Yok, 6 kişi (% 2,9) Katılmıyorum, 5 kişi (% 2,4) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Bilgi paylaşımının artırılması gerektiği konulardan biri olan yukarıdaki anket sorusuna meslek mensupları olumlu yaklaşmaktadır.

“Gelir İdaresi Başkanlığı’nın elektronik hizmetlerinden memnunum.” görüşüne verilen cevaplar 85 kişi (% 40,5) Kesinlikle Katılıyorum, 19 kişi (% 9) Katılıyorum, 12 kişi (% 5,7) Katılmıyorum, 94 kişi (% 44,8) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Meslek mensupları elektronik hizmetlerden memnuniyet konusunda olumlu ve olumsuz anlamda ikiye bölünmüştür.

“Elektronik ortamda bilgi paylaşımının az olmasından dolayı sorun yaşıyorum.” görüşüne verilen cevaplar 27 kişi (% 12,9) Kesinlikle Katılıyorum, 142 kişi (% 67,6) Katılıyorum, 15 kişi (% 7,1) Fikrim Yok, 15 kişi (% 7,1) Katılmıyorum, 11 kişi (% 5,2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Elektronik ortamda da bilgi paylaşımının artırılması gerektiği görüşü meslek mensuplarınca desteklenmektedir.

“E-haciz uygulamasının mükellefi ticari olarak zor duruma sokmasından ötürü sorun yaşanıyor.” görüşüne verilen cevaplar 24 kişi (% 11,4) Kesinlikle Katılıyorum, 77 kişi (% 36,7) Katılıyorum, 63 kişi (% 30) Fikrim Yok, 33 kişi (% 15,7) Katılmıyorum, 13 kişi (% 6,2) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. E-haciz uygulaması sebebiyle mükelleflerin zor duruma düştüğü görüşünü meslek mensupları da savunmaktadır.

“Mükelleflerin e-tebliğ konusunda bilgisiz bırakılmasından dolayı mükellef ve meslek mensupları karşı karşıya kalmaktadır.” görüşüne verilen cevaplar 82 kişi (% 39) Kesinlikle Katılıyorum, 100 kişi (% 47,6) Katılıyorum, 9 kişi (% 4,3) Fikrim Yok, 10 kişi (% 4,8) Katılmıyorum, 9 kişi (% 4,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. E-tebliğ konusunda sorun yaşayan mükellef meslek mensubu ile doğrudan muhatap olduğu için meslek mensupları bu durumdan şikâyetçi olmaktadır.

“Sistemsel arızalar oluştuğunda muhasebe işlemlerinin yavaşlaması mükelleflerle sorun yaşanmasına sebep olmaktadır.” görüşüne verilen cevaplar 91 kişi (% 43,3) Kesinlikle Katılıyorum, 89 kişi (% 42,4) Katılıyorum, 11 kişi (% 5,2) Fikrim Yok, 10 kişi (% 4,8) Katılmıyorum, 9 kişi (% 4,3) Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir. Mükellefler ile meslek mensupları sistemsel arızalar sebebiyle sorun oluştuğu görüşünü % 85,9 ile olumlu anlamda desteklemektedir.

3.8.4. Mükelleflerin Faktör Analizi

Faktör analizi birden fazla değişken içeren özellikle anket çalışmalarının değişken sayısının azaltılmasını sağlayan istatistikî bir analiz türüdür (Büyüköztürk, 2002, s.117). Bu çalışmada hem mükellefler için hem de meslek mensupları için uygulanan anketlerin faktör analizleri yapılmıştır.

Mükelleflerin faktör analizi aşağıdaki tablolar yardımıyla açıklanmıştır.

Tablo 15: Mükelleflerin Faktör Analizi

Toplam Açıklanan Varyans						
Faktörler	Özdeğerler			Kare Yüklerin Toplam Çıktıları		
	Toplam	Varyanslar %	Kümülatif %	Toplam	% Varyans	Kümülatif %
İşlem	5,824	19,412	19,412	5,824	19,412	19,412
İşlem Süresi	4,648	15,493	34,905	4,648	15,493	34,905
Mükellef Şikayeti	2,824	9,412	44,317	2,824	9,412	44,317
Mükellef Görüşü	1,911	6,369	50,686	1,911	6,369	50,686
Vergi Dairesi Yeterliliği	1,438	4,793	55,479	1,438	4,793	55,479
Memurların Yeterliliği	1,414	4,713	60,191	1,414	4,713	60,191
Vergi Dairesi Çalışanları	1,185	3,948	64,140	1,185	3,948	64,140
Elektronik Hizmet Kullanımı	1,131	3,769	67,908	1,131	3,769	67,908
Güven	1,032	3,440	71,348	1,032	3,440	71,348

Yukarıdaki tabloda öz değerleri birin üstünde çıkan faktörler dokuz başlıkta toplanmıştır. Bu dokuz grup anket soruları aşağıdaki tabloda aldığı en yüksek değerlere göre faktörlere ayrılmıştır. Aldığı değer faktörün açıklanabilirliğini göstermektedir. Yukarıdaki tabloda yer alan faktörler % 71 oranında varyans ile örnekleme açıklayabilmektedir. En yüksek değerleri alan soruların faktörlere göre gruplandırılması yapılmıştır. Buna göre oluşan faktörler İşlem (Vergi Dairesinde İşlem Yapma), İşlem Süresi, Mükellefin Şikayeti, Mükellef Görüşü, Vergi Dairesinin Yeterliliği, Memurların Yeterliliği, Vergi Dairesi Çalışanları, Elektronik Hizmet Kullanımı, Güven faktörleridir. Bu faktörlerin vergilendirme süreci içerisindeki etkisi incelenmiştir.

3.8.5. Mükelleflerin Anket Verilerinin Analizi

Tablo 16: Cinsiyete Göre Faktör Ortalaması

Cinsiyete Göre Faktör Ortalaması					
Faktörler	CİNSİYET	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ort.
İşlem	BAYAN	48	2,2422	,82045	,11842
	ERKEK	153	2,4690	,86249	,06973
İşlem Süresi	BAYAN	48	3,1823	,92934	,13414
	ERKEK	153	2,9788	1,21360	,09811
Mükellef Şikayeti	BAYAN	48	3,0208	,82325	,11883
	ERKEK	153	3,0359	1,06739	,08629
Mükellef Görüşü	BAYAN	48	1,6875	,73548	,10616
	ERKEK	153	1,6710	,60455	,04887
Vergi Dairesi Yeterliliği	BAYAN	48	2,2083	1,22836	,17730
	ERKEK	153	2,0425	1,03388	,08358
Memurların Yeterliliği	BAYAN	48	2,4688	1,12707	,16268
	ERKEK	153	2,6503	1,04831	,08475
Vergi Dairesi Çalışanları	BAYAN	48	2,7708	1,24609	,17986
	ERKEK	153	2,6830	1,13229	,09154
Elektronik Hizmet Kullanımı	BAYAN	48	2,3750	1,28204	,18505
	ERKEK	153	2,2745	1,11353	,09002
Güven	BAYAN	48	2,4583	,85504	,12341
	ERKEK	153	2,6754	,82091	,06637

Yukarıdaki tabloda cinsiyete göre faktör ortalamaları yer almaktadır. Cinsiyet değişkenine göre faktörlerin farklılık gösterip göstermediği test edilmiştir. Buna göre:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \sigma_1^2 = \sigma_2^2 \\ H_1: \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2 \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{sig.} < 0,05 \text{ ise } H_0 \text{ red, } H_0 \text{ red olursa } H_0: M_1 = M_2 \text{ sig.} < 0,05 \text{ } H_0 \text{ red} \\ H_1: M_1 \neq M_2 \end{array}$$

Tablo 17: Bağımsız Örnekler Testi (Cinsiyet Değişkeni ve Faktörler)

Bağımsız Örnekler Testi (Cinsiyet Değişkeni ve Faktörler)						
FAKTÖRLER		Levene's Testi Varyansların Eşitliği için		Ortalama Değerlerin Eşitliği için t-testi		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
İşlem	Varyansların eşit olduğu varsayımı	,124	,725	-1,607	199	,110
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-1,650	82,184	,103
İşlem Süresi	Varyansların eşit olduğu varsayımı	18,773	,000*	1,067	199	,287
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			1,225	101,738	,224
Mükellef Şikayeti	Varyansların eşit olduğu varsayımı	5,932	,016	-,090	199	,928
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-,103	100,964	,918
Mükellef Görüşü	Varyansların eşit olduğu varsayımı	,531	,467	,156	199	,876
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			,141	68,091	,888
Vergi Dairesi Yeterliliği	Varyansların eşit olduğu varsayımı	5,344	,022	,926	199	,356
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			,846	69,157	,400
Memurların Yeterliliği	Varyansların eşit olduğu varsayımı	,256	,613	-1,028	199	,305
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-,990	74,283	,325
Vergi Dairesi Çalışanları	Varyansların eşit olduğu varsayımı	1,431	,233	,458	199	,648
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			,435	72,989	,665
Elektronik Hizmet Kullanımı	Varyansların eşit olduğu varsayımı	3,913	,049	,526	199	,600
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			,488	70,656	,627
Güven	Varyansların eşit olduğu varsayımı	,510	,476*	-1,582	199	,115
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-1,549	76,145	,126

Yukarıdaki tabloda yıldız ile işaretlenen faktörlerin varyansların eşitliği H0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durumda Faktörlerin ortalamalarının eşit olduğu hipoteze bakılmıştır. Mükellef Şikâyeti faktörü için anlamlılık düzeyi 0,05' ten büyük olduğu için faktör ortalamaları birbirine eşit çıkmıştır. Bu durumda cinsiyet değişkeninin

Mükellef Şikayeti faktöründe kadın ve erkek katılımcıların görüşleri konusunda bir farklılık görülmemektedir.

Vergi Dairesi Yeterliliğifaktöründe varyansların eşit olduğu varsayımında anlamlılık düzeyi 0,05' ten küçük olduğu için H0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durumda faktörlerin ortalama değerine bakıldığında anlamlılık düzeyi 0,05' ten büyük çıkmıştır. Bu sonuca göre Vergi Dairesi Yeterliliği faktörünün cinsiyet değişkenine göre farklılık görülmemektedir. Kadın ve erkek katılımcıların vergi dairesinin yeterliliği konusunda herhangi bir sorun görmedikleri anlaşılmaktadır.

Elektronik Hizmet Kullanımı faktöründe de varyansların eşit olduğu varsayımında anlamlılık düzeyi 0,05' ten küçük olduğu için H0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durumda faktörlerin ortalama değerine bakıldığında anlamlılık düzeyi 0,05' ten büyük çıkmıştır. Bu sonuca göre Elektronik Hizmet Kullanımı faktörünün cinsiyet değişkenine göre farklılık görülmemektedir. Kadın ve erkek mükelleflerin elektronik hizmetlerden yararlandıkları anlaşılmaktadır.

Güven faktörün varyansların eşit olduğu varsayımında anlamlılık düzeyi 0,05' ten küçük olduğu için H0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durumda faktörlerin ortalama değerine bakıldığında anlamlılık düzeyi 0,05' ten büyük çıkmıştır. Bu sonuca göre Güven faktöründe cinsiyet değişkenine göre farklılık görülmemektedir. Kadın ve erkek mükelleflerin vergi dairesi ve vergi ilgili işlemlerdeki görüşlerinde güvensizliğin mevcut olduğu ve her iki cinsiyet için de aynı olduğu anlaşılmaktadır.

Mükellefiyet Türü değişkenin mükelleflerdeki etkisi de test edilmiştir. Buna göre:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: M_1=M_2 = M_3=M_4.....=M_n \\ H_1: M_1 \neq M_2 \neq M_3 \neq M_4..... \neq M_n \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{sig.<0,05 ise } H_0 \text{ reddedilir.} H_1 \text{ Kabul} \\ \text{yani en az biri diğerlerinden farklıdır.} \end{array}$$

Bu durumda faktörlerin kendi değerleri arasındaki farklılık test edilir:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: M_i=M_j \\ H_1: M_i \neq M_j \end{array} \right\} \text{sig.<0,05 ise } H_0 \text{ reddedilir.} H_1 \text{ Kabul.}$$

Tablo 18: Mükellefiyet Türü ve Faktörler Arasındaki Varyans (ANOVA)

Mükellefiyet Türü ve Faktörler Arasındaki Varyans (ANOVA)						
FAKTÖRLER		Kareler Toplamı	df	Karelerin Ortalaması	F değeri	Sig.
*İşlem	Grup arasında	6,586	2	3,293	4,657	,011
	Grup içinde	140,001	198	,707		
	Toplam	146,588	200			
İşlem Süresi	Grup arasında	5,544	2	2,772	2,107	,124
	Grup içinde	260,431	198	1,315		
	Toplam	265,975	200			
Mükellef Şikayeti	Grup arasında	,658	2	,329	,319	,728
	Grup içinde	204,382	198	1,032		
	Toplam	205,040	200			
Mükellef Görüşü	Grup arasında	,960	2	,480	1,188	,307
	Grup içinde	80,026	198	,404		
	Toplam	80,986	200			
*Vergi dairesi Yeterliliği	Grup arasında	8,934	2	4,467	3,923	,021
	Grup içinde	225,461	198	1,139		
	Toplam	234,396	200			
Memurların Yeterliliği	Grup arasında	1,375	2	,688	,601	,549
	Grup içinde	226,575	198	1,144		
	Toplam	227,950	200			
*Vergi dairesi Çalışanları	Grup arasında	8,087	2	4,043	3,079	,048
	Grup içinde	260,050	198	1,313		
	Toplam	268,137	200			
Elektronik Hizmet Kullanımı	Grup arasında	1,158	2	,579	,433	,649
	Grup içinde	264,932	198	1,338		
	Toplam	266,090	200			
*Güven	Grup arasında	4,352	2	2,176	3,212	,042
	Grup içinde	134,163	198	,678		
	Toplam	138,515	200			

Yukarıdaki tabloda anlamlılık düzeyi (sig.<0,05) düşük olan varyans değerleri değişkenin kendisine bağlı değerlerden en az birinin farklı olduğunu göstermektedir. Bu durumda H0 hipotezi reddedilir ve farklılık kaynağının anlaşılması ve farkını ortaya koymak için değişkenin düşük çıktığı faktörler test edilir.

Tablo 19: Mükellefiyet Türü Değişkeninin Farklılık Testi

Faktörler		Bağımlı Değişken		Ortalama Fark (I-J)	Standatr Hata	Sig.
İşlem	Tamhane	Gelir vergisi mükellefi	Kurumlar vergisi mükellefi	-,57292	,31874	,261
			Diğer vergilerden mükellefiyet	-,30882*	,11930	,031
		Kurumlar vergisi mükellefi	Gelir vergisi mükellefi	,57292	,31874	,261
			Diğer vergilerden mükellefiyet	,26409	,31828	,807
		Diğer vergilerden mükellefiyet	Gelir vergisi mükellefi	,30882*	,11930	,031
			Kurumlar vergisi mükellefi	-,26409	,31828	,807
Vergi dairesi Yeterliliği	Tamhane	Gelir vergisi mükellefi	Kurumlar vergisi mükellefi	,42468	,17792	,073
			Diğer vergilerden mükellefiyet	-,33365	,16032	,112
		Kurumlar vergisi mükellefi	Gelir vergisi mükellefi	-,42468	,17792	,073
			Diğer vergilerden mükellefiyet	-,75833*	,18814	,001
		Diğer vergilerden mükellefiyet	Gelir vergisi mükellefi	,33365	,16032	,112
			Kurumlar vergisi mükellefi	,75833*	,18814	,001
Vergi dairesi Çalışanları	Tamhane	Gelir vergisi mükellefi	Kurumlar vergisi mükellefi	-,84615*	,25711	,013
			Diğer vergilerden mükellefiyet	,00090	,17000	1,000
		Kurumlar vergisi mükellefi	Gelir vergisi mükellefi	,84615*	,25711	,013
			Diğer vergilerden mükellefiyet	,84706*	,26241	,014
		Diğer vergilerden mükellefiyet	Gelir vergisi mükellefi	-,00090	,17000	1,000
			Kurumlar vergisi mükellefi	-,84706*	,26241	,014
Güven	Tamhane	Gelir vergisi mükellefi	Kurumlar vergisi mükellefi	,12393	,32259	,975
			Diğer vergilerden mükellefiyet	-,27934	,12020	,063
		Kurumlar vergisi mükellefi	Gelir vergisi mükellefi	-,12393	,32259	,975
			Diğer vergilerden mükellefiyet	-,40327	,32936	,565
		Diğer vergilerden mükellefiyet	Gelir vergisi mükellefi	,27934	,12020	,063
			Kurumlar vergisi mükellefi	,40327	,32936	,565

Yukarıdaki tabloya göre İşlem faktöründe anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilir. Bunun sonucunda Gelir Vergisi Mükellefiyeti ile Diğer Vergilerden Mükellefiyet arasında işlem faktörü açısından farklılık olduğu anlaşılmaktadır. Bunun nedeni Gelir Vergisi Mükellefiyeti olan mükelleflerin vergi dairesinde işlem yapma olasılığı diğer vergilerden mükellef olanlara göre daha az olmasından kaynaklanabilir. Çünkü gelir vergisi mükellefleri birçok işlemini elektronik ortamda yapabilmektedir.

Vergi dairesi Yeterliliği faktöründe anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilir. Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ile diğer vergilerden mükellefiyet arasında farklılık vardır. Bunun nedeni Vergi Dairesi Yeterliliği faktörü için her iki mükellefiyette olanların görüşleri uyuşmayabilir. Çünkü Kurumlar Vergisi Mükellefleri de vergi dairesine gelmeden işlem yapabildiği için vergi dairesinin yeterliliği konusunda farklılık oluşması doğal bir sonuçtur.

Vergi dairesi çalışanları faktöründe anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilir. Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ile diğer vergilerden mükellefiyet ve gelir vergisi mükellefiyeti arasında farklılık vardır. Bunun nedeni Vergi Dairesi Yeterliliği faktörü için her iki mükellefiyette olanların görüşleri uyuşması ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri de vergi dairesine gelmeden işlem yapabildiği için vergi dairesinin yeterliliği konusunda farklılık oluşmasının doğal bir sonucudur.

Mükelleflerin, mükellef olma süreleri ve faktörler birlikte test edilmiştir. Buna göre:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: M_1 = M_2 = M_3 = M_4 \dots = M_n \\ H_1: M_1 \neq M_2 \neq M_3 \neq M_4 \dots \neq M_n \text{ yani en az biri diğerlerinden farklıdır.} \end{array} \right\} \text{sig.} < 0,05 \text{ ise } H_0 \text{ reddedilir. } H_1 \text{ Kabul}$$

Bu durumda faktörlerin kendi değerleri arasındaki farklılık test edilir:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: M_i = M_j \\ H_1: M_i \neq M_j \end{array} \right\} \text{sig.} < 0,05 \text{ ise } H_0 \text{ reddedilir. } H_1 \text{ Kabul.}$$

Tablo 20: Mükellefiyette Kaçınıcı Yılınız ve Faktörler (ANOVA)

Mükellefiyette Kaçınıcı Yılınız ve Faktörler (ANOVA)						
		Kareler Toplamı	df	Karelerin Ortalaması	F değeri	Sig.
İşlem	Grup arasında	14,390	5	2,878	4,245	,001
	Grup içinde	132,197	195	,678		
	Toplam	146,588	200			
İşlem Süresi	Grup arasında	4,291	5	,858	,640	,670
	Grup içinde	261,683	195	1,342		
	Toplam	265,975	200			
Mükellef Şikayeti	Grup arasında	1,528	5	,306	,293	,916
	Grup içinde	203,511	195	1,044		
	Toplam	205,040	200			
Mükellef Görüşü	Grup arasında	2,844	5	,569	1,419	,219
	Grup içinde	78,142	195	,401		
	Toplam	80,986	200			
Vergi dairesi Yeterliliği	Grup arasında	7,872	5	1,574	1,355	,243
	Grup içinde	226,524	195	1,162		
	Toplam	234,396	200			
Memurların Yeterliliği	Grup arasında	10,327	5	2,065	1,851	,105
	Grup içinde	217,623	195	1,116		
	Toplam	227,950	200			
Vergi dairesi Çalışanları	Grup arasında	3,602	5	,720	,531	,753
	Grup içinde	264,535	195	1,357		
	Toplam	268,137	200			
Elektronik Hizmet Kullanımı	Grup arasında	1,602	5	,320	,236	,946
	Grup içinde	264,488	195	1,356		
	Toplam	266,090	200			
Güven	Grup arasında	9,020	5	1,804	2,717	,221
	Grup içinde	129,495	195	,664		
	Toplam	138,515	200			

Yukarıdaki tabloda faktörlerle mükellefiyette kaçınıcı yılınız değişkeni varyans değerleri yer almaktadır. İşlem faktöründe anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ değerinden küçük olduğu için H_0 hipotezi reddedilir. Bu durumda değişken değerlerinden en az birinin diğerlerinden farklı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığı ortaya koymak için Post Hoc testi yapılır. Testin sonucu aşağıdaki gibi çıkmıştır.

Tablo 21: İşlem Faktörünün Mükellefiyet Süresi Değişkenindeki ile Farklılığı

İşlem Faktörünün Mükellefiyet Süresi Değişkenindeki ile Farklılığı					
Tamhane testi					
Bağımlı Değişken			Ortalama Fark (I-J)	Standart Hata	Sig.
İşlem	1	2-5	-,45111	,29859	,921
		6-10	-,47281	,28899	,876
		11-15	-,84611	,29356	,190
		16-20	-1,05754	,28486	,054
		21-35	-,83170	,30940	,236
	2-5	1	,45111	,29859	,921
		6-10	-,02170	,17793	1,000
		11-15	-,39500	,18526	,419
		16-20	-,60643*	,17114	,010
		21-35	-,38059	,20945	,697
	6-10	1	,47281	,28899	,876
		2-5	,02170	,17793	1,000
		11-15	-,37330	,16936	,366
		16-20	-,58473*	,15380	,004
		21-35	-,35889	,19553	,691
	11-15	1	,84611	,29356	,190
		2-5	,39500	,18526	,419
		6-10	,37330	,16936	,366
		16-20	-,21143	,16221	,962
		21-35	,01441	,20222	1,000
	16-20	1	1,05754	,28486	,054
		2-5	,60643*	,17114	,010
		6-10	,58473*	,15380	,004
		11-15	,21143	,16221	,962
		21-35	,22584	,18937	,985
	21-35	1	,83170	,30940	,236
		2-5	,38059	,20945	,697
		6-10	,35889	,19553	,691
		11-15	-,01441	,20222	1,000
		16-20	-,22584	,18937	,985

Anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ olan ve H_0 hipotezi reddedilen 2-5 yıldır mükellef olma ile 16-20 yıldır mükellef olma arasında işlem faktörü için farklılık vardır. Ayrıca Anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ olan ve H_0 hipotezi reddedilen 6-10 yıldır mükellef olma ile 16-20 yıldır mükellef olma arasında işlem faktörü için farklılık vardır. Bu farklılık

mükellefiyetteki tecrübe sebebiyle işlem faktöründe belirtilen görüşlerden kaynaklanmaktadır.

3.8.6. Meslek Mensuplarının Faktör Analizi

Tablo 22: Meslek Mensuplarının Faktör Analizi

Toplam Açıklanan Varyans						
Faktörler	Özdeğerler			Kare Yüklerin Toplam Çıktıları		
	Toplam	Varyanslar %	Kümülatif%	Toplam	Varyanslar %	Kümülatif%
Meslek içi Sorunlar	21,144	66,075	66,075	21,144	66,075	66,075
Beklenti	2,933	9,166	75,241	2,933	9,166	75,241
Bilgi	1,790	5,595	80,836	1,790	5,595	80,836
Vergi Dairesi Çalışma Ortamı	1,066	3,332	84,168	1,066	3,332	84,168

Yukarıdaki tabloda öz değerleri birin üstünde çıkan faktörler dört başlıkta toplanmıştır. Bu dört grup anket soruları aşağıdaki tabloda aldığı en yüksek değerlere göre faktörlere ayrılmıştır. Aldığı değer faktörün açıklanabilirliğini göstermektedir. Toplam varyansı % 84 oranla açıklanabilir bir durum vardır.

Meslek mensuplarının ankete katılarak verdikleri cevaplar dört faktör etrafında toplanmıştır. Bu faktörler demografik özelliklere göre incelenmiştir.

3.8.7. Meslek Mensuplarının Anket Verilerinin Analizi

Tablo 23: Meslek Mensuplarının Faktör Analizi

Cinsiyet Göre Faktör Ortalamaları					
Faktörler	CİNSİYET	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Meslek içi Sorunlar	Bayan	33	1,5522	,55641	,09686
	Erkek	177	1,7652	,84257	,06333
Beklenti	Bayan	33	1,4773	,60066	,10456
	Erkek	177	1,6356	,85112	,06397
Bilgi	Bayan	33	1,8909	,55698	,09696
	Erkek	177	2,2056	,84971	,06387
Vergi Dairesi Çalışma Ortamı	Bayan	33	2,4909	,87191	,15178
	Erkek	177	2,8023	1,01913	,07660

Faktör ortalamalarının yer aldığı yukarıdaki tabloya göre meslek içi sorunların varlığı, bir takım beklentilerin olduğu, bilgi paylaşımının az olduğu ve vergi dairesinin çalışma ortamından memnun olunduğu anlaşılmaktadır. Bu durum demografik verilerle incelenmiştir.

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \sigma^2_1 = \sigma^2_2 \\ H_1: \sigma^2_1 \neq \sigma^2_2 \end{array} \right\} \text{ sig.} < 0,05 \text{ ise } H_0 \text{ red,}$$

Tablo 24: Cinsiyete Göre Faktörlerdeki Farklılığın Ölçülmesi

Faktörler		Levene's Testi Varyansların Eşitliği için		Ortalama Değerlerin Eşitliği için t-testi		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Meslek içi sorunlar	Varyansların eşit olduğu varsayımı	,653	,420	-1,395	208	,164
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-1,841	63,113	,070
Beklenti	Varyansların eşit olduğu varsayımı	1,021	,313	-1,021	208	,308
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-1,292	58,940	,202
Bilgi	Varyansların eşit olduğu varsayımı	2,217	,138	-2,045	208	,042
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-2,711	63,618	,009
Vergi Dairesi Çalışma Ortamı	Varyansların eşit olduğu varsayımı	2,367	,125	-1,646	208	,101
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-1,831	49,791	,073

Yukarıdaki tabloda Bilgi faktöründe varyansların eşit olduğu varsayımıyla anlamlılık düzeyi sig<0,05 düzeyinde anlamlı değildir. H0 hipotezi reddedilir. Bunun sonucunda da ortalamaların birbirine eşit olup olmadıklarına bakılmıştır. Bilgi faktöründe cinsiyet değişkeninin anlamlılık düzeyi sig<0,05 seviyesinde anlamlı değildir ,H0 hipotezi reddedilir.

Meslek mensuplarının eğitim seviyesi ile faktör arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda analiz edilmiştir.

Tablo 25: Eğitim Seviyesi ile Faktörlerin Varyans Analizi(ANOVA)

Eğitim Seviyesi ile Faktörlerin Varyans Analizi(ANOVA)						
FAKTÖRLER		Kareler Toplamı	df	Karelerin Ortalaması	F değeri	Sig.
Meslek içi sorunlar	Grup arasında	3,584	2	1,792	2,799	,063
	Grup içinde	132,532	207	,640		
	Toplam	136,117	209			
Beklenti	Grup arasında	,575	2	,287	,427	,653
	Grup içinde	139,164	207	,672		
	Toplam	139,738	209			
Bilgi	Grup arasında	1,555	2	,778	1,165	,314
	Grup içinde	138,202	207	,668		
	Toplam	139,757	209			
Vergi dairesi çalışma ortamı	Grup arasında	3,894	2	1,947	1,957	,144
	Grup içinde	205,929	207	,995		
	Toplam	209,823	209			

Yukarıdaki ANOVA tablosuna göre anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ değerinde anlamlıdır. Bunun anlamı H_0 hipotezi reddedilmez. Bu nedenle varyans değerlerinin ortalamasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bunun olmamasının nedeni hangi eğitim seviyesinde olursa olsun Ankete katılan ve faktörlere etki eden görüşleri sunan meslek mensupları her bir faktör için aynı görüşü paylaşmaktadır.

Aşağıdaki tabloda faktörlerde meslek mensuplarının mesleki tecrübe yılının etkisi ölçmek adına meslekteki kaçınıcı yılınız sorusuna verdiği cevapların analizi yer almaktadır.

Tablo 26: Meslekteki Kaçınıcı Yılına ile Faktörlerin Varyans Analizi ANOVA

Meslekteki Kaçınıcı Yılına ile Faktörlerin Varyans Analizi ANOVA						
FAKTÖRLER		Kareler Toplamı	df	Karelerin Ortalaması	F değeri	Sig.
Meslek içi sorunlar	Grup arasında	5,329	5	1,066	1,662	,145
	Grup içinde	130,788	204	,641		
	Toplam	136,117	209			
Beklenti	Grup arasında	7,115	5	1,423	2,189	,057
	Grup içinde	132,624	204	,650		
	Toplam	139,738	209			
Bilgi	Grup arasında	6,033	5	1,207	1,841	,106
	Grup içinde	133,724	204	,656		
	Toplam	139,757	209			
Vergi Dairesi Çalışma Ortamı	Grup arasında	5,433	5	1,087	1,085	,370
	Grup içinde	204,389	204	1,002		
	Toplam	209,823	209			

Yukarıdaki ANOVA tablosuna göre anlamlılık düzeyi $\text{sig} < 0,05$ değerinde anlamlıdır. Bunun anlamı H_0 hipotezi reddedilmez. Bu nedenle varyans değerlerinin ortalamasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bunun olmamasının nedeni hangi eğitim seviyesinde olursa olsun Ankete katılan ve faktörlere etki eden görüşleri sunan meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri ile sorunları arasındaki farklılığın etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

3.8.8. Tartışma

Test edilen hipotezlerin detaylarını vermek hem faktörlerin anlaşılması hem de çalışmanın konusu içerisinde değerlendirilmesi açısından açıklayıcı olacaktır.

İlk hipotez olan “ H_1 : Mükelleflerin Cinsiyetine göre faktörlerdeki farklılığa etkisi vardır.” ifadesi ile mükelleflerin cinsiyet değişkeninin mükellef anketinin faktörlerinde herhangi bir farklılığa etkisinin olup olmadığı test edilmiştir. Yukarıda yapılan testler sonucunda cinsiyet değişkeninin faktörlerde herhangi bir farklılığı olmadığı anlaşılmıştır. Kadın veya erkek mükelleflerin vergi dairesinde işlem yaptığı konular, bu işlemlerin süresi, şikâyet edilen konular, görüş bildirilen konular, vergi

daresi ve memurların yeterliliği, vergi dairesi çalışanları, elektronik hizmet kullanımı ve güven konularında farklılık oluşturacak görüşler ifade etmemişlerdir. Mükelleflerin verdikleri cevaplar sonucunda vergi dairesinde işlem yapmaya gittikleri anlaşılmaktadır. Vergi dairesinde işlem yaptırırken mükelleflerin farklı birimlere yönlendirilmelerinin, her iki cins bakımından da rahatsızlık doğurduğu anlaşılmaktadır.

İkinci hipotez “H₂: Mükellefiyet türünün faktörlerdeki farklılıkla bir ilişkisi vardır.” ifadesi ile mükellefiyet türünün mükellef görüşleri ile faktörler üzerindeki etkisi test edilmiştir. Testler sonucunda mükellefiyet türünün faktörler üzerinde farklılığa sebep olduğu anlaşılmıştır. İşlem, Vergi Dairesi Yeterliliği, Vergi Dairesi Çalışanları, Güven faktörlerinde farklılık ortaya çıkmıştır. Faktörlerdeki farklılığın anlaşılması için mükellefiyet türü değişkeni kendi içerisindeki değerlere göre test edilerek hangi mükellefiyet türünün diğerlerinden farklı olduğu ortaya çıkarılmıştır. Anket içerisindeki “Gelir Vergisi Mükellefiyeti”, “Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti” ve “Diğer Vergilerden Mükellefiyet” olmak üzere üç tür mükellefiyetin birbirinden farkı test edilmiştir. Bu konuda özellikle diğer vergilerden mükellefiyet ile KV Mükellefleri arasında farklılık ortaya çıkmıştır. Bu durumun nedeni KV Mükelleflerinin vergi dairesinde gelip yaptığı işlem sayısının çok az olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü KV mükellefleri elektronik ortamda işlemlerinin büyük çoğunluğunu yapabilmektedir. Ancak diğer vergilerden mükellef olanların birçok işi vergi dairesinde yapılmaktadır. Bu farklılık sebebiyle vergi dairesinde yaptıkları işlemler dolayısıyla anketler yansıyan görüşleri de farklılık göstermesi olağan bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

Üçüncü hipotez “H₃: Mükellefiyet süresi ile vergi dairesinde işlem yapma arasında bir ilişki vardır.” ifadesi ile özellikle bir faktördeki farklılık test edilmiştir. Mükelleflerin mükellefiyet süreleri ile vergi dairesinde işlem yapma faktörü arasındaki ilişkide farklılık ortaya çıkmıştır. Bu farklılığın kaynağını tespit etmek için mükellefiyet süreleri arasında da bir test yapılmıştır. Bu testin sonucunda 2-5 yıl arası mükellef olanlar ve 6-10 yıldır mükellef olanlar ile 16-20 yıldır mükellef olanlar arasında farklılık oluşmuştur. Uzun süreli mükellefiyet mükelleflerinin işlem yapma faktöründe farklılığa sebebiyet vermektedir.

Dördüncü hipotez “H₄: Meslek mensuplarında Cinsiyetin faktörlerdeki farklılığa etkisi vardır” ifadesi meslek mensupları arasında cinsiyetin etkisi test edilmiştir. Analiz sonucunda Cinsiyetin bilgi faktörü konusunda kadın ve erkeklere göre belirtilen

görüşlerde farklılık vardır. Bu farklılığın sebebi vergi dairesinin bilgilendirme konusundaki yetersizliği, mevzuat bilgisi eksikliği konularında yaşanan sorunların cinsiyete göre farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır.

Beşinci hipotezde “H₅: Meslek mensuplarının eğitim seviyesi ile faktörlerdeki farklılık arasında bir ilişki vardır.” ifadesi ile eğitim seviyesinin faktörler üzerindeki etkisi test edilmiştir. Analizin sonucunda eğitim seviyesi değişkeninin faktörler üzerinde herhangi bir farklılığa neden olmadığı görülmüştür. Faktörlerde farklılığın olmam nedeni hangi eğitim seviyesinde olursa olsun ankete katılan meslek mensupların faktör için aynı görüşü paylaştığı anlaşılmaktadır.

Altıncı hipotez “H₆: Meslek mensuplarının çalışma süreleri ile faktörlerdeki farklılık arasında ilişki vardır.” ifadesi ile meslekteki çalışma süresi ile faktörler üzerindeki etkisi test edilmiştir. Testin sonucunda faktörler arasında mesleki çalışma süresi (meslekteki kaçınıcı yılınız sorusu) değişkeni açısından farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Mesleğe yeni başlayan biri ile uzun yıllardır çalışan birinin meslekteki sorunların aynı yönünde görüş bildirdiği anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Vergilendirme sürecinde rol alan mükellefler, vergi idaresi ve “meslek mensubu” olarak adlandırılan SMMM’ler sürekli olarak etkileşim içerisinde. Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerin yapılması konusunda çoğunlukla meslek mensuplarına müracaat etmektedir. Bu durumda vergi dairesi ile doğrudan muhatap olan taraf meslek mensupları olmaktadır. Bazen de mükellefler işlem yaptırmak için doğrudan vergi dairesine gitmek durumunda kalmaktadır. Bu üç aktör vergilendirme sürecinde birçok sorunla karşılaşmaktadır.

Bu sorunların başında mevzuatın karmaşıklığı yer almaktadır. Mevzuatın karmaşıklığı gibi daha birçok sorun mükelleflerin vergi bilincinin oluşmasına da engel olmaktadır. Dolayısıyla mükellef gerek vergi dairesiyle gerekse meslek mensubu ile sorun yaşayabilmektedir. Bu sorunlar vergilendirme süreci içerisinde meslek mensuplarına yansımaktadır. Meslek mensupları da hem işlerini yürüttükleri mükellef cihetinden hem de vergi dairesinde işlem yapma cihetinden bir takım sorunlarla muhatap olmaktadır.

Çalışmanın uygulamada kısmında vergilendirme süreci içerisinde yer alan mükellefler ve meslek mensupları için yapılan analizlerin sonuçları ilgili kısımda yorumlanmıştır. Yapılan analizler yoluyla birtakım faktörler açısından sorunların farklılık gösterip göstermediği açıklanmıştır. Bunun sonucunda bazı konularda farklılığın olduğu görülmüştür. Ancak bazı konularda da farklılığın olmadığı ve geçmişten gelen sorunların devam ettiği anlaşılmıştır. Bu nedenle vergilendirme sürecinde yer alan mükellefler ve meslek mensupların yaşadığı sorunlar için çözüm önerileri getirilmiştir.

Vergi mevzuatının karmaşıklığının ortadan kaldırılması için yasal düzenlemelerin yapılarak mevzuatın hızlı bir şekilde sadeleştirilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin, vergi bilincinin ve muhasebeye verilen önemin artırılması için vergi idaresi tarafından bilinçlendirilmeleri gerekir. Vergi daireleri kendisine bağlı mükelleflere bilgilendirme toplantıları düzenleyebilir. Bu uygulama yığılmaların önlenmesi için mükelleflerin bağlı olduğu SMMM odası temsilcileri nezdinde de yapılabilir.

Mükelleflerin elektronik hizmetler konusunda da bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle vergi borcunun ödenmesi ve e-tebliğ işlemlerinde uygulamanın hız kazanması bu durum açısından gereklidir.

Mükelleflerin muhasebe ve muhasebe ile ilgili işler konusunda bilinçlenmesi ve muhasebenin öneminin anlaşılması meslek mensuplarının ücret tahsilâtı, iletişim sorunu gibi sorunlarının çözülmesine de katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Vergi idaresinin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile ilgili bilgi paylaşımını artırması meslek mensuplarının işlerini kolaylaştıracaktır.

Vergi dairesi çalışanlarına yönelik verimli çalışma eğitimleri ile iş ortamında verimin artırılmasını sağlayabilir. Vergi memurlarının iletişim konusunda eğitim alması mükellef ve meslek mensupları ile sorun yaşamamasını en aza indirebilir.

İdarenin takdir yetkisi, mükellef ve meslek mensuplarının şikâyetlerinden olan vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak kullanılmalıdır.

Vergi dairelerinin yaptığı iş ve işlemlerde mükelleflerin sorun yaşamaması için resmi belgelerin kolayca ulaşılabilir şekilde arşivlenmesine özen gösterilmelidir.

Vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflerin vergi aflarıyla vergiye uyumunun zedelenmesinin önüne geçilebilmesi için birtakım tedbirler alınmalıdır. Vergi affı çok sık aralıklarla çıkarılmamalıdır. Çünkü mükellefler arasındaki adaletsizliğin artırılması değil önlenmesi gerekir. Çünkü diğer biçimde sorumlu mükellefler de vergi affı beklentisi ile mevzuata aykırı hareket edebilmektedirler. Bu yüzden vergi affı iyi planlanmalı ve vergi uyumuna katkı sağlayacak şekilde kanunlaştırılmalıdır.

Araştırmanın sınırları gereği vergilendirme sürecinde ortaya çıkan sorunların çözümü için getirilen önerilerin sadece belli bir bölgede tespit edilen, ancak ülke genelinde var olan sorunlara katkıda bulunacağı düşünülmektedir. Ayrıca zaman açısından da farklı sorun ve sonuçlar da elde edilebilir. Bu nedenle çalışmanın başka bölgelerde de yapılacağı, böylece gelecekte yapılacak çalışmalar için bir başlangıç oluşturduğu söylenebilir.

EKLER

Değerli Arkadaşlar,

Bu çalışmamızın amacı, vergilendirme sürecinde mükellef, idare ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorunlarının akademik kurallar çerçevesinde araştırılmasıdır. Anketimizde yer alan suallerimize vereceğiniz yanıtlar tarafımızca gizli tutulacak olup, yalnızca yapmakta olduğumuz bu çalışmamızda ilmi gayelerimizin şekillendirilmesi ve temellendirilmesinde birer veri olarak kullanılacaktır.

Anketimiz iki farklı kısımdan meydana gelmektedir. İlk kısımda bireysel verilerin elde edilmesi için hazırlanmış olan sorular; ikinci kısımda ise vergi dairesinde yaşanan sorunların irdelenmesi ve sorunların tespiti maksadıyla oluşturulmuş olan sorulardan meydana gelmektedir.

Anket sonuçlarından verimli bir sonucun çıkması için lütfen ankette yer alan sorulara dikkatli ve son derece samimi ve doğru cevaplar vermeye gayret edelim. Ayrıca anket gizliliği açısından samimice doldurularak tarafımıza verdiğiniz anket formuna kesinlikle adınızı yazmayınız.

Çalışmamıza göstermiş olduğunuz alakadan dolayı çok teşekkür ederiz.

Erhan SALMANLI

Kişisel Bilgi Formu

Medeni Durum	Evli ()	Bekâr ()				
Cinsiyet	Bayan ()	Erkek ()				
Eğitim Düzeyi	İlkokul ()	Ortaokul ()	Lise ()	Lisans ()	Yüksek lisans ve üzeri ()	
Yaş	18-25 ()	25-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51 ve üzeri ()	
Mükellefiyet Türü	Gelir Vergisi Mükellefi ()	Kurumlar Vergisi Mükellefi ()	Diğer Vergilerden mükellefiyet ()			
Mükellefiyette kaçınıcı yılınız	1 ()	2-5 ()	6-10 ()	11-15 ()	16-20 ()	21 ve üzeri ()

- 1) Vergi Dairesine işlem yapmak için giderim
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 2) Vergi dairesine işlem yapmak için sıklıkla giderim
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 3) Vergi dairesinde yılda bir kez işlem yaptırmak için giderim.
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 4) Vergi dairesine bildirimler için (İşe başlama/bırakma, adres-iş değişikliği vb...) giderim
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 5) Vergi dairesine beyanname vermek için giderim
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 6) Vergi borcumu öğrenmek için vergi dairesine giderim
 - a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum

- 7) Vergi borcumu ödemek için vergi dairesine giderim
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 8) Vergi dairesinde yapılacak işlemle ilgili farklı servislere yönlendirilmekten rahatsız oluyorum
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 9) Vergi dairesinde sorularım ile ilgili yeterli bilgi alabiliyorum
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 10) Vergi dairesinin fiziksel şartlarının yeterli olduğunu düşünüyorum.
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 11) Vergi dairesi çalışanlarının yeterli sayıda olduğunu düşünüyorum
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum
- 12) Vergi dairesi çalışanları ile sağlıklı iletişim kurulamadığını düşünüyorum
- a) Kesinlikle katılıyorum
 - b) Katılıyorum
 - c) Fikrim yok
 - d) Katılmıyorum
 - e) Kesinlikle katılmıyorum

13) Vergi dairesi çalışanları ile sorun yaşıyorum

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

14) Vergi memurlarının mevzuat bilgisini yeterli görüyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

15) Vergi dairesinde işlem yaptırırken zaman kaybı yaşıyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

16) Vergi dairesinin elektronik hizmetlerden yararlanıyorum

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

17) Vergi dairesindeki işlemlerimi normal şartlar altında bir gün içinde bitiriyorum

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

18) Vergi dairesindeki işlemlerim bir günden daha kısa sürede çok hızlı bir şekilde sonuçlanıyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

19) Vergi dairesindeki işlemlerim mutlaka ertesi güne kalıyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

20) İşlemlerim bazen bir günde, bazen bir hafta bazen de bir ayda sonuçlanıyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

21) İşlemlerimin hiçbir zaman zamanında bittiğini düşünmüyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

22) Vergi dairesinde çalışan sayısının yeterli olmadığını düşünüyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

23) Vergi dairesindeki işlemler sırasında idarecilerin inisiyatif aldığını düşünüyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

24) Elektronik ortamda verilen hizmetlere güvenmiyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

25) Yaşayabileceğim herhangi bir sorun açısından resmi belgelerin elimde olmasını istiyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

26) Vergi dairesinin e tebliğ işlemlerinde telefonuma mesaj gelmiyor

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

27) Vergi dairesinin e tebliğ işlemlerinde E-posta adresime posta gelmiyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

28) Vergi ile ilgili E-tebliğ konusunda gelen tebliğ bilgisini muhasebeci takip ediyor

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

29) Vergi ödemelerimi veznede yaparken çok fazla sıra oluyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

30) Veznede ödeme yaparken kredi kartı ile ödeme/ pos cihazının olmasını isterim.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

31) Vergi dairesinde ödeme yapmak için mükellefler son günü bekliyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

32) Veznede ödeme yaparken memurlar yavaş çalışıyor.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

33) Vergi mevzuatının anlaşılmaz ve karmaşık olduğunu düşünüyorum.

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

Değerli Arkadaşlar,

Bu çalışmamızın amacı, vergilendirme sürecinde mükellef, idare ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorunlarının akademik kurallar çerçevesinde araştırılmasıdır. Anketimizde yer alan suallerimize vereceğiniz yanıtlar tarafımızca gizli tutulacak olup, yalnızca yapmakta olduğumuz bu araştırmamızda ilmi gayelerimizin şekillendirilmesi ve temellendirilmesinde birer veri olarak kullanılacaktır.

Anketimiz iki farklı kısımdan meydana gelmektedir. İlk kısımda bireysel verilerin elde edilmesi için hazırlanmış olan sorular; ikinci kısımda ise iş koşullarının irdelenmesi ve sorunların tespiti maksadıyla oluşturulmuş olan sorulardan meydana gelmektedir.

Anket sonuçlarından verimli bir sonucun çıkması için lütfen ankette yer alan sorulara dikkatli ve son derece samimi ve doğru cevaplar vermeye gayret edelim. Ayrıca anket gizliliği açısından samimice doldurularak tarafımıza verdiğiniz anket formuna kesinlikle adınızı yazmayınız.

Çalışmamıza göstermiş olduğunuz alakadan dolayı çok teşekkür ederiz.

Erhan SALMANLI

Kişisel Bilgi Formu

Medeni Durum	Evli ()	Bekâr ()				
Cinsiyet	Bayan ()	Erkek ()				
Eğitim Düzeyi	İlkokul ()	Ortaokul ()	Lise ()	Lisans ()	Yüksek lisans ve üzeri ()	
Yaş	18-25 ()	25-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51 ve üzeri ()	
Unvan	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ()	Yeminli Mali Müşavir ()				
Meslekte kaçınıcılığınız	1 ()	2-5 ()	6-10 ()	11-15 ()	16-20 ()	21 ve üzeri ()

SORULAR

- 1) Mükelleflerle ücret tahsilatı sorunu yaşıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 2) Mükelleflerin mevzuat bilgisinin eksik olduğunu düşünüyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 3) Mükelleflerin meslek mensuplarına vergi memuru gibi davranmasından rahatsız oluyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 4) Mükellefle iletişim sorunu yaşıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 5) Mükelleflerin muhasebe ile ilgili işleri önemsemediğini düşünüyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 6) Mükellefin meslek mensuplarına ödediği ücretin ödemeleri arasında en son sırada yer aldığını düşünüyorum
 - ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 7) Mükellefler muhasebeye verilen ücretin fazla veya gereksiz bulmaktadır

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

8) Mükelleflerin muhasebeci ve mali müşavirlerle sağlıklı iletişiminin olmadığını düşünüyorum

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

9) Meslek mensupları arasında haksız rekabet olduğunu düşünüyorum

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

10) Meslek mensuplarının ucuza defter tutmasından rahatsız oluyorum

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

11) Meslektaşların birbirinden defter kaçırmalarının etik olmamaktadır

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

12) Meslek mensuplarının bir diğer meslek mensubunun eksikliklerini mükelleflerle paylaşarak olumsuz imaj oluşturulmasından rahatsızlık duyuyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

- 13) Meslektaş sayısının artmasının haksız rekabete etkisinin fazla olduğunu düşünüyorum.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 14) Mesleğin kayıt ve belge düzeni haricinde başkaca fonksiyonlarının da olduğunu düşünüyorum
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 15) Mesleğin finansal tabloların sağlıklı olması için danışmanlık hizmeti vermesi mesleğin prestijini göstermektedir.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 16) Mesleğin bir başka görevi olan finansal tablolar vasıtasıyla 3. kişilerle bilgi paylaşımı mesleğin önem derecesini artırmaktadır.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 17) Mükelleflerin ticari başarısının korunması için ekonomik danışmanlık hizmeti vermek mesleğin önemli görevlerinden biridir.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 18) Mükelleflere yatırım danışmanlığını yapmak mesleğin sadece muhasebe ile ilgili işleri yapmak olmadığını göstermektedir.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok
 - ☐ Katılmıyorum
 - ☐ Kesinlikle katılmıyorum
- 19) Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine kendim giderim.
- ☐ Kesinlikle katılıyorum
 - ☐ Katılıyorum
 - ☐ Fikrim yok

- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

20) Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine stajyerim gider.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

21) Vergi dairesi ile ilgili işlemler için devamlı olarak vergi dairesine birlikte çalıştığım muhasebeci arkadaşım gider.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

22) Vergi dairesinde memurların tutum ve davranışlarından memnunum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

23) Vergi memurlarının mevzuat bilgisinin zayıf olduğunu düşünüyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

24) Vergi memurlarının verimli çalıştığını düşünüyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

25) Vergi memurları ile iletişim konusunda sorun yaşamıyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

26) Vergi idaresinin özelge taleplerini hızlı bir şekilde cevaplandırmadığını düşünüyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

27) Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerekmektedir.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

28) İdarenin vergi mevzuatı yorumlarının meslek mensubu ile mükellefi karşı karşıya getirmemesi gerekir.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

29) Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusunda daha fazla bilgi paylaşımı yapılması gerekir.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

30) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın elektronik hizmetlerinden memnunum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

31) Elektronik ortamda bilgi paylaşımının az olmasından dolayı sorun yaşıyorum.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

32) E-haciz uygulamasının mükellefi ticari olarak zor duruma sokmasından ötürü sorun yaşıyor.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

33) Mükelleflerin e-tebliğ konusunda bilgisiz bırakılmasından dolayı mükellef ve meslek mensupları karşı karşıya kalmaktadır.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle katılmıyorum

34) Sistemsel arızalar oluştuğunda muhasebe işlemlerinin yavaşlaması mükelleflerle sorun yaşanmasına sebep olmaktadır.

- ☐ Kesinlikle katılıyorum
- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok
- ☐ Katılmıyorum
- ☐ Kesinlikle

katılmıyoru

KAYNAKÇA

- Adil, N. A. S. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. Ankara Üniversitesi *Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), 1307-1336.
- Akgül, A.(1997). *Tıbbi Araştırmalarda İstatistiksel Analiz Teknikleri/ SPSS Uygulamaları*. Ankara: Mustafa Kitapevi / Gülüm Kitapevi.
- Aktan, C . (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9 (2), 101-116.
- Arslan, M. ve A.G. Şentürk (2008). Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği. *Mali Pusula Dergisi*, (43), 20-28.
- Aydemir, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (7), 183-207.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.
- Bayraktar, C., ve Yıldırım, M. (2017). E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 95-114.
- Bıyan, Ö. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 17(1), 105-134.
- Bozdoğan, K., S. Buyrukoğlu ve D. Bozdoğan, (2013). Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 1-13.
- Buyrukoğlu, S., ve İ. Erasa (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(375), 116-127.
- Büyüköztürk Ş. (2002). *Sosyal Bilimciler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Candan, Turgut. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Canyaş, O. (2011). *Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Saptanması*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi Ankara.
- Cenikli, E., ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), 37-52.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 129-151.
- Çakar, E. P., ve F. Saraçoğlu (2014). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 415-423.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213-228.
- Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 79-86.
- Çevik, A. ve O. Çevik (2005). *İstatistiksel Analiz Teknikleri SPSS'te İşletme Yönetimi Uygulamaları*. Ankara: Mustafa Kitabevi.
- Çevik, S. (2012). Mükellefin Devlet Ve Toplumla Etkileşimi. Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı. *Maliye Dergisi*, 163, 258-289.
- Demir, B., ve Bozüyük, M. Y. O. (2013). Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 2(3), 225-233.
- Dinçer, H. (2009). Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (336), 169-173.
- Doğrusöz, B. (2009). Aramalı İncelemenin İncelikleri. *Referans Gazetesi*, 24.12.2009.
- Doğrusöz, B. (2004). Enflasyon Düzeltmesi ve Hukuk Devleti. *Dünya Gazetesi*, 19.7.2004.
- Ergen, Z., ve L. Kılınçkaya (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 21(1), 281-304.
- Erkin, G. (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi The Taxation Power in Turkish Law. *Journal of Yaşar University*, 8(Özel), 1111-1154.
- Eser, L. Y., ve S. Polat (2014). Elektronik Ticaretin Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 52-69.

- Fahran, F. (2012). *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(28), 443-465.
- Gökçay, Ş.E. (2017). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Gökgöz, A. ve M. Zeytin (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1),477-493.
- Göksu, N. ve M. Taşkırılmaz (2017). Türk Gelir İdaresinde Çalışanların Örgütsel Bağlılıkları ve Örgütsel Performansları Arasındaki İlişkide Elektronikleşmenin Moderatör Etkisi: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında EYDS Hizmeti. *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*, 6(1),443-457.
- Kalaycı, Ş. ve Ö. Tekşen (2006). Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 90-101.
- Kaplanoğlu, E. (2014). Mesleki Stresin Temel Nedenleri ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM'ler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 131-150.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. 4.Basım, Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Kızılot, Ş. ve Z. Kızılot (2011). Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocamış, T. U. ve H. M. Kekeç (2017). *Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği The Impact of Electronic Taxation on Tax Auditing: The Case of Turkey*. International Conference On Eurasian Economies 2017, Session 4b: Finans II, İstanbul.

- Koç, M. (2010). *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Devlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*. Marmara Üniversitesi, Doktora Tezi, İstanbul.
- Marangoz, M., B. Yeşildağ ve I. A. Saltık, (2012). E-Ticaret İşletmelerinin Web ve Sosyal Ağ Sitelerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi. *Journal of Internet Applications and Management/İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(2), 53-78.
- Mutlu, A., ve K. Taşcı (2013). Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(45), 214-232.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan, (2012), *Vergi Hukuku*. 21. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku*. 5.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. ve D. Bozdoğan (2012) Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.
- Özdamar, K. (2002). *Paket Programlarla İstatistiksel Veri Analizi-1*. 4. Baskı. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Öztürk, S., ve Ö. Ülger (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254.
- Paksoy, S., ve S. Bakan (2010). Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası). *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(32), 150-170.
- Sakarya, Ş ve S. Kara (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010 (1), 57-72.

- Somuncu, A. (2010). Mükerrer Vergi Hukuku: Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına Yetkiler Veren “Yetki” Başlıklı Mükerrer 257. Maddesini, Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 6(66), 1260-1272.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:43, Haziran, 133-173
- Somuncu, A. (2014). *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.
- Şenyüz, D., M.Yüce ve A. Gerçek (2016). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 7. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Taşdelen, A.(2007). Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 56(1), 279-312.
- Taşkan, Y. Z. (1999). Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 10, 109-118.
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Tavşancıl E.(2002). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tükenmez, N. M. ve N. Kutay (2005). Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-Izmir Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 155-164.
- Uzay, Ş., ve Ş. G. Tanç (2004). Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 22, 94-104.
- Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 217-285.

- Vergi Konseyi (2011). Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği. <https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/799/TBBVergiKonseyi.pdf> (Erişim: 01.06.2019).
- Yavaşlar, F. B. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 45-57.
- Yerlikaya, G. K. (2012). Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 43-56.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178.
- Yıldız, M. (2012). *Muhasebe Meslek Mensupları Sorunlarının İş Stresi ve İş Tatminleri Üzerine İstanbul İlinde Ampirik Bir Araştırma*. Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Kanunlar

T.C. Yasalar (21.07.1953). 6183 Sayılı AATUHK.

T.C. Yasalar (11.02.1959). 7201 Sayılı Tebligat Kanunu.

T.C. Yasalar (04.01.1963). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

T.C. Yasalar (31.12.1960) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (13.07.1956). 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu.

T.C. Yasalar (06.01.1982), 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu.

T.C. Yasalar (25.10.1984) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (13.06.2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

T.C. Yasalar (01.07.1964) 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (12.06.2002) 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (29.07.1970) 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (18.02.1963) 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

T.C. Yasalar (08.06.1959) 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

T.C. Yasalar (6.12.1984) 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

T.C. Yasalar (1.6.1989) 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

T.C. Yasalar (25.02.2011) 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

T.C. Yasalar (11.09.2014) 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.

T.C. Yasalar (19.08.2016) 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.

T.C.Yasalar (27.05.2017) 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

T.C.Yasalar (18.05.2018) 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 2018.



İnternet Kaynakları

http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_4_1_36_50.pdf, Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://www.gib.gov.tr/node/88318>, Erişim tarihi: 01.05.2019

<http://jret.org/FileUpload/ks281142/File/27.demir.pdf>, Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a1>, Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://ebeyanname.gib.gov.tr/index.html>, Erişim tarihi: 11.05.2019

www.gib.gov.tr, Erişim tarihi: 01.06.2019

<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim tarihi: 01.07.2018

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf,
Erişim tarihi: 01/07/2018

<https://www.sikayetvar.com/maliye-bakanligi/interaktif-vergi-dairesi-geri-odeme-yapmadi>, Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://www.gib.gov.tr/node/88318>, Erişim tarihi: 01.05.2019

<http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf> Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/799/TBBVergiKonseyi.pdf>, Erişim tarihi: 01.06.2019

<http://www.jschwarz.demon.co.uk/jstransferpricing03.html#attm>, Erişim: 28.11.2019

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27594>: Erişim tarihi: 30.06.2019

<http://www.bumindogruseoz.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri>, Erişim: 01.06.2019.

<https://ivd.gib.gov.tr/kilavuz.pdf>, Erişim: 01.06.2019.

<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423877959.pdf>, Erişim tarihi: 01.06.2019

<https://dergipark.org.tr/download/article-file/7890>: Erişim Tarihi: 01.07.2019

<http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, Erişim Tarihi: 01.07.2019

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Erhan SALMANLI

Anabilim dalı: Maliye ABD

Okul: Erciyes Üniversitesi

Tel: 0 507 446 7747

e-posta: erhansalmanli@hotmail.com

ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Bölüm / Anabilim Dalı	Üniversite	Yıl
Lisans	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Erciyes Üniversitesi	2005-2009
Y. Lisans	Sosyal Bilimler Enstitüsü/ Maliye Anabilim Dalı	Erciyes Üniversitesi	2015-2019

GÖREVLER

Görev Unvanı	Görev Yeri	Yıl
Gelir Uzman Yrd.	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	2011-2013
Gelir Uzmanı	Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı	2013-Devam Ediyor

Yabancı Dil: İngilizce

BİLİMSEL YAYINLAR

TEZLER:

Yüksek Lisans Tezi: Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU, Erciyes Üniversitesi Maliye ABD

