

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ VE VERGİ KAYIP VE
KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

*THE CAUSES OF TAX LOSSES AND EVASIONS AND THE ROLE OF ACCOUNTING
PROFESSIONALS IN PREVENTION OF TAX LOSSES AND EVASIONS*

Hatice Mehves BİLGİNER^{a}, Mahmut YARDIMCIOĞLU^b*

^{a*} Sorumlu yazar, Yüksek Lisans Öğrencisi., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
haticemehves@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2141-5593.

^b Prof. Dr. Mahmut Yardımcıoğlu, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, mahmutyardimcioglu@ksu.edu.tr,
ORCID:0000-0002-3502-9634

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihi:
Gönderilme Tarihi 21.03.2022
Düzenleme 11.06.2022
Kabul Tarihi 28.07.2022

Anahtar Kelimeler: Vergi
Kayıp ve Kaçağı, Kayıtdışılık,
Muhasebe Meslek Mensupları.
Jel Kodları: M41,M42,H2

**MAKALE TÜRÜ
DERLEME**

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %20

ÖZET

Kamu kesiminin mal ve hizmet üretimi ve sunumunda en önemli gelir kaynağını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Kamu gelir bütçesinin esas unsuru olan vergilerin; kişilerin kullanılabilir gelirlerini azaltmalarından dolayı, piyasadaki vergi kayıp ve kaçak eğilimleri artmakta, ama fakat söz konusu vergi kaçak düzeyinin belli bir düzeyi de, kamunun çeşitli sosyo-ekonomik amaçlarını gerçekleştirebilmek için kendi isteğiyle bir kısım vergi alacağından vazgeçmesi şeklinde kendini göstermektedir. Bu çalışmanın amacı; vergi kayıp-kaçaklarının nedenleri ve bu kaçakların önlenmesinde muhasebe mesleğinin rolünü araştırmaktır. Beyan esasına dayalı vergileme anlayışında mükellef beyanının gerçekleri yansıtabilmesi, etkin bir vergi denetimi yanında kaliteli muhasebe hizmet sunumunu gerekli kılmaktadır. Muhasebe mesleği açısından bu gereklilik, mesleğin, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında köprü görevi görmesinden ileri gelmektedir. Kuşkusuz muhasebe mesleğinin ifa ettiği görev vergileme ile sınırlı olmayıp, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tamamını kapsayıcı niteliktedir. Tam, doğru, tarafsız, zamanlı ve kaliteli muhasebe bilgisi, işletme çıkar grupları açısından son derece önemlidir.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 21.03.2022

Revised 11.06.2022

Accepted 28.07.2022

Keywords: : Tax loss and evasions, informality, accountants

Jel Codes: M41, M42, H2

ABSTRACT

Tax revenues comprise the most important source of income for the public sector in the production and supply of goods and services. Loss and evasion tendencies of taxes, which are the base elements of public revenue budget, increase as a result of people to reduce their disposable incomes; however, a certain level of tax evasion show itself as the renounce of public sector from a part of tax claims to realize various socio-economic purposes. In contemporary tax system which is based on statement, it is necessary to ensure both an effective tax audit and a high quality accounting service presentation for the tax-payer to reflect the truth diametrically. In terms of accounting profession, this necessity stems from acting as a bridge between the tax-payer and the tax administration. Doubtless, the duty of the accounting profession is not only limited to performing the taxation task, it also includes all the financial accounting information about the business. Accounting information which is correct, full, impartial and in high quality is critically important in terms of all interest groups. The aim of this study is to research the reasons of the tax loses-evasions and the role of the accounting profession in preventing tax loss and tax evasions.

1. GİRİŞ

“Ölüm ve vergilerden başka hiçbir şey kesin değildir” – genellikle Benjamin Franklin'e atfedilen bu görüş, sürekli değişen bir dünyada uzun zamandır kesinliği çoğunluk tarafından kabul edilmektedir. Franklin'in ikonik ve ileri görüşlü bir figür olarak statüsünün bir kanıtı olan bu ifade, hala insanlık tarihinin çoğunun uygun bir özetidir.

Uygarlığın başlamasından kısa bir süre geçtikten sonra toplum, yiyecek, barınma, altyapı ve savunma gibi bir çok doğal yaşam standartlarını karşılayan öğeleri desteklemek amacıyla vergi ödemeye başlamıştır.

Dolayısıyla bir vergilendirme tarihi, neredeyse genel olarak bir toplum ve kültür tarihi gibi okunmaktadır. Vergi devletlerin temel olarak Kabul edilen fonksiyonlarından biridir. Bu sebeple para bulunmadan önce bile verginin olması olağandır. Finansal kaynakların karşılanması için belirli sebeplere dayandırılarak halktan toplanmıştır. Zaman zaman gerek mali gerek ekonomik gerek hukuki sebeplerden ötürü halk bunları ödemekte zorlanmış ve vergiyi ödemekten kaçınma prensibi geliştirmek durumunda kalmışlardır.

Bu çalışmada ilk olarak vergi kayıp ve kaçaklarının nedeni açıklanmıştır. Daha sonra vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesi hususunda büyük payı olan muhasebe meslek mensuplarına verilmesi gereken yetki ve sorumluluklardan bahsedilmiştir.

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkışı her ülkede farklı şekilde ortaya çıkmaktadır dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakları ülkeden ülkeye farklı nedenlere dayandırılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi kayıp ve kaçakları genellikle vergisel faktörler ve işgücü piyasası kaynaklı ortaya çıkarken gelişmekte olan ülkelerde bunlara ek olarak nüfus artışı ve kentsel göç gibi demografik etkenler de vergi kayıp ve kaçakçılığını tetikleyen unsurlar arasında gösterilebilir. Gelişmiş ekonomilerde de gelişmekte olan ekonomilerde de vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkışında temel nokta mükelleflerin bilinçsiz ya da bilinçli olarak gerçekleştirdikleri kâr - zarar analizidir. Mükellefler vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri başta olmak üzere birtakım mali yükümlülükleri azaltma yolunu tercih edebilirler (Aslanoğlu, 2008: 200-201).

Öznenin insan olduğu hiçbir durum tek bir nedene dayandırılmaz. Bu bağlamda vergi kayıp ve kaçaklarını da birden çok başlık altında incelemek gerekir. Vergi kayıp ve kaçaklarının iyi ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi ve konuya çözüm üretilebilmesi için vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini doğru tahlil

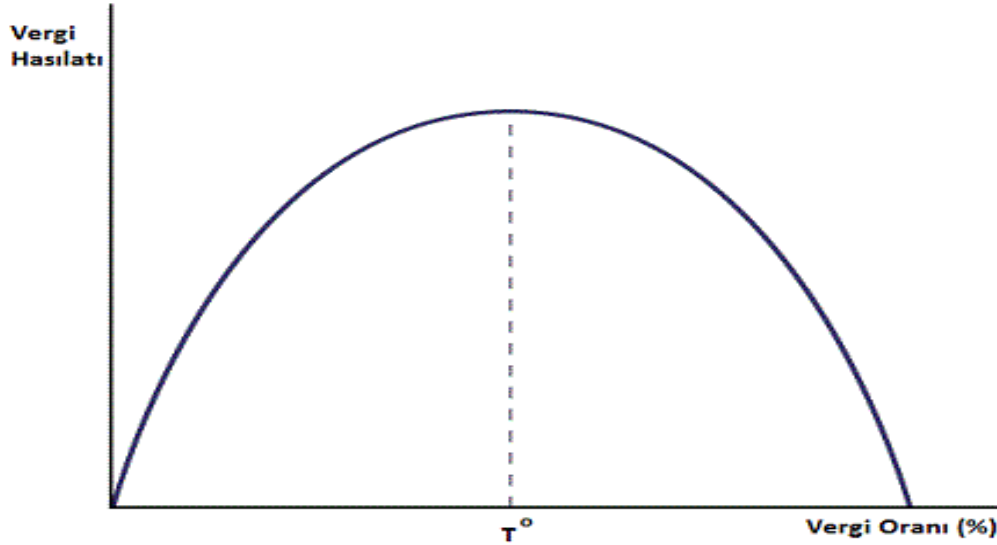
etmek son derece önemlidir. Mükelleflerin amacı karlarını maksimize etmek olduğundan bir maliyet unsuru olan vergiyi, ödemekten de kaçınacaklardır. Devletin vergiyi tahsil etmek arzusu ile çelişen bu durum aslında bireylerin zaman zaman “doğru” olarak yorumladığı bir çeşit tepkidir. Bireylerin ve toplumların neden vergi kayıp ve kaçaklarına meylettğine ilişkin birçok birçok araştırma yapılmıştır (Özer, 2018: 35).

Kuşkusuz vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecek çok sayıda neden vardır. Bu çalışmada vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri; mali, ekonomik, hukuki, idari, sosyal ve psikolojik, siyasi, muhasebe işlemlerinden kaynaklanan, muhasebe hilelerinden kaynaklanan ve diğer nedenler başlıkları altında incelenecektir.

1.1.1. Mali Nedenler

Vergi oranlarının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasındaki en önemli unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Yüksek oranlar sebebiyle tepki göstererek isteyen mükellefler bu tepkilerini, vergi kaçaklığı yaparak gerçekleştirebilmektedir. Aksi durumda; düşük vergi oranları uygulanması durumunda mükellefler vergi kaçırma riskini almayacak ve vergi tabanı genişleyecektir (Özsoy, 2013: 20).

Vergi oranlarına uygulanacak artışın vergi gelirlerini artırmak yerine azaltması durumunu arz yanlı iktisatçılardan Arthur Laffer tarafından 1980 yılında bir peçete üzerine çizilmek suretiyle ortaya çıkan ünlü Laffer Eğrisi ile açıklanmaktadır (Kutlar, 2021: 28). Ancak vergi oranlarının artırılmasının vergi gelirini artırmayacağı savı 14. yy’da yaşayan Müslüman filozof İbni Haldun tarafından keşfedilmiştir. Mukaddime adlı eserinde İbni Haldun, vergi oranlarını “Devletin başlangıç dönemlerinde vergilerin kişiler üzerindeki yükü hafiftir, ancak toplam olarak kayda değer miktardadır.” şeklinde ifade etmiştir (Kaynar Bilgin, 2018: 87). Laffer tarafından ortaya atılan analizde vergi oranlarının Şekil 1’de yer alan T^0 noktasından sonra artırılması durumunda vergi gelirlerinin azalacağı ifade edilir. Bu noktada insanlar çalışarak para kazanıp vergi ödemek yerine başka yöntemlerle vergisiz para kazanma yollarını ararlar. T^0 noktasından sonra ekonomide daralma olur ve vergi mükellefleri kayıt dışı ekonomiye yönelir. Bu durum da vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına neden olur (Akbal, 2020: 30).



Şekil 1. Laffer Eğrisi

Kaynak: (Kaynar Bilgin, 2018 : 87)

Vergi oranları %100’e çıktığında devletin elde etmiş olduğu vergi hasılatı sıfır olur. Bu nokta ekonomik birimlerin para kazanma faaliyetlerini durdurduğu nokta olarak düşünülmektedir. Kazançlarının tamamını vergi olarak ödemek istemeyen ekonomik birimler bu noktada para kazanmayı bırakacaklardır. Artan vergi oranları karşısında kişinin daha fazla çalışma isteğine gelir etkisi denmektedir. Belli bir noktadan sonra gelir etkisi yerini ikame etkisine, vergi oranlarının artması sonucu kişinin çalışmak yerine boş zamanı tercih etmesine bırakır. Bu durum hizmet takasını doğurmakta ve vergi hileleri ortam hazırlamaktadır (Özer, 2018: 38). Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi oranları

gelişmiş ülkelere nispeten daha fazladır. Sadece bu açıdan bakıldığında dahi vergi oranlardaki artışın kayıt dışılığı artırdığı söylenebilir (Parlak, 2016: 45). Vergi oranlarının yükseltilmesinin makro sonucu yatırım ve tasarrufların azalacağı ve ülkede üretim miktarının oldukça düşmesine yol açmaktadır. Adam Smith ve diğer klasik iktisatçılar da düşük vergi oranlarının yüksek vergi hâsılatı sağlayacağını ve ekonomik büyümeyi teşvik edeceğini ifade etmişlerdir (Özsoy, 2013: 20).

Vergi kayıp ve kaçığının artmasının mali nedenlerinden bir diğeri de vergi muafiyet ve istisnalarıdır. Vergi muafiyet ve istisnaları zaman zaman mükellefler tarafından suiistimal edilmektedir. Mükellefler kanun dışı yöntemlerle istisna ve muafiyet uygulanan alanlara kayarak vergi kayıp ve kaçıklarına neden olabilmektedirler. Bazı durumlarda da, muafiyet ve istisnalar, bu muafiyet ve istisnalardan yararlanmayan mükellefler aleyhine rekabet eşitsizliği yaratabileceğinden dolayı bu mükellefleri vergi kaçırmaya yol açmaktadır (Yoruldu, 2019: 13-14).

Müşavirlik ve muhasebe hizmetlerinin etkin ve sağlıklı bir şekilde uygulanmaması vergi kayıp ve kaçıkların artırıcı bir diğer unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Özer, 2018: 36).

Geliri daha az olan kesimlerden çok vergi alınması geliri çok olandan az vergi alınması başka bir ifadeyle kişilerin gelirine oranla ödediği verginin adaletsiz olması vergi sisteminin yapısını bozmakta ve vergi kayıp ve kaçıklarına neden olmaktadır. Mükelleflerin elde ettiği gelirler dikkate alınmaksızın harcamalar üzerinden eşit vergi alınması vergi anlayışını zedeleyecek ve farklı gelir grupları üzerinde orantısız yük oluşmasına sebep olacaktır. Bu durum vergi adaletinin işlerliğini kaybetmesine neden olacak ve vergi kayıp ve kaçıkların artırıcı etkiler doğuracaktır (Akbal, 2020: 29).

Vergi kayıp ve kaçakçılığının durumu gelir dağılımı açısından bakıldığında vergi kaçırma ile gelirlerin kaynağı arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Öyle ki yapılan akademik çalışmalar sonucunda, ücret gelirleri kaynağında kesildiğinden vergi kaçırma imkânı olmamasına karşın; bazı meslek erbaplarının birtakım harcamalarını masraf olarak göstererek vergi hesabından indirim konusu yapabileme veya fatura kesmeyerek eksik beyanda bulunarak vergi kaçırma imkânı artmaktadır (Yoruldu, 2019: 30). Buna paralel olarak vergi sisteminin beyan esasına dayanması, denetimlerin yetersiz olması ve vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin gelirini olduğundan az beyan etmeye iterek vergi adaleti olmayan bir ortama zemin hazırlayacaktır. Ayrıca vergi sistemi içerisinde yer alan gelir vergilerinin her bir vergi unsurunu ayrı ayrı vergilendirmesi mükerrer vergileme başta olmak üzere daha başka sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Özer, 2018: 38). Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi oranları gelişmiş ülkelere nispeten daha fazladır. Sadece bu açıdan bakıldığında dahi vergi oranlardaki artışın kayıt dışılığı artırdığı söylenebilir (Parlak, 2016: 45).

Bir ülkede, çok fazla sayıda vergi türü olması da o ülkedeki mükelleflerin vergiye karşı olumsuz bir tavır almalarına neden olabilir. Vergi kaleminin çok olması vergi sistemini daha karmaşık hale getirmekte, denetimi zorlaştırmakta ve mükellefin vergi gayretini olumsuz etkilemektedir. Çok fazla vergi türü konusunda etkin bir maliye politikası uygulanmaması da vergi politikasını zorlaştırarak vergi kayıp ve kaçıkların artırmaktadır (Kutlar, 2021: 24).

1.1.2. Ekonomik Nedenler

Vergi kayıp ve kaçıkların artırıcı bir diğer faktör de ekonomik nedenlerdir. Vergi karşılıksız bir ödeme olduğundan mükellefler öncelikle ekonomik sebeplerden dolayı vergi kaçırmaya teşebbüs etmektedirler. Vergi mükelleflerini bu davranışa iten en büyük ekonomik sebep ise enflasyondur. Dolanımda bulunan para miktarıyla, malların ve satın alınabilir hizmetlerin toplamı arasındaki açığın büyümesi nedeniyle ortaya çıkan ve fiyatların toptan yükselişi, para değerinin düşmesi biçiminde kendini gösteren ekonomik ve parasal süreci ifade eden enflasyon, vergi mükelleflerini vergi kayıplarına neden olan işlemlere başvurmak zorunda bırakmaktadır. Halk arasında “hayat pahalılığı” olarak bilinmektedir. (Artan, 2008: 114). Fiyatlar düzeyinin artmasıyla birlikte mevcut vergi mükellefleri vergiden kaçınma yoluna gitmektedirler. Bu durum aynı zamanda vergi mükelleflerinin yanlış alınan finansal kararlarının da bir sonucudur.

Kamu kaynaklarının finansmanında devletin vergi gelirinden yararlanması enflasyon oranının düşmesini sağlamaktayken borçlanmadan yararlanması enflasyon oranını artırmaktadır. Artan oranlı gelir

vergisinin uygulandığı sistemlerde, gelir diliminin bir üst basamağa çıkması mükelleflerin reel gelirinde bir artış olmadan daha fazla vergi ödemesine sebep olmaktadır (Akbal, 2020: 30). Bu durumun sonucu olarak öz kaynak yetersizlikleri meydana gelmekte ve işletmeler kredi kullanmak zorunda kalmaktadırlar. Enflasyonist dönemlerde kredi kullanmak da yüksek risk ve yüksek maliyet taşıdığından işletmeler de ihtiyaçlarını kayıt dışı uygulamalarla karşılamaya çalışması vergi kayıp ve kaçaklarını artıracaktır (Parlak, 2016: 46).

Her ne kadar vergi teorisi, verginin kamu harcaması şeklinde topluma hizmet olarak geri dönüşü olacağını belirtse de mükellefler ödenen vergilerin somut bir şekilde bütçelerine yansımaları beklentisi içine girerler. Bu durumun ortaya çıkmadığına kanaat getiren mükellefler ekonomik nedenlerle vergiye direnç gösterirler (Özsoy, 2013: 22). Bu direncin sonucu olarak mükellefleri vergi kaçırmaya iten bir diğer ekonomik sebep ise kişilerin gelirlerini artırma isteğidir. Gelirleri artırmak ile aynı sonucu doğuracak bir giderleri azaltmaktadır. Bu durumda kişiler için karşılıksız olarak verdikleri verginin kayıt dışı tutulması en kestirme yol olarak ortaya çıkmaktadır. Mükellefler faaliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını kayıt dışı tutarak bu faaliyetlerden elde ettiği kazançları vergilendirmeyerek ya da olması gerekenden daha az vergi ödeyerek gelirlerini artırmış olurlar. Türkiye’de gelir dağılımında oldukça yüksek oranda adaletsizlik söz konusu olmaktadır. Milli gelirden düşük pay alan gruplar, gelirlerini artırmak amacıyla kayıt dışı bir şekilde ek işlerde çalışmaktadır. Bu da kayıt dışı ekonominin büyümesine sebep olmaktadır. Kayıt dışı faaliyetlerin kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar da vergisini düzenli ve eksiksiz ödeyen kimselerin kayıt dışı ekonomiye kaymalarına yol açmaktadır (Yoruldu, 2019: 21).

Ekonomik çalkantılar mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkiler. Kriz dönemlerinde bireyler ekonomik ortamın belirsizliğinden dolayı ellerinde daha fazla miktarda nakit bulundurmaları tercih ederler. Bu tercih yatırım yapmama, tasarrufları yastık altında muhafaza etme ve ekonomik faaliyetlerden uzak durma şeklinde ortaya çıkabileceği gibi mevcut faaliyetlerini sürdürürken fazladan bir maliyet unsuru olarak gördükleri vergiden kaçma olarak da ortaya çıkabilir. Mükellefler, vergi kanunlarına uygun bir şekilde hareket etmeyi terk edip kayıt dışına kayma eğilimi gösterirler. Vergiye uyum azalır. Bu durum kısır bir döngü haline alarak krizin etkilerini daha da şiddetlendirir. Kriz dönemlerinde devletin vergi gelirlerinin azalması pek tabii ki yalnızca vergi kaçakçılığı ile açıklanamaz. Faal olan işletmelerin kapanması, işverenlerin personellerini işten çıkarması, bireylerin yeni yatırım yapmak istememesi ve yeni işletmelerin kurulamaması gibi sebepler de devletin vergi gelirlerindeki artışı engellemektedir (Doğan, 2019: 35-36). Böyle dönemlerde gelir dağılımındaki adaletsiz daha da artmaktadır. Orta gelir grubu bu dönemlerde azalmakta, geniş bir tabana sahip olan düşük gelir grubu ise daha da artmaktadır. Ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinde geliri azalan bireyler ek gelir elde edebilmek için kayıt dışı istihdama yönelebilecekleri gibi işverenler de kriz ve durgunluğun etkilerini asgari düzeye indirmek amacıyla kayıt dışı istihdama yönelebilmektedirler (Yoruldu, 2019: 30).

Vergi politika ve performansı ekonominin genel durumundan etkilenmektedir. Ekonomik durum ile vergi performansı arasında doğru bir ilişki vardır. Bir ülkede ekonomik durum iyi oldukça vergi kayıp ve kaçakçılığı nispeten daha az olabilmektedir. Buna göre, ekonomik nedenleri; yüksek enflasyon, vergi adaletsizliği, verginin karşılıksız olması ve gelir dağılımından kaynaklanan nedenler olarak ifade edebilir (Şahin, 2016: 51).

1.1.3. Hukuki Nedenler

Vergi kanunlarının bütün mükellefler tarafından asgari ölçüde kavranabilecek kadar sade ve anlaşılır olduğu, vergiye ilişkin yasaların sıkça değişmediği ve mükelleflerin hukuki açıdan kendilerini güvende hissettiği vergi ortamı mükelleflerin vergiye olan tutumunu oldukça etkilemektedir. Çok karmaşık vergi kanunları, mükelleflerin maliyet ve defter kayıtlarında sıkça hatalar yapmasına neden olmaktadır. Buna göre vergi kanunlarında yer alan ayrıntı seviyesi arttıkça mükellefin hatalı kayıt yapma olasılığı artmakta ve bu durum hazinenin gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durumun bir diğer sonucu da mükelleflerin cezalı duruma düşerek vergiye ve vergiyi tahsil eden kamu otoritelerine tepki vermesi sonucunu doğurmaktadır (Akbal, 2020: 31). Vergi kalemlerinin çok fazla olması, sayıca çok fazla vergi olması ve bu kanunların birbirleri ile bağlantısının kurulamaması verginin tarhiyatı sırasında birtakım karışıklıklara yol açmaktadır (Parlak, 2016: 51). Vergi mevzuatının sık sık değişmesi psikolojik olarak vergi yükümlüsünü, vergi karşı direnç gösterme eğilimine sevk etmektedir. Mevcut vergi mevzuatı henüz benimsenmişken vergi yasasının değişmesi sadece vergi yükümlüsünü değil vergi uygulayıcısı olan kamu görevlilerinin dahi vergiye olan uyumunu etkilemektedir. Bir vergi kalemi ne kadar uzun süre uygulanırsa vergi mükellefi o nispete vergiye uyum gösterir. Vergi kanununun devamlılığı, verginin psikolojik değerini belirleyen önemli bir faktördür. Çok sıklıkla değişikliğe gidilmesi vergi yükümlüsünü tedirgin ederek belirsiz bir ortamın doğmasına neden olmaktadır (Şerbetçi

Taşlıalan, 2019: 122). Vergi yasaları ve alt mevzuat için yapılan düzenlemelerin mümkün olduğunca anlaşılır, açık ve vergi sisteminin uygulanmasını kolaylaştıracak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Yasal mevzuat sürekli değiştirilmemelidir. Sık yaşanan mevzuat değişiklikleri, basit değişiklikler olsa dahi, mükellefler tarafından kolayca kavranamamakta ve ortaya çıkan karmaşadan dolayı vergi ödevi tam olarak yerine getirilememektedir. Bu durum vergi kayıplarına neden olarak hazine gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (Akbal, 2020: 31-32).

Vergi aflarına sık başvurulması da vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına yol açan bir diğer sebeptir. Vergi aslı ve cezalarının silinerek yeniden yapılandırılması mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine olan bağlılığını azaltmaktadır. Türkiye’de son yıllarda çok sık çıkarılan yapılandırma ve taksitlendirme düzenlemeleri, devletin vergi toplama kapasitesini büyük ölçüde etkilemektedir. Vergi affının uygulanacağını düşünen mükellefler bu doğrultuda hareket etmekte ve ödemesi gereken vergiyi ödememe yöntemini tercih etmekte ve idare vergi kaybına neden olan bir tutum sergilemektedir (Kutlar, 2021: 22). Vergi aflarına sıkça başvurulması vergi adaletini de olumsuz etkilemektedir. Sıkça uygulanan vergi afları, vergi ödevini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Sürekli vergi aflarından yararlanan mükellefler, vergisini süresinde ödeyen mükellefler için olumsuz örnek teşkil ederek onları da af beklentisi içine sokmakta ve bu durum da vergi kayıp ve kaçağı faaliyetlerini artırmaktadır (Akbal, 2020: 33). Örneğin Hindistan’da çok sık uygulanan vergi aflarına hep aynı mükelleflerin başvuru yaptıkları ve af bekleyerek vergi ödememeyi bir gelenek haline getirdikleri tespit edilmiştir. Görüldüğü gibi çok sık uygulanan vergi afları mükelleflerin vergiye uyumunu önemli ölçüde zedelemekte ve vergi sistemi üzerinde olumsuz etkiler doğurmaktadır (Kutlar, 2021: 22).

Cezaların uygulama şekli ve ağırlığı da şüphesiz vergi kayıp ve kaçaklarını önemli ölçüde etkileyen faktörlerden birisidir. Mükellefler tarafından ortaya konulan herhangi bir fiil vergi kaybına yol açabilmektedir. Ancak gerçekleştirilen her fiil için kaçakçılık cezası uygulanmamaktadır. Vergi kaybına yol açan ve kaçakçılık suçu teşkil etmeyen fiiller için sadece kayba uğrayan tutarın bir katı kadar vergi cezası uygulanmaktadır. Bu gibi durumlar için hürriyeti kısıtlayacak bir ceza uygulanmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun vergi kaçakçılığı başlığı altında sayılan; sahte belge düzenleme, bilerek sahte belge kullanma ve belgeleri gizleme vb. gibi sınırlı sayıda suçta ise vergi kaybı ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılabilmesi açısından sehven yapıldığı açıkça belli olan fiiller dışındaki mükellefin tüm eylemleri için vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu noktasında bir düzenleme yapılarak cezaların arttırılması gerekmektedir (Akbal, 2020: 32). Mükellefler vergi kaçırmak istememesi için yakalanma ihtimalini, yakalanması durumunda ödemesi gereken cezayı ve hiç vergi kaçırmaması halinde ortaya çıkacak vergi maliyetini birlikte değerlendirmekte ve bu denklemin muhtemel sonuçlarına göre vergi kaçırma riskini üstlenmektedir. Uygulamaya bakıldığında mükellefler ödenmesi gereken verginin ödenmeyip bu miktarın bonoya veya repoya yatırılması halinde elde edilecek geliri kıyaslayabilmektedir. Eğer vergi cezası, repo faizinden düşükse mükellefler vergilerini süresinde yatırmamayı tercih etmektedirler. Bu yüzden vergi cezaları, caydırıcı bir seviyeye getirilmelidir. Ancak unutulmamalıdır ki vergi cezalarının çok yüksek seviyelere çıkarılması mükellefin vergi memuruyla gayriresmi anlaşma yoluna giderek rüşvet ve yolsuzluk vakalarında bir artış meydana getireceğinden vergi cezaları çok da yüksek seviyelerde olmamalıdır (Özsoy, 2013: 21).

Mükellefler, resen veya ikmalen yapılan tarhiyatlar sonucunda ortaya çıkan vergi aslı ve cezaları için indirim ve uzlaşma talep edebilmektedirler. Dolayısıyla kasten veya sehven vergi kaybına neden olan mükelleflere verilen cezaların büyük bir kısmı indirim veya uzlaşma kapsamında silinmektedir. Bu durum vergi cezalarının caydırıcılığını büyük ölçüde azaltmaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresinin vergi denetimi sonucunda yapmış olduğu tespitler çerçevesinde mükelleflere kesilecek olan vergi ve cezaları ile harcanan zaman ve emek büyük ölçüde boşa gitmektedir (Karabacak, 1997: 25).

Kayıt dışı ekonomiye ve dolayısıyla vergi kayıplarına neden olan bir diğer sebep ise hamiline yazılı çek, senet ve menkul kıymet gibi ödeme araçlarıdır. Bu ödeme araçlarının sahip ve zilyedinin kim olduğunu tespit etmek olanaksız olduğundan ve bu kıymetli evraklar illetten mücerret (soyut) ödeme araçları olduğundan bunların hangi gelir karşılığı elde edildiği veya hangi işlemler için kullanıldığı ortaya çıkarılamamaktadır. Bu da beyan dışı bırakılmalarına yol açmaktadır (Aslanoğlu 2008: 31). Beyan esasına dayanan vergi sisteminde, vergi mükellefleri tarafından beyan edilen matrahın çok iyi incelenmesi gerekmektedir. Ancak Türkiye’deki vergi inceleme oranı % 3-5 seviyesindedir. Bu oranın düşük olması mükelleflerin vergiye olan uyumunu azaltmakta

ve vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır (Parlak, 2016: 52).

1.1.4. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenerek hazineye aktarılmasında kuşkusuz en büyük rol vergi idaresindedir. Vergi idaresi, vergi ödemekle yükümlü kişileri etkin yöntemlerle takip ettiği ölçüde mükelleflerin vergi ödememe eğilimleri azaltabilir. Bu noktada vergi idaresi vergi ödemekle yükümlü kesimi hem vergilendirme öncesinde hem de vergilendirme sonrasında takip etmesi gerekmektedir (Şerbetçi Taşlıalan, 2019: 120). Vergi idaresinin mükellef üzerindeki yoklama, kontrol, denetim ve inceleme gibi işlemleri ne kadar fazla olursa mükelleflerin vergi kaçırma işlemleri de o derece az olacaktır (Akbal, 2020: 33-34). Vergi dairesinde görevli personeller, mükellef ile devlet arasındaki ilişkinin verimli ve etkin bir şekilde kurulmasında ve bu ilişkinin sürdürülmesinde önemli bir role sahiptirler. Devletin etkin bir vergi politikası izlemesi de yeterli miktarda personel sayısına bağlıdır. Hatta personelin sadece nicelik olarak değil nitelik olarak da yapılan işe uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması da önemlidir. Personelin yapılan işe uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaması birtakım aksaklıklar, iltimas, görevi kötüye kullanma, işlerin süresinde yapılamaması vb. suistimallere yol açabilmektedir. Bu gibi aksaklıkların giderilebilmesi için personelin hizmet içi eğitimlere alınması ve kendi memleketlerinde istihdam edilmemesi faydalı olacaktır (Parlak, 2016: 49-50).

Vatandaşların vergi ahlakını etkileyen faktörler; devletin hukuki varlığı, işsizlik oranı, hukukun yaptırım gücü, iyi bir vergi sistemi, bireyin gelir düzeyi ve yasalardan kaynaklı zorunlulukların yanı sıra vergi uygulamalarındaki etkinlik olarak sıralanabilir. Devletin kamu hizmetlerini ifa ederken topladığı verginin nerelere harcandığını şeffaflık ilkesi gereği ayrıntılı bir şekilde halka duyurması gerekmektedir. Aksi durumda vergi mükellefi; vergilerin şaibeli bir şekilde gereksiz yerlere harcandığı algısı oluşturacaktır. Bu durum devlete olan güveni sarsacağı gibi mükellefin vergi gayretini de zedeleyecektir. Mükellefte vergi ödemeye ilişkin olumsuz bir psikoloji oluşacağından vergi kayıpları doğacaktır (Parlak, 2016: 69).

Vergi kayıp ve kaçaklarının idareden kaynaklı nedenlerinden biri de kurumlar arası koordinasyon ve iletişim eksikliğidir. Vergi daireleri, mal müdürlükleri, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), belediyeler, tapu daireleri ve bankalar vb. bütün kamu kurum ve kuruluşlarının vergi işlemlerine konu olayları ve fiilleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerine raporlaması vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilir (Akbal, 2020: 34).

Vergiye ilişkin verilerin güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi ve gerektiğinde verilere hızlı bir şekilde ulaşımı mümkün kılan, bilgisayar teknolojilerinin vergi süreçlerinde mutlaka kullanılması gerekmektedir. Geleneksel vergi sistemine kıyasla elektronik vergi sistemleri; vergi denetiminin etkinliğinin artması, işlem maliyetlerinin düşürülmesi, bürokrasinin azalması, gerektiğinde online denetim yapılabilmesi, yalnızca mesai saatleri içinde değil mesai saatleri dışında da erişim sağlanabilmesi, işlemlerin doğruluğunun kısa sürede teyit edilerek hatalı işlemlerin önüne geçilmesi gibi bir çok avantaj sağlar. Böylece bireylerin kamusal hizmetlerden tatmini sağlanır. Vergiler zamanında ödenir ve vergi uygulayıcısının iş yükü azalır (Şahin, 2016: 49). Ancak uygulama sürecinde görevlendirilen personellerin elektronik sistemlere vâkıf personeller olmaları gerekmektedir. Personellere gerekli eğitimler verilerek bilişim teknolojileri konusunda uzmanlaşmalarının sağlanması gerekmektedir. Uygulama süreçlerinde yer alan personeller yeterli bilgiye sahip olmadıklarından vergilendirme süreçlerinde sorumluluk almaktan imtina etmekte ve bu durum idarenin bir zaafı olarak karşımıza çıkmaktadır (Akbal, 2020: 34). Mükelleflerin haklı talepleri karşısında vergi idaresinin kaliteli ve mükellef odaklı bir çalışma anlayışının yerleştirilmesi gerekmektedir (Özsoy, 2013: 24).

1.1.5. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarını artıran sosyal nedenler genellikle mükellefin vergi konusundaki psikolojisi ile ilgilidir. Mali bir olay olan vergi konusunda yapılan bir değerlendirmenin ekonomi, hukuki ve idari etkilerinin incelenmesi yeterli değildir. Vergi kaçırma hususunun psikolojik açıdan da incelenmesi gerekmektedir. Bireyin iç ve dış etkenlere gösterdiği tepkileri inceleyen psikoloji bilimi, bireyin vergiye olan tepkisinin incelenmesinde de önem arz etmektedir. Mükelleflerin psikolojisindeki vergi kaynaklı olumsuz eğilimler vergi kayıp ve kaçaklarını artıran nedenler arasında yer almaktadır (Yoruldu, 2019: 25).

Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede toplumsal değer yargılarının önemli bir rolü vardır. Sosyal ve psikolojik olarak vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya iten en önemli faktörlerden birisi 'peer pressure' olarak ifade edilen çevre baskısıdır. Bu çevre baskısının oluşabilmesi için toplumun ahlâki değerlerinin kayıt dışını dışlaması ve bu dışlamanın toplumda bir norm haline gelmesi gerekmektedir. Aksine bu tip bir toplumsal

normun oluşmadığı toplumlarda tam tersine kayıt dışını arttıran bir süreç ortaya çıkmaktadır. Bu tip durumlarda kayıt dışı adeta kendi başına bir norm haline gelmektedir (Aslanoğlu, 2008: 201). Kişileri vergi kaçırmaya iten psikolojik nedenler; kişilerin toplum menfaatini düşünmekten ziyade kendi bireysel menfaatlerine öncelik vermelerinden kaynaklanmaktadır. Buna göre sebep olan faktörler de eğitim yetersizliğine bağlı vergi ceza kanunlarının bilinmemesi ve kötünün örnek alınmasıdır. Mükelleflerin birçoğu, kendilerinden daha fazla kazanç sağlayan rakiplerinin hiç inceleme ve denetime tutulmadığı ve daha çok vergiden kaçırabildiği için daha çok kazandığı gibi bir yanlış anlayışa sahiptir (Şerbetçi Taşlıalan, 2019: 119). Diğer yandan mükellefler, vergi sisteminin adaletsiz olmasından bahisle vergi kaçırmakta ve bunu bir savunma mekanizması olarak öne sürmektedirler. Vergi yükünün adaletsizlikten dolayı yüksek olduğuna inanmaları mükellefleri psikolojik olarak vergi kaçırmaya yöneltmektedir (Özsoy, 2013: 24).

İnsan ihtiyaçlarını karşılayacak kaynaklı ancak ihtiyaçların da tam tersine sınırsız olması nedeniyle bireyler gelirlerine göre harcamalarını sınırlandırmak durumunda kalmaktadırlar. Vergi karşılıksız olduğundan mükellefler psikolojik olarak getirisi olmayan bir şeyi başkasına vermek istemezler. Vergi mükellefinin gelirinden alınacak bir dolaysız veya veya tüketimi üzerinden alınacak bir dolaylı vergi, mükellefin ödeme gücünü sınırlandıracaktır (Armağan, 2016: 156). Ödedikleri vergiler karşısında birtakım kamu hizmetlerinden faydalanan mükelleflerin vergiye gönüllü uyum dereceleri ve dolayısıyla beyan ettikleri gelirleri daha da yükselecek, bu durum vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına neden olacaktır (Özsoy, 2013: 24). Kanunen ödenmesi gereken bir verginin süresinde ve tam olarak ödenmesi o ülkede vergi ahlâkının oturduğunu göstermektedir (Özderen, 2014: 36).

1.1.6. Muhasebe İşlemlerinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi kayıp ve kaçakları muhasebe işlemlerinden de kaynaklanabilmektedir. Muhasebe kaynaklı vergi kayıp ve kaçakları sehven yapılan hatalardan kaynaklanabileceği gibi bilinçli olarak yapılan muhasebe hilelerinden de kaynaklanabilmektedir.

Vergi Usul Kanununda muhasebe hatası, herhangi bir kasıt unsuru bulunmadan hesap ve kayıtlarda yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmıştır (Aktekin, 2019: 23). Bu hatalar; hesap adının, miktarın, tutarın, toplamın, tarihin, muhatabın, dönemin yanlış yazılması şeklinde gerçekleşebilmektedir. Bazı durumlarda da devir hataları ve vergi oranının hatalı hesaplanmasından kaynaklı vergi kayıp ve kaçakları meydana gelmektedir. Vergi inceleme ve denetimlerinin başlıca amacı bu hataları tespit ederek vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaktır (Parlak, 2016: 55).

Muhasebe hileleri ise Vergi Usul Kanununda yer almasına rağmen mevzuatta tanımı henüz yapılamamıştır. Pek çok kişi ve kurumun kendi menfaatine uygun bir şekilde hileyi tanımlaması, muhasebe hileleri kavramının içinin boşaltılmasına neden olmuştur. Muhasebe hileleri sonucu ortaya çıkan vergi kaybı suç teşkil etmektedir. Bu noktada hukukun eksikliğinden bahsetmek mümkündür. Cezanın kanunilik ilkesi gereği bir fiilin suç olarak tanımlanabilmesi için vergi ve ceza kanunlarında açıkça tanımlanması gerekmektedir. Yürütme organına verilen yetkiler ve yasal hükümlerin geniş yorumlanması vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesinin esas alınmasına istisna oluşturmaktadır. Bununla birlikte resen matrah takdiri, af, uzlaşma gibi yürütmeye bırakılan işlemler kanunilik ilkesi başta olmak üzere temel anayasal ilkelere aykırılıklar oluşturmaktadır. Vergi ceza hukukunda suçta ve cezada kanunilik ilkesinin korunmasına ilişkin gerek mevzuata gerekse vergi sisteminin yapısına yönelik çalışmaların ivedilikle yapılması gerekmektedir (Eroğlu, 2013: 157).

Muhasebe hilesi; işletmenin kayıt, hesap ve belgelerinin belirli bir çıkar sağlamak ve birilerini yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, gizlenmesi ve tahrif edilmesi olarak tanımlanabilir. Muhasebe hileleri genellikle belge üzerinden yapılmaktadır ve bilinçli bir şekilde yapıldığından ortaya çıkarılması oldukça güçtür (Zengin, 2016: 89).

Kullanılan belgelerin kanunda belirtilen şekil ve türde olması gerekmektedir (Aktekin, 2019: 24). Fiilen gerçekleşmeyen bir işlemi, gerçekleşmiş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denilmektedir. Bu işlemlerin iki tarafı vardır. Bunlar sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan taraflardır. Karşılıklı menfaat sağlandığı için sahtecilik ortak gerçekleşir. Sahte belge düzenleyenlerin amacı genellikle bir komisyon almak olmakla beraber sahte belgeyi kullananların amacı maliyeti olduğundan yüksek göstermektir. Bu nedenle sahte belge kullanımı genellikle ticari mal, ilk madde, hammadde ve malzeme alışı şeklinde ortaya çıkmaktadır (Parlak,

2016: 61). Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, rakam ve yazıları karalamak, buruşturmak ve çizmek suretiyle okunmayacak hale getirmek de vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (Aktekin, 2019: 26-27).

İşletmelerde genellikle görülen hileler şunlardır şunlardır (Aktekin, 2019: 34-35; Parlak, 2016: 65-66):

- İşletmenin ortaklara borçlu olarak gösterilerek ortaklara para aktarılması,
- Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılmış gibi gösterilerek giderlerin artırılması,
- Alım satım işlemlerinde komisyoncu olmamasına rağmen varmış gibi gösterilmesi,
- Gerçekte olmayan kimselerden mal ve hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- Satılan yüksek tutardaki malların faturalarını düşük bedelle düzenlenmesi,
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesaplarının açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstermek ve buna karşılık ayırmak,
- Sahte belgeye dayalı kayıtlar (paravan şirketlerden alınan faturaların kaydedilmesi vb.),
- Gerçekte daha az miktarda mal ve hizmet satın alındığı halde, alınandan fazla miktarda fatura vb. belge alınmış olması,
- Belgedeki miktar önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan kayıtlar (Tahrifatlı Kayıt),
- Şirketin ya da firmanın faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
- Ev gideri veya şahsi giderin işletme adına kaydedilmesi,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Depo ve stok mevcudunun olduğundan çok gösterilmesi,
- Çalışanların kayıt dışı kalması ve sigortalanmaması,
- Fire oranlarının olduğundan az ya da yüksek gösterilmesi,
- Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Duran varlığın daha yüksek bir fiyatla satılmasına rağmen düşük bedelle satış gösterilmesi,
- Fatura düzenlemek durumunda olmayan kurumlarda gerçeğe aykırı belge düzenleme,
- Banka ve havale giriş-çıkışlarında bilinçli bir biçimde yapılan kayıt atlamaları,
- Mal ve hizmetlerin tarihi ile fatura tarihinin aynı olmaması,
- Yeniden değerlendirme ve amortisman ayırma da ayrılması gerekenden daha fazla miktarda ayırma,
- Mal ve hizmetin işletme ile ilgili olmayan birisi adına alınmasına rağmen belgenin işletme adına alınması,
- Hayali yedek firma kurarak sahte belge akışının sağlanması,
- Daha önce ticari faaliyetine son vermiş vergi mükelleflerinin kullanılmayan ve iptal edilmeyen faturalarının düzenlenmesi,
- Yabancı para kur farklarının gizlenmesi,
- Kimliğini kaybeden ya da ölmüş şahıslar adına vergi numarası alarak onlar adına fatura düzenlenmesi,
- Hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirin kayıt dışı bırakılması,
- Vergi mükellefi olmayan kooperatif, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda tutanaklarla harcama yapıldı gösterilmesi,

- Kayıtlar ile mali tabloların uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi,
- Götürü işi altında adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenlettilmesi şeklinde sıralanabilir.

1.1.7. Diğer Nedenler

Bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte muhasebe verilerinin dijital ortamlara aktarılması, beraberinde bazı güvenlik sorunlarını da ortaya çıkarmıştır. Dijital ortamda yürütülen muhasebe süreçleri beraberinde yeni hilelerin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu hileler genellikle yazılım değişikliği, verilerin yok edilmesi, yanlış vergisi vb. şekillerde ortaya çıkmaktadır. Yanlış veya yanlışlıkla yapılan veri girişleri insan eliyle yapıldığından vergi denetim elemanları ve muhasebe meslek mensuplarının gelişen teknolojiye adapte olabilmeleri oldukça önemlidir. Yazılım hileleri çalışanlar ve işletme yönetimi tarafından yapılabileceği gib üçüncü kişiler tarafından da yapılabilmektedir. Vergi idaresinin ve mükellefin, üçüncü kişiler tarafından sistemlere yapılabilecek müdahaleler için belli aralıklarla sistemsel kontrol yapmaları vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı etkiler doğuracaktır (Aktekin, 2019: 30-31).

Son yıllarda küresel rekabetin artması, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle beraber kayıt dışılığı da içinde barındıran üretimde esnekliğin artması ve resmi olmayan işgücü piyasasının toplam işgücü içinde önemli oranlara ulaşması, kayıt dışı istihdam sorununun büyümesini tetiklemektedir. Türkiye’de nüfus artış hızının ekonomik büyüme oranının üzerinde seyretmesi, işsizliğin zaman içerisinde artmasına neden olmakta ve emek sahiplerinin daha az ücret, daha az sosyal güvence ve daha uygunsuz koşullarda çalışma isteklerini doğurmaktadır. Kayıt dışı istihdamın temel mali etkileri gelirin eksik beyan edilmesi olarak ortaya çıkmaktadır (Armağan, 2016: 147).

Ekonomik faaliyetler içerisinde aktif olan ancak vergi dairelerinde kaydı olmayan inşaat işçileri, muavinler, canlı hayvan tacirleri ve inşaat taşeronları gibi mesleklerde çalışanlar ve diğer sektör yöneticileri çalıştırdıkları işçi ücretlerini belgeleyemediğinden dolayı sahte belgeler edinmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum da kayıt dışı ekonominin gelişmesine ve vergi kayıplarına yol açmaktadır (Aktekin, 2019: 24). Bu şekilde ortaya çıkan kayıt dışı işsizliğin bir diğer sebebi de ülkemizdeki nüfus artış hızının yüksek olmasıdır. Nüfusun büyük bir kısmının kırsal kesimde yaşaması, tarım ve hizmet sektörünün istihdam açısından önemli bir paya sahip olması, gelir dağılımının bozukluğu, işsizlik oranının yüksek olması gibi yapısal nedenler de bireyleri vergi kaçırmaya iten ve verginin takibini zorlaştıran faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır (Parlak, 2016: 49).

Sözleşme hükümleri ile özel hukuk kurallarını ustaca uygulayarak, vergi borcunu sıfırlamaya veya azaltmaya ise peçeleme denir. Burada vergiye konu bir fiilin, hukuki yöntemler kullanılarak verginin kapsamı dışına çıkarılması söz konusudur. Örneğin; mükellefçe yapılan bir satış işlemi, bağış yapmış gibi göstererek ortaya çıkan vergiyi doğuran olay gizlenebilir ve bu durum vergiden kaçınmadan farklı olarak vergi kaçakçılığı olarak kabul edilir (Şerbetçi Taşlıalan, 2019: 120).

Makyajlama ise, belirli bir amaç çerçevesinde bilanço, gelir tablosu ve mizan gibi finansal tabloların gerçeği yansıtmayacak şekilde, olduğundan farklı gösterilmesi eylemidir. Bu işlemin amacı; işletmenin mali ve ekonomik yapısı, likititesi ve kârlılığı hakkında bilgi kullanıcılarına yanıltıcı bilgi vermek ve fiiliyattan farklı imaj ortaya koymaktır. Örneğin; değerlendirme yapılırken işletmenin stokları olması gerekenden fazla değerlendirilirse veya amortisman ve karşılık ayırma uygulamaları terkedilirse bilanço iyileştirilmiş olur. Bu da işletmenin vergi kaçırmasına sebep olabilecek bir diğer neden olarak ortaya çıkmaktadır (Parlak, 2016: 62).

1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Muhasebe meslek mensupları, görevlerini icra ederken öncelikle işletme sahiplerine, devlete, işletmelere borç veren kredi kuruluşlarına, işletme çalışanlarına, işletmenin müşterilerine ve işletmenin tedarikçilerine, kısacası işletmeyle ilişkili olan bütün kişi ve kurumlara karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Hiç şüphesiz bu sorumluluklardan en önemlisi vergiye yönelik sorumluluklardır (Kutlar, 2021: 89).

Türkiye’de, kamu gelirlerinin önemli bir kısmı mevcut borçların faiz yükünü karşılamakta kullanılmaktadır. Buna göre; yalnızca mevcut kamu borçlarının ödenmesi için değil, gelecek dönemlerde de borç krizi yaşamamak için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının

azaltılması vergi gelirlerini artıracığından bu konuda muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Muhasebe konusunda yapılan hile ve hataların vergi suçuna konu olması ve müeyyide gerektirmesi bakımından meslek mensuplarının sorumluluk yelpazesi genişlemektedir. Bilinçli yapılan muhasebe hilelerin amacı, işletmenin karını olduğundan düşük gösterip vergi ödememek veya olması gerekenden daha az vergi ödemektir (Taştan, 2006: 189-190).

1.2.1. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Rolü

3568 sayılı Meslek Kanunundan kaynaklanan faaliyetleri gerçekleştirirken Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında bir nevi “mali köprü” görevi üstlenmektedir. Bir yandan vergi mükellefleri adına mali ve vergisel bütün ödevleri yerine getirirken vergi dairesi açısından da kamu geliri olan vergi ve benzeri diğer mali yükümlülükleri zamanında ve eksiksiz bir şekilde tespit ederek ödenmesini sağlamaya çalışmaktadır (M. Yoruldu ve N. Z. Yoruldu, 2016: 64).

Meslek kanununa göre SMMM’lerin asli fonksiyonları; defter tutma, denetim ve danışmanlık şeklinde ifade edilebilir. Bu fonksiyonlardan her birinin önemi ve bu fonksiyonlardan beklenen çıktılar bulunmaktadır. Defter tutma fonksiyonu, muhasebe sürecinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Parasal işlemlerin girdisi olan fiş, fatura, senet, çek, makbuz vb. belgelerin toplanarak muhasebe kayıtlarının yapılması ve bu belgeler ışığında ortaya çıkan muhasebe kayıtları sonucu belirli aralıklarla düzenlenen bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere diğer finansal tabloların hazırlanmaktadır. Sürecin etkin bir biçimde yönetilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlayacak şekilde hareket edilmesinin muhasebe meslek mensubunun en asli görevidir (Yoruldu, 2019: 123).

41 adet Türkiye Muhasebe Standardı içinde yer alan 12 numaralı standart; gelir vergisi standardıdır. Bu standart vergi mevzuatı ve muhasebe ilkeleri arasındaki ilişkiyi ele almakta, işletmenin kazancı üzerinden hesaplanacak verginin, raporlanması ve muhasebeleştirilmesine yönelik bilgiler sunmaktadır. Bu standardın amacı; ticari faaliyet sonucu ortaya çıkan kurum kazancı üzerinden hesaplanacak verginin muhasebeleştirme esaslarını düzenlemektir. Gelir Vergisi’nin muhasebeleştirilmesinde en kritik nokta, bilançodaki varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerinin gelecek dönemlerde; varlıklar için fayda sağlama, yükümlülükler için de ödemenin yapılması işlemlerinin cari ve gelecek dönemde karşılanması gereken vergi ile ilgili sonuçların tespit edilebilmesidir. Aynı zamanda bu standart, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararlarından dolayı ortaya çıkan kullanılmamış vergi avantajlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesini ve gelir vergileri ile ilgisi bulunan hususların da açıklanması konusunu düzenler (Özulucan ve Keleş, 2018: 29).

Bu standartta yer alan ertelenmiş vergi borçları; verginin konusunu oluşturan geçici farklardan kaynaklı ve gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergileri ifade eder. Ertelenmiş vergi farkları; gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarı, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve indirilebilir geçici farklar tutarını ifade eder. Mükelleflerin, gelir vergisini hesaplarken bu standardı göz önünde bulundurarak hareket etmesi kamunun vergi alacağına açık ve net bir şekilde gerek finansal tablolarda ve gerek muhasebe ile ilgili defterlerde yer almasını sağlar. Ödenen ve hesaplanan vergiye ilişkin veriler, doğru bir şekilde kayıtlara yansdığından vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi ve mükelleften telafi istenmesi kolaylaşmaktadır (Yoruldu, 2019: 124).

Muhasebeleştirme sürecinde yer alan girdilerin maddi olarak ve şeklen usulüne uygun olup olmadığının kontrol edilmesi, matrahı artıran veya azaltan hataların tespit edilmesi, ticari kâr hesaplanırken dikkate alınan fakat vergi yasalarınca gider olarak kabul edilmeyen belgelerin SMMM tarafından vergi beyannamesi hazırlanırken dikkate alınması, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacaktır. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla de yanıltıcı belge düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin vergi beyannamesi aşamasında SMMM tarafından yapılacak kontroller, matrah aşınması ihtimalini azaltmaktadır. Mükellefin şahsi ve ölçsüz harcamalarının muhasebe kayıtlarına işlenmemesi, parasal işlemlerin defter-i kebirde ayrıntılı bir şekilde yer alması, hesap kalemlerinin ayrıntılı bir şekilde kayıtlara alınması, girdilere ilişkin belgelerin usulüne uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması da vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı diğer önemli unsurlardır. Bu hususlar yalnızca vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmakla kalmayıp ayrıca hem vergi denetiminin hem de bağımsız denetimin işini kolaylaştıran fonksiyonlar olmaktadır (Özsoy, 2013: 97).

İşletmenin mal alış ve satışlarının, miktar ve fiyat cinsinden ayrıntılı olarak envanter defterine kaydedilmesi ve tam ve doğru bir şekilde işlenmesi stok sayımı yapılmasını kolaylaştırmakla kalmayıp denetim

ve inceleme faaliyetlerini de kolaylaştırmaktadır. Dönem sonu muhasebe süreçlerinin, dönem sonunda oluşturulan mali tabloların, işletmelerin finansal durumunun gerçeğe en uygun şekilde ortaya konulmasının en öncelikli unsuru kayıtların tam ve doğru bir şekilde yapılmasıdır. Girdi, çıktı ve kayıtların, hile veya hata yaşanmadan gerçekleştirilmesi SMMM tarafından düzenlenen raporların kaliteli hazırlanması ile yakından ilişkilidir (Yoruldu, 2019: 124-125).

Bilgi kullanıcılarına işletme hakkında veriler sunan SMMM'lerin ödenmesi gereken vergi miktarını ortaya çıkarma görevi dışında, denetim ve danışmanlık gibi görevleri de bulunmaktadır. 3568 sayılı Yasa gereği, denetim yetkisi bulunan SMMM'ler tarafından yapılan denetim, bağımsız dış denetim ve muhasebe denetimi olarak algılanmalıdır. Bu denetim, önleyici denetim şeklinde ifade edilebilir. SMMM ve yanında çalışan muhasebe elemanların tarafından yürütülen muhasebe süreci, dönem içerisinde zaman zaman mizan vb. raporların alınması suretiyle, kontrol edilmelidir. Böylece dönem sonunda ortaya çıkabilecek olası hatalar en asgari düzeye indirilmiş ve hataları düzeltmek için daha erken hareket edilmiş olacaktır (Taştan, 2006: 192).

Bağımsız denetim belgesine haiz SMMM'ler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyeti işletmenin iç ve dış çevresine "makul güvence" sağladığı için vergi kayıp ve kaçak riskini azaltmaktadır. Mali tabloların "ileriye doğru" veya "geriye doğru" incelenmesi şeklinde yapılan denetimler, hata ve hile durumlarının ortaya çıkarılmasını ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının tespitini mümkün kılmaktadır (Yoruldu, 2019: 125).

Mükelleflerine, danışmanlık hizmeti sunan SMMM'ler, işletmeyi doğru bir şekilde yönlendirmesi sonucu gerçekleşen parasal işlemler neticesinde muhasebe sürecinin etkinliği artmaktadır. SMMM'nin görevi, "uygunluk" ilkesinden sapmadan muhasebe sürecini yönetmesi dönem sonunda işletmenin ticari performansını doğru bir şekilde ortaya çıkarmasıdır. Başka bir deyişle, vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilen muhasebe süreci, ilgili kurumun vergi tahsilatını tam olarak yapması ve vergi kayıp ve kaçığı yaşanmaması sonucunu doğurmaktadır. Gerçeği yansıtmayan ve sahte belgelerinin kullanılmaması, vergi beyannamelerinin tam ve gerçek verilerle hazırlanması, kanunen gider olarak kabul edilmeyen harcama tutarlarının muhasebe kayıtlarına alınmaması ve matrahın doğru tespiti olası bir vergi denetiminde, ikmalen veya re'sen tarhiyata konu olabilecek bir matrah farkı ortaya çıkması durumunu asgari düzeye indirecektir. Bu durumlar, vergi idaresinin, mükellefin ve SMMM'nin işini kolaylaştıracaktır. Danışmanlık görevi icra eden SMMM'lerin, defterini tuttuğu mükelleflerin vergi uygulamaları ve mevzuatsal sorularına, zamanında ve doğru bilgi ile karşılık vermeli, kamu alacaklarının yapılandırılması gibi kamu bütçesinin lehine olacak durumlarda mükellefleri doğru bir şekilde yönlendirmeleri gerekmektedir. Mükellefleri de lehine olan durumlarda uyarmalı, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına, mükellef nezdinde farkındalık oluşturarak katkıda bulunmalıdır (Taştan, 2006: 196).

Vergisel yükümlülüklerin büyük bir kısmı ya işletmelerde istihdam edilen ya da bağımsız bürolarda faaliyet gösteren meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Muhasebe meslek mensupları, bağlı buldukları meslek örgütleri aracılığı ile de ülkemizde kayıt düzeninin oluşmasına önemli katkılarda bulunmuşlardır. İşletmelerde kullanılan muhasebe sistemlerinin doğru verilere dayanılarak geliştirilmesine ek olarak meslek mensupları tarafından icra edilen denetimler de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından büyük öneme sahiptir. Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılmasında; özellikle sahte fatura temini, mal bedelinin yüksek gösterilerek maliyetlerin olduğundan daha yüksek gösterilmesi durumlarında meslek mensupları çok hassas davranmalı, bu tür hassasiyetlere uygun hareket etmeyenlere ciddi yaptırımlar uygulanmalıdır (Özer, 2013: 27).

Muhasebe süreci ve finansal tablolar ile ilgili yapılan bağımsız denetimlerde SMMM, herhangi bir hile, hata ve yolsuz işlemi tespit ederek işletmenin finansal karnesini gerçeğe uygun bir şekilde ortaya çıkarmalıdır. Bağımsız dış denetimin tarafı olan kamu kesimi, işletmelere fon sağlayan kredi kuruluşları ve bankalar ile işletmeye yatırım yapmak isteyen muhtemel ortaklar için doğru bilgiler sunmalı, vergi matrahında ve işletmenin karında gerçeğe aykırı bilgi üretmemelidir. Bu husus da SMMM'lerin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemelerindeki en önemli rollerdendir (Yoruldu, 2019: 126).

1.2.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü

3568 sayılı Kanun uyarınca Yeminli Mali Müşavirlerin, defter tutmaları yasak olduğundan, muhasebe sürecinde yer alamamaktadırlar. Uygulama vergi beyannamelerinin hazırlanması ve gönderilmesi, muhasebe

sürecinin yürütülmesi ve finansal tabloların hazırlanması görevleri SMMM’lerde iken, YMM’lere denetim, danışmanlık ve tasdik görevleri verilmiştir. Kanunca kendilerine verilen denetim yetkisini YMM’ler iki şekilde kullanabilmektedir. Bunlardan birisi, SMMM’lerde olduğu gibi bağımsız dış denetimdir. Denetim için yetki belgesi almaya hak kazanmalarını müteakip YMM’ler bağımsız denetim yapabilmektedirler. İşletmelerin bağımsız dış denetimini yaparak işletme ve dış çevresi için gerekli finansal verilerin durumunu araştırarak ortaya çıkarmakta ve yapılan muhasebe işlemleri sonucunda vergi kayıp ve kaçığı olup olmadığını ortaya çıkarmaktadırlar. Vergi inceleme tecrübesine ve mesleki deneyimlerinden dolayı YMM’ler bağımsız denetim faaliyeti konusunda SMMM’lere kıyasla daha etkindirler ve bu durum SMMM’lere nazaran bir avantaj olarak ifade edilebilir (Yoruldu, 2019: 127) .

YMM’lerin danışmanlık görevinin vergi kayıp ve kaçıkları konusundaki etkisi de SMMM’lerdeki gibidir. YMM’lerin hizmet sunduğu işletme, şirket ve mükellefe mali konularda danışmanlık yapması, gerçeğe uygun belge temininden başlayan muhasebe sürecinde vergi matrahının azalmasına neden olabilecek hata ve hilenin ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır (Öztürk, 2015: 49).

Mükelleflerin işletmesinde istihdam edilen personele mali ve finansal konularda hizmet içi eğitim verilmesi, eğer yoksa işletmede iç kontrol sistemi kurulması, iç kontrol sistemi varsa bu sistemin geliştirilmesi, iç kontrol sisteminin düzenli aralıklarla denetlenmesi suretiyle verimliliği artırıcı politikalar geliştirmeleri hata, usulsüzlük ve hile ihtimalini bertaraf etmektedir. Hizmet verilen mükellefin ticari ve mali ilişki içinde olduğu diğer işletme ve kurumlarla (banka, tedarikçi, müşteri vb.) karşıt inceleme yapılarak belgelendirilen parasal işlemlerin içerinin teyit edilmesi vergi kayıp ve kaçıklarının ortaya çıkarılması ve matrah aşınmasının önlenmesi bakımından oldukça önemlidir (Taştan, 2016:197).

YMM’lerin tasdik fonksiyonu ise biraz daha farklıdır. Belge almaya hak kazandıktan sonra YMM’ler Asliye Ticaret Mahkemesi’nde devletin hak ve menfaatlerine sıkı sıkıya bağlı kalacakları ve öncelikle devletin hakkını gözeceklerine dair yemin etmektedirler. Tasdik fonksiyonu ile YMM’ler işletmelerin vergi beyannamelerinin ve bu beyannameler çerçevesinde oluşturulan BA-BS gibi parasal içeriği olan formların tam, doğru ve usulüne uygun olduğunu karşı firma ile teyit ederek tasdik etmektedirler (Öztürk, 2015: 51).

YMM’ler bu beyannamenin usulüne uygun olarak tanzim edilip edilmediğinin tespitini yapabilmek için mükellefin finansal tablo kalemlerinin ayrıntılı olarak ve likidite özelliklerine göre gerçekleştirmesi, tasdik işleminin güvenilirliğini ve doğruluğunu, doğrudan etkilemektedir. Form BA ve Form BS için karşılıklı mutabakat yapılırken YMM’ler tarafından gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi, yapılan tasdik sonucunun doğru bir şekilde ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Burada amaç, matrah farkının ortaya çıkarılarak vergi kaybı yaşanmasını engellemektir. Böylece yapılacak vergi denetimi sırasında otokontrol yapılabilmektedir (Yoruldu, 2019: 128).

Sonuç olarak vergi denetimi ile tasdik faaliyeti ilişkilendirilmiş olan YMM’ler, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı denetim elemanlarının kamu gücünü ve yetkisini kullanarak yaptığı denetimlere kıyasla, sınırlı yetkilerle çok önemli bir kamu görevini ifa etmektedirler. Bu yüzden YMM’lerin vergi denetim sistematığı içerisinde önemli bir konumda olduklarını söylemek mümkündür. YMM’lerin yetki, sorumluluk ve görevleri bir arada ele alındığında vergi sistemine destek sağladıkları ve vergi kayıp ve kaçıklarının önlenmesine ciddi anlamda katkı sundukları görülmektedir (Kutlar, 2021: 93).

2. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu harcamalarını finanse etmek üzere devlet tarafından gerçek ve tüzel kişilerden cebren alınan ekonomik değerlere vergi denmektedir. Günümüzde kamu harcamaları sürekli artmakta ve bu giderlerin karşılanmasında en büyük maliye aracı, vergiler olmaktadır. Vergi gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında belirleyici role sahip olan üç önemli sacayağı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergiyi tahsil eden devlet, diğeri vergiyi ödeyen mükellef ve bir diğeri ise devletin vergiyi tahsil etmesine, mükelleflerin vergiyi ödemesine yardımcı olarak vergi mükellefi ile devlet arasında bir “mali köprü” vazifesi üstlenen muhasebe meslek mensuplarıdır.

Devletler tarafından yapılan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaya yarayan verginin bu mali amacının yanı sıra birtakım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçları da vardır. Bu amaçları gerçekleştirmenin temel unsuru olan vergi politikaları ise o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Ülkemizde uygulanan vergi politikaları dönemden döneme farklılıklar gösterebilmektedir. Bununla birlikte devlet, vergi kayıp ve

kaçaklarını azaltmaya yönelik birtakım düzenlemeler ve uygulamalar ortaya atmıştır. Ancak bu düzenleme ve uygulamaların vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmadığı da gözlemlenmektedir.

Toplumsal vergi algısının ülkemizde istenilen durumda olmamasına bağlı olarak verginin mükelleflerce tam ve eksiksiz bir şekilde ödeme eğiliminin oldukça zayıf olduğu görülmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiyi ödeme gayretlerinin düşük olması, vergi dairesince vergi mevzuatına eklenen vergisel avantajlar, vergi muafiyetleri ve istisnalarına sıkça başvurulması ve kişilerde vergi bilincinin henüz yerleşmemiş olması devlet hazinesine olması gerekenden daha az miktarda bir vergi gelinine sebep olmaktadır.

Bilindiği üzere vergileme yetkisini kamu otoritesi, Anayasa'dan almaktadır. Vergi sisteminin ve politikasının sağlıklı bir şekilde işleyişi, adalet ve eşitlik gibi vergileme prensipleri ile doğru orantılıdır. Bir vergilendirme sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin etkinliğinin bir sonucudur. Vergi idaresinin etkin olması ise idarenin örgütlenme etkinliğine bağlıdır. Vergiler, ülkemizde genellikle vergi mükellefinin beyanları doğrultusunda tarh edilmekte ve hazineye intikal ettirilmektedir. Ancak vergi mükellefleri, bazen kasıtlı bazen de sehven, vergi bildirimlerini eksik veya hatalı beyan edebilmektedirler. Bu yüzden vergi kayıp ve kaçakları artış gösterebilmektedir.

Devletin vergi tahsil yetkisi zora dayandığından ve vergi karşılıksız bir ödeme olduğundan vergi mükellefleri tarafından vergiye karşı her zaman bir direnç oluşmuştur. Bu yüzden çalışmamızda ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rol ve etkinlik dereceleri ele alınarak değerlendirilmiştir. Araştırmada vergi kavramı, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ve muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasındaki rolü ve etkinlik derecesi incelenmiştir. İncelemeye ilişkin yaklaşım ve yargılara ait bulgular özetle şu şekildedir.

Öncelikle vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ile ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşleri incelendiğinde en fazla “Ekonomide yaşanan dalgalanmalar ve krizler” önermesine katıldıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının söz konusu önermenin yanı sıra vergi oranlarının yüksek olması, gelir düzeyinin düşük olması ve vergilendirme sisteminin adil olmaması önermelerine katıldıkları görülmüştür.

Vergi kayıp ve kaçaklarının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rol ve etkinlik dereceleri ele alınarak yapılan bu çalışmanın daha verimli olabilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinin daha doğru tespit edilerek hazineye intikal eden gelirlerin artırılması adına birtakım öneriler de geliştirilebilir. Bunların belli başlılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Benzer bir çalışma vergi idaresinde çalışan memurlar için de yapılabilir. Vergi memurlarının da mükellefleri bazı konularda bilgilendirmek ve
- Sözleşme imzaladıkları mali müşavirler ile birlikte katılım sağlamak kaydıyla, yeni işe başlayan mükelleflere; vergi bilincinin aşılması, vergilerin tanıtılması, vergi cezaları ve yaptırımlar konusunda farkındalık oluşturması amacıyla işe başlama bildiriminden önce zorunlu bir eğitim uygulaması düzenlenebilir.
- Ülkemizde resmi bir para birimi olarak kabul edilmediğinde kripto para üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmediği görülmektedir. Bu gelirlerin de vergilendirilmesi durumunda hazineye intikal eden gelir artacaktır.
- E-ticaret üzerinden kapıda ödeme yöntemiyle yapılan birçok ticari işlemin fatura vb. ödeme belgesine dayanmadan yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar bu durum muhasebe meslek mensuplarının müdahil olabileceği bir husus olmasa da vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı etkileri bakımından bu konunun da yasal zemine oturtulmasında fayda görülmektedir.
- Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine riayet edememelerindeki en önemli etken hiç şüphesiz işlem ücretleridir. Yeminli mali müşavirler başta olmak üzere muhasebe meslek mensuplarının bağımsız olması esastır. Ancak muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini mükelleften alması, ücret belirlenirken meslek örgütü tarafından belirlenen ücret tarifinin dışına çıkılarak “pazarlık” usulü ücret belirlenmesi, bir meslek mensubunun uzun yıllar aynı işletmenin defterini tutması veya denetlemesi gibi hususlar meslek mensubunun bağımsızlığını oldukça etkilemektedir. Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlerin bir işletmeyi iki yıldan fazla denetleyememesi, bir SMMM'nin bir mükellefe 5 yıldan fazla süre hizmet verememesi, ücretlerin tarifede yer alan tutarlarda bir

üst kuruluş tarafından mükelleften tahsil edilip süresinde muhasebe meslek mensubuna ödenmesi gibi meslek mensubunun bağımsızlığını kuvvetlendiren etkiler doğuracaktır. Böylece daha bağımsız hareket eden meslek mensubu, mükellefin vergi kaçırma ve kayıt dışı işlemlerine karşı çok daha dirençli olacaktır.

- 2019 yılı sonunda Çin'in Wuhan eyaletinden başlayarak tüm dünyaya yayılan Covid-19 pandemisinin bütün ülkelerde meydana getirdiği ekonomik etkiler hiç kuşkusuz ülkemizi de etkilemiştir. Halkın alım gücünü önemli ölçüde etkilediğinden tüketim vergileri (KDV ve ÖTV) konusunda birtakım düzenlemeler yapılması önerilmektedir. Özellikle temel gıda ürünlerinde KDV oranlarının indirilmesi ve hatta bazı ürünlerde %0'a çekilmesi vergide adalet ilkesi için oldukça önemlidir.

- Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve vergi bilincinin oluşturulması adına üniversitelerin ilgili bölümlerinde zorunlu, diğer bölümlerde seçmeli ders olarak "Muhasebe Meslek Etiği ve Vergi Bilinci" eğitimi verilebilir. Hatta bu eğitim Hazine ve Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve Üniversite işbirliği ile de düzenlenebilir.

- Beyana dayalı götürü vergileme sistemi sık sık denetlenmelidir. Uygulamada basit usule tabi birçok işletmenin yıllık beyan ettiği satışlarının çok üzerinde harcamaları olduğu görülmektedir. Bu farkın beyan edilmeden gelirden kaynaklandığı aşikârdır. Buna yönelik beyanların muhasebe meslek mensubunun kontrolünden sonra mükellefçe bildirimini yapılması sağlanmalı, gelirini olduğundan daha düşük eden mükelleflere ve bu mükelleflerin vergi sorumluları olan muhasebe meslek mensuplarına uygulanacak yaptırımlar artırılmalıdır.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Sonuç ve tartışma bölümü yazarlar tarafından ortak olarak yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır

3. KAYNAKÇA

- Akbal, G. (2020) Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Aksoyly, S. ve Tok, O. (2019) Muhasebe Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma, Bilim Dünyası Dergisi, 21 (4), ss. 923-943.
- Aktekin, Ü. (2019) Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl Ve Elazığ Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bingöl.
- Akyol, Ö. ve Tektüfekçi, F. (2011) Türkiye'de Siyasi Partilerdeki Yanlış Muhasebe Uygulamaları ve Çözüm Önerileri, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt,3, Sayı2, ISSN: 1309 - 8039, ss.287-296.
- Armağan, A. (2016) Yargı Kararları Işığında Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Artan, S. (2008) Türkiye'de Enflasyon, Enflasyon Belirsizliği ve Büyüme, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (1), ss.113-138.
- Aslanoğlu, S. (2008) Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (39), ss.199-211.
- Doğan, D. (2019) Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak'a Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Doğrusöz, A. B. (2004) Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış, Vergi Dünyası Dergisi, (274), ss.1-13.
- Eroğlu, O. (2013) Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık Sayısı, 8 (3), ss.157- 179.
- Karabacak, Y. (1997) Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

- Kaynar Bilgin, H. (2018) Laffer Eğrisi İçin Uygulamalı Bir Analiz: Türkiye Örneği, *Academic Review of Humanities and Social Sciences*, Vol (1), Issue (2) ss. 84-99.
- Kutlar, İ. (2021) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve SMMM’lerin Rolü: Gaziantep İli Örneği, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013) Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 27, Sayı 4, ss.241-271.
- Özderen, E. (2014) Türkiye’de Bağımsız Denetimlerden Biri Olan Yeminli Mali Müşavirlik Uygulamalarının Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı Üzerine Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Özer, A. (2018) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü, Önemi ve Değerlendirmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özsoy, Ş. (2013) Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Öztürk, E. S. (2015) Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları: Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Özulucan, A. ve Keleş, D. (2018) TMS 12: Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilme Esasları, *Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 1 (1), ss.27-48.
- Parlak, P. (2016) Türk Vergi Sisteminde Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Denetimin Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Saçaklı, Y. (2011) Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Sarihan Uçar, D. (2019) Vergi Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Algılarına Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Şahin, A. G. (2016) Vergi Kaçakçılığının Toplum Tarafından Bir Suç Olarak Algılanıp Algılanmadığının Tespitine İlişkin Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Şatır, O. (2019) Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu ve Etik Değerler Algısının Etkisi: Manisa İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Şerbetçi Taşhalan, G. (2019) Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kaçakçılığına İlişkin Algıları Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Taştan, H. (2006) Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türkoğlu, İ. ve Seçilmiş, İ. E. (2008) Belediyelerin Mali Denetiminde Yeni Yaklaşım Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16 (2), ss.139-165.
- Yoruldu, M. (2019) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N.Z. (2016) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, Ağustos 2016, ss. 51-70.
- Zengin, H. (2016) Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensuplarının Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.