



T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ
BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI

Yüksek Lisans Tezi

Kadir SÖKÜCÜ

200022863

İstanbul, 2022



T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ
BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI

Yüksek Lisans Tezi

Kadir SÖKÜCÜ

200022863

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Gencay KARAKAYA

İstanbul, 2022

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Kadir SÖKÜCÜ

ÖZET

Vergi kamusal hizmetlerin finansmanı için devletlerin en önemli gelir kaynaklarından. Bireylerin varlıklarında azalmalara neden olan vergi, devlet ile vatandaşlar arasında anlaşmazlıklara sebep olmaktadır. Bu anlaşmazlıkların en önemli sebepleri bireylerin vergi bilinçlerinin yeterli düzeyde olmaması ve devletlerin vergi uygulamalarında etkinliği gölgeleyen hatalı uygulamalarıdır.

Vergilerin optimum düzeyde toplanması ülkelerin ekonomik, sosyal, teknik ve birçok açıdan gelişmesine katkı sağlamaktadır. Vergi gelirlerinin optimum seviyede toplanabilmesi ancak toplumda vergi bilincinin yerleşmesi ile sağlanabilecektir.

Devlet ile vergi mükellefleri arasında köprü konumunda olan muhasebe meslek mensupları vergi sisteminin etkinliği açısından büyük role sahiptirler. Mükelleflerin vergi bilincine etki eden, verginin tarhından tahsiline her aşamada bulunan muhasebe meslek mensuplarının vergi bilincine sahip olması büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmada; verginin tanımı, vergi bilinci, vergi bilincini etkileyen faktörler, muhasebe bilimi, muhasebe meslek mensuplarının görev ve yetkileri irdelenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarıyla mülakat çalışması yapılarak muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinçlerinin ölçülmesi, vergiye bakış açıları, vergi uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri tespit edilmeye çalışılmış, vergi mevzuatını düzenleyenlere ışık tutmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi bilinci, Vergi mükellefleri, Muhasebe meslek mensupları

ABSTRACT

Tax is one of the most important sources of income for the financing of public services. The tax causes conflicts between the state and citizens due to decreases in the assets of individuals. The primary reason for these disagreements are the insufficient level of tax awareness of individuals and the wrong implementation of states that overshadow their effectiveness in tax practices.

Optimum collection of taxes contributes many aspects of development countries such as economical, social, technical. The optimal consolidation of tax revenues can only be achieved by establishing tax awareness in society.

Accounting professionals are bridges between the state and tax-payers. Thus, they have a major role in terms of the effectiveness of the tax system. It is of great importance that the accounting professionals, who affect the tax awareness of the taxpayers at every stage of the tax collection, have tax awareness.

In this study; definition of tax, tax awareness, factors affecting tax awareness, accounting science, duties and authorities of accountants are examined. By conducting interviews with accounting professionals, it is aimed to measure the tax awareness of the accounting professionals, their perspectives on tax, the problems they encounter in tax applications and the solutions for them. Thus it is hoped that it will help tax regulators.

Keywords: Tax, Tax awareness, Tax-payers, Accountants

TEŞEKKÜR

Bu tez alıőmasının oluőumu, planlanması, araőtırılması, yürütölmesi ve sonuçlandırılmasında ilgi ve desteğini esirgemeyen, tecrübelerinden istifade ederken göstermiő olduğu sabır ve hoőgörüden dolayı kıymetli hocam, Doç. Dr. Gencay KARAKAYA'ya,

Lisans eğitimimden itibaren akademik alanda her türlü desteğini üzerimde hissetiğim Dr. Sermet DEMİR'e,

Bu çalıőmanın mülakat uygulamasında yoğun iş tempolarına rağmen mülakat talebimizi kırmayan ve desteklerini esirmeyen değerli meslek mensuplarına,

Bu zorlu süreçte desteğini esirgemeyen, her zaman yanımda olan sevgili eőim Hilal SÖKÜCÜ'ye teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ	1
1 VERGİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	3
1.1 Verginin Tanımı.....	3
1.2 Verginin Dünyada Gelişimi	4
1.2.1 Avrupa'da Vergi	4
1.2.2 Amerika'da Vergi	5
1.2.3 Asya'da Vergi	5
1.2.4 Osmanlı'da Vergi.....	6
1.2.5 Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergi	7
1.3 Verginin Amaçları	9
1.3.1 Mali Amaçları	10
1.3.2 Ekonomik Amaçları	10
1.3.3 Sosyal Amaçları	11
1.4 Verginin Sınırları	12
1.4.1 Toplumsal Sınırları	12
1.4.2 Psikolojik Sınırları	12
1.4.3 Politik Sınırları.....	13

1.5	Verginin Çeşitleri.....	14
1.5.1	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	14
1.5.1.1	Gelir Vergisi	14
1.5.1.1.1	Sedüler Gelir vergisi	15
1.5.1.1.2	Üniter Gelir vergisi	16
1.5.1.2	Kurumlar Vergisi.....	17
1.5.2	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	18
1.5.2.1	Veraset ve İntikal Vergisi.....	19
1.5.2.2	Motorlu Taşıtlar Vergisi	19
1.5.2.3	Emlak Vergisi.....	19
1.5.3	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	20
1.5.3.1	Katma Değer Vergisi.....	20
1.5.3.2	Özel Tüketim Vergisi	21
2	VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI.....	22
2.1	Vergi Bilinci	22
2.1.1	Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler	23
2.1.1.1	Bireysel Faktörler	23
2.1.1.1.1	Bireylerin Vergiye Bakış Açılıarı	23
2.1.1.1.2	Bireylerin Cinsiyetleri.....	24
2.1.1.1.3	Bireylerin Eğitim Düzeyleri.....	25
2.1.1.1.4	Bireylerin Gelir Düzeyleri.....	26
2.1.1.2	Toplumsal Faktörler	26
2.1.1.2.1	Vergi Eşitliği	26
2.1.1.2.2	Vergiye Gönüllü Uyum.....	27
2.1.1.2.3	Vergiden kaçınma	28
2.1.1.2.4	Vergi Afları	28
2.1.1.2.5	Vergi Kanunları.....	30

2.1.1.2.6	Vergi Denetimleri.....	31
2.1.1.2.7	Vergi Cezaları	32
2.1.1.2.8	Vergi İdaresinin Etkinliği.....	33
3	MUHASEBE BİLİMİ VE MUHASEBE MESLEĞİ.....	34
3.1	Muhasebe Bilimi.....	34
3.1.1	Muhasebenin Amacı	37
3.1.2	Muhasebenin Türleri.....	38
3.1.2.1	Finansal Muhasebe	38
3.1.2.2	Maliyet Muhasebesi.....	38
3.1.2.3	Yönetim Muhasebesi	39
3.2	Muhasebe Mesleği	39
3.2.1	Muhasebe Mesleğinin Tarihi	40
3.2.2	Muhasebe Meslek Mensupları	44
3.2.2.1	Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları.....	46
3.2.2.1.1	Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları.....	46
3.2.2.1.2	SMMM olabilmenin özel şartları;.....	46
3.2.2.1.3	YMM olabilmenin özel şartları;.....	47
3.2.2.2	Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları	48
4	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞININ İNCELENMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA	50
4.1	Araştırmanın Amacı ve Kapsamı.....	50
4.2	Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi	51
4.3	Araştırma Bulguları	51
4.4	Sorular, Cevaplar ve Genel Değerlendirmeler.....	51
	SONUÇ ve ÖNERİLER	82
	KAYNAKÇA.....	84

TABLO LİSTESİ

Tablo 1- Gelir Vergisi Tarifesi	16
Tablo 2- Gelir vergisi faal mükellef sayıları.....	16
Tablo 3- Kurumlar vergisi faal mükellef sayıları	18
Tablo 4 Türkiye'de Muhasebe ve Mali Müşavirlik Mesleğine Yön Veren Yasal Düzenlemeler	43
Tablo 5 Türkiye'de Dönemler İtibariyle Oda ve Meslek Mensubu Sayıları	45

KISALTMALAR

ICA: Institute of Chartered Accountants- Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü

KDV: Katma Değer Vergisi

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

KV: Kurumlar Vergisi

M.Ö.: Milattan Önce

MTV: Motorlu Taşıtlar Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TDK: Türk Dil Kurumu

TL: Türk Lirası

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

vb. : ve benzeri

vs. : Vesaire

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

yy: Yüzyıl

GİRİŞ

Verginin tarihi insanlık tarihi kadar eskidir. İlk çağlarda kabile yöneticilerine isteğe bağlı yardımlar adı altında vergiler ödenmiştir. Modern devletlerin tarihte yerini almasıyla birlikte kamusal faaliyetlere ihtiyaç artmış, devletler kamusal faaliyetlerinin finansmanı ve toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanması için günümüzdeki düzenli vergi sistemlerini oluşturmuşlardır. Vergilerin en önemli özelliği karşılıksız ve zorunlu olmalarıdır. Hukuki olarak zora dayalı bir ödeme olan vergilere karşı bireyler sosyal, ekonomik, psikolojik ve kültürel faktörlerin etkisi altında kalmaktadırlar. Bireylerin vergi bilinci ve algısı, vergi hakkında sergileyecekleri tutum ve davranışlara etki etmektedir.

Bireyler vergi ödediklerinde varlıklarında azalma meydana gelmektedir. Her bireyin mali gücü farklı olduğundan özellikle harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler, bireylerde aynı ağırlıkta etki oluşturmayabilir. Bu nedenle aynı vergi için farklı bireyler tarafından farklı tepkiler oluşabilmektedir. Vergi bilinci yeterli düzeyde olmayan ve varlıklarının azalmasını istemeyen bireyler vergiye karşı olumsuz tutumlarda bulunabilmektedirler. Bireylerin bu tutumları; vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi borcunun zamanında ödenmemesi gibi tepkileri beraberinde getirmektedir.

Toplumun vergi bilincinin yüksek düzeyde olması, ülkenin gelişmişliğini her açıdan olumlu etkilemekte, vergide adaleti tesis ederek vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır. Vergi bilinci bireysel ve toplumsal birçok faktöre bağlıdır.

Mükelleflerin vergi bilincini etkileyen faktörlerden en önemlisi muhasebe meslek mensuplarının mükellefler üzerindeki etkileridir. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında köprü konumunda olan muhasebe meslek mensupları, mükellefleri vergi sistemi ve vergisel yükümlülükler hakkında bilgilendirerek vergi bilinçlerinin artmasını sağlarlar.

Ülkemizde muhasebe mesleği 3568 sayılı yasadarı yetki almış SMMM ve YMM ünvanlı meslek mensupları tarafından icra edilmektedir. Çalışmamızdaki amaç; vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarındaki tutumlarına etki eden meslek mensuplarının, vergi bilinçlerinin tespit edilmesidir.

Çalışmamızın birinci bölümünde verginin genel tanımı yapılmış, verginin dünyada ve ülkemizdeki gelişimi, verginin amaçları, sınırları ve çeşitlerine yer verilmiştir. İkinci bölümünde vergi bilinci ve vergi bilincini etkileyen faktörler açıklanmıştır. Üçüncü bölümünde muhasebe ve muhasebe mesleğinin tanımı yapılmış, muhasebe mesleğinin tarihine yer verilmiş ve muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları açıklanmıştır. Çalışmamızın son bölümünde muhasebe meslek mensuplarıyla mülakatlar yapılmış ve mülakatların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

1 VERGİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Bu bölümde verginin tanımı; dünyada gelişimi, amaçları, sınırları ve çeşitleri hakkında bilgi verilecektir.

1.1 Verginin Tanımı

Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre vergi: *Kamu hizmetlerine harcanmak için hükûmetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*, şeklinde tanımlanmıştır. (TDK, 2021)

Devlet yapmak zorunda olduğu kamusal faaliyetlerin finansmanı için parasal kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynağın en önemli kısmını vatandaşlardan kanunlara göre zor gücü kullanarak topladığı vergiler oluşturmaktadır. (Aydemir, 2013, s. 8)

Anayasamızın “Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesinde vergi: *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.* şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin insanlık tarihi kadar eski bir geçmişi vardır. Modern devletler daha oluşmamışken dahi insanlar, kabile yöneticilerine isteğe bağlı yardımlar yapmıştır. Modern devletlerin tarihte yerini almaya başlamasıyla kamusal faaliyetlere ihtiyaç artmış düzenli vergi sistemleri oluşmuştur. (Gönen, 2019, s. 3)

Verginin en önemli özelliği karşılıksız ve zorunlu olmasıdır. Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen vatandaşlar vergi mevzuatı karşısında hukuki olarak müeyyidelere maruz kalabilmektedir. Vatandaşlar vergilerini ödeyerek vergi cezası, gecikme faizi ve hukuki yaptırımlardan kendilerini korumaktadırlar. Ülkemizde başlıca vergilere: Gelir

vergisi, Kurumlar vergisi (KV), Katma Değer vergisi (KDV) ve Özel Tüketim vergisi (ÖTV) örnek olarak verilebilir.

Vergiler genellikle parasal olarak alınmaktadır. Vergiler kanunlara dayanmaktadır, böylelikle keyfi uygulamaların önüne geçilmektedir.

Dünyada bilinen ilk vergi sistemi, milattan önce (M.Ö.) Sümerler tarafından uygulanmıştır. Sümerlerin vergilemede ilk amacı askeri giderleri karşılamaktır. Sonradan çıkan ihtiyaçlar için vergi toplamaya devam edilmiş, farklı vergiler uygulamaya koyulmuştur. (Çığ, 2009, s. 48)

1.2 Verginin Dünyada Gelişimi

Verginin dünyada gelişimine bakıldığında ilk çağlara kadar uzandığı görülmektedir. Tarihte ilk vergi uygulamasına M.Ö. 3000-2800 yıllarında Eski Mısır'da rastlanmıştır. Eski Mısır'da sarayın ihtiyaçlarının karşılanması ve piramitlerin inşasında firavunların vatandaşlardan topladıkları aynı vergiler karşımıza çıkmaktadır. Bu vergiler firavunların vergi toplama yetkisi verdiği kişiler vasıtasıyla toplanmıştır. (Schmölders, 1976)

İlk çağlarda ortaya çıkan vergi; ilk zamanlarda beden gücü yani emek ile hizmet ifası şeklinde, sonralarda aynı olarak yani mal verilmesiyle, uzun zamandır ise günümüzde de uygulandığı gibi parayla ödenmektedir. (Arslan, 2015, s. 108)

1.2.1 Avrupa'da Vergi

Antik Yunan ve Roma'da devlet harcamaları için kaynak oluşturmak amacıyla vergiler uygulanmıştır. Antik Yunan'da eyalet valileri savaş dönemlerinde mallara vergi uygulanmıştır. Barış dönemlerinde ihtiyaç kalmayan fazla vergiler halka iade edilirdi.

Antik Roma'da, finans uzmanı ve stratejist olarak bilinen II. Sezar Augustus, servet vergisi uygulamasını başlatmıştır. Uluslararası ticaret ve ithalata gümrük vergisi konulması Roma'nın vergi gelirlerini artırmıştır.

Batı Avrupa'da Fransız ihtilali ve Napolyon'un genişleme politikası Avrupa devletlerinin mali yapısını sarsmıştır. Fransız maliyesini de sarsan bu olaylar sonrasında Avrupalı devletler yeni vergi politikaları çıkarmak zorunda kalmıştır. Fransa'da 1807'de kadastro

vergisini, 1790'da arazi vergisi, 1791'de şahıs vergisi ve kapı-pencere vergisi ile tamamlanmış olan ikametgah vergisi randıman vergi sistemini oluşturmuştur. Kazanç vergisi özelliği taşıyan randıman vergisi 1851 yılında gelir vergisine dönüştürülmüştür. 1893'de Servet Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. (Kayan A. , 2000, s. 80)

1.2.2 Amerika'da Vergi

Amerika'da koloni günlerinde federal hükümet olmadığından gelir vergisi yoktu. Bireysel koloniler "baş vergisi" olarak geçimlerini sağlamaktaydı. 1788'de kabul edilen Anayasa'da Kongre'ye vergi koyma ve toplama yetkisi verildi. Kongre, savaş borçlarını ödeyebilmek için ilk olarak alkol, tütün vb. tüketim malarına vergiler koymuştur. Gelir vergisi ilk olarak 1861'de uygulamaya konuldu.

İşini kaybeden işçilere "işsizlik tazminatı" ödeyebilmek için 1935'te Sosyal Güvenlik Vergisi getirildi. İşsizlik tazminatı bu vergi ile finanse edildi.

Kongre, Amerika'da güçlü bir ekonomi için düşük marjinal verginin gerekli olduğuna kanaat getirerek 1986'da Vergi Reformu Yasasını kabul etti. Bu yasayla en yüksek yasal vergi oranı %50'den %28'e, Kurumlar Vergisi oranı ise %50'den %35'e indirilmiştir.

1.2.3 Asya'da Vergi

Hindistan'da vergi ilk kez maliye bakanı James Wilson tarafından "Birlik Bütçesi" adıyla 1860'ta tanıtıldı. Bu yasayla devletin askeri harcamalar nedeniyle katlanmak zorunda olduğu giderler için vergi toplandı. Vergilendirme dört tarife üzerinden yapılmıştır, bunlar:

- (1) Toprak mülkiyetinden elde edilen gelir,
- (2) Meslek ve ticaretten elde edilen gelirler,
- (3) Menkul kıymet gelirleri,
- (4) Maaş ve emekli maaşlarından elde edilen gelirler.

1886 yılında Müstakil bir Gelir Vergisi Kanunu uygulanmaya başlandı. Bu kanun, çeşitli farklılıklarla bugüne kadar yürürlükte kalmıştır.

Çin’de ilk vergilendirme uygulamasına M.Ö. 221-206 yıllarında rastlanmaktadır. Ekonomisinin büyük bir bölümünü tarım oluşturduğundan bu dönemde toprak ve tarım üzerinden vergiler alınmıştır. İmparator Wu döneminde ticaretten vergiler alınmaya başlanmıştır. Ticaret vergileri, savaş dönemleri dışında oldukça düşük oranlarda toplanmıştır.

Japonya’da vergilendirme Tokugawa döneminde “Denso” adlı tarım vergisi ile başlamıştır. Bu vergi aynı olarak tahsil edilmekteydi. Bu dönemde boş arazi, orman ve akarsular üzerinden vergiler alınmıştır. Aynı, nakdi ve ücretsiz çalışma şekliyle tahsil edilen “Koyaku” adıyla baş vergisi’de bu dönemde uygulanmaya başlamıştır. (Önder, 2011, s. 309-310) Kapitalist ekonominin ortaya çıkışı sonrasında 1887 yılında gelir vergisi sistemi uygulanmaya başlamıştır.

1.2.4 Osmanlı’da Vergi

Üç kıtanın birleştiği noktada, çok geniş topraklar üzerinde, uzun yüzyıllar egemenliğini sürdüren Osmanlı Devleti, birbirinden çok farklı dil, din, ırk ve kültürlere ev sahipliği yapmış, oldukça etkin ve teşkilatlı bir devlet yapısı oluşturmuştur.

Kuruluşundan itibaren fetihlerle hüküm sürdüğü coğrafyayı genişleten Osmanlı’nın vergi sistemi Anadolu ve Trakya’da 15. yüzyıl (yy) başlarında istikrara kavuşmuş, Kanuni döneminde Doğu Anadolu’ya yayılmıştır. 16. yy başlarından itibaren fetihlerle sürekli genişleyen Osmanlı’nın askeri, mali, hukuki ve sosyal yapısında da değişimler olmuştur. Bu nedenle her yerde geçerli bir vergi sistemini uygulamak mümkün olmamış; bölgenin, coğrafi, ırki ve kültürel özellikleri dikkate alınarak her bölge özelinde farklı vergi uygulamalarına gidilmiştir. (Tüfekçi, 2010, s. 37)

Osmanlı’da vergi, devletin sürekliliği ve ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla padişah tarafından konulan mali yükümlülüklerdir. Osmanlı’da ekonominin temeli büyük oranda ziraate dayandığından vergiler de zirai kazançlardan elde ediliyordu. (Alp, 2001, s. 77)

Yaklaşık 600 yıl hüküm süren Osmanlı Devleti, Şer’i hükümlere göre yönetilen bir İslam devletidir. Devlet yönetiminin her noktasında olduğu gibi vergi sisteminde de İslami hükümler uygulanmış, Osmanlı vergi sisteminin yapılanması bu hükümler doğrultusunda olmuştur. (Aktan, Dileyici, & Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyan, 2002, s. 58)

Yöneticilerinin ve halkının çoğunluğu Müslüman olan, kuruluşundan itibaren İslam hukukunu uygulayan Osmanlı Devleti, vergi hukukunu da İslami esaslara dayandırmıştır. Kuruluşunun ilk yıllarında Anadolu'da oluşan yeni şartlar, bazı yeni uygulamalara sebebiyet vermiştir. Abbasi devleti'nin bazı dönemlerinden de vergi uygulamaları barındıran Osmanlı, Hristiyan tebaanın bulunmasından dolayı önceki Müslüman devletlerinden farklı vergi uygulamalarına yer vermiştir. (Akdağ, 1974, s. 509)

Osmanlı'da vergiler şer'i ve örf'i vergiler olarak 2 başlıkta toplanmaktadır. Kaynağı Kur'an olan ve İslam hükümlerine dayanan şer'i vergiler, Müslüman tebaanın kendilerini ödemek zorunda hissettikleri ve karşı gelemedikleri vergilerdir. Anadolu'da ve Osmanlı'nın hüküm sürdüğü İslamiyeti kabul eden ülkelerde uygulanmıştır. Zekat, öşür, haraç ve cizye şer'i vergilerdir.

Örf'i vergiler ise fethedilen ülkelerde uygulanan, sonrasında da uygulamaya devam edilen bölgesel ve geleneksel özelliklere sahip vergilerdir. Örf'i vergiler uygulandıkları ülkelere ve zamana göre değişiklikler göstermiştir. (Erdem ve diğerleri, 2003, s. 76)

Osmanlı'da tımar sistemi, devletin düzenli olarak vergi tahsil etmesine engel olmuştur. Tımar sistemiyle vergi gelirleri kamuda görev yapanlara (vali, sipahi, kadı, subaşı) bırakılmıştır. Kamu görevlileri haricindeki tımar sahipleri de asker besledikleri için devlete vergi ödememiştir. (Kayan A. , 2000, s. 84)

Osmanlı vergi sisteminin büyük bölümünü oluşturan şer'i esaslara dayalı vergiler, Cumhuriyet döneminin ilk zamanlarına kadar uygulanmıştır. Diğer İslam ülkelerinde, İslami esasların haricinde coğrafya, kültür ve gelenekten etkilenerek oluşturulan veya devletin savaş vb. gibi olağan dışı durumlarda mali ihtiyacını karşılamak için de vergiler uygulanmıştır. (Mutlu, 2009, s. 21)

1.2.5 Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergi

Cumhuriyetin ilanından sonra Osmanlı'daki vergi uygulamalarına devam edilmiş, sonraki yıllarda değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra açılan Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) kabul edilen ilk kanun, 24 Nisan 1920 tarihinde Ağnam Vergisi Kanunu olmuştur. 1921 yılında hazırlanan Anayasa'da vergiye yer verilmemiştir. 1924 yılında kabul edilen Teşkilatı Esasiye adlı Anayasa'nın 84 ve 85.

maddelerinde Vergi, devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlanmış, vergilerin yasa ile tarh ve tahsil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Atatürk ekonomik bütünlüğü sağlayacak şekilde mali kararlar alınmasını, yeni vergilerin ekonomiye etkilerinin her açıdan değerlendirildikten sonra konulmasını istemiştir. Atatürk vergilerin eşit ve adaletli şekilde tesis edilmesini amaçlamıştır.

Atatürk maliye ve iktisat politikalarının oluşturulması için 1923 yılında İzmir İktisat Kongresini toplamıştır. Atatürk'ün mali politikalarının özeti şu şekildedir: Güçlü hazine, denk hatta mümkünse fazla bütçe, piyasadaki ekonomik şartları izleyen ve üretimi destekleyen bir vergi anlayışıdır. İzmir İktisat Kongresi sonrasında vergide faydalanma ilkesinden vazgeçilmiş, ödeme gücü esası uygulanmıştır. Köylüler üzerindeki vergi yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Devletin vergi hasılatının artırılması için yeni vergiler koymak yerine mevcut vergi uygulamalarının düzeltilmesi sağlanmıştır. Verginin dini ve örfi temeller yerine servet, gelir ve harcama kavramları üzerinden alınması gerektiği ortaya çıkmıştır.

1924 yılında Ağnam resmi yerine Ağnam vergisi uygulanmaya başlanmış, Osmanlı'nın en önemli vergi gelirlerinden olan tarım mahsüllerinden alınan aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla buradan kaynaklanan vergi kaybının telafisi için başvuru olan Ağnam vergisi hayvancılıkta gelişmeyi sınırlandırmıştır.

Karayolu çalışmalarını finanse etmek için Osmanlı'nın son dönemlerinde uygulanmaya başlayan yol vergisi, özellikle bedeni ifa imkanını da getiren bazı değişiklikler yapılarak 1925 yılında 542 sayılı Yol Mükellefiyeti Kanunu ile Cumhuriyet Dönemi'nde de uygulanmıştır. (Özdemir, 2013, s. 218)

Temettü Vergisi Kanunu olarak Osmanlı'nın son dönemlerinde uygulanmaya başlayan Temettü vergisi yürürlükten kaldırılarak 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile kazanç üzerinden alınan vergiler için kanun yürürlüğe girmiştir.

Günümüzde halen uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 3 Nisan 1926'da kabul edilmiş, verginin kapsamını gayrimenkul ve menkul hakların ivazsız intikalleri oluşturmuştur.

1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Buhranından sonra bütçe dengesi bozulmuş, bu nedenle birçok yeni vergiler konulmuş, mevcut vergilerde de düzenlemelere gidilmiştir.

1940-1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı'nın olumsuz etkileri sonucunda kamu harcamaları artmış, artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için Varlık Vergisi, Ayni Muamele Vergisi ve Toprak Vergisi gibi yeni vergiler konulmuştur. (Ejder, 2000, s. 128)

1953 yılında Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak günümüzde halen uygulanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. 1957 yılında Muamele Vergileri kaldırılarak Gider Vergileri Kanunu yürürlüğe girdi. 1960 yılında günümüzde halen uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girerek, tarım kazançları da gelir vergisinin konusuna dahil edildi. (Akdoğan A. , Kamu Maliyesi, 2014, s. 131)

1960 yılında uygulanmaya başlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk sonuçlarının görüldüğü 1961 yılı Mart ayında beyan edilen gelirlerde, iktisadi durgunluk olmasına rağmen 1959 yılına kıyasen büyük oranda yükseliş görülmüştür. (Kumrulu, 1988, s. 219)

1984 yılında Avrupa ülkelerinin vergi sistemlerine uyum sağlamak adına günümüzde halen uygulanan 3065 sayılı KDV Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1980'li yıllardan sonra ortaya çıkan çeşitli siyasi ve ekonomik gelişmeler, kamunun kaynak ihtiyacını artırmıştır. Bu dönemde kamu harcamaları azaltılmadığından vergilerin önemi ortaya çıkmıştır. Vergi gelirlerinin artırılabilmesi için gerekli reformlar yapılamadığından ötürü bozulan dengeler daha da kötüye gitmiştir. (Özer, 1976, s. 5)

2002 yılında yürürlüğe giren 4760 sayılı ÖTV kanunuyla çeşitli harcamalardan farklı adlarla alınmakta olan 16 adet ek vergi, ÖTV adı altında tek bir vergi olarak değiştirilmiştir.

1.3 Verginin Amaçları

Vergilerin en önemli ve ilk amacı kuşkusuz kamunun kaynak ihtiyacını karşılamaktır. Bunun yanında iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemek, kalkınmanın sağlanması, ekonomik büyüme, gelir dağılımındaki adaletin sağlanması ve kaynak tahsisindeki etkinlik gibi faydaları vardır.

Vergiler her ne amaçla alınmış olursa olsun; toplumun refahını artırmak amaçlanmalıdır. Devlet vergilendirmede mükelleflerin refah artışını ne kadar yüksek seviyede tutarsa, vergilendirmedeki başarı o düzeyde artacaktır. (Eş, 2002, s. 140)

Vergileme ilkeleri mali, ekonomik ve sosyal nitelikler taşımakta olup bu ilkeler zaman içinde dönemin gereksinimlere göre değişikliklere uğramıştır. Vergilemenin anayasası olarak kabul gören vergileme ilkeleri, dinamik bir yapıya sahip olduğundan sürekli olarak değişmektedir.

1.3.1 Mali Amaçları

Vergilendirmenin geleneksel fonksiyonu mali amaçtır. Mali amaca göre verginin en temel işlevi kamu harcamalarını finanse etmektir. Vergiler ekonomi politikası aracı olarak da kullanılmaktadır. Verginin başlıca amacının mali olmasının yanında iktisadi, sosyal ve ahlaki olmak gibi başkaca amaçları da vardır. Verginin mali amacı dışındaki bu amaçları sayesinde kalkınmanın sağlanması, ekonomik büyüme, gelir dağılımındaki adaletin sağlanması ve kaynak tahsisindeki etkinlik gibi faydalar sağlanır.

Bir ülkede meydana gelen ekonomik büyüme ve buna bağlı olarak gerçekleşen ekonomik kalkınmanın vergi politikaları ile yakından bir ilişkisi vardır. Vergi sistemleri ve politikaları ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre belirlenir. Bu düzeylere göre şekillenen vergiler genel olarak gelirler, harcamalar ve servet üzerinden alınmaktadır.

Ekonomik büyüme, kalkınma ve benzeri gelişmeler vergisel uygulama ve gelişmelere bağlı olduğundan bu referanslar dikkate alınarak vergisel düzenlemeler yapılmalıdır.

Devletin egemenlik yetkisine bağlı olarak gelir, harcama ve servet üzerinden elde ettiği vergilerin maliye politikalarının en önemli amaçlarından ekonomik büyüme ve kalkınmaya etkisi, bu vergilerin doğru uygulanmasına bağlıdır.

1.3.2 Ekonomik Amaçları

Devlet vergi politikalarıyla ekonomik büyüme, kalkınma ve kararlılığı sağlama gibi makroekonomik hedeflerine ulaşabilir. Vergilendirme bu kapsamda ekonomik bir araç olarak kullanılmaktadır. (Beşel, 2015, s. 3)

Ekonomik istikrarı sağlamak, üretim ve tüketime yön vermek, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, ödemeler dengesini düzenlemek ve spekülasyonları önlemek gibi amaçlara ulaşmak için vergi politikalarının oluşturulması vergilemenin ekonomik olma fonksiyonunu gösterir. Ekonominin durgun olduğu dönemlerde ekonomide canlanmayı sağlayabilmek için vergilerin azaltılması, enflasyonun artışa geçtiği dönemlerde talebin kontrol altına alınabilmesi için vergilerin artırılması verginin ekonomik fonksiyonunun görevidir. (Yüksel, 2021, s. 32)

Günümüzde ülkemiz ve dünya ülkelerinin vergi sistemlerinde ekonomik hedeflere ulaşmak için birçok araç ve kurum oluşturulmuştur. Ülkemizde Gelir vergisinin artan oranlı olması, gelir dağılımını olumlu etkileyecek ve rekabeti tesis edebilecek istisna, indirim ve muafiyet gibi önlemler bunlara örnek olarak verilebilir.

1.3.3 Sosyal Amaçları

Bir ülkede toplumsal huzur ve barışın sağlanabilmesi, gelirin adil bir şekilde dağılımına bağlıdır. Fakat gelir dağılımının kendiliğinden adil olarak sağlanması mümkün değildir. Sosyal devlet kavramının gereği olarak devlet, gelir dağılımında adaleti sağlayabilmek için bazı ekonomik araçlarla gelir dağılımına müdahalede bulunabilir. Bu müdahale araçları arasında en önemlisi vergilerdir. Vergiler kamu ihtiyaçlarının finansmanı yanında sosyal hayata müdahalede büyük öneme sahiptir.

Toplumun bireyleri ve toplumda oluşan sınıflar arasındaki gelir adaletsizliğine hemen hemen her çağda rastanlabilmektedir. Gelir adaletsizliğinin zeminini oluşturan yoksulluk, gelir eşitsizliği problemleri sanayileşme ve kapitalist ekonomi ile özel bir önem kazanmıştır. (Canbay Özgüler, 2014, s. 21)

Gelir dağılımındaki eşitsizlik sorunu günümüzde tüm ülkelerin gündemlerinde ilk sıralarda yer almaktadır. Özellikle 20. yy'ın sonlarına doğru hızla artan küreselleşme ile buna bağlı olarak gelişen gelir dağılımı adaletsizliği ve bunun neden olduğu ekonomik ve sosyal problemler, gelir dağılımındaki adaletsizliğin hızla çözülmesi gereken bir sorun olduğu gerçeğini ortaya çıkarmıştır. (Sarı, s. 178-179)

1.4 Verginin Sınırları

Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak kamusal ihtiyaçların finansmanını karşılamaktadır. Devletin egemenlik yetkisi dahilinde, hukuki ve fiili gücüne dayanarak vergi almasına vergilendirme yetkisi denilmektedir. Demokrasinin gelişmesiyle vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı görülmüştür.

Vergilendirme sınırı devlet tarafından aşıldıkça, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi eğilimleri artacaktır. Buna bağlı olarak vergi gelirleri azalabilecek, istihdam olumsuz yönde etkilenebilecektir.

1.4.1 Toplumsal Sınırları

Toplumlar etnik, coğrafi, sosyal, ekonomik ve kültürel birçok faktörün etkisiyle oluştuğundan birbirinden farklı özellikler göstermektedir. Tarihsel süreç içinde yaşanan birçok gelişme toplumların yapısını değiştirmiştir. Bundan dolayı çeşitli konularda olduğu gibi, toplumların vergiye bakışı da birbirinden farklılık göstermektedir.

Toplumları oluşturan ırkların özellikleri ve kültürel faktörler vergilendirmenin sınırlarının oluşmasında önemli role sahiptir. Örneğin İskandinav ülkelerinde kişiler vergiyi anlayışla karşılamakta ancak Latin ülkelerinde kişiler vergilere sürekli direnç göstermektedir. (Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), 2006, s. 33)

1.4.2 Psikolojik Sınırları

Devletin, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için kullandığı en önemli kaynak vergi gelirleridir. Bu nedenle vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından verginin psikolojik yönlerinin ele alınması son derece önemlidir.

Vergi, mükellefler için psikolojik ve mali yük oluşturmaktadır. Vergi yükünün mükelleflerce ağır hissedilmesi mükellefleri vergiden kurtulmaya sevk etmektedir. Buna sebebiyet vermemek için vergileri mükelleflerin uyum sağlayabilecekleri optimum düzeyde tutmak verginin psikolojik sınırını ifade etmektedir.

Vergilemenin sınırları psikolojik özelliktedir ve sınırlar psikolojik şartlar tarafından belirlenmektedir. Psikolojik sınır toplumlara göre farklılık gösterebilmekte, kişilerin fedakarlık duygularına, devlete bakış açlarına ve vergi ahlak düzeylerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Kişilerin vergi ahlakı ne kadar düşük seviyede olursa vergiden kaçınma o denli artmakta, buna bağlı olarak vergi gelirleri azalmaktadır. Bundan ötürü vergi kanunları toplumun vergi ahlakı, vergiye bakış açıları, vergisel düzenlemelere mükelleflerin olası tepkileri ve bunları etkileyen unsurlar dikkate alınarak düzenlenmelidir. (Schmölders, 1976, s. 101-114)

1.4.3 Politik Sınırları

Zora dayalı olarak alınan ve mükelleflerin mali gücünde azalma meydana getiren vergiler seçmenlerin siyasi tercihlerine doğrudan etki etmektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin kararların alınmasında oy kaybı endişesi, vergilendirmenin siyasal sınırını ifade etmektedir. Siyasi iktidarlar bu kaygılarından ötürü vergisel kanunlarda yapacakları değişiklikleri zamanla etkisinin azalacağını düşünerek seçimi kazandıktan sonraki ilk zamanlarda yapmakta, zorunlu nedenler olmadıkça seçime yakın zamanlarda yeni vergisel düzenlemelere gitmemektedirler. (Nadaroğlu, 2000, s. 289-290)

Siyasi iktidarlar vergi kanunlarını hazırlarken ülkenin gelir dağılımını dikkate almak zorundadırlar. Fakat iktidarlarını koruma düşüncesi bu kararlara etki etmektedir. Sonraki seçimleri kazanma güdüsü, iktidarın ekonomik kararlarına doğrudan etki etmektedir. (Çiçek, Karakaş, & Yıldız, 2008, s. 13)

İktisat biliminde üreticinin davranışı karı en üst düzeye ulaştırmak, tüketicinin davranışı ise faydayı en üst düzeye ulaştırmak şeklinde ifade edilmektedir. Siyasette de, siyasilerin amacı oylarını en yüksek düzeye ulaştırmak olduğundan karar ve davranışlarını da bu açıdan belirlemektedirler. Demokratik ülkelerde siyasi partilerin gayesi, seçimlerde galip olarak yönetimi ele geçirmektir. (User, 1992, s. 8)

Günümüzde devlet yöneticilerinin oy kaygısıyla hareket etmesinin, kişi ya da grup çıkarlarına sebebiyet verdiği, toplumsal vicdanı zedelediği görülmektedir. Oy kaygısıyla kişi ya da grupların çıkarlarının gözetilmesi devletin uzun dönemli planlarını ihmal etmesine sebebiyet vermektedir. (Savaş, 1989, s. 1-12)

1.5 Verginin Çeşitleri

Devletler kamusal hizmetlerin finansmanı için vergilere ihtiyaç duyarlar. Vergilerin büyük kısmı gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır.

Üzerine vergi konulan iktisadi kaynak, verginin konusunu oluşturmaktadır. Bunlar gelir, harcama ve servettir. Vergiler konusuna göre gelir üzerinden alınan vergiler, harcama vergileri ve servet üzerinden alınan vergiler olarak ayrışmaktadır.

Verginin daha adil uygulandığı ekonomilerde gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerinin payının KDV, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) , ÖTV vb. gibi dolaylı vergilere göre daha yüksek oranda olduğu görülmektedir. Ülkemizde tam tersine dolaylı vergilerin oranı dolaysız vergilere göre daha yüksek düzeydedir. Bu durum mükellefleri vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi fiillere sevk etmekte bu sebeple vergi tahsilatı istenilen seviyeye ulaşamamaktadır.

Devletler topluma hizmet sunabilmek için finansmana gereksinim duyarlar ve ihtiyaç duydukları bu finansmanın büyük bir kısmı da gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerle karşılanmaktadır. (Akdoğan, 2013:105)

1.5.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Belirli bir dönemde çeşitli nedenlerde gerçek ya da tüzel kişilerin elde ettiği her türlü iktisadi kaynak ya da üretim ve hizmet süreçleri sonrasında ortaya çıkan getiriler gelirdir. Geliri gerçek kişiler elde ettiğinde alınan vergi “Gelir vergisi”, Tüzel kişiler elde ettiğinde ise “Kurumlar vergisi” dir.

1.5.1.1 Gelir Vergisi

Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği gelirlerin safi tutarı üzerinden alınan vergidir.

Gelir vergisi günümüzde uygulanan şekliyle dünyada ilk olarak 18. yy sonlarında İngiltere’de uygulanmaya başlanmış, 19. yy’dan itibaren dünyada yaygın olarak uygulanmaya başlanmıştır. (Saraçoğlu, Engin, & Ejder, 2014, s. 541)

Gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan Gelir vergisi ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilmektedir. Kanunun 1. maddesinde gelir: “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun 2. maddesinde ise gelirin unsurları 7 bent halinde sayılmıştır. Bunlar:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanunu ilk olarak geliri, kaynak teorisinin görüşüyle dar anlamda kabul etmiştir. Daha sonra 1998 yılında gelirin geniş anlamda olması gerektiği anlaşılacak şekilde kanunda düzenleme yapılmıştır. Bu değişikliğin uygulanması 2003 yılına kadar ertelenmiştir. 2003 yılına gelindiğinde ise tekrar değişiklik öncesi dönemdeki uygulamaya devam edilmiştir. Sonuç olarak ülkemizde gelirin benimsenmiş şekli Gelir Vergisi Kanunu’na göre kaynak teorisinin görüşü doğrultusunda dar anlamdadır. (Mutluer, Öner, & Kesik, 2007, s. 284)

Gelir vergisi eşitlik ve adalet açısından diğer vergi türlerine göre daha sağlıklı bir vergileme şeklidir. Devletin vergilendirme konusunda uygulayacağı en sağlıklı yöntem gelir üzerinden alınan verginin eşit ve adil bir sistem üzerinden yürütülmesidir. Asgari geçim indirimi gibi araçlar kullanılarak vatandaşların daha adil vergilendirilmesi sağlanabilir. (Uğurlu, 2019, s. 7)

Gelir vergisi uygulanma biçimine göre sedümler ve üniter olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1.1.1 Sedümler Gelir vergisi

Gelirin farklı unsurlarından elde edilen gelirlerin, her birinin ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Sedümler gelir vergisinde gelir unsurları toplanarak vergilendirilmez,

zarar eden gelir unsurları varsa bunlar diğerlerine mahsup edilmez. Adil bir uygulama şekli olmadığından günümüzde önemini yitirmiştir. (Hasanov, 2009, s. 16)

1.5.1.1.2 Üniter Gelir vergisi

Gelirin tüm unsurları birleştirilerek toplanan matrah üzerinden vergilendirme yapılır. Böylelikle bazı gelir unsurlarında oluşan zararlar, kârlara mahsup edilerek mükellef lehine bir vergilendirme yapılır. Ülkemizde Üniter gelir vergisi benimsenmiştir.

Gelir vergisi, matrahın kanundaki tarifeye göre belirlenen oranı üzerinden alınır. Ülkemizde gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Tablo 1-2021 yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Vergi Dilimi	Vergi Oranı
24.000 TL'ye kadar	15%
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	20%
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası	27%
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	35%
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası	40%

(Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre 2021 yılı aylar bazında Gelir vergisi mükellefleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2- Gelir vergisi faal mükellef sayıları

Dönem	Mükellef Sayısı
2021 Aralık	2.235.576
2021 Kasım	2.236.258
2021 Ekim	2.222.926
2021 Eylül	2.209.221
2021 Ağustos	2.194.756
2021 Temmuz	2.181.945
2021 Haziran	2.172.007
2021 Mayıs	2.153.127
2021 Nisan	2.140.421
2021 Mart	2.123.812
2021 Şubat	2.109.976
2021 Ocak	2.100.804

(Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021)

1.5.1.2 Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi gerçek kişiler dışında kalan, tüzel kişiliğe haiz kurumların kazançlarından alınan vergidir. Kurumlar vergisi kanununun 1. maddesinin 2. bendinde kurum kazancı: “gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun 1. Maddesinde verginin kapsamına giren mükellefler 5 gruba ayrılmıştır. Bunlar:

1. Sermaye şirketleri.
2. Kooperatifler.
3. İktisadî kamu kuruluşları.
4. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
5. İş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisinin dünyada gelişim süreci 19. yy’da başlamış, gerçek anlamda uygulanmaya başlanması 20. yy’ı bulmuştur. Uygulandığı ülkenin mali, ekonomik ve sosyal yapısına göre şekillenen Kurumlar vergisi, Amerika’da 1909, Almanya’da 1920, İngiltere’de 1947, Fransa’da 1948 ve ülkemizde ise 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu ile uygulanmaya başlamıştır. (Aldemir, 1997, s. 11) Türk Kurumlar vergisi kanununun hazırlanmasında Alman Kurumlar Vergisi Kanunundan yararlanılmıştır.

Türkiye’de 1950 yılında ilk defa uygulanan Kurumlar Vergisi Kanununda %30 olarak belirlenen Kurumlar vergisi, 2006 yılında yapılan değişiklikle %20 olarak değiştirilmiştir. Dünyadaki Kurumlar Vergisi oranlarına uyum sağlamak adına geçici düzenlemelerle 2018-2020 yıllarında %22, 2021 yılında ise %25 olarak uygulanmaktadır.

Tablo 3- Kurumlar vergisi faal mükellef sayıları

Dönem	Mükellef Sayısı
2021 Aralık	986.318
2021 Kasım	982.296
2021 Ekim	977.053
2021 Eylül	972.294
2021 Ağustos	966.893
2021 Temmuz	961.091
2021 Haziran	956.425
2021 Mayıs	948.893
2021 Nisan	945.504
2021 Mart	939.675
2021 Şubat	932.466
2021 Ocak	925.725

(Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021)

1.5.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Devletler topluma hizmet sunabilmek için ihtiyaç duyduğu finansmanı vergilerle karşılarlar. Vergi gelirleri arasında büyük paya sahip olan servet vergilerinin vergilemede eşitliğin sağlanması ve toplumdaki mali dengesizliklerin giderilmesi gibi sosyal amaçları bulunmaktadır. Servet vergileri uygulanması kolay vergiler olup vergi kaçakçılığının da az görüldüğü vergilerdir.

Anayasamıza göre vergilendirmede en önemli ilke verginin kişilerin mali gücüne göre alınmasıdır. Mali gücün bir göstergesi de servettir. Servet, kişilerin ellerinde olan menkul ve gayrimenkul kıymetler olarak ifade edilmektedir.

Servet vergilerinin en önemli özelliklerinden biri de, Gelir vergisinin vergilendiremediği, ancak ödeme gücü açısından önemi olan bazı kıymetleri vergi içine almasıdır. (Turhan, Vergi teorisi, 1977, s. 268)

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler; Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi’dir.

1.5.2.1 Veraset ve İntikal Vergisi

Türk vatandaşlarına ait ve Türkiye’de bulunan malların bağış, ölüm sonucunda miras yoluyla ya da herhangi bir şekilde bir kişinin mülkiyetinden başka bir kişinin mülkiyetine geçmesi Veraset ve İntikal Vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Dolaysız bir vergi türüdür.

Veraset ve İntikal Vergisi M.Ö. dönemlerden itibaren bugüne uygulanan bir vergi türüdür. Tarihte bilinen en eski uygulamasına M.Ö. 7. yy’da Mısır’da rastlanmıştır. Osmanlı’da tereke tahriri adıyla uygulanmıştır. Eski dönemlerde vergiden ziyade bir harç şeklindeydi. Devlete, ölen kişinin mallarının veraset yoluyla mirasçılara intikali için verdiği iznin bedeli olarak ödenirdi. (Karakoç, 1990, s. 20-21) Ülkemizde 1926 yılında yürürlüğe giren 797 sayılı kanun ile uygulanmaktadır.

1.5.2.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi

Servet üzerinden alınan MTV, dolaysız bir vergi türüdür. Çevre vergisi olarak da değerlendirilen bu vergi türünde aracın yaşı, motor hacmi, kullanım tipi ve çevreye verdiği zarara göre vergi hesaplanmaktadır. Ülkemizde 1957 yılında yürürlüğe giren kanun çeşitli güncellemelere tabi tutulmuş, günümüzde motorlu taşıt sahibi herkes bu verginin mükellefi sayılmaktadır. Ülkemizde MTV’nin hesaplanmasında dikkate alınan kriterler; aracın kasko bedeli, yaşı, motor hacmi ve sınıfıdır.

1.5.2.3 Emlak Vergisi

Servet üzerinden alınan Emlak vergisi, dolaysız bir vergi türüdür. Dünya’da ilk örneklerine Çin’de M.Ö. 2000’li yıllarda rastlanmıştır. Tarihin en eski vergilerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Kişilerin mülkiyetinde bulunan bina arazi vb. gayrimenkullerden alınmaktadır. (Turhan, 1987, s. 205)

Günümüzde halen uygulanan Emlak vergisi Osmanlı Devleti zamanında ilk olarak alınmaya başlanmıştır. Mükellef sayısının oldukça fazla olmasına rağmen vergi gelirleri arasında düşük bir paya sahiptir. Diğer vergilerden farklı olarak Emlak vergisi toplama yetkisi belediyelere verilmiştir.

1.5.3 Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Harcama vergileri, gelirin ya da servetin harcanması sırasında alınan vergilerdir. Bu vergiler fiyat mekanizması aracılığıyla yansıtıldığından vergiyi ödeyen mükellef ile kanuni mükellef farklı kişilerdir. Kolay toplanabilen ve mali anestezi yoluyla mükelleflere hissettirilmeyen bir vergi türü olmasından dolayı siyasiler tarafından tercih edilir. Tüketici açısından kaçınılması mümkün olmayan vergilerdir. Ülkemizde KDV ve ÖTV gibi vergiler harcama üzerinden alınan vergilerdir.

Harcama vergileri tek ve yayılı aşamada alınan vergiler olarak ikiye ayrılmaktadır. Tek aşamada alınan harcama vergileri üretimden tüketime kadar geçen evrelerin sadece birinde alınır. Yayılı aşamada alınan harcama vergileri ise ticaretin her aşamasında alınan vergilerdir.

1.5.3.1 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, nihai tüketicinin vergilendirilmesini amaçlayan bir harcama vergisidir. Bir mal ya da hizmetin üretilmesindeki tüm safhalarda tahsil edilen vergi önceki safhalarda ödenen vergiden indirilmekte, sadece oluşturulan katma değer vergilendirilmektedir.

KDV, bir mal ya da hizmetin üretim sürecinden son kullanıcıya ulaşana kadar her aşamasında ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesidir. Her aşamada ortaya çıkan vergi sonraki aşamaya yansıtılmakta ve son kullanıcıya kadar devam etmektedir. Son kullanıcının mal ya da hizmetten faydalanması sonucunda KDV, son kullanıcının üzerinde maliyet olarak kalmaktadır. (Şimşek & Tolu, 2002, s. 21)

Dünya'da ilk KDV uygulamasına 1954 yılında Fransa'da başlanmıştır. Fransa'da uygulanmaya başlandıktan sonra tüm Avrupa'ya yayılan KDV, 1968 yılında başta Almanya olmak üzere tüm AB ülkelerinde uygulanmaya başlanmıştır. (Akalın, 2000, s. 365)

Türkiye'de KDV 1984 yılında kabul edilen ve halen günümüzde uygulanan 3065 sayılı kanun ile uygulanmaya başlamıştır. KDV kanunu'ndan önce uygulanan üretim, ithalat ve tüketim üzerinden alınan 8 dolaylı vergi kaldırılmıştır.

1.5.3.2 Özel Tüketim Vergisi

Devletin finansman ihtiyacını karşılamanın yanında vergide sosyal adaleti sağlamaya yönelik araç olarak da kullanılan ÖTV, gelişmiş ekonomilerde keyif verici ve alışkanlık yapıcı mallardan, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde ise keyif verici ve alışkanlık yapıcı mallarla birlikte yüksek gelir düzeyindeki vatandaşların tercih ettiği mallardan da alınmaktadır.

ÖTV, lüks tüketim olarak kabul edilen malların vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Alkol, sigara, kolalı içecekler, petrol ve otomobil gibi mallar ÖTV'nin konusuna giren mallara örnek olarak verilebilir.

Özel tüketim vergileri, hazineye gelir sağlama gibi klasik mali amacı dışında, tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme, vergilendirmeye yönelik tepkileri azaltma gibi çeşitli nedenlerle önem kazanmakta ve giderek artan bir şekilde vergi sistemleri içinde varlığını hissettirmektedir.

ÖTV'nin tarihi M.Ö. dönemlere dayanmakta olup, bilinen ilk uygulaması M.Ö. 2000'li yılların başlarında biranın vergilendirilmesidir. Lüks tüketimden alınan özel tüketim vergileri geçmişten günümüze devam etmiştir.

Ülkemizde ÖTV'ye ilişkin düzenleme 2002 yılında kabul edilen ve günümüzde halen uygulanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile yapılmıştır.

2 VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI

Bu bölümde vergi bilinci, bireylerin vergiye bakış açıları ve vergi bilincini etkileyen faktörler hakkında bilgi verilecektir.

2.1 Vergi Bilinci

Vergi bilinci vatandaşların ödedikleri vergilerin farkında olduklarını, vergilerin neden ödenmesi gerektiğini ve ödenen vergilerin nasıl kullanıldığını hakkında bilgi sahibi olduklarını göstermektedir.

Vergi bilinci vatandaşların vergilere olan motivasyon ve ilgileri, vergi konusunda yapmaları gereken yükümlülüklerini yasalara göre ifa etmede sergiledikleri tutum ve çabalarıdır.

Devletler kamusal hizmetlerin finansmanı için vatandaşlardan mali güçlerine göre vergi istemektedir. Vergi kanunlarına göre vatandaşlar vergi mükellefi olmaktadır. Bazı mükellefler vergi ödevlerini yasalara uygun şekilde yerine getirirken, bazı mükellefler ise vergi ödevlerini yerine getirmemektedir. Her iki tutumun sebebi, vergi mükelleflerinin sahip oldukları vergi bilinci ve toplumdaki vergi kültürüdür. (Özkan, 2017, s. 474)

Vergi bilinci yalnızca vergiyi ödeme konusunda bilinç sahibi olmak şeklinde algılanmamalıdır. Vergi bilinci aynı zamanda vatandaşların ödedikleri vergilerin ne şekilde harcandığı konusunda yaptıkları denetimi de ifade etmektedir. (Şener, 1997, s. 8-9)

Vergi sisteminin verimli ve sistematik şekilde işleminde, kuşkusuz mükelleflerin vergiyi nasıl anladıkları, uygulanan vergi sistemine karşı düşünceleri ve vergi ödeme konusunda ne kadar istekleri oldukları önem arz etmektedir. Bu gönüllülüğü Novadis

“İnsan vergilerini sevgilisine bir buket çiçek verdiği gibi ödemelidir.” şeklinde ifade etmiştir. (Cansız, 2006, s. 115-116)

2.1.1 Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler

Vergi bilincini etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunlar bireysel ve toplumsal faktörlerdir.

2.1.1.1 Bireysel Faktörler

Mükelleflerinin vergi bilincini etkileyen bireysel faktörler bulunmaktadır. Bunlar mükelleflerin gelir düzeyleri, eğitim düzeyleri, yaşadıkları bölge ile cinsiyetleri şeklinde sıralanabilir. Bu faktörler mükellefin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bu faktörler sadece bireyi etkileyen, bireyden kaynaklanan faktörlerdir. Bireysel faktörler toplu bir etki oluşturmaz, genellikle kişiden kişiye farklılık gösterirler.

2.1.1.1.1 Bireylerin Vergiye Bakış Açıları

Vergilendirme kişilerin gelirlerine, tüketimlerine ve servetlerine yönelik yapılmaktadır. Vergilendirme sonrasında kişilerin varlıkları ödedikleri vergiler kazar azalmakta, bundan dolayı mükellefler vergilere karşı psikolojik faktörlerin etkisinde kalmaktadır. Kamusal finansman ihtiyacının sağlanması için sağlıklı işleyen bir vergilendirme sistemini tesis etmek için mükellefleri etkileyen psikolojik faktörler her açıdan analiz edilmeli, vergiye gönüllü uyumu sağlayan, mükelleflerin olumsuz tepkilerini en düşük düzeyde tutmayı hedefleyen çözümler üretilmelidir. (Akbulut, 2003, s. 90)

Vergisel uygulamalar bireylerin vergiye bakış açılarında olumlu ya da olumsuz etki oluşturmaktadır. Vergisel uygulamalar bireysel ve toplumsal tepkilere neden olabilmektedir. Vergi uygulamaları sosyo-psikolojik yönü bulunan sosyal olaylar olarak nitelendirilmektedir. (Çelebi, 2012, s. 2) Vergilendirmede klasik görüş hukuki güç kullanılması olsa da günümüz vergi sistemlerinde vergiye gönüllümü uyumu sağlama amaçlanmaktadır. (Muter & Özcan, 2012, s. 15)

Mükelleflerin vergiye bakış açılarını şekillendiren içsel ve dışsal faktörler bulunmaktadır.

- İçsel faktörler, mükelleflerin cinsiyet, yaş, medeni durumu, mesleği gibi demografik özelliklerdir. Bunların yanı sıra mükelleflerin eğitim seviyeleri, gelir düzeyleri, aile yapıları, devlete olan bağlılıkları, kamu hizmetlerini yararlı bulma durumları vergiye bakış açılarını etkilemektedir. (Akkara & Gencel, 2016, s. 43)
- Dışsal faktörler ise verginin tabana yayılması, vergilendirmede adalet, vergi kanunlarının anlaşılır olması, vergi oranları, vergi cezaları ve vergiye uyumlu mükellefler taraf tarafından olumlu karşılanmayan vergi afları gibi etkenlerdir.

2.1.1.1.2 Bireylerin Cinsiyetleri

Mükelleflerin vergiye bakış açılarında en önemli faktörlerden biri cinsiyettir. Vergi uyumunda cinsiyet farklılığının etkilerini araştıran ilk çalışma 1986 yılında Jackson ve Milliron tarafından yapılmıştır. 1987 yılında Bartley tarafından yapılan çalışmada kadınların erkeklere göre vergiye daha uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır. 1989 yılında Jackson ve Jaouen tarafından yapılan çalışmada vergi cezaları ile vergi kaçırma sonrasında duyulabilecek vicdan azaplarının algılanma düzeyi kıyaslanmış, kadınların vergi cezalarının tedirginliğinden daha çok vicdan azabı duyduğu ortaya çıkmıştır. Duygusal yapılarının erkeklere göre daha baskın olması nedeniyle kadınların vergi kaçırmaya erkeklere kıyasla daha olumsuz baktıkları söylenebilir. Kadınlar toplum içindeki en büyük koruyucuyu devlet olarak gördüklerinden, vergiye daha ılımlı bakmaları normal karşılanmaktadır. Gelişmiş toplumlarda kadının sosyal ve ekonomik statüsünün daha güçlü olmasından dolayı gelişmekte olan ülkelere göre vergiye daha az ılımlı bakacağı düşünülmektedir. (Çoban, 2004, s. 47)

Yapılan çalışmalara bakıldığında, kadınların erkeklere göre vergiye daha uyumlu olduğu kanaatine varılmıştır. Kadınların vergi ödevlerini tam olarak yerine getirmeye çalıştığı, vergiye daha fazla katıldığı, vergi sistemini erkeklere kıyasla daha adil gördükleri sonuçları ortaya çıkmıştır. Kadınların erkeklere göre vergi ödevlerini yerine getirme noktasında daha bilinçli ve daha hassas oldukları görülmüştür. (Çoban, 2004, s. 47)

2.1.1.1.3 Bireylerin Eğitim Düzeyleri

Vergi bilincinin oluşması için vergi sisteminin adil olmasının yanı sıra eğitimin büyük yeri ve önemi vardır. Vergi bilincinin yerleştirilmesinde eğitimin özellikle küçük yaştan itibaren çocuklara verilmesi verginin daha kapsamlı anlaşılması açısından önemlidir. Bugünün çocukları, yarın vergi sisteminin her aşamasında bulunabileceğinden, vergi bilinci gelecek nesillere eğitimle aktarılmalıdır. (Şenyüz D. , 1994, s. 83)

Vergiyle alakalı eğitimin ailede küçük yaşlarda verilmesi, vergiye karşı bilinçli ve sorumlu bireylerin yetişmesinde büyük katkı sağlayacaktır. Ailede verilen vergi bilinciyle bireyler neden vergi ödediklerinin farkında olacaklar, vergiye karşı olumsuz bir tutum içerisine girmeyeceklerdir.

Vergi mükelleflerinin vergiye uyumlarını sağlayabilmek için, toplumda vergi okur-yazarlığının artması, buna bağlı olarak vergi bilincinin oluşması, genel anlamda vergi kültürünün oluşmasına yardımcı olacaktır. Vergisel konularda eğitim düzeyinin yetersiz olması mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutumlarda bulunmalarına sebep olmaktadır. Mükelleflerin vergisel konularda eğitim almaları, vergiye uyumu artırarak vergi algısını olumlu yönde etkilemektedir. (Çataloluk, 2008, s. 218-219)

Mükelleflerin eğitim seviyesinin yüksek olması vergiye uyumu artırmaktadır. Mükellefin eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma düzeyinde doğru yönlü bir ilişki mevcuttur. Öğrenim düzeyi yüksek olan mükelleflerin kanunları daha kolay anladıkları, kanun değişikliklerine daha hızlı adapte oldukları ve vergilendirme konusundaki şekli görevlere daha yüksek oranda uyum sağladıkları görülmektedir. (Yeniçeri, 2004, s. 919)

Eğitimin vergiyle uyumu noktasında pozitif bir ilişkinin olduğu büyük oranda kabul edilmiş olsa da, negatif bir ilişkinin bulunduğunu iddia eden görüş de mevcuttur. Buna göre eğitim seviyesiyle bilgiye ulaşma noktasında doğru orantı vardır. (Aktan & Çoban, 2006, s. 148) Vergilendirme uygulamaları konusunda bilgisi yüksek mükellefler kanunlardaki açıkların farkına vararak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yollara da başvurabilmektedir. (Tuay & Güvenç, 2007, s. 20)

2.1.1.1.4 Bireylerin Gelir Düzeyleri

Bireylerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Türk vergi sisteminde esas olan ödeme gücüne göre adil bir vergilendirmenin sağlanmasıdır. Vergi mükelleflerinin gelir düzeylerinin vergiye karşı davranışlarına etkisiyle alakalı yapılan çalışmalarda elde edilen genel sonuç, mükelleflerin gelir düzeyleri artarken, vergi kaçırma meyillerinin de artmasıdır. (Kumluca, 2003, s. 93)

Gelir düzeyi yüksek olan vergi mükelleflerinin, gelirlerinin yüksek olması ödeyecekleri verginin de yüksek olmasına sebep olmaktadır. Vergi kaçırarak elde edilecek faydanın yüksek olması gelir düzeyi yüksek olan mükellefleri buna itmektedir. Gelir seviyesi düşük olan mükellefler ise vergi kaçırma nedeniyle karşı karşıya kalabilecekleri vergi cezalarını karşılamakta zorlanacaklarından bu yola başvurmamaktadırlar. Bu nedenle gelir seviyesi ile vergiye karşı davranışlarda ters yönlü bir ilişki vardır. Ayrıca gelir eşitsizliğini hisseden vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenmektedir. (Tuay & Güvenç, 2007, s. 21)

2.1.1.2 Toplumsal Faktörler

Mükelleflerin vergi bilincini etkileyen bir diğer faktör ise toplumsal faktörlerdir. Toplumsal faktörler bireylerin vergi ahlakının oluşmasında önemli olmaktadır. Vergi mükellefleri yaşadıkları çevreden etkilenebilmekte, yaşadığı çevreyi de etkileyebilmektedir.

Bireylerin vergi bilincini daha iyi analiz edebilmek için bireysel ve toplumsal faktörler birlikte ele alınmalıdır. Toplumsal faktörler; vergi eşitliği, vergiye gönüllü uyum, vergiden kaçınma, vergi afları, vergi kanunları, vergi denetimleri, vergi cezaları ve vergi idaresinin etkinliği başlıklarında incelenecektir.

2.1.1.2.1 Vergi Eşitliği

Vergi eşitliği, vergi yükünün mükellefler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergi mükelleflerinden ödeme gücüne göre vergi alınması vergide adaletin en temel ilkesidir. Vergi adaletinin sağlanması için ödeme gücü eşit olandan eşit, eşit olmayandan ise farklılaştırılarak vergi alınmalıdır. Vergilemede adaleti sağlamak için vergi sistemi

içerisinde çeşitli uygulamalar yapılmaktadır. Buna en tipik örnek olarak gelir düzeyleri farklı mükelleflere artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanması verilebilir.

Mükelleflerin vergiye uyumu, ödeme gücü ilkesine göre vergi yükünün mükelleflere adil dağılımı ve adaletli bir vergi sisteminin tesisi ile sağlanır. Vergilendirmede bazı kişi ve gruplara istisna, muafiyet vb. ayrıcalıklar tanınması toplumsal olarak olumsuz karşılanmaktadır. Bu gibi durumlar mükelleflerin kendilerine adil davranılmadığını düşünmesine sebebiyet vermekte, mükellefler ise bu durumda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi fiillere başvurabilmektedir (Tuay & Güvenç, 2007, s. 28).

(Aktan & Çoban, 2006, s. 142)'a göre vergi adaleti, dağılım adaleti ve prosedürel adalet olarak ikiye ayrılmaktadır. Dağılım adaleti mükellefler arasında vergi yükünün ne şekilde paylaştırıldığını konu etmektedir. Subjektif vergi yükünün eşit dağıtılmasını hedeflemektedir. Prosedürel adalet ise vergi mükelleflerinin yapmış oldukları vergisel işlemlerinin adaletli yaptıklarını algılamalarıdır. Hizmet etkinliğinin artırılması, kırtasiyeciliğin ve ayrımcılığın sona ermesini amaçlamaktadır.

Gelir düzeyleri farklı mükelleflerden eşit bir şekilde vergi almak hedeflendiğinden vergide adaletin sağlanması oldukça zordur. Topluma ve zamana göre dinamik bir yapısı olan adalet kavramı, eşitliğin sağlanması noktasında oldukça önemli bir kavram olup uygulanması açısından son derece zordur. Tüm bu zorluklara rağmen vergilendirmede adaleti sağlayabilen toplumlarda sosyal ahlak derecesi artmakta, mükelleflerin vergiye uyumu sağlanmaktadır. (Topkan, 2016, s. 75)

2.1.1.2.2 Vergiye Gönüllü Uyum

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergisel ödevlerini tamamen kendilerinin vergi kanunlarına uygun şekilde isteyerek yapmaları şeklinde tanımlanabilir. (Aktan, Dileyici, & İstiklal, 2006, s. 102)'e göre vergiye gönüllü uyum, literatürde “kabul” olarak adlandırılmakta ve mükelleflerin vergilere karşı olumlu tutumlar gösterdikleri, vergilerini isteyerek ve severek ödedikleri şeklinde ifade edilmektedir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler arasında, vergi yükümlüsünün demografik özellikleri, vergi yükü konusundaki düşüncesi, sosyal baskılar, mükellefin içerisinde yer aldığı mesleki ya da sosyal grupların vergiye bakış

açısı, vergi denetimleri, vergi cezaları ve vergi afları gibi faktörler yer almaktadır. (Batırel, 1996, s. 1) Bunların yanında kültürel, hukuksal, siyasal, dinsel, yönetsel ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörler de vergi uyumuna etki edebilmektedir. (Aktan, Dileyici, & İstiklal, 2006, s. 133)

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamakta vergilendirme işleminin diğer tarafı olan vergi idaresine de görevler düşmektedir. Vergi idaresi mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yetire getirirken vergiye uyumunu artıracak uygulamaları sağlamalıdır.

2.1.1.2.3 Vergiden kaçınma

Vergiler mükellefler açısından yük olarak algılandığından genellikle tepkilerine neden olmaktadır. Mükelleflerin gösterdiği başlıca tepkiler vergi matrahını azaltmak ya da sıfıra indirmek şeklinde olmaktadır. Bu davranışların mevzuattaki boşlukların kötüye kullanımı sonucunda yapılması “vergiden kaçınma”, mevzuata uygun hareket etmeyerek yapılması ise “vergi kaçırma” fiilini oluşturmaktadır. (Şimşek E. , 2007)

Vergiden kaçınma vergi kanunlarında bulunan boşlukların kötüye kullanılmasına bağlı olarak vergi matrahını azaltmak, bunun sonucunda devletin alacağı vergiyi azaltmak ya da ortadan kaldırmak olarak tanımlanabilir. Mükellef yasal boşluklardan faydalandığı için mali idarenin bu durumu tespit edebilmesi oldukça güçtür. Vergiden kaçınma fiili tespit edilebilse bile yasal boşluklar kullanıldığından cezai yaptırımlar uygulanamamaktadır.

Vergiler mükelleflerin birikim, yatırım ve risk alma gibi davranışlarına etki ettiği için mükellefleri vergiden kaçınma fiiline itebilmektedir. Örneğin artan oranlı gelir vergisi sisteminde belirli bir gelir düzeyinden sonra daha fazla oranda vergi ödenecek olması mükelleflerin gelirini artırma konusunda isteksizliğe sebep olabilmekte, bu durum ülke ekonomisi için kayıplara neden olmaktadır. (Akdoğan A. , 1999, s. 98)

2.1.1.2.4 Vergi Afları

Vergi afları, devletlerin egemenlik yetkilerini kullanarak vatandaşlardan aldıkları vergilerin bazen asıllarından, bazen faizlerinden ya da vergi yasalarından doğan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan yaptırımları kaldırmasıdır. Vergi afları

ile mükelleflerin geçmişlerini temizlemeleri sağlanarak, vergi affı sonrasında vergiye gönüllü uyumlarını sağlamak amaçlanmaktadır. (Edizdoğan & Gümüş, 2013, s. 100)

Vergi aflarına başvurulmasının en önemli sebepleri devletlerin ve vatandaşların ekonomik kriz dönemlerinde mali güçlükte kalmalarıdır. Vergi aflarıyla kayıt dışı bırakılan ya da tahsili güçleşmiş vergilerin toplanması amaçlanarak kamu harcamalarının finanse edilmesi, vergi mükelleflerinin de ekonomik çıkmazdan kurtulmaları hedeflenmektedir. (Savaşan & Çoban, 2005, s. 3)

Vergi afları sayesinde mükellefler ödemedikleri vergi borçlarının faizlerinin neredeyse tamamını ödemekten kurtulmaktadır. Bazı mükellefler vergi mükellefiyeti tesis ettirmeme, beyanname vermeme gibi fiillerinden doğabilecek vergi cezaları risklerinden vergi afları sayesinde çok cüzi miktarlar ödeyerek kurtulabilmektedirler.

Sürekli yapılan vergi afları, mükellefleri yeni af beklentilerine sokmakta, vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyerek vergi kanunlarına uyumu azaltmaktadır. Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmelerinde ciddi olumsuzluklara sebep olan vergi afları, vergisel ödevlerini kanunlara uygun yerine getiren mükellefler üzerinde ise olumsuz etki oluşturmakta, vergiye uyumlu mükelleflerin güven ve adalet duygularını olumsuz yönde etkilemektedir.

(Şenyurt, 2008, s. 91)'a göre vergi aflarının özellikleri:

- Vergi afları kanunla yapılır.
- Vergi afları geçmişe etkili olur ve geçmiş olaylar üzerinde etki oluşturur.
- Devlet vergi aflarıyla alacaklarından vazgeçmektedir.
- Vergi aflarıyla devlet cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

Siyasi partiler vergi aflarını siyasi bir araç olarak seçmenlerine yönelik kullanabilmektedir. Ülkemizde genelde her dönem güncelliğini korumuş olan vergi afları, seçim zamanlarında siyasilerin olmazsa olmaz seçim araçlarından biri olmuştur. Sürekli olarak vergi affına yönelik kanunlar çıkması, vergi mevzuatına uyumu ciddi derecede düşürmekte, vergi mevzuatına olan güvenin azalmasına yol açmaktadır. (Başaran, 2011, s. 6)

Bir ülkede sık sık vergi affı uygulanması, adalete ve kanunlara olan güveni zedeleyecek, vergi cezalarının hükümsüz kalmasıyla vergi suçlarının işlenmesi için zemin hazırlayacaktır. Vergisel ödevlerini yerine getirmeyen ya da vergi kaçırmış kişileri sık sık af kapsamına almak, kişilerde ceza görmeme rahatlığı oluşturarak vergiye uyumu azaltacaktır. (Yalçın & Başer, 1996, s. 109)

2.1.1.2.5 Vergi Kanunları

Mükelleflerin davranışları üzerinde etkisi olan unsurlardan en önemlisi vergi sistemidir. Yalın ve kolay anlaşılabilir vergi kanunları, mükelleflerin vergi sistemine uyum sağlamalarında önemli bir role sahiptir. Yalın olmayan ve kolay anlaşılmayan vergi kanunları mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek yanlış beyanda bulunmasına imkan sağlayarak vergiye uyumlarını azaltabilmektedir.

Vergi kanunlarının şekli, içeriği ve uygulama yönergeleri mükellefler üzerinde etkilidir. Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının yüksek olabilmesi için kanunların açık ve mükellefler tarafından anlaşılabilir olması gerekir. Vergi kanunları açık ve anlaşılır olmadığında mükelleflerin vergiye uyumları azalmakta, vergi idareleri tarafından yapılan vergisel uygulamalar da olumsuz etkilenebilmektedir. Vergi kanunlarının karmaşık olması yüksek vergi yönetim maliyetine, vergiye uyum düzeyinin düşmesine ve mükellefler arasında eşitsizlik olduğu kanaatine varılmasına sebebiyet vermektedir. (Stiglitz, 1994, s. 746)

Vergi mevzuatının mükelleflerce kabul edilip benimsenmesi vergi bilincinin toplumun tamamında oluşması açısından önemlidir. Vergi mevzuatının uygulamada anlaşılır, şeffaf ve adil olması da mükelleflerin vergi bilinci üzerinde etkilidir. Vergi mevzuatının anlaşılır düzeyde olmasıyla kendilerinin verginin sorumlusu olduğunun farkında olan mükellefler, bunun gereği olarak vergisel ödevlerini yerine getirmediklerinde hangi cezai yaptırımlarla karşılaşacaklarının farkındadırlar. (Bozdoğan & Kurt, 2019, s. 46)

Vergi psikolojisi açısından vergi mevzuatının daimiliği oldukça önem arz etmektedir. Bir vergi türü ne kadar uzun süre uygulamada kalırsa, bu vergiye o kadar çok uyum gösterilir. Bir vergi türünün uzun zaman boyunca uygulanabilmesi, bu vergiyi ödeyenlerin vergiye olan tepkilerinin gün geçtikçe azalmasına sebep olur. Aksine sürekli değişen vergi

mevzuatı olduğunda vergi mükellefleri yeni düzenlemelere uyum sağlamakta güçlük çekebilir ve yeni vergilere kısa sürede adapte olamazlar. (Şenyüz D. , 1995, s. 66-67)

Vergi mevzuatının sık değişmesi mükelleflerin vergiye olan tutumlarını olumsuz etkilediği de, bu durum vergi mevzuatı uzun süre değiştirilmemelidir şeklinde anlaşılmalıdır. Dünyanın ve ülkenin değişen şartlarına uyum sağlayabilmek adına mükelleflerden gelen talepler ve diğer ülkelerdeki mevzuat değişimleri takip edilerek gerekli değişikliklerin yapılması gerekli ve oldukça doğaldır. (Karatoy, 2009, s. 82)

2.1.1.2.6 Vergi Denetimleri

Beyana dayalı vergi sisteminde devlet, beyanını olması gerekenden düşük gösteren ya da beyanname vermesi gerekirken hiç beyanname vermeyen kişileri bulmak için vergi denetimleri yapar. Vergi denetimleri etkin bir yapıda olmalıdır. Etkin bir vergi denetimi sağlanırsa, kişiler denetim sonucu yakalanma riskine karşı vergisel ödevlerini mevzuata uygun yerine getirirler, böylece toplumda vergide adalet algısı artar. Vergisel ödevlerini yerine getirmenin ortaya çıkardığı maliyet yükü, vergi denetimleri ile yapılan tespitler sonucu ortaya çıkabilecek vergi cezalarından daha az külfetli olacağından, mükelleflerin vergi denetimi riskinden önce vergisel ödevlerini zamanında yerine getirme bilincine sahip olması sağlanabilecektir. (Aktan & Çoban, 2006, s. 146)

(Başdağ, 2017, s. 71-72)'a göre vergi denetimleri vergisel ödevlerini mevzuata uygun şekilde yerine getiren mükellefler açısından hiçbir sorun teşkil etmezken, vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler için ciddi bir risk unsurudur. Vergi denetimlerinin mali, sosyal ve hukuki amaçları vardır:

- Vergi denetimlerinin mali amacı, kamusal ihtiyaçların finansmanı için devlet bütçesine kaynak oluşturmaktır.
- Vergi denetimlerinin sosyal amacı, vergilendirmede adaleti sağlayarak kamuoyunun vergiye güvenini tesis etmektir.
- Vergi denetimlerinin hukuki amacı ise, Anayasa ve kanunlarca belirlenmiş vergi mevzuatının hukuka uygun olarak eksiksiz ve tam bir şekilde işlenmesini sağlamaktır.

Vergi denetimi yapılacağı ihtimalinin kuvvetli olması ve mükellefin bir gün kendisinin de denetlenebileceği düşüncesinin oluşması, vergi kaçırma meylinde azalmalara sebep olmaktadır. Dünya genelinde vergi denetimlerinin etkinliği incelendiğinde, gelişmekte olan ve gelişmemiş ülkelerde vergi denetimleri yeterli seviyeye ulaşmamıştır. Vergi mevzuatımız gereği vergi denetim sürecinin beş yıllık zamanaşımı süresine göre şekillenmesi, mükelleflerin beş yılda bir denetleneceğini görmesi, denetimler sayesinde vergiye gönüllü uyumu artırmaktadır. Vergi denetim oranları %2-3 gibi oldukça düşük seviyelerde olsa da, bir gün kendisinin denetlenebileceği ihtimali mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi fiillerini engelleme işlevi görmektedir. (Karabacak, 2005, s. 134)

2.1.1.2.7 Vergi Cezaları

Devletler kamusal hizmetlerin finansmanı için toplamak zorunda oldukları vergileri etkin bir vergi sistemiyle aksama olmadan toplamayı hedeflemektedirler. Vergi gelirlerinde olabilecek aksamaları giderebilmek için bir yaptırım mekanizması olarak vergi cezalarına başvurulmaktadır.

Vergiye karşı tepki ve vergiden kaçınma gibi mükellef davranışlarının engellenebilmesi için vergi cezaları ve bu cezaların uygulanması oldukça önemlidir. Cezaların caydırıcı olabilmesi için denetim mekanizmalarının etkin çalışması gereklidir. Vergi denetimleri etkin yapmaz ve vergi cezaları caydırıcı etkiye sahip olmazsa mükelleflerin vergiye tepki göstermeleri ve vergiden kaçınma gibi fiillerde bulunmaları kaçınılmazdır. (Gülten, 2014, s. 42)

Vergi cezaları, mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmelerini sağlayan bir mekanizmadır. Vergi cezaları yerinde, zamanında ve gerekli miktarda uygulanmadığı takdirde etkin bir mekanizma olmaktan çıkıp mükelleflerin vergi kaçırımlarında daha cesur olmalarını sağlayan bir yapıya dönüşebilir. (Kaynar, 2007, s. 51)

Vergi mükelleflerinin kanunlarda suç olarak tanımlanmış eylemlerde bulunma eğilimi vergi cezalarının yüksekliğine bağlıdır. Vergi mükellefleri cezaların boyutunu ve denetim sıklıklarını dikkate alarak vergiye tabi gelirlerinin ne kadarını beyan edip ne kadarını beyan dışını bırakacaklarına karar verirler. Vergi denetimlerinin etkin, vergi cezalarının caydırıcı olduğu bir yapıda, mükellefler vergi kaçırmanın neticesinde ortaya çıkabilecek

cezaların kaçırdıkları vergiden çok daha yüksek olacağını bileceklerinden gelirlerinin tamamını beyanlarına dahil edeceklerdir. Caydırıcı olan vergi cezaları sayesinde toplumda vergide adalet duygusu hissedilecek, böylelikle vergiye gönüllü uyum düzeyi artırılabilecektir. (Aktan & Çoban, 2006, s. 146-147)

2.1.1.2.8 Vergi İdaresinin Etkinliği

Etkin bir vergi idaresi; mükellefler, personeller, fiziki koşullar ve hukuki düzenlemeler gibi birden çok değişkeni içeren bir fonksiyondur. Bu fonksiyonun her bir değişkeninin sürekli kontrol altında tutulması gereklidir. Bu fonksiyonların en önemlileri, insan faktörünün olduğu mükellef ve personellerdir. Mükelleflerin memnuniyetini amaçlamayan bir idare vergide etkinliği sağlayamayacaktır. (Tüfekçi, 2010, s. 37)

Verginin tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar tüm süreçler vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bu sebeple vergi sisteminin mevzuata uygun işlemesi, sadece vergi mevzuatına değil vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi sisteminin etkinliği sadece adil ve yeterli vergi kanunlarına değil bu kanunları uygulayacak yeterli sayıda vergi idaresi personelinin olmasına bağlıdır. Vergi idaresinin yapısı, vergi mükelleflerinin tutumları üzerinde etkili olmaktadır. (Yeniçeri, 2004, s. 912)

Vergi idaresi personelinin mükellef odaklı çalışması, mükelleflerin vergiye karşı önyargılı davranmasını önleyecektir. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanabilmesi için önemli olan faktörlerden biri de mükelleflerin iyi bir şekilde takip edilmesidir. Takip edildiklerini hisseden mükellefler vergiye karşı uyum sağlayacaklardır. Mükelleflerin takip edilmesiyle vergi mevzuatında ve uygulamalarında ortaya çıkmış hata ve eksikliklerin de önlenmesi sağlanabilecektir. (Aydemir, 2013, s. 44)

3 MUHASEBE BİLİMİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Bu bölümde muhasebe, muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları hakkında bilgi verilecektir.

3.1 Muhasebe Bilimi

Muhasebe bir işletmenin varlıklarının oluşumunu, varlıkların kullanıldığı kalemleri, işletmenin faaliyetleri neticesinde bu varlıklarda oluşan artış veya azalışları ve işletmenin finansal olarak durumunu açıklayan, bilgiler üreten ve bu bilgileri işletme ile ilgili taraflara ileten bir bilgi sistemidir. (Sevilengül, 2009, s. 3)

İşletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları hakkında ilgili taraflara bilgi veren muhasebenin ortaya çıkışı ticaretin ortaya çıkışı ile olmuştur. Başlarda muhasebe iki tarafın borç-alacak ilişkisinin kayda alınması ve oluşabilecek ihtilafların önlenmesi ihtiyacından ortaya çıkmış; yüzyıllarca borç-alacak ilişkisini kayda alan bir hesap tekniği olarak kullanılmıştır. Ancak Ortaçağ'ın sonlarından itibaren çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaya başlanmış, bu sayede belirli dönemler içerisinde oluşan finansal işlemlerin anlamlı bir şekilde kaydedilmesi ve özetlenebilmesi mümkün olmuştur. Böylelikle işletmeler belirli bir tarihteki varlık ve borçlarını gösteren özet raporlar elde edebilmişlerdir. (Altıntaş, 2011, s. 76)

Muhasebenin ilk olarak nerede ve ne zaman ortaya çıktığı net olmasa da araştırmacılara göre muhasebenin keşfinin insanlık tarihinin başlangıcı ile olduğu düşünülmektedir. Muhasebe ile alakalı uygulama ve yöntemlerin çok eskilere dayandığı bilinmektedir. Muhasebe tarihçileri, muhasebenin keşfedilmesini yazı ve rakamların icat edilmesine dayandırmaktadır. İddiaya göre insanların hesap yapma ihtiyacı yazı ve rakamların keşfedilmesini sağlamış, böylelikle muhasebenin de ortaya çıkmasını ve zamanla

gelişmesini sağlamıştır. Muhasebe; bilim, teknik ve yönetim uygulamalarının en eskisi olarak kabul edilmektedir. (Özyürek, 2009, s. 10)

Türk devletlerinde muhasebenin başlangıç tarihi, belge ve kayıtların yetersiz olmasından dolayı tam olarak bilinmemektedir. Bu durumun Türklerin muhasebe alanındaki gelişmelerden habersiz olduğunu ya da hesap işleri ile ilgilenmedikleri anlamına geldiğini söylemek yanlıştır. Zira tarih boyunca geniş coğrafyalara hükmederek büyük medeniyetler kurmuş, dünyanın en güçlü ordularını yönetmiş Türkler; bunu elbette gelişmiş bir envanter bilgisine sahip olarak ve sistematik kayıt tekniklerini kullanarak sağlamışlardır. Bundan hareketle Türklerin yaşadıkları her dönemde, o dönemin şartlarına uygun olarak geliştirdikleri muhasebe uygulamaları ve teknikleri olduğu söylenebilir. Türkler buldukları her dönemde muhasebe alanındaki yeniliklere hakim olmuşlardır. (Taşçı, 2019, s. 20)

Ulusal ve uluslararası ticaretin gelişmesi, yatırımların artması gibi gelişmeler sonucunda işletmelerden çeşitli beklentileri olan çıkar gruplarının, işletmelerden ayrıntılı veriler istemesi durumu ortaya çıkmıştır. Özellikle sanayi devriminden sonra muhasebenin sadece bir kayıt sistemi değil, bir bilgi sistemi olduğu anlaşılmaya başlanmıştır. (Altıntaş, 2011, s. 76)

Günümüzde muhasebe, işletmelerin varlıkları ve kaynaklarında değişim oluşturan ve parayla ifade edilen işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve bu bilgiler ışığında finansal raporlar oluşturan ve bu raporları işletme tarafları ile paylaşan bir bilgi sistemidir.

Muhasebe sürekli gelişen ve değişim içinde olan dinamik bir bilim dalıdır. Muhasebenin bilim olma niteliğinin yanında teknik olma niteliği de büyük bir öneme sahiptir. (Yalkın, 2012, s. 1-3)

Başka bir tanıma göre Muhasebe; işletmede oluşan mali nitelikli olaylara ilişkin bilgileri toplayan, kaydederek sınıflandıran, raporlayarak özetleyen ve bu rapordan analizler ve yorumlar yaparak işletme ile ilgili kişilere bilgi aktaran bilim, sanat ve uygulamadan oluşan bir sistemdir. (Dirik, s. 3)

Yapılan çeşitli araştırmalarda, Babil İmparatorluğu'nda kil tabletler, Eski Mısır'da papirüs üzerinde bulunan hesaplaşma metinleri, hesap icmalleri yapıldığı ortaya çıkmıştır. Eski Yunan medeniyetinde bankalara ve tapınaklara ait hesapların tutulduğu

anlaşılmiştir. İlk çağların sonlarında Romalılar, hesap tutma tekniği açısından ileri noktalara ulaşmışlardır. (Dirik, s. 3)

Maksimum kârı elde etme amacını güden işletmelere ilişkin finansal işlemleri sınıflandıran, kaydeden, özetleyen ve yorumlayan tekniklerin tamamı işletme ekonomisinin en önemli parçası olan muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Muhasebe, işletmenin finansal durumu ile işletmelerin faaliyet sonuçlarının belirlenmesi ve yorumlanması ile ilgilenmektedir. (Akgün, 2018, s. 4)

Günümüzde halen kullanılan çift taraflı kayıt yönteminin 13. yy'dan itibaren İtalya'da kullanılmaya başlandığı iddia edilmektedir. Denemeler sonucu olgunlaşan çift taraflı kayıt yöntemi matematikçi ve din adamı Luca Pacioli tarafından yazılı hale getirilerek 1494 yılında bir kitapta yayımlanmıştır. Ancak Doğu'da muhasebe alanındaki keşifler Luca Pacioli'den eskilere dayanmaktadır. 1363 yılında Abdullah İbn Muhammed'in Farsça dilinde kalem aldığı "Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat" adlı el yazması kitabında çift taraflı kayıt düzenine yer verdiği görülmektedir. (Dirik, s. 3)

Günümüzde her şeyin çok kısa sürede hızla değişmesine rağmen çift taraflı kayıt yöntemi özünde değişiklik olmadan beş asırdan uzun süredir kullanılmaktadır. Çift taraflı kayıt yöntemi Alman bilim adamı Goethe tarafından: "İnsan zihninin en muhteşem icatlarından biri." olarak belirtilmiştir. Bugün halen Muhasebe dünyasında kullanılan bu yöntem, ünlü bilim adamı Goethe'nin haklılığın delilidir. (Özyürek, 2009, s. 10)

Muhasebe, kamuoyunu aydınlatmak için sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir ve doğru olmasını sağlayarak, işletme paydaşlarının menfaatlerini korumakta, işletme varlıklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamakta, bilhassa işletme yatırımcılarının yanıltılmasına engel olmaktadır. Muhasebenin bu fonksiyonunun en optimum şekilde sağlanabilmesi için belirli standartlara göre muhasebe süreçlerinin yerine getirilmesi, böylelikle elde edilen bilginin doğru olması sağlanmaktadır. Muhasebe standartları sayesinde mali tablo ve raporlar ve bunlara dayanak oluşturan mali verilerin standart kurallara göre kayda alınması ve bu kayıtlara göre oluşturulan bilgi ve raporlarda yeknesaklığı sağlanmak hedeflenmektedir. Muhasebe standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de, birbiriyle uyumlu olması önemlidir. (Akdoğan & Tenker, 2010, s. 15)

2000’li yıllarından başlarından itibaren tüm dünyada uluslararası muhasebe standartları oluşturulması çabası günümüzde hala devam etmektedir. Ülkemizde bu konuda dünyadaki tüm düzenlemeleri takip etmekte ve muhasebe ihtiyaçlarına uygun bir muhasebe standartları hazırlanması için yetkili kurumlar vasıtasıyla çalışmalar yapılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe işlemlerinde muhasebe standartlarına uymaları zorunludur. (Karakaya, 2020, s. 1221)

Muhasebe’nin kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz yapmak ve yorumlamak gibi fonksiyonları vardır. (Yıldız F. , 2016, s. 11)

- Kaydetme: Mali nitelikli işlemlere ait bilgilerin belgelendirmesinin yapılarak, sonrasında sunumu ve yorumlanması için belirli kurallara uyularak yasal defterlere muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır.
- Sınıflandırma: Bilgilerin belirli sınıflar ve gruplara göre düzenlenmesine sınıflandırma denilmektedir. Kebir defterine yapılan kayıtlar sınıflandırma fonksiyonuna en tipik örnektir.
- Özetleme: Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bilgilerin anlamlı şekilde kısaltılması ve elde edilen bilgilerden finansal raporlar hazırlanması işlemidir. Mizan, gelir tablosu ve bilanço özetleme fonksiyonunun örneklerindedir.
- Analiz ve Yorum: Kaydedilmiş, sınıflandırılmış ve özetlenmiş bilgilerin işletme içinden ve dışından paydaşların kararlarına ışık tutması için analiz ve yorumlar yapılmasıdır.

3.1.1 Muhasebenin Amacı

Muhasebe, bilgi ve veri elde etme sürecinden daha geniş kapsama sahiptir. Muhasebenin temel amacı elde edilen bilgi ve verilerin ışığında doğru raporlar sunarak işletme paydaşlarının yerinde kararlar almasını sağlamaktır. Muhasebe, elde edilen verilerin analizinde, raporlanmasında ve bu finansal bilgilerin kullanılmasında muhasebecinin mesleki muhakemesine dayanarak yargılama ve yorumlamayı öngürür. Başarılı bir

muhasebeci, muhasebe süreçleri sonucunda elde ettiği verilerin anlamıyla ilgilenir, işletmenin yaşadığı olaylar ile finansal sonuçları üzerindeki ilişkiler üzerinde değerlendirmeler yapar, işletmenin geleceğinde faydalı olabilecek tahminlerde bulunur. (Yalkın, 2012, s. 2)

3.1.2 Muhasebenin Türleri

Her sistemde olduğu gibi muhasebe sistemi de üstlendiği göreve göre çeşitli alanlara ayrılmaktadır. Bunlar Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi olarak üçe ayrılmaktadır.

3.1.2.1 Finansal Muhasebe

İşletmenin kaynaklarının nerelerden sağlandığını ve bu kaynakların nerelerde kullanıldığını muhasebe hesapları aracılığıyla belirler. Gelir ve giderleri kıyaslayarak faaliyet sonuçlarını ortaya koyan muhasebe türüdür. Muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz ve yorum fonksiyonlarını içine almaktadır. (Çetiner, 2010, s. 9) Finansal Muhasebe, Genel Muhasebe olarak da adlandırılmaktadır.

3.1.2.2 Maliyet Muhasebesi

İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin en düşük maliyetle nasıl üretilebileceğinin planlanması konusunda işletme yönetimine yardımcı olur. Üretim işletmelerinde birim ve toplam üretim maliyetlerinin hesaplanmasını sağlar. (Kalenderoğlu, 2009, s. 24)

Maliyet muhasebesi işletme içine yönelik bir muhasebe dalıdır. Finansal muhasebeden alınan veriler ışığında işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetleri, maliyet muhasebesi tarafından hesaplanmaktadır. (Gökçen, 2007, s. 7)

Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgiler birim mamul maliyetlerin belirlenmesi, planlama, karar alma ve kontrol süreçleri açısından oldukça önemlidir. Bu bilgilerin zamanlı, tam ve doğru olması bir zorunluluktur. İşletmenin kâr elde edebilmesi için maliyet muhasebesi süreçlerinin etkin olarak yapılandırılması gereklidir.

3.1.2.3 Yönetim Muhasebesi

Bir işletmede gerçekleşen faaliyetleri düzenlemek, kontrol altında tutmak, faaliyetlerin performansını ölçmek ve ürünlerin fiyatlandırmasından itibaren alınabilecek diğer tüm kararların verilmesinde üst yönetime yardımcı olan sistemdir.

Yönetim muhasebesi ile işletme karar vericileri, kısa ve uzun vadeli planlama yapma, işletme stratejilerini belirleme, varlıkları koruma, sermaye yapısını güçlü tutma ve risk yönetimini belirleme gibi kararlarda doğru ve sağlıklı bilgi elde ederler. (Cinoğlu, 2019, s. 18)

3.2 Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleği uzun geçmişe dayanan, üstlendiği görevler bakımından tarih boyunca ticarete yön vermiş ve bundan dolayı sosyal hayatı da etkilemiştir. Muhasebe mesleği işletmeler, toplum ve devlet açısından çok büyük önem arz etmektedir. Geçmişten bugüne muhasebe, ülkeden ülkeye farklılıklar gösterse de günümüzde birbirleri ile uyum sağlar hale gelmiş, böylelikle küresel ekonominin en önemli yardımcılarından biri olmuştur.

Muhasebedeki çift taraflı kayıt sistemini keşfederek 1494 yılında yayımladığı kitapta yer veren Luca Pacioli'den bugüne, muhasebecilerin ve uzmanlaşmış muhasebe şirketlerinin, işletme dünyasındaki ve toplumdaki rolü giderek artmaktadır. (Özyürek, 2012, s. 140)

Muhasebe mesleği bir ülkedeki özel ve kamu nitelikli kuruluşlardaki muhasebe işlemlerini mevcut kanunlara, kurallara, ilkelere ve standartlara uygun olarak doğru, güvenilir, tarafsız ve zamanında profesyonel olarak icra eden muhasebe meslek mensuplarının iş ve uğraşları şeklinde tanımlanabilir. (Yıldız G. , 2016, s. 157)

(Kaya & Yanık, 2011)'a göre Muhasebe mesleği birçok özelliğe sahiptir. Bunlardan bazıları:

- Muhasebe, tüm paydaşlar için büyük bir öneme sahiptir. Muhasebe mesleği bir ülkenin mali yapısının sağlıklı olarak işlemesi için önemli bir görev yapmakta ve bu işlemlerin önemi işletmeler ve devletler için her geçen gün artmaktadır.

- Muhasebe mesleği nitelikli bilgi gerektirmektedir. Muhasebe meslek mensubunun muhasebe bilgisi dışında; işletme, ekonomi, finans ve hukuk gibi alanlarda da bilgiye sahip olması gereklidir
- Muhasebe mesleği uzun yıllar sonucunda elde edilen tecrube gerektirmektedir.
- Muhasebe mesleği tım paydaşlara karşı sorumluluk gerektirmektedir.
- Muhasebe mesleği zihinsel çaba gerektirmekte, meslek mensuplarını çabuk yıpratmakta bundan dolayı yorucu bir meslektir.

Karmaşık ve sũrekli değişen bir yapıya sahip olması, uygulamada karşı karşıya kalınan sorunların çõzũlmesinde mesleki muhakemenin kullanılması, kamu yararına hizmet edecek nitelikte bir mesleki sorumluluk taşımasından dolayı muhasebe mesleği, tım dũnyada kabul gõrmũř evrensel bir meslektir. (Altan, 2004, s. 30)

3.2.1 Muhasebe Mesleğinin Tarihi

Muhasebenin 7000 yıllık tarihi geçmişe sahip olduğu tahmin edilmektedir. Tarihteki ilk muhasebe kayıtlarının hangi medeniyete ait olduğu ve ne zaman kullandığı ile ilgili net bir bilgi olmamakla birlikte, muhasebe tarihçilerinin genel gõrũřũ tarihte ilk yazı ve sayının kullanılmaya başlandığı Mezopotamya'da ve Eski Mısır'da muhasebe uygulamalarının başladığı yõnũndedir. (Vural, 2021)

Babil İmparatorluğu'nda, Eski Mısır'da, Eski Yunan'da ve Roma devletinde muhasebe uygulamalarına rastlanmaktadır. Medeniyetin beşiği olarak gõrũlen bu bõlgelerde, muhasebe uygulamalarına rastlanması; ekonomik olayların ortaya çıkması, yazı ve sayıların bulunması, muhasebe kayıtlarının yapılacağı maddelerin keşfi ile ortaya çıkmıştır. Muhasebe tarihçileri tarafından yapılan araştırmalarda, Babil İmparatorluğu'nda, kil tabletler, Eski Mısır'da papirũs üzerinde hesap icmalarına ve hesaplaşma metinlerine, Eski Yunan medeniyetinde bankalara ve tapınaklara ait

hesapların tutulduğu görülmüştür. İlk çağların sonlarında Romalılar, hesap tutma tekniği açısından en ileri noktalara ulaşmışlardır. (Kurtcebe, 2008, s. 15)

Ticaret ve ekonominin gelişmesi ve bunlara bağlı karmaşıkların artmasıyla insanlar kayıt tutma zorunluluğu hissetmişlerdir. Bu gelişmeler muhasebe mesleğinin doğmasına ve gelişmesine sebep olmuştur. (Öztürk, 2020, s. 5)

Günümüzde muhasebede halen uygulanan çift yanlı kayıt sistemi 14. ve 15. yy'larda İtalya'da uygulanmaya başlamıştır. Çift yanlı kayıt sistemi ile, işletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin iki yönü ele alınarak her işlem için en az iki kayıt yapılmıştır. Bu sayede hata yapma ihtimali azalmış; kayıtların kontrol edilmesi mümkün hale gelmiş ve hata olduğunda hatayı ortaya çıkarabilecek bir sistem geliştirilmiştir. Çift taraflı kayıt sistemi Luca Pacioli tarafından geliştirilmiştir. (Kurtcebe, 2008, s. 16)

Sanayi devrimi ile başlayan teknolojik gelişmeler, ticari hayatın küresel boyuta ulaşması, şirketleşmeler gibi faktörler muhasebenin uygulama ve teorik noktada ilerlemesine katkı sağlamıştır. (Kaygusuz, Aslan, & Kepçe, 2014, s. 6) Tüm bu gelişmelere rağmen muhasebeciliğin meslek olarak kabulü 18. yy'a dayanmaktadır. 19. yy'da meydana gelen sanayi devrimi ve diğer ekonomik gelişmeler muhasebeye olan ihtiyacı artırmıştır. (Kurtcebe, 2008, s. 18)

Muhasebe mesleğinin yasal ve örgütlü bir hale gelmesi ilk olarak İngiltere'de olmuştur. İngiltere'den sonra Fransa'da muhasebecilik yasal zemine kavuşmuştur. Bu ülkelerin ardından ABD ve birçok Avrupa ülkesi muhasebe mesleğini yasal statüye kavuşturmuşlardır.

Muhasebe mesleği alanındaki ilk yasal düzenleme 1870 yılında İngiltere'de yapılmış, Muhasebe mesleğinin ilk meslek örgütü olan Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (ICA-Institute of Chartered Accountants) kurulmuştur. 1880 yılında Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) verilmesi ile örgüt resmi bir statü kazanmıştır. İngiltere'nin muhasebe mesleği ile ilgili attığı adımları yakından takip eden Avrupa ülkeleri benzer meslek kuruluşlarını kurmuşlardır. (Bayrakdar, 2019, s. 8).

Muhasebe mesleği İngiltere'de 1870, Fransa'da 1881, Amerika'da 1886, Hollanda'da 1895, Almanya'da 1899, İsviçre'de 1941, Brezilya'da 1946, Yunanistan'da 1950 yıllarında yasal statüye kavuşmuştur. Ülkemizde ise Muhasebe ve Mali Müşavirlik mesleğinin yasal statüye kavuşması 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile olmuştur.

Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili ilk kanun teklifi 1932 yılında TBMM’ye verilmesine rağmen istenilen hedeflere ulaşılamamış, kanun teklifi başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bundan sonraki yıllarda da çeşitli girişimlerde bulunulmuş, ancak başarılı olunamamıştır. Muhasebe mesleği yaklaşık 60 yıllık esaret dönemi geçirmiştir. Yoğun çalışmalar sonrasında 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir. (Bayrakdar, 2019, s. 26)

Bu kanuna göre mesleki ünvanlar:

- Serbest Muhasebeci (SM),
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM),
- Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir.

3568 sayılı kanunun amacı, *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 ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.* (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu)

Tablo 4 Türkiye'de Muhasebe ve Mali Müşavirlik Mesleğine Yön Veren Yasal Düzenlemeler

Yasal Düzenlemelerin Adı	Tarihi
Hesap Mütahassıslığı Kanunu Tasarısı	1932
Avukatlık Kanunu Tasarısı ile Hesap Mütahassıslığı Tasarısı	1938
Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği	1942
Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)	1967
Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu	1974
Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği	1976
Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi	1981
Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurulması	1983
Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği'nin Yayınlanması	1983
Standart Genel Hesap Planı Tebliği'nin Yayınlanması	1984
3568 Sayılı Meslek Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi	1989
Türkiye Serbest Muhasebe Mali Müşavirler ve Yeminli mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Kurulması	1989
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Yayınlanması	1992
Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Yürürlüğe Girmesi	1994
Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Kurulması	1994
TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartları'nın Yayınlanması	1996
TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartları'nın Yürürlüğe Girmesi	1997
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin Kurulması	1999
Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) Kurulması	2003
Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Yürürlüğe Girmesi	2005

5786 Sayılı Kanun'un Yürürlüğe Girmesi	2008
Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)'	2011
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi	2012

(Demir, Elden Ürgüp, & Çerikcioğlu, 2017, s. 192)

3.2.2 Muhasebe Meslek Mensupları

Muhasebe meslek mensupları, kanunlardan aldıkları yetkilere dayanak muhasebe mesleğini profesyonel olarak icra eden kişilerdir.

Ülkemizde Muhasebe meslek mensupları, mesleki ünvanlarını ve yetkilerini 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunundan almaktadırlar.

3568 sayılı kanunda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin yasal defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya mali müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yapmak, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak şeklinde tanımlanmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin konusu ise işletme ve teşebbüslerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya mali müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yapmak. Mali tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor düzenlemek ve benzeri gibi işleri yapmak, tahkim, bilirkişi ve benzeri gibi işlemler ile tasdik işlerini yapmak şeklinde düzenlenmiştir. YMM'ler, muhasebe bürosu açamazlar, muhasebe bürolara ortak olamazlar ve defter tutamazlar.

Devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin zamanında ve doğru bir şekilde tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak muhasebe mesleği yalnızca verginin tahakkuk ve tahsilini sağlayan bir meslek olarak algılanmamalıdır. Muhasebe mesleği işletmelerin faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım planlarının

oluşturulması, kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması, işletme paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarının karşılanması ve bu hususlarda müşavirlik yapmaktadır. (Kutlu, 2008, s. 145)

1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanunla muhasebe mesleği yasal statüsüne kavuşmuş, bu kanunda meslek mensuplarının bağlı olacağı oda ve birlikler de düzenlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odaların üst birliği Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'dur.

Meslek kanununun yürürlüğe girmesiyle hızlı bir odalaşma sürecine giren muhasebe mesleğinin, ilk kurulduğunda 55 SMMM odası ve 6 YMM odası olmak üzere toplamda 61 odada 35 bin üyesi bulunmaktaydı. Muhasebe meslek odaları dinamik bir süreçte girerek hızlı bir ilerleme kat etmiştir. Günümüzde ise 77 SMMM odası ve 8 YMM odası olmak üzere toplamda 85 oda bulunmaktadır.

TÜRMOB verilerine göre 7.237'si Serbest Muhasabeci (SM), 108.749'u SMMM ve 4.855'i YMM olmak üzere 120.841 meslek mensubu bulunmaktadır. (TÜRMOB, 2021)

Tablo 5 Türkiye'de Dönemler İtibariyle Oda ve Meslek Mensubu Sayıları

DÖNEM	SMMM ODALARI				YMM ODALARI	
	ODA SAYISI	SM SAYISI	SMMM SAYISI	TOPLAM	ODA SAYISI	YMM SAYISI
1994	65	23.750	13.021	36.771	6	2.400
2000	69	27.064	22.473	49.537	8	3.182
2005	70	29.842	33.158	63.000	8	3.502
2011	74	15.358	65.436	80.794	8	3.788
2021	77	7.237	108.749	115.986	8	4.855

(Utku & Kurtcebe, 2019, s. 12) (TÜRMOB, 2021)

3.2.2.1 Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için 3568 sayılı kanunda aranan genel ve özel şartlara sahip olmak gerekmektedir.

3.2.2.1.1 Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları

Madde 4 – Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) (Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (...) ⁽²⁾ zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak. ⁽²⁾

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

3.2.2.1.2 SMMM olabilmenin özel şartları;

Madde 5 – A) Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır.

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla

beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) (Değişik: 10/7/2008-5786/3 md.) En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

(Değişik ikinci paragraf: 10/7/2008-5786/3 md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

3.2.2.1.3 YMM olabilmenin özel şartları;

Madde 9 – Yeminli mali müşavir olabilmek için:

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

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. (Ek cümle: 10/7/2008-5786/5 md.) Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

(Değişik son fıkra: 10/7/2008-5786/5 md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.

YMM'ler kanunda öngörülen genel ve özel şartları yerine getirdikten sonra göreve başlayabilmeleri için yemin ederler.

Yemin

Madde 11 – Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim."

3.2.2.2 Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları

Meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları yasalarda tanımlanmıştır. Bu sorumluluklar 3568 sayılı yasa ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun mükerrer 227. maddesinde geçmektedir. 3568 sayılı yasanın 2. maddesinin (a) fıkrasında serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, (b) fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin faaliyet konusu edinebilecekleri işlemler açıkça belirtilmiştir. Buna göre:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- *Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya müşavirlik yapmak.*

- *Yukarıdaki konularda belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri gibi işleri yapmak*

şeklinde belirlenmiştir.

YMM'lerin sorumlulukları ise yukarıda belirtilen son iki maddede bulunan işleri yapmak ve bunlardan doğan sorumluluklar ile 3568 sayılı kanunun 12. Maddesinde öngörülen tasdik işleri ile ilgilidir.

Meslek mensupları imzaladıkları beyannameler ve düzenledikleri tasdik raporlarına bağlı olarak ortaya çıkabilecek zergi ziyayı ve buna bağlı doğabilecek cezalardan asıl vergi yükümlüsü ile ortaklaşa ve müteselsil olarak sorumludurlar. Vergi idaresi bu durumlar ortaya çıktığında mükellef veya meslek mensubunun herhangi birine başvuracağı gibi, her ikisine de başvurma hakkına sahiptir. (Yeğen, 2013, s. 120)

4 MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞININ İNCELENMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1 Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Ülkemizde kamu harcamalarının neredeyse tamamı vergilerle karşılanmaktadır. Kamusal ihtiyaçların finansmanı için vergilerin yasal düzenlemelere uygun olarak tahsil edilmesi ve süreklilik sağlanması önemlidir. Vergi tahsilinde süreklilik sağlanması noktasında en önemli faktörlerden biri kuşkusuz vergi bilincidir. Yapılan araştırmalar vergi bilincine sahip bireylerin vergisel ödevlerini daha istekli olarak yerine getirdiklerini göstermektedir.

Ülkemizde vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında muhasebe meslek mensupları köprü konumundadırlar. Meslek mensupları mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini önemli derecede etkilemektedirler.

Beyana dayalı vergi sistemimizde verginin tarhından tahsiline her uygulamada görev yapan muhasebe meslek mensuplarının uygulamada elde ettikleri görüşlerinin, eleştirilerinin ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin mevzuatta karşılık bularak uygulamaya geçmesi vergide etkinliğinin sağlanabilmesi için büyük önem arz etmektedir. Çalışmamızda İstanbul ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile mülakatlar yapılmıştır.

Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinçlerinin ölçülmesi, vergiye bakış açıları, vergi uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri tespit edilmeye çalışılmış, vergi mevzuatını düzenleyenlere ışık tutmak amaçlanmıştır.

4.2 Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Çalışma, vergi uygulamalarında aktif rol alan on üç muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Mülakat yapılan meslek mensupları kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak seçilmiştir. Meslek mensuplarının seçiminde ulaşılabilirlik ilk tercih nedeni olmuştur. Mülakat, İstanbul ilinde çeşitli ilçelerde faaliyet gösteren 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SMMM ve YMM'ler ile yapılmıştır. Mülakat yapılan meslek mensupları; imalat, inşaat, ticaret ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerine mali müşavirlik hizmeti vermektedirler.

Araştırmamızda veri toplama tekniği olarak yüz yüze mülakat yöntemi tercih edilmiştir. Mülakat formu SMMM ve YMM ünvanlı muhasebe meslek mensuplarına sunulmuş ve cevaplamaları istenmiştir. Her meslek mensubunun cevapları ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

4.3 Araştırma Bulguları

Veri toplama yöntemi olan mülakat sonucunda elde edilen yanıtlar aşağıda yer almaktadır. Her sorunun arkasında her meslek mensubunun yanıtı gelecek şekilde düzenleme yapılmış olup, ardından genel olarak yanıtların değerlendirmesine yer verilmiştir.

4.4 Sorular, Cevaplar ve Genel Değerlendirmeler

Soru 1- Vergi uygulamalarında rol almanız nedeniyle görev, yetki ve sorumluluklarınızı nasıl tanımlarsınız?

Cevaplar 1

- ❖ Meslek mensupları faaliyetlerini hangi şartlarda ve hangi sorumlulukta yapmaları gerektiğini kendi meslek yasalarının tanımlarından alırlar. Zira yapmış olduğumuz mesleki faaliyetlerimizin kısmen kamu hizmeti olduğunu düşünüyorum. Hazırlamış olduğumuz beyan ve bildirimlerin aksi ispat edilinceye

kadar doğru kabul edilerek tahakkuk işlemi yapılmaktadır. Sorunuzda geçen hususları meslek yasamızın tanımlamaları doğrultusunda cevaplamak isterim.

a) Mesleki görevimiz,

3568 sayılı mesleki yasamızın 2. Maddesinde şöyle düzenlenmiştir.

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

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

- 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) Yetkimiz,

Mali müşavirler, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun

4. maddesindeki Meslek mensubu olabilmenin genel şartları,

5. maddesindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları birlikte yerine getirmiş olmaları halinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanı olarak yetki sahibi olmuş olurlar.

c) Sorumluluklarımız,

Meslek mensubunun ciddi sorumlulukları vardır. Bunlardan birkaç tanesini genel ifadelerle yazarsak:

- Mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sosyal sorumlulukları,

- İşletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler vererek işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumlulukları,

- İlgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmakla Meslektaşına karşı sorumluluk gibi sorumlulukları vardır.

❖ Mesleğimiz, Vergi İdaresi ile mükellef arasında bir köprü olmaktadır. Bu amaca hizmeten, mükellefle birlikte İdareye karşı hem müştereken hem de müteselsilen bağlayıcı sorumluluklarımız bulunmaktadır. Yani yaptığımız her bir kaydın, ibraz edilen evrakların, işlenen her bir hesap hareketinin sorumluluğunun mükellef kadar tarafımızda bulunması, işe hakim olup, Vergi İdaresi ve mükellefimizin menfaatlerini sahiplenip hareket etmemize sebep olmaktadır. Hâl böyle olsa da mükellefin gözünde vergi avcısı, vergi idaresinin gözünde ise vergi kaçakçısı olabiliriz. Sözün özü pek öyle görünmediğini bilsek de iş yoğunluğu ile birlikte gittikçe yükü kat be kat fazlalaşan bir sorumluluk bizimkisi.

❖ Yeminli Mali Müşavir olarak görev ve yetkilerimiz 3568 sayılı Meslek Yasasında tanımlanmış olup, buna göre, defter tutmak hariç, 2.maddede yazılı işler ile 12.maddedeki tasdik işlerini kapsamaktadır. İş yoğunluğumuz ağırlıklı olarak tam tasdik olarak adlandırılan yıllık kurumlar vergisi ile vergi istisnalarının tasdiki, KDV iade raporlarının tasdiki işlemlerinden oluşmaktadır.

Meslek yasasının ilk çıktığı halinde, kurumlar vergisi mükelleflerine YMM tasdiki zorunlu iken daha sonra bu zorunluluk kaldırılmış, mükellefin isteğine bırakılmıştır. Bu nedenle mükellefe karşı kullanabileceğimiz yetki, tasdik raporu ile sınırlıdır. Bu ise mükellefin defterlerini tasdik ettirip ettirmemesine bağlıdır. Dolayısıyla, herhangi bir yetki mükellefin istemesi ile ortaya çıkmaktadır. Mükelleflere, düzeltme gerektiren işlemler tavsiye niteliğinde olabilmekte, vergi dairesine verilecek raporun hatırlatılması şeklinde zorlama ve yaptırım uygulanmaya çalışılmaktadır.

Tasdik ettiğimiz konularda, herhangi bir vergi kaybına yol açılması halinde mükellef ile beraber müteselsil sorumluluk taşımaktayız. Bir taraftan mesai, emek ve maliyete katlanarak elde edilen bir gelirden maliyetler düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden gelir vergisi de ödeyerek günün sonunda elde kalan kazanç karşılığında mükelleflerin milyon TL'lik vergi borçlarına ve cezalarına adeta kefil olunmakta, bu ise zamanaşımı süresi için tüm malvarlığınız ile sınırsız bir sorumluluk altına girilmesine neden olmaktadır. Sigorta şirketleri dahi, verdikleri teminata üst veya alt limit uygularken, maalesef mesleğimizde sınırsız bir sorumluluk mevcuttur. YMM'ler sınırlı yetki ve ücret karşılığında sınırsız, ucu açık bir sorumluluk ile hizmet vermektedir.

- ❖ Görev, yetki ve sorumluluklarımız, 3568 sayılı yasa ve VUK'un mükerrer 227. maddesinde geçmektedir. 3568 sayılı yasanın 2. maddesinin (a) fıkrasında serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, faaliyet konusu edinebilecekleri işlemler açıkça belirtilmiştir. Buna göre:

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin vergisel sorumlulukları gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzer işlerini,

b) Muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlerini,

c) (a) ve (b) bentlerinde belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini bir işyerine bağlı olmaksızın yapan meslek mensuplarına SMMM denilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Meslek mensupları tuttukları defter ve imzaladıkları beyannamelere bağlı olarak ortaya çıkacak vergi ziyayı ve buna bağlı cezalardan asıl yükümlü ile birlikte ortaklaşa ve birbirine bağlı olarak sorumlu tutulabilmektedir. Bu durum sonrasında vergi idaresi kamu alacağı için meslek mensubu ya da mükelleften

sadece birisine başvurabileceği gibi her ikisine de başvurabilme hakkına sahip olacaktır.

Meslek mensubu, teşebbüs ve işletmelerin bilgilerini kaydetmenin yanında sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve raporlayanlardır. Meslek mensubunun sadece mükellefe karşı değil, topluma, devlete, meslektaşlarına ve kendilerine karşıda sorumlulukları vardır.

- ❖ Yetkimizi 3568 sayılı meslek yasasından almaktayız. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler kayıtlara uygun olmalıdır. Söz konusu defterlerdeki kayıtlar, dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğu da meslek mensubunun sorumluluğu kapsamındadır.

Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir. Bu uygunluk denetimi gerçekleştirilirken kendisine ibraz edilmemiş belgeler nedeniyle ya da vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olmayan belgelerden hareketle tespit edilmiş hususlardan kaynaklanan cezalı işlemlerden dolayı meslek mensubunun sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir.

- ❖ Meslek mensubunun görev ve sorumlulukları 3568 sy. meslek kanunu ve vergi usul kanununda düzenlenmiştir. Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanması sebebiyle meslek mensubu, mükellef ile devlet arasında verginin doğru beyan edilmesi ve verginin toplanması açısından köprü vazifesi görmektedir.

- ❖ Vergi uygulamalarında rol alan Mali Müşavirlerin başlıca görev yetki ve sorumluluklarını şöyle tarifleyebiliriz:

- a) İşletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek ve çalıştırmak
- b) Muhasebenin temelini oluşturan belge düzenine uygun belge ve bilgilerin toplanmasını sağlamak
- c) Toplanan bu belge ve bilgileri yasalara uygun şekilde tasnif edip gerekli kayıtları yapmak

- d) Çalışan personelle ilgili olarak işe giriş ve işten çıkış bildirimleri ile aylık bordro ve aylık prim bildirelerini hazırlamak, gerekli tahakkuk işlemlerini yapmak, işçi çizelgeleri puantajların tanzimini sağlamak, iş güvenliği ve işçi sağlığı ile ilgili tedbirlerin alınması hususunda yol göstermek
- e) Kasaların kontrollerini yapmak, Türk Lirası ve Döviz cinsinden kasaların kayıtlarını güncel olarak tutmak ve bunların değerlendirilmesi hususunda gerektiğinde bankalar bazında işlemler yapmak
- f) İşletmelerin gerekli kayıtlarını yaptıktan sonra dönemsel olarak beyannamelerini tanzim edip tahakkuk işlemlerini takip etmek ve tahakkuk eden verginin ödenip ödenmediğinin kontrolünü yapmak
- g) Hatalı işlemler neticesinde ortaya çıkan hataların yasalara uygun şekilde düzeltilmesini sağlamak
- h) Yıl sonunda verilmesi gereken yıllık beyannameleri ve ek mali tabloları hazırlamak ve vergi ile ilgili tüm konularda işletme sahiplerini bilgilendirmek sayılabilir.
- i) Ayrıca TTK açısından şirketlerin kuruluş, birleşme, bölünme, sermaye artırımı, eksilmesi, ana sözleşme değişikliği, adres ve hisse değişiklikleri konusunda olağan veya olağanüstü genel kurul, yönetim kurulu ve müdürler kurulu toplantılarının yapılmasını sağlamak kurul kararlarının tescil ve ilanını sağlamaktır.
- j) Denetim açısından meslek Kanunumuza uygun gerek Yeminli Mali Müşavir ve gerekse Bağımsız Denetime uygun bir şekilde şirketlerin belge bilgi ve defterlerini hazırlamak. Vergi denetimi açısından da gerekli hazırlıkları yapmak soruları cevaplamak önemlidir.

Sonuç olarak tüm bahis ettiğimiz konularda bilgi sahibi olması gereken meslek mensuplarının mükelleflerini de bilgilendirmek ve danışılan konularda mükelleflere yardımcı olmak gibi bir görevi de bulunmaktadır.

- ❖ Muhasebe meslek mensupları, ekonomik faaliyetleri kayıt eden ve bu kayıtları ilgili birimlerin hizmetine sunan kişiler olarak bilinmektedirler. Ekonomiyi kayıt altına almanın iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi, devletin yasaların

öngördüğü koşullarda vergisini toplayabilmesi, ikincisi ise suç kaynaklı ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak bu suçları önlemektir. Özellikle beyan esasına dayanan vergilemede, vergilemeye esas alınacak kayıt ve belgelerin yasadaki öngörülen biçimde tutulması, yükümlülerin en önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Vergi alacaklı olan devlet, yükümlülerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe faaliyetlerinin işleyişine, koyduğu yasalarla şekil ve yön vermektedir. Vergi yasalarının yükümlülere yüklediği bazı ağır görevler, çeşitli unvanlar altında isimlendirilen muhasebe meslek mensuplarının yardımları sayesinde yerine getirilmektedir.

- ❖ Muhasebesinden sorumlu olduğum ve müşavirliğini yaptığım gerçek ve tüzel vergi mükelleflerine vergi mevzuatı çerçevesinde hizmet vermek görevimiz diye düşünüyorum. Bu mükelleflerimizin beyannamelerini vergi dairelerine beyan etmek, defterlerini tutmak bizim yetkimizdir. Verilen beyannamelerin ve tutulan defterlerin mükellef ile beraber vergi mevzuatına uygun olarak işlenmesi ve beyan edilmesi sorumluluğumuz dahilindedir.
- ❖ Mali müşavirlik mesleği, devlet ile vatandaş arasında adeta bir köprü görevi görerek vatandaşların kanuni ödevlerini yerine getirmesine yardımcı olur, böylece devletin önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin sağlıklı bir şekilde hazineye aktarılmasına yardımcı olur.
- ❖ Mali müşavirlerin görev, yetki ve sorumlulukları kanunla belirlenmiştir. Lakin günümüzde meslek mensupları mevzuatın dışında birçok sorumluluklara maruz kalmaktadırlar. Vergi uygulamalarında bulunan meslek mensupları yukarıda değindiğim zamansız ve haddinden fazla iş yükü nedeniyle ciddi sıkıntılar yaşamaktadırlar.
- ❖ Mali müşavirin mükellefin gelir ve giderlerine dayanarak mali tablolarını hazırlamak ve verilmesi gereken beyannamelerini hazırlamak başlıca sorumlulukları arasındadır. Ayrıca mükellefin yasa ve mevzuat karşısındaki eksikliklerini tespit ederek mali tabloların mevzuat çerçevesinde hazırlanmasına danışmanlık eder.

- ❖ Meslek mensubu olarak yetkilerimizi 3568 sayılı yasadan almaktayız. Bunlar mükelleflerimizin beyannamelerini düzenlemek, kanuni defterlerini tutmaktır. Görevimiz mükelleflerimizi vergi mevzuatı açısından bilgilendirmek, mükelleflerimizin vergisel ödevlerini yerine getirmektir. Sorumluluklarımız ise beyannamelerin ve tutulan defterlerin vergi mevzuatına uygun olarak kaydı ve beyanıdır.

Değerlendirme

Mülakatı gerçekleştirdiğimiz tüm meslek mensupları bu soruya cevap vermişlerdir. Meslek mensupları yetkilerinin genel olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda tanımlandığını ifade etmişlerdir. Meslek mensupları görevlerinin genel olarak vergi mükelleflerine vergisel konularda mali müşavirlik hizmeti vermek, aralarında yaptıkları sözleşme ile mükelleflerinin defter tutma ve beyanname verme gibi vergisel ödevlerini yerine getirmek olarak tanımlamışlardır. Meslek mensupları sorumluluklarını genel olarak meslek kanunları ve VUK'da tanımlanan vergisel ödevlerin vergi mevzuatına uygun yerine getirilmesi ve müteselsil sorumluluk hükümleri olduğunu ifade etmişlerdir.

Meslek mensupları mükelleflerin vergisel işlemlerinde vergi mevzuatına uyulmaması halinde ortaya çıkabilecek müeyyidelerde mükelleflerle birlikte sorumlu tutulmanın doğru olmadığını ve bu durumun kendileri için ciddi derecede risk teşkil ettiğini ifade etmişlerdir.

Soru 2- Bir meslek mensubu olarak vergi bilinci kavramını nasıl tanımlarsınız?

Cevaplar 2

- ❖ Bilinç insanın kendisini ve çevresini tanıma yeteneği, şuur ve temel görüş olarak tanımlanabilir. Vergi bilinci ise, insanın vergiyi tanıması onun ne için toplandığını ve nerelerde harcadığını, vergi yükümlülüğüne dair görev, sorumluluklarına sahip olmasıdır. Ülkemizde maalesef bu bilincin yıllardır bu mesleği yapan birisi

olarak yaygın olmadığını, hatta ve hatta tarafların bile bu şuurda olmadıklarını gözlemlemekteyim. Tabii vergi bilincini zedeleyen unsurların olduğu da bir gerçek. Vergide eşitlik ilkesi. Bu ilke gereğince eşit gelire sahip kişilerin eşit şekilde vergilendirilmeleri esastır. Ancak kayıt dışı ekonomi bu ilkeyi zedelemektedir. Toplanan vergilerle sağlanan kamusal hizmetlerden eşit şekilde yararlanamama durumu vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Kısa aralıklarla çıkarılan yapılandırma yasaları ödemelerini zamanında yapan vergi bilincine sahip mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir. Kendilerini aldatılmış gibi görmektedirler. Meslek mensubunun görev ve sorumlulukları gibi vergi bilincinin gelişmesi için taraf olan devlet-mükellef ilişkileri de güvene dayalı olmalıdır. Biri diğerini potansiyel suçlu olarak görmemelidir.

- ❖ Bence vergi tüm bireylerin bir ödevidir, elbette ki sınıflandırılmak koşuluyla. Ortak yaşam koşullarının oluşturulmasında kullanıldığı düşünülünce, bu hususta toplumun tüm sınıflarına adalet vurgusunun yapılması, aşılması gerekir. Zira ne yazık ki, verginin beyana göre tahakkuk edildiği göz önüne alınırsa, ödemenin nakden yapılmasından önce, insanların vicdanında yapılması gerekir diye düşünüyorum.
- ❖ Kamusal harcamalara, vatandaşların gelirleri ve varlıkları ile gönüllü katılımı olarak tanımlanabilir. Ülkemizde bu bilincin çok düşük olduğu bilinmektedir. Bunun nedeni olarak halkın gelir düzeyinin çok düşük olması, gelirlerinin ancak kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde olması, vergide adaletsizlik, gelir dağılımının çok bozuk olması, kamu harcamalarında israf, yolsuzluk gibi durumlar, vergi idaresinin yanlış ve eksik uygulamaları gibi nedenler sayılabilir.
- ❖ Vergi bilinci, devletin görevlerini yerine getirebilmesi için, verginin önemini bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istek düzeyini ifade eder.
- ❖ Vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilincine sahip olmak olarak görülmemelidir. Çünkü vergi bilinci aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin harcandığı

yerlerin denetimini olarak da düşünölmelidir. Tam bu noktada vergi bilincinin toplumlarca benimsenmesinin devletler açısından önemi kendini göstermektedir. Vergi bilincinin yerleşmiş olduğu toplumlarda mükellefler vergiye karşı olumsuz davranış sergilemeden vergi borçlarını düzenli olarak ödemektedir. Yerleşmemiş toplumlarda ise mükellefler vergiyi bir yük olarak algılamakta ve her fırsatta vergiden kaçmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla bir ölkedeki vergi bilinci düzeyi vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktördür denilebilir.

- ❖ Sosyal devlet bilinci kapsamında, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin karşılanması için vergi toplaması gerekmektedir. Ölkemizde vergi toplama sisteminde vergi sorumluların üzerinden vergi toplandığı için asıl vergi yükümlülerinin devlete ödedikleri vergilerden tam anlamıyla haberdar olmamaları nedeniyle toplumda vergi yükümlüsü bazında vergi bilinci sağlanamamaktadır. Mükelleflerden alınacak vergilerin maksimum seviyede olabilmesi için mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması ve gönüllü uyum düzeyinin artırılması gerekmektedir. Bu bilincin ve uyum düzeyinin artırılması için de mükelleflerden toplanan vergilerinin ne tür kamu hizmetlerinde kullanıldığının şeffaf bir şekilde paylaşılması önem arz etmektedir.
- ❖ Meslek mensubunun içinden çıkamadığı hatta etkin olamadığı konulardan biri de vergi bilincidir. Çünkü mükellefe ödetilen her kuruluş verginin meslek mensubunun bilgisizliğinden kaynaklandığını sanan mükellef bazen meslek mensubunun kendisine fazla vergi ödettiğinden bahisle meslek mensubunu bile değiştirmektedir. Oysaki mükellef ödemiş olduğu verginin işletmesinin faaliyetinden kaynaklandığını ve devletin kasasına gittiğini kabul etse bile ödediği verginin kendisine yol, su ve elektrik olarak kendisine döndüğünü görmeyince ödenen verginin birilerinin kasasına gittiğini sanmaktadır. Hatta kendisinden daha az vergi veren birileri ile kendini mukayese etmesi konuyu daha da derinleştirmektedir. İşte bu kısır döngü ancak vatandaşlık bilinci ile aşılabilir. Bu topraklarda yaşayan birinin bu topraklara olan borcunu vergi ile yerine getirdiğinin bilinci daha çocuk yaşlarda vatandaşa aşılmalıdır.

- ❖ Vergi bilinci, vergi yükümlülüğüne dair görev ve sorumluluk anlayışına sahip olmaktır. Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir. Söz konusu isteklilik düzeyi ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar çok yaklaşmış sayılır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vatandaşlar ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler.
- ❖ Yaşadığımız ülkemizde devletten aldığımız hizmetlerin bir bedeli olmalı. Bu bedel hakça ve adil olmalı. Devletimiz topladığı vergiler ile yolumuzu, eğitimimizi, sağlığımızı, güvenliğimizi, adaleti, sosyal hizmetleri vs. yerine getirir. Bu hizmetlerin yeterliliği insanlarda vergi vermenin erdemini hissettirir ve devletine güveni artırır.
- ❖ Vergi bilinci devletin hizmet sunabilmesi için gerekli olan finansmana kişilerin gelirleri ile orantılı olarak katkıda bulunma isteğinin düzeyini ifade etmektedir.
- ❖ Yaşadığımız ülkenin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşaması ve devletin görevlerini yerine getirebilmesi için verginin önemini bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istekliliklerinin düzeyini ifade eden vergi bilincinin adalet ve eşitlik ilkeleri üzerine kurulu olarak inşa edilmesi gerekir. Vergi bilincinin okul çağında insanlara verilmesi kanaatimce en güzel yoldur.
- ❖ Vergi bilinci bireylerin vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesidir.
- ❖ Vatandaşların vergisel uygulamalarda, ödeme güçleriyle orantılı olarak vergi vermekteki isteklilik düzeyidir.

Değerlendirme

Mülakatı gerçekleştirdiğimiz tüm meslek mensupları bu soruya cevap vermişlerdir. Meslek mensupları vergi bilincini genel olarak vatandaşların devletin ihtiyacı olan vergiyi ne için aldığını bilmeleri, ödedikleri vergilerin nerelerde harcandığının farkında olmaları şeklinde tanımlamışlardır. Sık sık vergi afları çıkmasının vergi bilincine sahip mükellefleri olumsuz etkilediğini, vergi uygulamalarında eşitlik sağlanamadığından mükelleflerin vergi bilinçlerinin zedelendiğini ifade etmişlerdir. Günümüzde hala vergi bilincinin olması gereken düzeye ulaşmadığını, vergi bilincinin en iyi düzeye ulaşmasının eğitimle olacağını düşünmektedirler.

Soru 3- Bir meslek mensubu olarak ülkemizde uygulanan vergi sisteminin sorunlu gördüğünüz yanları nelerdir? Bu sorunlara karşı çözüm önerilerinizi paylaşınız.

Cevaplar 3

- ❖ Genel olarak vergi sistemi ile ilgili sorunlar ve eleştiriler, vergi adaletinin sağlanamaması, vergi yasalarının sık sık değiştirilmesi ile başlar. Ancak sorunlar sadece bunlar değildir.

Vergi sistemimiz kayıt dışılığı önlemede yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni sahte ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanımının yaygın olması ve vergi dışı haksız kazançların elde edilmesini sağlamaktadır. Kısa sürelerle çıkarılan stok, matrah ve vergi artırım yasaları kayıt dışı filleri çoğaltmaktadır.

Vergi mevzuatının sürekli değişmesi sistemi karmaşık hale getirmekte, biz meslek mensuplarının mevzuatı takip etmesini güçleştirmekte ve uygulamada ciddi zorluklara sebep olmaktadır.

Vergide adaletin sağlanmaması aynı geliri elde edenlerin aynı vergiyi, farklı gelir elde edenlerin de farklı vergiyi ödemeleri gerekirken bazı mükelleflere tanınan aşırı teşvikler sayesinde az veya hiç vergi ödememektedirler.

Beyana dayalı vergilerin toplam vergi içerisinde oranları çok düşük kalmaktadır. (Gelir vergisi oranı %4, Kurumlar vergisi oranı %6 civarındadır.) İstisna ve

muafiyetlerin çokluğu, mevzuatı karmaşık hale getirmekte, vergi kaybına sebep olmaktadır.

Mevzuatın sürekli değişmesinden dolayı sermaye kazançlarından çok az vergi alınmakta ya da vergi dışı bırakılmaktadırlar.

Etkin ve yaygın bir vergi denetimi yapılamamaktadır. Vergi denetimlerinin düşük düzeyde kalması adeta vergi kayıp ve kaçığının teşvik edici rol oynamaktadır.

Yukarıda açıklanan Türk vergi Sistemindeki eleştiri konusu yapılan hususların oluşturulacak bir platformda görüşülmesi ve tartışılması gereklidir.

Çözüm önerileri:

Yukarıda eleştiri konusu yapılan hususların düzeltilmesi ve etkin vergi sisteminin sağlanabilmesi için şu hususları önerebiliriz.

- a. Yeni ancak/fakat, parantez içsiz mevzuat düzenlemesi yapılmalı
- b. Vergi oranları düşürülmeli, istisna ve muafiyetler azaltılmalı
- c. Gelir ve harcamaların kaynakları yeniden tanımlanmalı
- d. Basit usulde vergilendirme kaldırılmalıdır
- e. Kişilerin banka hareketleri takip edilmeli yapılan giderlerin kaynakları sorgulanmalı
- f. Vergi denetimi yaygın ve etkin hale getirilmeli
- g. Tahakkuk eden vergilerin tahsili etkin bir şekilde takip edilmeli
- h. Vatandaş toplanan vergilerin israf edilmeyip ülkenin kalkınması için kullanıldığına inandırmalı
- i. Vergi affı ve benzeri düzenlemelerden vazgeçilmeli

- ❖ Vergide etkinlik sağlanamadığından küçük esnaf ve ücret geliri elde eden vatandaşlar ciddi vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Ülkemizde toplanan gelir vergisinin büyük bir oranı ücret geliri elde eden vatandaşlardan alınmaktadır. İşletme sahipleri beyana dayalı vergi sisteminden dolayı genellikle gelirlerini vergi dışı bırakılmaktadırlar. Bu durum toplumun vergiye bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir. Toplumun tüm sınıflarında dengeli bir tutum sergilenmesi

gerekir. Elbette ki vergi dilimleri ile sağlanmaya çalışılan bir durum söz konusu. Ama gerçekçi düşünüp gözlem yaptığımızda kk esnafın büyük şirketler karşısında belinin büküldüğü bir mali ortamda, en basit tabirle azdan az, çoktan çok alınması, tüketicinin ticari amaçlı olmayan, giderleştiremediği, uygun tabirle atsa atamadığı, satsa satamadığı vergilere muhatap tutulmaması gerekir diye düşünüyorum.

zm nerileri:

- a. cret geliri elde eden vatandaşlar üzerinde ciddi baskı oluşturan vergi tarifesi daha makul seviyelere indirilmeli.
 - b. Ticari kazanca tabi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyumlarını artıracak düzenlemeler yapılmalı.
 - c. Vergi sistemimiz beyana dayalı olduğundan vergi denetimleri artırılarak mükelleflerin beyanlarını doğru vermesini, böylelikle vergi gelirlerinin artırılması sağlanmalı.
 - d. Vergisini zamanında ödeyen mükellefleri cezalandıran, vergi kaçıran mükellefleri ise sık sık çıkan kanunlarla vergi cezalarından kurtaran mali aflar yapılmamalıdır.
- ❖ Vergide adaletsizliği, vergi sisteminin en sorunlu yanı olarak görüyorum. Örneğin; asgari ücretten vergi alınırken, borsa ya da döviz speklasyonlarında gelir elde edenlerin vergiden muaf olması, ekmekten KDV alınırken, kıymetli taşlardan, takılardan alınmaması gibi durumlar bunun en bariz örnekleridir. Gelir dağılımdaki bozukluğun en önemli nedenlerinden biri vergide adaletsizliktir.

zm nerileri:

- a. neri olarak, temel ihtiyaçlar zerindeki KDV'yi kaldırmak, lüks ve ithal ürünlerdeki KDV'yi artırmak, gelirlerdeki haksız ve belli gruplara hitap eden tüm istisna ve muafiyetleri kaldırarak, tüm halkı kapsayan, hane halklarına göre temel geçim indirimi uygulayıp, bunu aşan tüm gelirleri vergiye tabi tutmak ve gelir vergisi dilimlerini düşürmek, vergi ödemeyen kesimleri kapsama dhil etmek, düşük gelirlilerin vergi yükünü azaltarak, gerektiğinde sübvansiyon yapmak.

- b. Vergi kanunları basitleştirilmeli ve usulsüzlük cezası gibi otoriter toplumlarda görülen vatandaşı hizaya sokma, cezalandırma eğilimlerine son verilmelidir. Vergi mevzuatı yalın ve basit hale getirilerek sıradan vatandaşların bile anlayacağı şekle sokulmalı. Mükellefi cezalandırmak yerine, eğiterek ve yol göstererek vergi bilinci oluşturulmalı.
 - c. Vergi aflarını kaldırmak ve tekrar uygulanmaması için Anayasaya madde koymak. Vergi afları vergiye uyumlu mükellefleri cezalandırırken, uyumsuz olanları ödüllendirmekte, vergi bilincine zarar vermektedir.
 - d. KDV kanununu ve oranları değiştirerek, basitleştirmek, ekonomiye bir katkısı olmayan angarya sistemi olan iade sistemini ortadan kaldırmak, boşa çıkan maliye çalışanlarını vergi denetimi, kontrolü gibi vergi aslının toplanmasına yönelik çalıştırmak.
 - e. Vergi dairelerinde mükellefe yönelik bilgi işlem uygulamaları geliştirmek. Mevcut yapı Maliye'nin kendi ihtiyacına göre dizayn edilmiş, mükelleften kopuktur. Meslek mensupları ile bir araya gelinerek, maliye'nin bilgi işlem sistemi nasıl geliştirilebilir çalışmaları yapılmalıdır. Uygulamada birçok hatalar ve eksikler mevcuttur.
 - f. Maliye çalışanlarına hedef verilmeli ve performansları ölçülmelidir. Böylece vergi tahsilatı artırılırken, vatandaşın aldığı hizmet kalitesi de artırılmalıdır.
- ❖ Devletin; kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden egemenlik gücüne dayalı olarak aldığı vergiyi mükelleflere sevdirememesi ve vergiye olan gönüllü uyumları azami düzeye çıkaramamasıdır. Bireylerin ise, vergi bilinci ve vergi ahlak seviyesinin düşüklüğü başlıca sorunlardır.

Çözüm önerileri:

Vergi sisteminin kendinden beklenen temel işlevleri yerine getirebilmesi için adalet sağlayıcı yasal düzenlemelerin yanı sıra, yeterli ve etkin bir yönetim ve denetim fonksiyonlarının sağlanması, toplumsal vergi bilinci ve vergi ahlak seviyesinin yükseltilmesiyle mümkün olacaktır.

- ❖ Türkiye’de vatandaşlar ve şirketler tarafından vergi külfet olarak görünmektedir. Baktığımızda bunu Maliye Bakanlığı görüyor ve her 2 ya da 3 senede af çıkartarak ve cezaları düşürerek vergi mükelleflerinin ödemediği vergileri öyle ya da böyle almaktadır. Ve iyi de yapmaktadır. Sorunlu yönlerine baktığımızda şahıs firmalarının kazancına göre vergi yükü artmakta olup şirket olanların ise sabit bir vergi dilimi olmasıdır. Bu dikkate alındığında adaletsiz bir yaklaşım olduğunu görmekteyim.

Çözüm önerileri:

- a. Vergi mevzuatı sadeleştirilmeli, vergi kaçırmaya olanak sağlayan güncelliğini yitirmiş vergi kanunları yenilenmelidir.
 - b. Şahıs firmaları tarifeye göre %40’a kadar vergi ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu çok ciddi bir orandır. Mükellefler bu oranla vergi vermemek için vergiden kaçınmak suretiyle kazançlarını vergi dışı bırakmaktadırlar, çözüm olarak daha düşük oranlı vergi tarifesi uygulanmalıdır.
- ❖ Devletin vergi toplama yöntemlerinden en sorunlu olan kısmını vergi affi oluşturmaktadır. Burada devlet, vergi alacaklarını hızlı bir şekilde tahsil etmeyi amaçlamaktadır. Fakat vergisini düzenli bir şekilde ödeyen mükellefler, vergisini ödemeyen mükelleflerle bir tutulup çıkartılan vergi affi nedeniyle bir nevi cezalandırılmaktadır.

Çözüm önerileri:

Önerimiz, vergisini düzenli bir şekilde ödeyen mükelleflere ek indirimler ve teşvikler getirilerek ödüllendirmesi gerekmektedir. Devletin af uygulamalarını çok sık yapması vergi mükelleflerindeki vergi bilincinin kaybolmasına, aslında devlete ödenmesi gereken vergi tutarlarında usulsüzlüğe ve vergi tahsilatında da gecikmelere sebebiyet vermektedir.

- ❖ Ülkemizde uygulanan vergi sisteminin sorunlu görüldüğü en önemli husus, kağıt üzerinde eşit görünse bile pratikte tek taraflı bir sistemin varlığıdır. Yani devlet sürekli daha fazla nasıl vergi toplayabilirim peşinde iken mükellefte nasıl daha az vergi veririm peşinde olunca eşitlik bozuluyor. Makro ekonomik koşullar dikkate alındığında devletin bütçe gelirleri kalemleri içinde en büyük paya sahip verginin tahsilatının azalmasını istemezken mükellefte içinde bulunduğu zor ekonomik koşullarla nasıl ayakta kalacağını hesabını yapmaktadır.

Çözüm önerileri:

Bütçe içinde vergi gelirlerinin belli bir seviyede tutulması karşılığında cezaların daha artırılması hem mükellefi daha doğru bir yere getireceğinin göstergesi olduğu gibi yapanın yanına kar kalmadığını görmesi bizce onu daha bilinçli hale getirecektir.

- ❖ Türkiye'nin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 33'ü dolaysız, yüzde 67'si dolaylı vergilerden oluşuyor. Dolaylı vergilerin yüzde 84'ü harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV gibi vergilere, geri kalan yüzde 16'sı ise işlemler üzerinden alınan damga vergisi, harç gibi vergilere dayanıyor. Yani Türk vergi sistemi asıl olarak harcamalar ve işlemler üzerine yüklenen vergilerle ayakta duran bir sistem görünümündedir. Bakıldığında ilk göze çarpan husus, ÖTV ve KDV gibi dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde oldukça yüksek paya sahip olmasıdır. Toplam vergi gelirlerinin yükünü nihai tüketici omuzluyor ve ülkemizde bütçenin finansmanının önemli bir kısmı, ödediği vergiyi yansıtmak imkânı bulunmayan halk tarafından gerçekleştiriliyor. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi içindeki payı ise yüzde 30 düzeyinde olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle büyük sermaye veya kazanç sahipleri, nihai mal ve hizmet

tüketicilerinden çok daha az vergi ödemektedirler. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki; genel vergi afları, vergi istisnası ve vergi muafiyeti müesseselerinin oldukça fazla olması vazgeçilen vergi alacağının ve vergi harcamasının artmasına sebep olmuş ve bu iki vergi türünden elde edilen gelirler bir türlü istenen düzeyde olmamıştır. Bu vergi türlerinin kapsamının genişletilmesi yerine daha fazla indirim, istisna ve muafiyet getirilmesi bu alandaki kazançların vergi dışında kalmasına yol açmıştır.

Çözüm önerileri:

- a. Toplumda vergi bilincinin oluşmasını sağlamak için radyo, televizyon vb. mecralarda kamu spotları yapılmalı.
 - b. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki vergi istisnası ve vergi muafiyeti gibi kazanç sahiplerinin kazançlarını vergi dışında bırakan uygulamalara son verilmelidir.
 - c. Vergisini zamanında ödeyen vergiye barışık mükellefleri olumsuz etkileyen vergi afları yapılmamalıdır.
- ❖ Vergi mevzuatımızın dili anlaşılır ve açık değil. Bundan dolayı bırakın illeri aynı il içinde vergi daireleri dahi mevzuatı farklı yorumlayabiliyor ve farklı uyguluyor. Hal böyle olduğunda vergi ödediklerinde varlıkları azalan mükellefler mevzuatta açık bulunan yollardan yararlanarak vergiden kaçınmak suretiyle kazançlarını vergi dışı bırakıyorlar. Mevzuat çok hızlı değişiyor; takip etmekte, mükellefe izah etmekte zorlanıyoruz. Biz mevzuatı çözmeye başladığımızda, yenisi geliyor. Ürünler arasında vergi oranları çok farklı, tevkifat oranları çok sık değişiyor. Tevkifatlı faturaları mükellef kesmekte zorluk çekiyor. Bu durumlar bizleri zor durumda bırakıyor.

Çözüm önerileri:

- a. Mevzuat çok açık, anlaşılır ve sağa sola çekilmeyecek kadar net olmalı,
- b. Vergi oranlarının çokluğu azaltılmalı,
- c. Kesinti uygulanacak kalemlerde oran karmaşasına son verilmeli,
- d. Halka vergi kalemlerin neler olduğu ilkokuldan itibaren çok net öğretilmeli. Vatandaş süprizlerle karşılaşmamalı.

- e. Vergi istisna ve muafiyetler gelişmemiş bölgelerde her mükellef için uygulanmalı, kişisel istisna ve muafiyet verilmemeli. Genelde eş ve dosta verilerek rekabete gölge düşürülüyor.
- ❖ Vergi ve SGK prim oranları ile ilgili oranların yüksekliği sorunların başında gelmektedir. Hizmet erbabının KDV oranı %18, gelir vergisi oranı karlılık durumuna göre %40'lara varan oranlarda vergilendirilmektedir. Bu da haliyle vergiye uyumu olumsuz olarak etkilemektedir.İlgili SGK prim oranları makul seviyede olur ise kişiler gerçek ücretleri üzerinden vergilenecek, işveren kalifiye elemanı bile asgari ücretten gösterme olayından kurtulacak. Bu sayede ilgili sigortalı uzun vadede emeklilik zamanında gerçek ücreti üzerinden SGK primleri ödendiği için emekli maaşı daha da yüksek olacaktır.

Çözüm önerileri:

- a. Bilhassa üretime konu olan mal ve hizmetlerin maliyetine giren girdiler ile ilgili tabi olunan KDV-ÖTV gibi vergilerin oranları düşürülmeli, böylece üretim teşvik edilmelidir.
- b. Belki çok zor ama çalışanlar üzerinden vergi yükümlülüğünün azaltılması hatta kaldırılması yerinde olacaktır. Zira Necmettin Erbakan Hoca'nın tabiriyle rantiyelerin faiz de olan paralarından hiçbir şekilde vergi alınmazken asgari ücretlinin maaşından yapılan kesintiler kişilerin alım gücünü olumsuz (bilhassa yüksek ücret alan hizmet erbablarında) etkilemektedir.
- c. Zorunlu tüketim mallarının KDV oranları düşürülmeli. Örneğin, çocuk bezi ile ilgili KDV oranı %18 iken, altının has bedeli ise %0 KDV'ye tabidir.
- d. Artan oranlı vergi sisteminden ziyade sabit oranlı vergi sistemine geçilmesi şahsi gelirlerin vergilendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla yüksek oranlı vergilendirme kişilerin vergiye gönüllü adaptasyonunu olumsuz etkilemektedir.
- e. Türkiye'deki vergi inceleme oranı %3 civarındadır. Bu da milyonlarla ifade edilen mükellef sayılarının yeterince denetlenmediğinin en önemli

kanıtıdır. Yeterli sayıda ve de donanımlı denetim elemanları ile kayıt dışının önüne geçilmesi sağlanmalıdır.

- f. Özellikle piyasada naylon fatura diye adlandırılan fatura simsarlarına fırsat verilmemesi gerekmektedir. Devletin alması gereken verginin traşlanmasına vesile olan oluşumlar ağır bir şekilde cezalandırılmalıdır.
- g. Vergi kanunları yeterince anlaşılır bir dile sahip olmalı, ilk okunduğunda kafalarda soru işaretlerine mahal vermeyecek derecede açık olmalıdır.

- ❖ Çokça vergi affı çıkması ve çok kazananın az vergi alınması uygulanan vergi sisteminin sorunlu yanlarıdır.

Çözüm önerileri:

- a. Vergi affı kavramı literatürden çıkarılmalı,
- b. Çok kazananın daha etkin şekilde vergi alma yolu benimsenmelidir.
- c. Kazanca göre değişen gelir vergisi oranları sabit yapılmalıdır.

- ❖ Ülkemizde vergi sistemi beyana dayalı olduğundan vergi tahsilatları olması gereken düzeyde değildir. Toplumda vergi bilincinin oluşmamış olması bu durumun en bariz göstergesidir. Maliyenin vergi denetim ve kontrol mekanizması ve devlet kurumları arası koordinasyon yeterli olmadığından mükellefler beyana dayalı vergi sistemi kendi lehlerine kullanarak ödeyecekleri vergileri azaltmaktadırlar.

Çözüm önerileri:

- a. Toplumun vergi bilincinin artmasına yönelik çalışmalar yapılmalı, çocukluktan itibaren bireylere vergi bilinci noktasında eğitimler verilmelidir.
- b. Vergi denetim ve kontrol mekanizması yapılandırılmalı ve etkin bir hale getirilmelidir.
- c. Vergi kanunlarının dili açık ve anlaşılır bir hale getirilmelidir.

- ❖ Vergi sistemimizin maalesef mevzuat dili anlaşılır ve açık değildir. Vergi kanunları farklı kişilerce farklı şekilde yorumlanabilmektedir. Bu durum vergi gelirlerinin azalmasına sebep olabilmektedir. Mevzuatın sürekli değişmesi mükelleflerin mevzuata aykırı hareket etmesine sebep olmaktadır. Vergi oranlarının artan şekilde olması mükelleflerin yüksek oranlı tarifeye geldiklerinde gelirlerini vergi dışı bırakmasına sebep olmaktadır.

Çözüm önerileri:

- a. Vergi kanunlarının komple yeniden yazılarak; sade, anlaşılır ve uygulanabilir bir hale getirilmesi gerekmektedir.
- b. Vergi oranlarının sabit hale getirilmesi gerekmektedir.

Değerlendirme

Mülakatı gerçekleştirdiğimiz tüm meslek mensupları bu soruyu cevaplamış, çözüm önerilerini paylaşmıştır. Meslek mensupları vergi sistemimizin sorunlu gördükleri yanlarını genel olarak; toplumda vergi bilincinin yeterli düzeye ulaşmamış olduğunu, vergi mevzuatının anlaşılır olmadığını, bazı mükelleflerin istisna ve muafiyetler yoluyla kazançlarını vergi dışı bıraktıklarını, devletin vergi gelirlerinin büyük bir kısmının ücretli çalışan bireylerden aldığını, gelir vergisi tarifesi artan oranlı olduğundan bireylerin gelirlerinin bir kısmını vergi dışı bıraktıklarını ve sürekli çıkan vergi aflarının vergiye uyumlu mükellefleri adeta cezalandırdığını ifade etmişlerdir.

Meslek mensuplarının çözüm önerileri ise genel olarak; vergi bilincinin küçüklükten itibaren topluma aşılması için ilkokuldan itibaren tüm yaşam boyunca sürekli vergi bilinci konulu eğitimler verilmesini, vergi mevzuatının açık ve anlaşılır hale getirilmesinin gerekli olduğunu, bazı mükelleflere ayrıcalık tanıyan istisna ve muafiyetlerin kaldırılması gerektiğini, gelir vergisi tarifesinin sabit oranlı ve daha makul oranlarda olması gerektiğini, vergi aflarının kesinlikle uygulanmamasının ve denetimlerin etkin bir hale getirilmesinin gerektiğini ifade etmişlerdir.

Soru 4- Bir meslek mensubu olarak vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında köprü konumunda olmanız hasebiyle vergi uygulamalarında karşılaştığınız sorunlar ve bu sorunlara çözüm önerileriniz nelerdir?

Cevaplar 4

- ❖ Meslek mensupları sadece idare ile mükellef arasında köprü değildir. Aynı zamanda bilgi kullanıcıları da meslek mensubunun hazırlamış olduğu mali tablolara göre işletmelerle çalışma kararları verebiliyorlar. Meslek mensuplarının, sözleşme gereğince işletmelere, bilgi kullanıcılarına ve en önemlisi devlete karşı ciddi sorumlulukları vardır. Sorumlulukları nedeniyle mesleki alanlarda karşılaştıkları sorunlar da çoktur. Bağımsız çalışan Meslek mensubunun sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getirebilmesi için öncelikle işletmenin (Mükellef) belge ve bilgileri zamanında ulaştırması gerekiyor. Size gelen belgelerin gerçekçilik derecesini sorgulamak için bir yetkiniz yok, vergi kanunlarına göre müteselsil sorumluluğunuz var. Başka bir meslek yoktur ki yetkisiz sorumluluk olsun. İdare ile mükellef arasında çıkan ihtilafta mükellef tarafından yapılan kasıtsız yanlış veya eksikliğin savunmasını yaptığınızda muhatabınız sizi mükellefle işbirliği içinde bunu yaptığınızı söyleyerek sizi de itham altında bırakabiliyor.

Çözüm önerileri:

Bir beyanname tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçer. Tarh işlemini meslek mensubu hazırlar. Tahakkuk ve tahsil idare tarafından yapılır. Demek ki beyannamenin işleme alınması için meslek mensubuna ihtiyaç vardır ve meslek mensubu idareyle ortak çalışmaktadır. Ortaklıklarda güven esastır. İdare meslek mensubu ile güvene dayalı bir işbirliği içine girmelidir.

- ❖ Mesleğimiz yalnızca doğru ve anlaşılır biçimde kayıt tutmaktan ibaret değil. İdarenin ve elbette ki mükellefimizin menfaatlerini gözetmek, bu doğrultuda mali hususlarda müşavirlik hizmeti sağlayarak güncel teşvikleri bildirip hattâ mükellefin bunlardan yararlanmasını sağlamak da bizim için bir görev niteliğindedir. Sorumluluklarımızla beraber, yaptığımız işin hafife alınması da

işin içine katılınca ne yazık ki ortaya çıkan bu durum, mükelleften istenen ve idareye verilen arasında gerçek anlamda verimliliği sağlamamız için yetersiz. Verdiğimiz hizmet bir şirket için olmazsa olmaz nitelikte iken, yalnızca evrak işleyip, dosyalamak ve veri saklamak gibi görüldüğü için vergide gerçek anlamda etkinliğin sağlanabildiğini düşünmüyorum. Mesleki odalarımız da bu konuda destek sağlayamamakta.

Çözüm önerileri:

Devlet eliyle mesleğe değer katılması yönünde çalışmalar yapılabilir.

- ❖ Muhatap olduğumuz memurlar, hepsi olmasa da birçoğu, eğitimsiz ve vatandaşın işini doğru ve zamanında yapabilme kapasitesine, istek ve arzusuna sahip değildirler.

Vergi kanunları çok karışık ve idarenin vergi kaybını azaltmak için çıkardığı tebliğ ve yaptığı uygulamalar kanuni, mantıki, tutarlı ve vicdani olmaktan uzaktır. Devlet vergi toplamak istiyorsa, bunu vatandaş ile pozitif bir ilişki kurarak yapmalı, cezalandırma, korkutma gibi uygulamalar, en son kötü niyetlilere karşı uygulanmalıdır. Vatandaşın işlerini aylarca, yıllarca bekletmemelidir. Örnek vermek gerekirse, vergi incelemeleri dahi, genellikle 5. yılda yapılmaktadır. Mükellefe kesilecek vergi cezasının gecikme zammı 5 yıl üzerinden hesaplanmaktadır. 5 yıl uzun bir süre olup mükellefin 5 yıl önceki uygulamasının hesabını verebilmesi, hatırlaması çok zordur. Özellikle şirketlerde personeller değiştiği için konuları bilen kimse kalmamaktadır.

Çözüm önerileri:

- a. Öncelikle yukarıda da bahsettiğim gibi vergi dairesi çalışanlarının eğitilmesi, kullandıkları sistemlerin yenilenmesi, çalışanlara performans hedefleri verilmesi, ölçülmesi, başarılı olanların ödüllendirilmesi, başarısız olanların nedenleri araştırılarak desteklenmesi gibi insan kaynakları yönetim usulleri uygulanmalıdır.
- b. Kanunlar basitleştirilmeli, yoruma mahal vermeyecek netlikte olmalı, sıradan bir vatandaşın okuyup uygulayabileceği bir seviyede olmalıdır.
- c. Mevzuat sürekli değiştirilmemeli, siyaset üstü olmalıdır.

- ❖ Vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi denetimlerinin etkinliği, vergi oranları ve meslek mensuplarının etkisi şeklinde sıralanabilmektedir.

Çözüm önerileri:

Vergi aflarının kaldırılması ve mevzuatın herkesin anlayabileceği sadelikte olması gereklidir.

- ❖ Eskiden bu konu hakkında epey bir zorluk ve sıkıntılar yaşamaktaydık. Vergisel konularda bir dilekçemiz 2 ay beklediği ve beyanname olarak elden teslim ettiğimizde tahakkukun alınması günler alıyordu. Bu sıkıntı mükellef ile bizler arasında anlatılamaz bir sorun haline geliyordu . Neden son güne kalındı ? Neden bu vergi çıktı ? Neden işlemlerim yavaş yürüyor gibi çok sık gelen sorular ile mücadele içindeydik.

Eskiye nazaran elektronik uygulamalara geçilmesi, bilhassa interaktif vergi dairesinin faaliyete geçmesiyle buradan hemen hemen tüm işlemlerin yapılması bahsettiğimiz zorlukların çoğunu hafifletmiş, işlemlerimizi anında ve hızlı bir şekilde yapabilmemize imkan sağlamıştır. Bazı dönemlerde vergisel konuları ve yükümlülükleri mükelleflerimize anlatmamıza rağmen, ısrarla anlamak istememeleri bizleri çok yormaktadır.

Çözüm önerileri:

Vergi mevzuatı sadeleştirilmeli ve vergi memurlarının yetkinlikleri artırılmalıdır.

- ❖ Türk vergi sisteminin beyan usulünü esas alması, mükelleflerin de ilgili beyanlarını defterlerini tutan meslek mensubu üzerinden beyan etmeleri sebebiyle, meslek mensubuyla paylaşılan bilgi ve belgelerin doğru olması büyük önem arz etmektedir. Bunun haricinde mükellefin devlete vergi ödememe yönünde yanıltıcı bilgi ve belgeleri beyan etmesi ile oluşabilecek vergi ziyayı, usulsüzlük vb. durumlarda oluşabilecek sorumluluk meslek mensubunda olmamalı, mükellefte olmalıdır.

Çözüm önerileri:

Mükelleflerin yanıltıcı vb. belgelerle işlem yaptıklarında meslek mensuplarının bu durumu tespit etmeleri mümkün olmadığından mali idare bu sorunun kaynağında çözülebilmesi için gerekli adımları atmalıdır.

- ❖ Bir meslek mensubu olarak vergi dairesi ile vergi mükellefi arasında köprü konumunda olduğumuz doğrudur. Ancak bu tek taraflı bir ilişkidir. Meslek mensupları mükelleflerinin hak ve hukuklarını korurken, vergi daireleri de devletin hak ve hukukunu korumaktadır. Büyüklük açısından tabiidir ki devletin menfaatleri her şeyin önüne geçmelidir. Ancak mükellefin haklarını koruyan meslek mensubu devlet karşıtlığı yapamaz. İdarenin personelinin bilgi seviyesi ile meslek mensubunun bilgi seviyesi sürekli sorgulanır olmuştur. Nihayetinde bu bir bilek güreşi değildir. Düşüncelerin ve usullerin karşı karşıya gelmesidir. Bu bakımdandır ki Vergi Mahkemelerindeki görülen dava sayıları her geçen gün daha da artmaktadır.

Çözüm önerileri:

Sonuç olarak vergi idaresi ile meslek mensubunun bilgi ve tecrübesine karşılıklı saygı göstermek sureti ile devletimizin menfaatleri koruma altına alınmış meslek mensuplarını da itibarsızlaştırmanın önüne geçilmiş olacaktır.

- ❖ Vergi idaresi ile mükellef arasında yer alan ve bir anlamda köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları, faaliyetleri ile kayıt dışılığın ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin rol oynamaktadır. Mükellefin vergisel beyanı muhasebe meslek mensubunun faaliyetleri arasında yer almakta ve kuşkusuz bu faaliyet mükellefin vergiye karşı tutumunu doğrudan etkilemektedir. Muhasebe meslek mensupları mükellefle vergi, sigorta ve diğer idareler arasında köprü vazifesi görmektedir.

Çözüm önerileri:

Özellikle sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinde veya temininde, kayıt dışı işçi çalıştırılmasında ya da çalışanların ücretlerinin bir

kısının kayıt dışı bırakılmasında muhasebe meslek mensuplarının caydırıcı etkilerinin olması gerekmektedir. Toplumsal genel beklentinin bu yönde olduğu belirtilebilir.

- ❖ İnteraktif vergi dairesi sistemine geçildiğinden bu yana vergi idareleri ile yaşadığımız sıkıntılarımızın çoğu giderilmiştir. Sadece bazı vergi dairelerinde farklı uygulamalara maruz kalıyoruz.

Çözüm önerileri:

Farklı vergi dairelerinde farklı uygulamalar yapılmasının önüne geçilmelidir.

- ❖ Burada önemli olan ilk husus; tarafların birbirine bakış usulünün değişmesi gerekliliğidir. Vatandaş açısından devlet her halükarda ceza kesmeye meyilli konumdadır. Devlet dairelerine bir şey sorulduğunda bilen eleman yok ancak iş ceza kesmeye geldiğinde ise herkes adeta alim olmaktadır. Devlet açısından ise vatandaş her daim vergi kaçırmaya yatkın bir profildedir.

Bir başka husus gerek memur gerekse de amir kademesinde istihdam edilen kişilerin yeterli donanımlara sahip olmaması. Sorulan sorular her zaman ehil kişiler denk gelmediği takdirde çoğu zaman ya cevapsız kalmakta ya da yanlış yorumlar neticesinde haksız cezalar kesilmektedir. Sonu yargıda hakkını aramaya kadar uzanan davalar genelde mükellefin yararına sonuçlanmakta olup bu da sürecin uzamasına ve de yargının yersiz olarak meşgul edilmesine sebep olmaktadır.

Düzeltilme veya hak kazandırıcı eylemlerde genelde zorluk çıkarılarak kişilerin talep etmesinin önü kapatılmaya çalışılmaktadır. Tabiri caiz ise idare alacağına kaplan vereceğine ise kedi kıvamında işlem yapmaktadırlar. En basitinden KDV beyanı ile ilgili ödemeyi azaltıcı eylem ile başvurulduğu takdirde süreç maalesef uzadıkça uzamaktadır.

Çözüm önerileri:

Vergi dairelerinde yeterli donanımda personel bulundurulması ve personellere sürekli eğitimler verilmesi gereklidir. Başka mükellefler için aynı konuda yargı tarafından verilmiş kararlar varsa, aynı sorunu yaşayan mükelleflerin yargıya

gitmeden işlerinin çözülmesi sağlanmalıdır. Mükellefin haklı olduğu taleplerinde işlemlerinin hızlı bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmalıdır.

- ❖ Eski yıllara nazaran sorunlar daha kolay çözülüyor. Teknolojinin gelişmesiyle gündend güne yükü hafifleyen vergi dairesinin bu konuda çözüm odaklı olduğunu görüyoruz.

Çözüm önerileri:

Vergi daireleri vergi mükelleflerinin sorunlarını dinlemeli ve bunlara karşı zamanında ve yeterli çözümler üretmelidir.

- ❖ Mükelleflere vergisel görevlerini ifade ettiğimizde vergi uygulamalarını bilmediklerinden tepkilerine maruz kalabilmekteyiz.

Çözüm önerileri:

Mali müşavirlik mesleğinin saygınlığı arttırılmalı, vergi mükelleflerinin meslek mensuplarına güvenmesi sağlanmalıdır.

- ❖ Vergi mevzuatı karmaşık ve yoruma açık olduğundan mükellefler kendi menfaatlerine yorum yapabilmektedir. Uygulayıcı olarak bizler gerekli telkinlerde bulunsak da mükellefler daha az vergi ödeyebilmek için bu açıkları kullanmak istemektedirler.

Çözüm önerileri:

Karmaşık ve yoruma açık vergi mevzuatı tümünden değiştirilerek herkes tarafından açıkça anlaşılabilir hale getirilmelidir.

Değerlendirme

Mülakatı gerçekleştirdiğimiz tüm meslek mensupları bu soruyu cevaplamış, çözüm önerilerini paylaşmıştır. Meslek mensupları vergi sisteminin uygulayıcısı konumunda olduklarından vergi idaresi ve mükellefler arasında ortaya çıkan problemleri en genel anlamda; mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığını, vergi idaresi çalışanlarının aynı vergisel uygulamalar için farklı işlemler yaptıklarını ve yetersiz kaldıklarını, mükelleflerin ise daha az vergi ödemek için vergi kanunlarındaki açıkları kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Meslek mensuplarının çözüm önerileri ise genel olarak; vergi mevzuatının yoruma imkan vermeyecek şekilde net olarak yeniden düzenlenmesini, vergi idaresi çalışanlarının yetkinliklerinin artırılması gerektiğini ve mükelleflerin vergi bilinçlerinin artırılmasının sağlanması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Soru 5- Vergide etkinliğinin sağlanabilmesinin vergi bilinciyle ilişkisini nasıl tanımlarsınız?

Cevaplar 5

- ❖ Vergi bilincini insanın vergiyi tanınması, onun ne için toplandığını ve nerelerde harcandığını, vergi yükümlülüğüne dair görev, sorumluluklarının neler olduğunu farkında olmasıdır. Bu bilincin sağlanabilmesi 3. soruda verilen çözüm önerilerinin sağlanması ile olacağını düşünüyorum.
Yani vergi adaletinin sağlanması, toplanan vergilerin israf edilmeden yerinde harcanması ve kayıt dışının önlenmesi konusunda insanlar inandırılırsa vergi bilinci sağlanacaktır. Ülkede vergi bilincinin sağlanması vergi toplamada etkinliği artıracaktır.
- ❖ Birey verginin niteliğini ne kadar iyi bilirse, bir diğer bireye karşı sorumluluğunun o denli bilincinde olur. Bu bilinçteki bir bireyin de bu ödevini yerine getirmekten kaçınması düşünülmez.
- ❖ Vergi etkinliği deyince vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak hazineye intikal ettirilmesi sürecinin iyi yönetilmesi olarak anlıyorum. Vergi bilincini ise, vatandaşların vergi görevlerini bilmeleri, gönüllü veya gönülsüz bu görevleri

eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri olarak anlıyorum. Vergi etkinliğinin sağlanabilmesi için vatandaşların vergi bilincine sahip olması gerekir. Burada en önemli görev yine mali idareye düşmektedir. Bu bilincin vatandaşta oluşturulması, tahsilatın zamanında etkin olarak yapılması, gönülsüzlerin gerektiğinde zorlanması gibi görevlerin mali idarece yerine getirilmesi gerekmektedir. İdare konunun sahibi olarak inisiyatifini eline almalı ve yukarıda bahsetmiş olduğum konularda kendini geliştirerek, kamu harcamalarının finansmanını ve kaynakların yerinde ve etkin kullanılmasını temin etmelidir.

- ❖ Ekonomide refah kaybını en aza indirecek ve yüksek vergi hasılatı sağlayacak vergileme, verginin önemini bilen ve vergi bilincine sahip bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesiyle sağlanabilecektir.
- ❖ Vergi etkinliğinin sağlanabilmesi için teşvik ve indirimler yapılmalıdır. Bu sayede bireyler kayıtlı ekonomiye yönlendirilerek vergi bilinci oturmamış mükelleflerin vergiye karşı olumsuz ön yargıları yıkılarak vergilerini ödemesi sağlanabilir.
- ❖ Vergide etkinliğin sağlanabilmesinin en önemli unsuru vergi bilincinin toplumda tam olarak anlaşılmasıdır. Bunun yolu da eğitimden geçmektedir. Çocuklarımızın okula başlar başlamaz bunlarla ilgili çalışmaların yapılması, vergilerin ödendiği takdirde buna bağlı olarak devletimizin yapacağı hizmetlerin olacağı çocuklarımıza doğru bir şekilde anlatılmalıdır. Diğer taraftan medya kanalları kullanılarak kamu spotları oluşturulmalı ve toplanan vergiler ile yapılan hizmetler topluma anlatılarak vergi bilinci kazandırılmalıdır.
- ❖ Bize göre vergi bir ağacın meyvesi gibidir. O ağaca ne kadar iyi bakarsanız meyvesi de o kadar bol olacaktır. Vergi bilincinin toplumda sağlanabilmiş olması bireylerin vergilerini zamanında ve istekli bir şekilde ödemelerini sağlayacaktır. Vergi bilincine sahip bireylerin toplumda artması diğer bireylerin de vergi bilinçlerine olumlu etki edecek, böylelikle geniş anlamda ülkenin vergide etkinliği artacaktır.

- ❖ Vergide etkinliğin sağlanması bazı temel unsurlara bağlıdır. Verginin yükümlülerin gelirleri içindeki payı en önemli unsurdur. Vergi yükü olarak betimlenebilecek bu pay, gelirin tasarruf ve harcama dağılımında yükümlüyü olumsuz etkileyecek düzeylerde ise vergi bilinci de olumsuz etkilenecektir. Aynı sosyo-ekonomik sınıftakilerin aynı ölçülerle vergi yüküne muhatap kalmaları esastır. Ancak özellikle kayıt dışı ile bu eşitliğin bozulduğu alanlarda vergi bilinci olumsuz etkilenecektir.

Kamu harcamalarının finansmanına kaynak oluşturan vergilerin amacına uygun olmayan, israf niteliğinde seyreden, kamusal ortak ihtiyaçların dışında harcanması şeklinde kullanıldığına dair göstergeler ve dahi kuşkular vergi bilincini olumsuz etkileyecektir. Temel gereksinimlerin altyapı, güvenlik olduğu kabul edilirse bu hizmetlerin gerek nitelik olarak gelişmişliği gerekse toplumun fiziki yaşam alanlarına dengeli olarak dağılımı konularındaki olumsuzluklar vergi bilincini olumsuz etkileyecektir.

- ❖ Toplanan vergilerin eşit ve adil harcanması, harcanan vergiler ile nelerin yapıldığının halka anlatılması, toplanan vergilerin kamusal hizmetlerde kullanıldığının halk tarafından hissedilmesi bireylerde vergi bilincini artırır. Bunu hisseden bireyler seve seve vergisini verir.

- ❖ Vergide etkinliğin sağlanabilmesi için vergi mükelleflerinin ödedikleri verginin yerinde kullanıldığına dair kanaatlerinin olumlu olması gerekmektedir. Zira ödediği verginin toplumun yararına kullanılmadığını hisseden mükellefin vergiye karşı direnci artmaktadır. Böylece daha az vergi ödeyebilmenin yollarını arayabilmekte bu da uzun vadede kurum ve kişilerin sıkıntı yaşamalarına sebebiyet vermektedir.

Oransal olarak makul seviyelerde olan vergiler kişilerin vergiye intibak sürecini hızlandıracaktır.

- ❖ İlkokuldan, okul hayatı bitinceye kadar toplumsal sorumluluk bilincinin aşılması, adalet ve eşitlik duygusunu insanların içine her alanda olduğu gibi vergisel konularda da yerleştirmek, gönüllü vergisel etkinliği getirir.

- ❖ Vergi etkinliğinin sağlanabilmesi için vergide adaletin sağlanması gerekir. Vergi denetimlerinin maalesef günümüzde çok yetersiz olduğu görülmektedir. Vergi incelemeleri %2 gibi çok düşük oranlarda yapılabilmekte, beyana dayalı vergi sistemimizde vergi bilinci yerleşmemiş mükellefler adeta yakalanmam düşüncesiyle bu durumu fırsat bilerek gelirlerini vergi dışı bırakmaktadırlar. Vergi bilincinin yeterli düzeyle yerleştirilmesi vergide etkinliğinin sağlanmasını sağlayacaktır.
- ❖ Bireyler vergilerin eşit toplandığına ve şeffaf bir şekilde harcandığına inanırsalar vergisel ödevlerini daha istekli yerine getireceklerdir. Bundan ötürü devlet bütçe harcamalarında daha şeffaf olmalıdır. Böylelikle vergide etkinlik sağlanabilir.

Değerlendirme

Mülakatı gerçekleştirdiğimiz tüm meslek mensupları bu soruyu cevaplamıştır. Meslek mensupları vergi bilincini genel olarak vatandaşların devletin ihtiyacı olan vergiyi ne için aldığını bilmeleri, ödedikleri vergilerin nerelerde harcandığının farkında olmaları şeklinde tanımlamışlardır. Vergi etkinliğini ise, bireylerin vergisel ödevlerini doğru ve zamanında yerine getirmesiyle, devletin alması gereken vergileri zamanında ve en az maliyetle tahsil etmesi şeklinde tanımlamışlardır.

Meslek mensupları bireylerde oluşan vergi bilincinin, toplumdaki diğer bireyleri de doğrudan etkilediğini, büyük tabloda ise vergide etkinliğin arttığını ifade etmişlerdir. Toplumda vergi bilincine sahip vatandaşların sayısının artmasının domino etkisi oluşturarak vergi gelirlerinde artış göstereceğini ifade etmişlerdir.

Vergi bilincinin artması ve vergide etkinliğin sağlanabilmesi için mali idareye de birçok görev düştüğünü ifade etmişlerdir. Bunlar; vergi oranlarının düşürülmesi, denetimlerin artırılması, devletin vergi sisteminde istisna ve muafiyetleri kaldırması, toplanan vergilerin nerede harcandığının açıklanarak vergide şeffaflığın sağlanmasıdır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Devletin gerçekleştireceği kamusal hizmetlerin finansmanı için gelirlere ihtiyacı vardır. Bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için en sağlıklı ve sürekli olabilecek gelir kaynağı gerçek ve tüzel kişilerden egemenlik gücüne dayanılarak karşılıksız alınacak vergilerdir. Verginin tarihte ortaya çıkışı ilk çağlara dayanmaktadır. Ortaya çıktığı ilk zamanlarda hizmet ifasıyla ödenen vergi sonrasında mal verilmesiyle, uzun zamandır ise günümüzde de uygulandığı şekliyle parayla ödenmektedir.

Devletin varlığını devam ettirebilmesi için vergi gelirlerinin sürekli ve zamanında tahsil edilmesi gereklidir. Bu durum göz önüne alındığında vatandaşların vergiye karşı olumsuz davranışlarının önüne geçilmesi oldukça önemlidir. Bu davranışlarının oluşmasını engellemek ise bireylerde ve toplumda vergi bilincinin yerleşmesi ile sağlanabilecektir.

Vergi bilincinin sağlanmasında etkili olan birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler bireyden ve toplumdan kaynaklanan faktörlerdir. Bireysel faktörler; kişilerin vergiye bakış açıları, cinsiyetleri, eğitim ve gelir düzeyleridir. Toplumsal faktörler ise vergi eşitliğinin sağlanamamış olması, vergiye gönüllü uyum, vergi kanunlarındaki açıklar kullanılarak vergiden kaçınma, vergiye uyumlu mükellefleri olumsuz etkileyen vergi afları, vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması, vergi denetimlerinin yetersiz olması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması ve vergi idaresinin etkinliğinin yetersiz düzeyde kalmasıdır.

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında köprü konumunda olan muhasebe meslek mensupları vergi sisteminin uygulayıcılarıdır. Meslek mensupları mükelleflerin vergi bilinçlerini doğrudan etkilemektedirler. Vergi bilincine sahip ve vergi mevzuatına hakim meslek mensupları mükelleflerin vergi bilinçlerini olumlu etkilemekte, büyük tabloda ise toplumun vergi bilincini artırıcı etki göstermektedirler.

Çalışmamızın ilk kısmında vergi genel olarak incelenmiştir. İkinci kısımda vergi bilinci ve vergi bilincini etkileyen çeşitli faktörlerin üzerinde durulmuştur. Üçüncü kısımda ise muhasebe bilimi ve muhasebenin tarihine yer verilmiş, muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları açıklanmıştır. Son bölümde ise muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan mülakatlar sonucu elde edilen bilgiler paylaşılmıştır. Önceki bölümlerde teorik tanımlarını yaptığımız vergi bilinci ve vergi bilincini etkileyen faktörler, vergi sistemimizin uygulayıcıları olan meslek mensuplarının görüşleri sayesinde, uygulamanın nabzı tutularak çalışmamıza aktarılmıştır.

Yaptığımız mülakatlar sonucunda meslek mensuplarının vergi bilinci ve farkındalığına sahip oldukları görülmektedir.

Vergi bilincinin “*Ağaç yaşken eğilir.*” sözünden hareketle küçük yaşlarda aileden başlanarak tüm eğitim dönemlerinde verilmesi gereklidir. Eğitim kurumlarının vergi bilincini eğitim müfredatına dahil etmesi, bireylerin verginin ne için ödendiği, nerelerde kullanıldığı gibi soruların cevabını bilmesini sağlayacak böylelikle vergi bilincini artırarak vergide etkinliği sağlayacaktır. Kamu spotları vb. araçlar kullanılması vergi bilincinin oluşmasını sağlayarak toplumda vergi bilincinin yerleşmesini hızlandıracaktır.

Toplumda vergi bilincinin oluşmasına en büyük engel teşkil eden faktörlerden biri olan ve maalesef günümüzde sık sık çıkarılan vergi afları, vergi bilincini olumsuz etkilemekte, kısa vadede devletin vergi gelirlerini ve tahsilatlarını artırsa da uzun vadede vergi gelirlerini ciddi derecede azaltmaktadır. Vergi etkinliğinin artırılabilmesi için vergiye uyumlu mükellefleri cezalandıran vergi aflarının bir daha çıkmaması için kanuni girişimlerde bulunulması gereklidir.

KAYNAKÇA

- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989, 6 13). *Md. 1(20194)*. Resmi Gazete.
- Akalın, G. (2000). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Akbulut, A. R. (2003). Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 90.
- Akdağ, M. (1974). *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi* (Cilt 1). İstanbul: Cem Yayınevi.
- Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 98.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi* (16. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgün, B. (2018). *Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Adıyaman Üniversitesi SBE.
- Akkara, Ö., & Gencel, U. (2016). Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Örneği. *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8, 28-48.
- Aktan, C. C., & Çoban, H. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları Belirleyen Faktörler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C., Dileyici, D., & İstiklal, Y. V. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aktan, C. C., Dileyici, D., & Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Aldemir, Ş. (1997). *Kurumlar vergisindeki istisna ve muafiyetlerin makro ekonomik sonuçları*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Celal Bayar Üniversitesi SBE.
- Alp, Ö. (2001). *Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan*. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Altan, M. (2004). Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi*(11), 30.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 176.
- Arslan, M. (2015). *Kamu Maliyesi*. Harran Üniversitesi Birecik MYO.
- Aydemir, D. (2013). *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ile Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Vergiyi Algılaması: Göller Yöresi Örneği*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başaran, M. (2011). 6111 sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Kamu Mali Otoritesi/Hazine ile Vergisel Sorunları Olan Mükelleflere Tanınan Olanaklar. *Vergi Sorunları Dergisi Eki*(270), 6.
- Başdağ, G. C. (2017). *Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İBBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE.
- Batirel, Ö. F. (1996). Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. *1981'den 2003'e Vergi Dünyası (CD)*(175), 1.
- Bayraktar, M. (2019). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri Ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Cumhuriyet Üniversitesi SBE.
- Beşel, F. (2015). Vergileme Amaçları ve İlkeleri Açısından Zekât. *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Kongresi (ICISEF)*.
- Bozdoğan, D., & Kurt, S. (2019). Vergi Kanunlarının Genel Yapısının Değerlendirilmesi: Tokat İli Özelinde Bir Uygulama. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 46.
- Canbay Özgüler, V. (2014). *Gelir Servet ve Yoksulluk*. İstanbul: Cinius Yayınları.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115-116.

- Cinoğlu, A. (2019). *Yönetim Muhasebesi Çerçevesinde Stratejik Fiyatlandırma: Dışli Üretim İşletmesinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Sakarya Üniversitesi SBE.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(20), 218-219.
- Çelebi, K. (2012). Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi. *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*(2012/418), 1-13.
- Çetiner, E. (2010). *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*. Ankara: Gazi Yayınları.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*. İstanbul: İSMMMO .
- Çiçek, H., Karakaş, M., & Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Tutum ve Analizi: Bir Alan Araştırması*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Çiğ, M. İ. (2009). *Ortadoğu Uygarlık Mirası-1* (5. Baskı b.). İstanbul: Kaynak Yayınları.
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Pamukkale Üniversitesi SBE.
- Demir, M., Elden Ürgüp, S., & Çerikcioğlu, G. (2017). 3568 Sayılı Yasa ve Sonrasındaki Yasal Düzenlemelerin SMMM Mesleğine Etkisinin Nitel Araştırma Yöntemi İle İncelenmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17(33), 192.
- Dirik, M. (tarih yok). *Genel Muhasebe I*. Karabük: Karabük Üniversitesi.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(164), 100.
- Ejder, H. L. (2000). Türkiye'de Vergi Politikaları. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*(4), 127-132.
- Erdem ve diğerleri, M. (2003). *Kamu Maliyesi* (3. Baskı b.). Ankara: Savaş Yayınları.
- Eş, M. (2002). *Kamu Maliyesi* (1. Baskı b.). Kütahya: Ekspres Matbaası.

- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2021, 10 10). <https://www.gib.gov.tr/node/150668> adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2021, 10 10). *Gelir İdaresi Başkanlığı*: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO_9.xls.htm adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2021, 12 29). *Gelir İdaresi Başkanlığı*: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO_1.xls.htm adresinden alındı
- Gökçen, G. (2007). *Genel Muhasebe İlkeleri Ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Gönen, N. Ü. (2019). *Türkiye'de Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.
- Gülten, Y. (2014). Vergiye Uyum Sağlama Konusunda Yapılan Teşviklerin Vergi Algısı Üzerindeki Etkisi: Deneysel Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 42.
- Hasanov, V. (2009). *Azerbaycan Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi İstanbul Üniversitesi SBE.
- Kalenderoğlu, M. (2009). *Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi*. Ankara : Seçkin Yayıncılık.
- Karabacak, Y. (2005). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri: Arz ve Talep Yanı. *Vergi Dünyası Dergisi*(287), 134.
- Karakaya, G. (2020). Bilgi Çağında Yükseköğretim Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Öneriler. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(2), 1221.
- Karakoç, Y. (1990). *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset Ve İntikal Vergisi* (Yayın No:13 b.). Ankara: D.E.Ü Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi.
- Karatoy, B. (2009). *Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Marmara Üniversitesi SBE.

- Kaya, N., & Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 295.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*(135. Sayı), 80-87.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü., & Kepçe, N. (2014). *Genel Muhasebe I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaynar, İ. (2007). *Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE.
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*(180), 93.
- Kumrulu, A. (1988). Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985). *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*(XL), 195.
- Kurtcebe, E. (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu. *Yayımlanmamış yüksek lisans tezi Pamukkale Üniversitesi SBE*.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 143-170.
- Muter, N. B., & Özcan, P. M. (2012). Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı. *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*(2012/418), 15-32.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Mutluer, M., Öner, E., & Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları Şefik Matbaası.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Önder, İ. (2011). *İktisat Üzerine Düşünceler*. İstanbul: Yordam Kitabevi.
- Özdemir, N. (2013). Cumhuriyet Döneminde Türkiye’de Yol Vergisi. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 32, 218.
- Özer, İ. (1976). *Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları*. Ankara: TODAİE Yayını.

- Özkan, E. (2017). Vergi Kültürü Ve Ahlakının Gelişiminde Eğitim Faktörünün Rolü. *Yaklaşım Dergisi*(289), 473-486.
- Öztürk, M. (2020). *Türkiye ve İtalya'daki Kadın Muhasebecilerin Sosyo-kültürel açıdan karşılaştırılması*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi SBE.
- Özyürek, H. (2009). *Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Ufuk Üniversitesi SBE.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 140.
- Saraçoğlu, F., Engin, İ., & Ejder, H. (2014). *Maliye Ders Notları*. Ankara: İlksan Matbaası.
- Sarı, R. (tarih yok). Gelir Dağılımında Eğitim Faktörü: Kentsel Bazda Bir Örnek. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 58(2), 177-189.
- Savaş, V. (1989). *Anayasal İktisat*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Savaşan, F., & Çoban, F. (2005). Bir Politik Çevrim Enstrümanı Olarak Vergi Afları. *Ekonomistler Bülteni*(54), 3.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi (Çev. Salih Turhan)*. Fakülteler Matbaası.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Stiglitz, J. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. (Ö. F. Batırel, Çev.) İstanbul: Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaası.
- Şener, A. (1997). Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler. *Yaklaşım Dergisi*(52), 8-9.
- Şenyurt, İ. (2008). Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları. *Vergi Dünyası*(319), 91.
- Şenyüz, D. (1994). Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi. *Türk Demokrasi Vakfı Yayınları*(17), 83.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa.

- Şimşek, E. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi İstanbul Üniversitesi SBE: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şimşek, V., & Tolu, A. (2002). *Katma Değer Vergisinde İndirim*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Taşçı, D. (2019). *Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Beklentileri: Kars-Ardahan-Iğdır İllerinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Kafkas Üniversitesi SBE.
- TDK. (2021, 9 28). *TDK SÖZLÜK*. TDK SÖZLÜK: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- Topkan, Z. (2016). *Gönüllü Vergi Uyumunu ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Rolü*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Trakya Üniversitesi SBE.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Gelir İdaresi Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*(Yayın No: 51), 20-28.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *GİB Mükellefler Hizmetleri Daire Başkanlığı*(51), 21.
- Turhan, S. (1977). *Vergi teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Turhan, S. (1987). *Vergi Teorisi Ve Politikası*. İstanbul: Der Yayınları.
- Tüfekçi, A. K. (2010). Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel Ve Toplumsal Tepkiler. *Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE*.
- TÜRMOB. (2021, 12 4). *TÜRMOB*. TÜRMOB: <https://turmob.org.tr/istatistikler> adresinden alındı
- Uğurlu, H. (2019). *Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi*. Yayınlanmamış doktora tezi Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.
- User, İ. (1992). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*. Yayınlanmamış doktora tezi Marmara Üniversitesi SBE: Marmara Üniversitesi SBE.

- Utku, M., & Kurtcebe, E. (2019). Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve TÜRMOB'un Mesleki Eğitimdeki Yeri. 38. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, (s. 12). Denizli.
- Vural, M. (2021, 12 2). *Ekonomik Başarının Sırrı: Muhasebe*. Diyarbakır SMMMÖ: <https://www.diyarbakir.smmmo.org.tr/makaleler/ekonomik-basarinin-sirri-muhasebe-adresinden-alindi>
- Yalçın, E., & Başer, A. (1996). Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri. *Vergi Dünyası*(173), 109.
- Yalkın, Y. (2012). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Yeğen, B. (2013). *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi Pamukkale Üniversitesi SBE.
- Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 912-919.
- Yıldız, F. (2016). *KPSS ve Kurum Sınavları İçin Muhasebe Konu Anlatımı*. İstanbul: 4T Yayınevi.
- Yıldız, G. (2016). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 157.
- Yüksel, C. (2021). *Kamu Maliyesi*. Mersin.