



VERGİ DAİRESİ PERSONELİNİN VE MÜKELLEFLERİN VERGİ KARMAŞIKLIĞI ALGISI: TRABZON ÖRNEĞİ¹

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ², Cemil RAKICI³

Öz

Vergi karmaşıklığı, verginin en önemli aktörleri olan idare ve mükellefe maliyet yüklemekte, vergiye gönüllü uyumu azaltabilmekte, vergi yönetimini etkinsiz kılabilen ve vergi sisteminde adaletsizlik algısı oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Trabzon'da vergi dairesi personelinin ve mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısını belirleyerek vergi karmaşıklığı sorununa çözüm önerileri getirmektir. Bu nedenle, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflere yüz yüze anket yöntemi ile alan araştırması gerçekleştirilmiştir. Anketlerin bulgularının değerlendirilmesi IBM SPSS V23 programı ile yapılmıştır. Çalışmanın bulgularına göre, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükellefin vergi karmaşıklığı algısı yüksektir. Ayrıca, mükellefin demografik özelliklerine göre vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri karşılaştırıldığında ticari kazanç sahibi mükelleflerin ücret ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısının daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, 51-60 yaş grubundaki mükelleflerin diğer tüm yaş gruplarındaki mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısının daha yüksek olduğu bulgusuna erişilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Karmaşıklığı, Mükellef, Vergi Dairesi, Vergi Karmaşıklığı Algısı
JEL Sınıflandırması: K34, H29, H30

TAX ADMINISTRATION EMPLOYEES' AND TAXPAYERS' TAX COMPLEXITY PERCEPTION: TRABZON PROVINCE

Abstract

Tax complexity imposes costs on the tax administration and taxpayer which are the most important actors of the tax. Also tax complexity can reduce voluntary tax compliance, render tax management ineffective, and create a perception of injustice in the tax system. The goal of this study is to determine the perceptions of tax administration employees and taxpayers about tax complexity in Trabzon province and to propose solutions to the tax complexity problem. For this reason, a field study was conducted with the tax administration employees and taxpayers in Trabzon province using the face-to-face survey method. Evaluation of the findings of the questionnaires was made with the IBM SPSS V23 program. According to the findings of the study, tax complexity perception of tax administration employees and taxpayer is high in Trabzon province. Regarding the taxpayer group, difference tests were performed in terms of tax complexity. As a consequence, taxpayers with commercial income perceive tax complexity to be greater than taxpayers with wage and self-employment earnings. Furthermore, it was observed that taxpayers belonged to the age group 51-60 have a greater perception of tax complexity than taxpayers of all other age categories.

Keywords: Tax Complexity, Taxpayer, Tax Administration, Tax Complexity Perception
JEL Classification: K34, H29, H30

¹ Bu çalışma, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim dalında hazırlanmış olan "Türk Gelir İdaresi'nin Etkinliğinin İncelenmesi: Trabzon İlinde Mükellef ve Vergi Dairesi Personelinin Algı ve Tutumlarının Ölçümü" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

² Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, cansu.aydogdu@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1716-5691

³ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, cemil.rakici@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1053-0411

Araştırma Makalesi

Makalenin Geliş Tarihi (Received Date): 23.11.2022

Yayına Kabul Tarihi (Acceptance Date): 10.01.2023

Aydoğdu Bozdağ, C. ve Rakıcı, C. (2023). Vergi Dairesi Personelinin ve Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Algısı: Trabzon Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 38, 181-197.
<https://doi.org/10.18092/ulikidince.1209095>

1. Giriş

Vergilendirmede basitlik ve açıklık ilkeleri en temel vergileme ilkelerindedir. Bu bağlamda, vergi karmaşıklığı vergi sisteminde önemli bir problemdir. Nitekim, karmaşıklığın olduğu bir vergi sisteminde, devlet iyi bir vergi politikası belirlemiş olsa dahi, beklenen sonuçlara ulaşamayabilecektir. Böylece devlet, egemenlik gücü ve bir maliye politikası aracı olan “vergi”yi etkin şekilde kullanamama sorunuyla karşı karşıya kalacaktır. Bununla beraber, vergi karmaşıklığı yabancı yatırımlar için caydırıcı bir unsur olarak görülebilecek, sermaye iş yapma kolaylığı açısından avantaj sunan ülkelere kayabilecektir. Devletin yanı sıra, vergilendirmenin diğer önemli aktörü olan mükellef de vergi karmaşıklığından olumsuz etkilenebilecektir. Vergi karmaşıklığı mükellefle ek maliyetler yükleyebilecek ve vergiye yönelik tutumu olumsuz yönde değiştirebilecektir.

Vergi karmaşıklığı, Türk vergi sisteminin süregelen problemidir. Çalışmanın amacı, Trabzon’da vergi dairesi personeli ve mükellefin vergi karmaşıklığı algısını belirleyerek vergi karmaşıklığına ilişkin çeşitli çözüm önerileri ortaya koymaktır. Bu doğrultuda, çalışmada vergi karmaşıklığı nedenleriyle incelenecek; ardından Trabzon’da vergi dairesi personeli ve mükelleflere vergi karmaşıklığı algısını ölçmek amacıyla verilen önermelerin frekans dağılımları ile değerlendirilmesi yapılacaktır. Demografik özelliklere göre mükellefin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri karşılaştırılarak nihai çalışma bulgularına erişilecektir.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. Vergi Karmaşıklığı

Etkin bir vergi sistemi mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kolayca hesaplayabilmelerine, beyannamelerini vermelerine, vergilerini ödeyebilmelerine ve sorunlarını en az maliyetle çözüme kavuşturmalarına imkân vermelidir (World Bank, 2009: 10). Vergilendirme ilkeleri bu noktada önemlilik arz eder. Optimal bir vergi sisteminin oluşturulmasındaki en önemli vergilendirme ilkelerinden biri olan basitlik ilkesi, vergi sisteminin ortalama bir vergi mükellefinin anlayabileceği şekilde basit ve sade olması; açıklık ilkesi, vergi mevzuatının ortalama bir vergi mükellefinin kolayca yükümlülüklerini yerine getirebilecek şekilde düzenlenmiş olmasını ifade etmektedir.

Vergi karmaşıklığı çok boyutlu kavramdır, bu nedenle kolayca tanımlanamamakta ve ölçülememektedir. Farklı bireylerin bakış açılarına, eğilimlerine ve ilgi alanlarına göre vergi karmaşıklığı algısı değişiklik göstermektedir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). Örneğin, avukat için vergi karmaşıklığı vergi mevzuatının okunmasının, anlaşılmasının ve uygulanmasının zorluğunu ifade ederken, muhasebeci için vergisel işlemler için harcadığı zamanı, iş insanı için vergi kanunlarının gerekliliklerine uymak için harcadığı zaman ve parasal maliyetleri ifade etmektedir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). Bu nedenle literatürde yazarlar, vergi karmaşıklığını tanımlamaktan kaçınmakla beraber karmaşıklığa etki eden faktörleri açıklamakta ve kategorize etmektedir (Budak ve James, 2018: 28). Slemrod (1989: 157), vergi karmaşıklığını belirleyen dört temel özelliği tahmin edilebilme, uygulanabilme, zorluk derecesi ve yönlendirme olarak sıralamıştır. Zorluk derecesi ve yönlendirme mükelleflerin vergi kanunlarına ilişkin tutum ve davranışlarına yönelik iken, tahmin edilebilme ve uygulanabilme temel olarak vergi kanunlarıyla ilgilidir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). McCaffery (1990: 1269-1273), vergi basitleştirmesinin normatif yönünü vurgulayarak vergi karmaşıklığını teknik, yapısal ve uyum karmaşıklığı olarak üç farklı ayrıma tabi tutmuştur. Cooper (1993: 424), vergi sisteminin basitliği için tahmin edilebilirlik, orantılılık, tutarlılık, uyum, yönetim, koordinasyon ve anlatım/ifade düzeyi gibi kavramların temel kriterler olduğunu belirtmiştir. Vergi mevzuatının karmaşıklaşmasının potansiyel etkileri şunlardır (American Institute of Certified Public Accountants, 2002: 7):

- Vergiye gönüllü uyumun azalması,
- Yanlışlıkla eksik/fazla vergi ödeme,
- Vergi sistemin adil olmadığına dair algıların artması,
- Vergi yönetim ve uyum maliyetlerinin artması,
- Vergi idaresinin daha düşük hizmet kalitesi sunması,

- Verimsiz ekonomik karar alınması,
- Vergi mükellefleri için istenmeyen vergi tuzakları (tax trap) oluşması.

Vergi karmaşıklığı, idare ve mükellefe önemli maliyetler yüklemektedir. Çalışmada vergi karmaşıklığının nedenleri Türkiye'deki mevcut durum ile ele alınarak, Trabzon'da vergi dairesi personelinin ve mükellefin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri ölçülecek ve vergi karmaşıklığı sorununa çözüm önerileri getirilecektir.

2.2. Vergi Karmaşıklığının Nedenleri

Vergi karmaşıklığının vergi politikasının yönetimi, uygulanması ve geliştirilmesinde iç ve dış etkilerin bir ürünü olarak ortaya çıktığı söylenebilir (Oliver ve Bartley, 2005: 57). Genel olarak vergi karmaşıklığının nedenleri şunlardır:

- *Vergi Kanunlarının Değişme Sıklığı, Dili ve Sayısı*

Vergi kanunları gelir ihtiyacındaki değişiklikleri sağlamak, vergi politikasındaki önemli değişiklikleri uygulamak, tutarsızlık ve karmaşıklıkları azaltmak için değiştirilmelidir (American Institute of Certified Public Accountants, 2002: 9). Türk Vergi Sistemi; sık sık yapılan değişiklikler, tüzük, yönetmelik ve tebliğler sebebiyle konunun uzmanları tarafından dahi karmaşık bir hale bürünmüş, kanun dili ve kavramlarının önemli bir kısmının Arapça olması sebebiyle anlaşılmasız hale gelmiştir (Bakkal, 2013: 107-108). Türk Vergi Sistemi'nin sadeleştirilmesi için kanun dili ve kavramlarının öz Türkçeleşmesi ve kanun metinlerinin sadeleştirilmesi zorunludur. Bu nedenle "kullanıcı dostu" (user-friendly) vergi kanunları inşa edilmelidir. Kullanıcı dostu vergi kanunu, vergi mevzuatının kolayca okunması ve profesyonel vergi danışmanları veya vergi dairesinin yardımına ihtiyaç duyulmadan anlaşılmasını ifade etmektedir (Budak ve James, 2018: 29).

Vergi karmaşıklığının tespiti için birtakım çalışmalar yapılmaktadır. Bunlardan biri Dünya Bankası iş birliğinde Price WaterHouse Coopers [PwC] bağımsız danışmanlık hizmetleri şirketinin yaptığı "Paying Taxes" araştırmasıdır. PwC (2018: 4), "uyum için harcanan zaman", "yapılan ödemelerin sayısı", "toplam vergi ve katkıların toplamı" ve "dosyalama sonrası endeksi" bileşenlerini kullanarak 190 ülkenin vergi karmaşıklığını belirlemektedir. Diğeri, işletmelere çeşitli uzmanlık alanlarında profesyonel destek hizmetleri sağlayan TMF Group'un "muhasabe ve vergi"yi de içeren birçok farklı göstergeyle birlikte 77 ülke için iş yapma kolaylığını değerlendiren Global Business Complexity Index (Küresel İş karmaşıklığı Endeksi)'dir (TMF Group, 2022: 2). Diğer çalışma Münih Ludwig Maximilian Üniversitesi ve Padernborn Üniversitesi iş birliği ile gerçekleştirilen bir araştırma projesi olan "The Global MNC Tax Complexity Project"tir. Projenin amacı vergi karmaşıklığına sebep olan faktörleri belirlemek, ülkelerin vergi karmaşıklığını ölçen bir endeks geliştirmek ve vergi karmaşıklığının etkilerini incelemektir (Tax Complexity Index, 2020). Geliştirilen endeks, çok uluslu şirketlerin karşılaştığı sorunlardan yola çıkarak ülkelerde kurumlar vergisinin karmaşıklık seviyesini ölçmektedir (Tax Complexity Index, 2020). Tablo 1'de, seçilmiş ülkeler için vergi karmaşıklığının yukarıda bahsedilen endekslerle değerlendirilmesi verilmiştir.

TMF Group (2022: 22-23)'un 77 ülkeyi iş karmaşıklığı açısından değerlendirdiği çalışmada, Türkiye en karmaşık 7. ülke olarak gösterilmiştir. Türk Lirası'nın yabancı para birimlerine karşı değer kaybetmesi ve yüksek enflasyonist sürecin yaşanması Türkiye'de çeşitli ekonomik zorlukları beraberinde getirmiştir. Özellikle artan ÜFE'nin tüketim malları üzerinde önemli bir etki oluşturacağı beklenmekte ve ilerleyen dönemlerde belirsizliklerin ve değişikliklerin yabancı işletmeler için karmaşıklığa neden olabileceği belirtilmektedir (TMF Group, 2022: 28). Tablo 1'e göre Danimarka, Küresel İş Karmaşıklığı Endeksi'nde 75. sırada yer almakta olup, en az karmaşık ülkelerdendir. Fransa ise iş karmaşıklığı en yüksek 2. ülkedir.

PwC (2018: 87-89)'nin 190 ülkeyi vergi kolaylığı açısından değerlendirdiği çalışmada, Türkiye vergi kolaylığı açısından 88. sırada bulunan ve vergi uyumu için 216 saat harcanan bir ülke olarak, vergi karmaşıklığı sorunu olan ülkelerden biri olarak gösterilmiştir. Ancak 2020'de, Türkiye vergi kolaylığı açısından 26. sıraya yükselmiştir ve Türkiye'de vergi uyumu için 170 saat harcanmaktadır

(Paying Taxes, 2020). Buna göre, Türkiye'nin vergi kolaylığı açısından ilerleme kaydettiğini söylemek mümkündür. Bu gelişmede, elektronik vergileme hizmetlerinin yaygınlaşmasının payının büyük olduğu söylenebilir. Danimarka, vergi kolaylığı açısından 8. sırada olup, vergi karmaşıklığının en az olduğu ülkelerden biri olarak değerlendirilmektedir. Kurumlar vergisi için vergi karmaşıklığını ölçen Global MNC Tax Complexity Project, Türkiye'deki kurumlar vergisi karmaşıklığını 0,33 olarak¹ puanlamıştır. Kurumlar vergisi karmaşıklığı bakımından 17. Sırada olan Türkiye'de vergi karmaşıklığı orta seviye olarak değerlendirilmektedir (Tax Complexity Index, 2020).

Tablo 1: Seçilmiş Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Çeşitli Endekslerle Belirlenmesi

ÜLKE	ENDEKSLER				
	Pwc-World Bank Yapılan Vergi Ödemesi Sayısı	Uyum İçin Harcanan Zaman	Vergi Kolaylığı	TMF Group Küresel İş Karmaşıklığı Endeksi Sıralaması	Global MNC Tax Complexity Project Vergi Karmaşıklığı Endeksi/Sıralaması
Avustralya	11	105	28	65	0.39/41.
Avusturya	12	131	44	23	0.33/18.
Danimarka	10	132	8	75	0.35/26.
Finlandiya	8	90	10	46	0.25/4.
Fransa	9	139	61	2	0.39/42.
Almanya	9	218	46	20	0.37/38.
Yunanistan	8	193	72	6	0.36/32.
Macaristan	11	277	56	38	0.41/53.
İrlanda	9	81.5	4	54	0.32/14.
İtalya	14	238	128	8	0.47/68.
Hollanda	9	119	22	56	0.36/35.
Norveç	5	79	34	69	0.30/10.
Polonya	7	334	77	10	0.43/57.
Portekiz	8	243	43	37	0.39/47.
İspanya	9	143	35	39	0.37/37.
İsveç	6	122	31	13	0.29/9.
Türkiye	10	170	26	7	0.33/17.
İngiltere	9	114	27	68	0.35/28.
ABD	10.6	175	25	71	0.41/50.
Yeni Zelanda	7	140	9	70	0.30/11.

Kaynak: Paying Taxes (2020); Tax Complexity Index (2020), TMF Group (2022: 22-23) yararlanılarak hazırlanmıştır.

- *Vergi Kanunlarındaki Belirsizlikler*

Vergilemede kesinlik ilkesi vergi kanunlarının açık, net, anlaşılır ve yoruma imkân vermeyecek şekilde düzenlenmesi olup en önemli vergileme ilkelerindedir (Aktan, 2017: 104). Vergi kanunlarında hukuki kavramların, vergi ve muhasebe ile ilgili teknik terimlerin kullanılması mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini anlamamalarına sebep olabilmektedir (Oliver ve Bartley, 2005: 60). Bu durum uyum maliyetlerini artırarak gönüllü uyumu azaltabilmektedir. Vergi kanunlarındaki belirsizlikler sebebiyle vergi kanunlarını anlaşılır kılmak amacıyla tüzük, yönetmelik, tebliğ ve sirküler ile kanunlara açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak zaten karmaşık olan vergi kanunlarına tüzük, yönetmelik, tebliğ ve sirküler gibi işlemlerin eklenmesi karmaşıklığı ve dolayısıyla mükelleflerin planlama, uyum ve muamele maliyetlerini artırmaktadır (Bakkal, 2013: 94). Vergi kanunlarındaki belirsizlikler sebebiyle mükellefler kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında bilgi edinme hakkına dayalı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep edebilmektedir. Özelgeler, muhatabın ismine ve şahsına özel olup, yalnızca cevap verilen

¹Endeks, 0 ile 1 arasında değişmekte olup, 0'dan 1'e doğru gidildikçe karmaşıklık düzeyi artmaktadır (Tax Complexity Index, 2020).

mükellefi bağlarlar; diğer mükellefleri ve yargı organlarını bağlayıcı nitelik taşımazlar (Şenyüz vd., 2013: 39-40). Tablo 2'de, 2015-2021 döneminde yayımlanan özelge sayısı verilmektedir.

Tablo 2: Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yayımlanan Özelge Sayısı (2015-2021)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
Vergi Usul Kanunu	79	58	37	41	28	20	23	286
Gelir Vergisi Kanunu	46	97	57	19	29	32	8	288
Kurumlar Vergisi Kanunu	91	136	104	68	42	37	9	487
KDV Kanunu	190	80	123	47	90	28	15	573
ÖTV Kanunu	23	16	15	1	2	-	-	57
Damga Vergisi Kanunu	25	49	37	31	27	5	6	180
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	7	1	-	-	-	-	-	8
Emlak Vergisi Kanunu	-	6	-	2	-	-	-	8
Gider Vergileri Kanunu	10	10	8	-	9	5	1	43
Harçlar Kanunu	26	21	31	-	-	3	-	81
Belediye Gelirleri Kanunu	1	4	-	-	-	-	-	5
KKDF	-	-	4	8	-	-	-	12
Çifte Vergilendirmeyi Önleme An. KDV Mükelleflerinin ÖKC Kul.	-	23	4	3	-	-	15	45
Mecburiyeti Hakk. Kanun	-	31	-	-	-	-	-	31
TOPLAM	498	532	420	220	227	130	77	2104

Kaynak: Yeni Özelgeler (t.y) verilerinden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2'ye göre, 2015-2021 döneminde Gelir İdaresi Başkanlığı 2104 adet özelge yayımlamıştır. En fazla özelge sırasıyla KDV Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu için yayımlanmıştır. 2021 yılında toplam özelge sayısının diğer yıllara göre azaldığı görülmektedir. Sonuç olarak, 2015-2021 dönem incelendiğinde Türk Vergi Sistemi'nde oldukça fazla sayıda özelge bulunması vergi karmaşıklığı açısından oldukça dikkat çekicidir. Bununla birlikte, özelgelerin çok fazla olması vergi karmaşıklığının nedeni ve sonucu olarak değerlendirilebilir.

- *Vergi Harcamaları*

Devletin ekonomik, sosyal, siyasal ve çevresel amaçlarla belirli sektör, meslek, mükellef grubu ya da faaliyetlere yönelik sağladığı vergi muafiyet, istisna ve indirimleri, düşük vergi oranları, vergi mahsubu veya erteleme gibi vazgeçilen vergi gelirleri vergi harcamalarını oluşturmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018a: 5). Tablo 3'te, 2020 yılında vergi türlerine göre Türkiye'de vergi harcamalarının çeşitli göstergeler içindeki payı verilmektedir.

Tablo 3: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Çeşitli Ekonomik Göstergeler İçindeki Payı (2020) (%)

Kanun Adı	Vergi Harcaması/ GSYİH	Vergi Harcaması/ Genel Bütçe Vergi Gelirleri	Vergi Harcaması/Aynı Vergi Türünden Yapılan Tahsilat
Gelir Vergisi	1.67	10.1	53.1
Kurumlar Vergisi	1.09	6.6	52.5
KDV	1.30	7.8	28.3
ÖTV	0.33	2.0	8.0
Diğer Kanunlar	0.31	1.9	12.1
TOPLAM	4.70	28.5	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021: 304-305 verilerinden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3'e göre, 2020 yılı için toplam vergi harcaması/GSYİH oranı % 4.70; toplam vergi harcaması/genel bütçe vergi gelirleri oranı % 28.5'tir. Gelir vergisi ve KDV kaynaklı vergi harcamalarının GSYİH'ya ve genel bütçe vergi gelirlerine oranının diğer vergilere göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Aynı vergi türünden yapılan tahsilata göre vergi harcamalarına bakıldığında % 53.1 ile en fazla gelir vergisinden daha sonra % 52.5 ile kurumlar vergisinden kayıp verilmiştir.

Vergi harcamaları çeşitli sebeplerle gerekli olsa da Türk Vergi Sistemi içinde sayı ve miktar açısından fazla olması karmaşıklığa ve vergi gelirlerinin düşmesine sebep olan bir durumdur.

- *Uluslararası Vergileme*

20. yy.'ın son çeyreğindeki sermaye ve finansal işlemlerin serbestleşmesi, uluslararası ticaretin gelişmesi, çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması, teknolojik ve dijital dönüşüm gibi olaylar ulusların vergi sistemleri arasındaki etkileşimleri arttırmıştır (Çevik, 2013: 1-2). Bu etkileşimler vergilendirme alanına yansiyarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağı konusundaki tartışmaların doğmasına sebebiyet vermiştir. Ülkeler, vergi matrahını kavrayabilmek adına tek taraflı önlemlere başvursa da vergi sistemlerindeki farklılıklar, vergiye konu olacak gelirin birden fazla ülkede yapılan karmaşık iş ilişkilerinden kaynaklanması ve her ülkenin payını maksimize etmesi gibi nedenlerle iki taraflı veya çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları yapmaya başlamıştır (Özer, 2009: 92-93). Zaten karmaşık olan vergi sistemlerine, vergi yetkisinin çatışmasından doğacak problemleri önlemek için yapılan uluslararası vergi anlaşmaları karmaşıklığı arttırmıştır. Türkiye'nin, 31.12.2021 itibarıyla 98 ülkeyle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmaların 88'i yürürlükte olup, 26'sı AB üyesi ülkeyle yapılmıştır. 10 ülkeyle anlaşma imzalanmasına rağmen anlaşmalar henüz yürürlüğe girmemiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022: 140).

3. Literatür Özeti

Türkiye'de vergi karmaşıklığı algısı ve vergi karmaşıklığı analizi hakkında çeşitli çalışmalar mevcuttur. Çalışmaların önemli kısmının mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısını değerlendirildiği görülmekle birlikte, vergi dairesi/defterdarlık personelinin vergi karmaşıklığı algısını ölçen çalışmalar da mevcuttur. Ayrıca, vergi kanunlarının okunabilirlik düzeyinin araştırılması da Türkiye'de çalışma konusu olarak değerlendirilmiştir.

Taytak (2016: 195)'in, Uşak'ta gelir vergisi mükellefleri ile yaptığı çalışmada mükelleflerin vergi kanunlarını açık ve anlaşılır bulmadığı ifade edilmektedir. Özgün ve Yüksel (2018: 41)'in Mersin'de yaptığı çalışmada, mükelleflerin vergi mevzuatının oldukça karmaşık ve anlaşılması zor olduğunu düşündüklerine ilişkin bulgu yer almıştır. Saygın vd. (2019: 144)'nin Kütahya'da gelir vergisi mükellefleriyle yaptığı çalışmada mükelleflerin vergi karmaşıklık düzeylerinin yüksek olduğu ve vergi karmaşıklığının vergi uyumunu olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Uyanık (2019: 379)'in çalışmasında, mükelleflerin % 83'ü "vergi mevzuatı basit ve anlaşılır mıdır?" sorusuna hayır yanıtını vermişlerdir. İlgili çalışmada, mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi mevzuatını basit ve anlaşılır bulmadığı görülmektedir.

Cansız (2015)'in Afyonkarahisar Defterdarlığı personeliyle yaptığı çalışmada, personelin % 65'i Türkiye'deki vergi mevzuatının anlaşılma düzeyinin düşük olduğunu ifade etmiştir. Alp ve Töngür (2018: 158)'ün Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı personelinin vergi algılarını ölçmeye yönelik olan çalışmasında, personelin vergi mevzuatını açık ve anlaşılır bulmadığı ortaya konmuştur.

Karabacak (2013: 40)'ın vergi kanunlarının karmaşıklığını ölçtüğü çalışmasında Türkiye'de vergi kanunlarının okunabilirlik düzeyinin düşük olduğu sonucuna erişilmiştir. Arslan (2020: 693), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeyinin incelenmesine ilişkin yaptığı çalışmada, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin çok zor olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yelman (2021: 161)'in Türkiye'de tüketim vergilerinin karmaşıklık analizini yaptığı çalışmada, okunabilirlik düzeyi en zor tüketim vergisi kanunu Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, okunması en kolay tüketim vergisi kanunu ise Şans Oyunları Vergisi Kanunu olduğu sonucu elde edilmiştir. İlgili çalışmada, KDV ve ÖTV'nin okunabilirlik düzeyi oldukça zor olmasıyla birlikte harcama vergilerinin genel olarak kolay anlaşılmadığı ifade edilmiştir.

Türkiye'de vergi karmaşıklığını ölçme amacıyla yapılan çalışmalarda, vergi karmaşıklığı algısının yüksek, Türk Vergi Mevzuatı'nın okunabilirlik ve anlaşılabilirlik düzeyinin düşük olduğu görülmektedir. Buna göre, çalışmanın ilerleyen kısmında alan araştırması ve sonuçları aktarılacaktır.

4. Araştırmanın Yöntemi

Alan araştırmalarında kullanılan yöntemlerden biri olan anket, 19. yy.'ın ortalarından itibaren Avrupa ve ABD'de kişilerin tutum, davranış özellikleri, eğilimleri, beklentilerini belirleme veya memnuniyet düzeylerini ölçmek için kullanılmaktadır (Arıkan, 2013: 17-18). Bu çalışmada, yüz yüze anket yöntemi kullanılarak Trabzon'da vergi dairesi personelinin ve mükelleflerin algı ve tutumları ölçülmüştür.

Çalışmada alan araştırması iki ayrı anket uygulamasından oluştuğundan her bir anketin evren ve örneklem büyüklüğü ayrı ayrı saptanmıştır. Mükellef grubundaki ana kütle Trabzon'daki gelir vergisi faal mükellefleri ve gelir vergisi stopaj mükellefleridir. Kasım 2019 itibarıyla, Trabzon'daki gelir vergisi faal mükellefi sayısı 15952, gelir vergisi stopaj mükellefleri sayısı ise 21868 olup; ana kütle toplamda 37820'dir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019a). Örneklem büyüklüğü % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 381 olarak hesaplanmıştır. Rastlantısal örnekleme yöntemiyle mükelleflere dağıtılan 450 anket sonucunda, 419 anket dönüşü olmuş; 394 anketin değerlendirmeye tabi tutulabilecek durumda olduğu görülmüştür. Çalışmanın sadece Trabzon ilini kapsamaması ve mükellef anketinde katılımcıların yalnızca ticari kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı sahiplerinden oluşması çalışmanın kısıtları olarak gösterilebilir.

Vergi dairesi personeli grubunda ana kütle Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Hızır Bey Vergi Dairesi Müdürlüğü olarak belirlenmiştir. Ocak 2020 itibarıyla belirlenen ana kütle 200 kişidir. Örneklem büyüklüğü % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 132 olarak hesaplanmıştır. Rastlantısal örnekleme yöntemiyle personele dağıtılan 175 anketten 142 adet geri dönüş alınabilmiş ve 137 anket değerlendirmeye uygun görülmüştür.

Anketler Likert tipi 5'li derecelendirme ölçeğinin kullanıldığı tutum testleri olduğundan ölçeklerin güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha ile hesaplanmıştır. Psikoloji ve tutum testleri için güvenilirlik katsayısının 0,70 ve daha yüksek olması güvenilirlik açısından yeterli kabul edilmektedir (Büyükoztürk, 2017: 183). Mükellef anketinde Cronbach Alpha 0,751; personel anketinde 0,797 olarak hesaplanmıştır. Buna göre anketlerin ölçek güvenilirliğine sahip olduğu söylenebilir.

Veriler IBM SPSS V23 ile analiz edilmiştir. Normal dağılıma uygunluk Kolmogorov Smirnov testi ile incelenmiştir. İkili gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında veriler normal dağılmadığından Mann-Whitney U testi; üç ve üzeri gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında normal dağılan veriler için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve normal dağılmayan veriler için Kruskal Wallis testi kullanılmıştır. Analiz sonuçları nicel veriler için ortalama \pm standart sapma ve ortanca (minimum [min.] – maksimum [maks.]) şeklinde, kategorik veriler için frekans (yüzde) olarak sunulmuştur. Önem düzeyi $p < 0,05$ alınmıştır.

5. Araştırmanın Bulguları

5.1. Mükelleflere İlişkin Demografik Özellikler

Trabzon'da ankete katılan mükelleflerin mükelleflerin %74,6'sı erkek ve %25,4'ü kadındır. Mükelleflerin % 43,4'ü 31-40, % 27,2'si 41-50, % 16,7'si 18-30, % 10,4'ü 51-60, % 2,3'ü 61 ve üzeri yaş grubunda yer almaktadır. Mükelleflerin %76,4'ü evli, % 22,3'ü bekarlıdır. Eğitim durumuna bakıldığında ise mükelleflerin % 31,5'i lisans, % 26,1'i lise, % 16,8'i ön lisans, % 11,9'u ilkökul-ortaokul, % 9,6'sı yüksek lisans, % 3'ü doktora mezunu olup % 1'i okuyazardır. Gelir türünde ise, mükelleflerin % 67,5'i ücret, % 29,9'u ticari kazanç ve % 2,5'i serbest meslek kazancı elde etmektedir. Mükelleflerin % 37,6'sı 3001-5000 TL, % 31,5'i 2000-3000 TL, % 16,8'i 5001-6000 TL, % 8,6'sı 6001-8000 TL ve % 5,6'sı 8001 TL ve üstü aylık ortalama gelire sahiptir.

5.2. Vergi Dairesi Personeline İlişkin Demografik Özellikler

Trabzon'da ankete katılan vergi dairesi personelinin % 57,7'si erkek ve % 42,3'ü kadındır. Personelin % 27,7'si 51-60, % 24,8'i 31-40, % 21,9'u 22-30, % 21,2'si 41-50 ve % 4,4'ü 61 ve üstü yaş grubunda yer almaktadır. Personelin % 76,6'sı evli, % 20,4'ü bekarlıdır. Eğitim durumuna

bakıldığında personelin % 72,3'ü lisans, % 11,7'si lise, % 10,9'u ön lisans ve % 5,1'i yüksek lisans mezundur. Unvan olarak, personelin % 46'sı memur, % 32,1'i gelir uzmanı, % 18,2'si gelir uzman yardımcısı, % 2,2'si müdür yardımcısı ve % 1,5'i müdür olarak çalışmaktadır. Personelin % 32,1'i 26 ve üstü, % 19'u 1-5, % 9,5'i 6-10, % 8'i 1 yıldan az, % 13,1'i 21-25, % 10,9'u 16-20, % 7,3'ü 11-15 yıl süresince hizmet vermektedir. Personelin % 40,9'u 5001-6000 TL, % 39,4'ü 3001-5000 TL, % 15,3'ü 6001-8000 TL, % 2,9'u 2000-3000 TL ve % 1,5'i 8001 TL ve üstü aylık ortalama gelir elde etmektedir.

5.3. Trabzon'da Vergi Dairesi Personelinin ve Mükellefin Vergi Karmaşıklığı Algısı

Trabzon'da mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi karmaşıklığı algısı, "Vergi ile ilgili mevzuat karmaşıktır", "Vergi kanunlarının dili ağırdır", "Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir", "Vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir", "Vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunması kolaydır" ve "Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır" önermeleriyle değerlendirilecektir. Bu önermelere ek olarak, vergi karmaşıklığı algısına yönelik olarak mükelleflere "Vergi ile ilgili problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere ihtiyaç duymaktayım", vergi dairesi personeline ise "İstisna, muafiyet ve indirimler vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir" önermeleri verilmiştir.

Türk vergi mevzuatında Arapça ve Eski Türkçe hukuk kavramlarının kullanılmaya devam edilmesi mevzuatı anlaşılabilir kılmakta ve tartışılabilir anlamlar ortaya çıkarabilmektedir. Böylece mükellefler açıklamalar talep edebilmekte, sirküler ve özelge gibi ikincil mevzuata ilişkin kaynaklar artmaktadır. Karmaşık bir görünüm sergileyen Türk vergi mevzuatı daha karmaşık hale gelmektedir. Günümüz Türkçesiyle ifade edilecek kanun maddesi ikincil mevzuatın azalmasını sağlayacaktır. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, ilan edilen Yeni Ekonomi Programları (2019-2021, 2020-2022, 2021-2023) ve Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Planı (2019-2023) hedeflerinde gösterilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018b; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019b).

Tablo 4: Vergi ile İlgili Mevzuat Karmaşıktır

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	12	8,7	23	5,8	35	6,6
Katılmıyorum	11	8	28	7,1	39	7,3
Fikrim Yok	9	6,6	100	25,4	109	20,5
Katılıyorum	69	50,4	120	30,5	189	35,6
Kesinlikle Katılıyorum	36	26,3	123	31,2	159	29,9

Tablo 4'e göre önermeye, personelin % 8,7'si kesinlikle katılmıyorum, % 8'i katılmıyorum, % 6,6'sı fikrim yok, % 50,4'ü katılıyorum ve % 26,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 7,1'i katılmıyorum, % 25,4'ü fikrim yok, % 30,5'i katılıyorum ve % 31,2'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi mevzuatını karmaşık bulduğu söylenebilir.

Tablo 5: Vergi Kanunlarının Dili Ağırdır

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	7	5,1	22	5,6	29	5,5
Katılmıyorum	26	19	28	7,1	54	10,2
Fikrim Yok	8	5,8	94	23,9	102	19,2
Katılıyorum	62	45,3	132	33,5	194	36,5
Kesinlikle Katılıyorum	34	24,8	118	29,9	152	28,6

Tablo 5'e göre önermeye, personelin % 5,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 19'u katılmıyorum, % 5,8'i fikrim yok, % 45,3'ü katılıyorum ve % 24,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken;

mükelleflerin % 5,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 7,1'i katılmıyorum, % 23,9'u fikrim yok, % 33,5'i katılıyorum ve % 29,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi kanunlarını dilinin ağır olduğunu düşündükleri söylenebilir.

Tablo 6: Vergi Mevzuatı Sadeleştirilmelidir

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	6	4,4	16	4,1	22	4,1
Katılmıyorum	2	1,5	20	5,1	22	4,1
Fikrim Yok	4	2,9	62	15,7	66	12,4
Katılıyorum	64	46,7	139	35,3	203	38,2
Kesinlikle Katılıyorum	61	44,5	157	39,8	218	41,1

Tablo 6'ya göre önermeye, personelin % 4,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 1,5'i katılmıyorum, % 2,9'u fikrim yok, % 46,7'si katılıyorum ve % 44,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 4,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 5,1'i katılmıyorum, % 15,7'si fikrim yok, % 35,3'ü katılıyorum ve % 39,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerektiği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

Vergi beyannamelerinin hazırlanması, beyannamelerin vergiye ilişkin teknik kavramları içermesi bakımından meslek mensupları dahil mükellefleri zorlayabilmektedir. Teknik kavramlar nedeniyle beyanname hazırlarken mükellefler vergi yardımcılarına ihtiyaç duyabilmekte ve böylece uyum maliyetleri artabilmektedir. Bununla birlikte, eksik beyanname sebebiyle idarenin iş yükü artabilmekte ve devlet vergi kaybına uğrayabilmektedir. Vergi maliyetlerini azaltmak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlara yönelik "Hazır Beyan Sistemi" hazırlayarak mükelleflerin önceden onayına sunan bir sistem geliştirmiştir. Ancak ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında hazır beyan sistemi uygulanmamaktadır.

Yeni Ekonomi Programı (2021-2023)'te, "vergiye gönüllü uyumun ve iş yapma kolaylığının artırılmasına yönelik olarak vergi beyannameleri gözden geçirilerek mükelleflerin ve meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda sadeleştirilmesi"ne yönelik çalışmalar yapılacağı belirtilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Personelin ve mükelleflerin, vergi beyannamelerini hazırlarken teknik bilgi gereksinimine dair düşünceleri vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir önermesiyle ölçülmüştür.

Tablo 7: Vergi Beyannamelerini Hazırlamak İçin Teknik Bilgi Gerekmemektedir

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,9	20	5,1	24	4,5
Katılmıyorum	18	13,1	24	6,1	42	7,9
Fikrim Yok	10	7,3	85	21,6	95	17,9
Katılıyorum	73	53,3	155	39,3	228	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	32	23,4	110	27,9	142	26,7

Tablo 7'ye göre önermeye, personelin % 2,9'u kesinlikle katılmıyorum, % 13,1'i katılmıyorum, % 7,3'ü fikrim yok, % 53,3'ü katılıyorum ve % 23,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 6,1'i katılmıyorum, % 21,6'sı fikrim yok, % 39,3'ü katılıyorum ve % 27,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerektiği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergisel yükümlülüklerle ilişkin devamlı olarak rehber ve broşürler yayımlamaktadır. Bu rehber ve broşürlerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde de bulunması mükelleflerin bilgiye daha kolay erişimini sağlamak ve vergi maliyetlerini idare ve mükellef

açısından azaltmaktadır. Ancak, rehber ve broşürlerin okunup anlaşılabilmesi problem olabilmektedir. Öner ve Cural (2019) çalışmasında, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve broşürlerinin okunabilirliğinin düşük olduğunu ve bunların ancak lisans ve lisansüstü eğitim düzeyine sahip mükellefler tarafından okunabildiğini tespit etmiştir. Çalışmada *vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunması kolaydır* önermesine verilen cevaplar Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Vergisel Yükümlülükleri Açıklayan Rehber ve Broşürlerin Okunması Kolaydır

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,9	45	11,4	49	9,2
Katılmıyorum	9	6,6	66	16,8	75	14,1
Fikrim Yok	9	6,6	155	39,3	164	30,9
Katılıyorum	89	64,9	98	24,9	187	35,2
Kesinlikle Katılıyorum	26	18,9	30	7,6	56	10,5

Tablo 8’e göre önermeye, personelin % 2,9’u kesinlikle katılmıyorum, % 6,6’sı katılmıyorum, % 6,6’sı fikrim yok, % 64,9’u katılıyorum ve % 18,9’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 11,4’ü kesinlikle katılmıyorum, % 16,8’i katılmıyorum, % 39,3’ü fikrim yok, % 24,9’u katılıyorum ve % 7,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon’da vergi dairesi personelinin vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunmasının kolay olmadığı düşüncesinde olduğu söylenebilir. Mükellefler için, ankete katılım sağlayanların % 67,5’inin ücret geliri elde etmesi ve stopaj yöntemi ile vergilendirilmesi dolayısıyla vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerle fazla muhatap olmadıklarından *fikrim yok* yanıtını ağırlıklı olarak verdikleri söylenebilir. Vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler adaptasyonu zorlaştırmaktadır. Ancak, buradan mevzuatta değişikliklerin yapılmaması anlamı çıkarılmamalıdır. Güncelliğini yitirmiş olan hususlar dönemin şartları göz önüne alınarak ve vergileme ilkelerine bağlı kalınarak değiştirilmelidir. Vergi mevzuatındaki değişimlerin sıklık algısını ölçmek amacıyla *vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır* önermesi yöneltilmiştir.

Tablo 9: Vergi Mevzuatında Sık Sık Değişiklikler Yapılmaktadır

	Personel		Mükellef		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	8	5,8	21	5,3	29	5,5
Katılmıyorum	7	5,1	22	5,5	29	5,5
Fikrim Yok	3	2,2	114	28,9	117	22
Katılıyorum	82	59,9	127	32,2	209	39,3
Kesinlikle Katılıyorum	37	27	110	27,9	147	27,7

Tablo 9’a göre önermeye, personelin % 5,8’i kesinlikle katılmıyorum, % 5,1’i katılmıyorum, % 2,2’si fikrim yok, % 59,9’u katılıyorum ve % 27’si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,3’ü kesinlikle katılmıyorum, % 5,5’i katılmıyorum, % 28,9’u fikrim yok, % 32,2’si katılıyorum ve % 27,9’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon’da vergi dairesi personelinin ve mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi mevzuatında sıklıkla değişiklik yapıldığını düşündüğü söylenebilir.

Vergi karmaşıklığının artmasıyla birlikte mükellefler vergi yardımcılarına daha çok ihtiyaç duymaktadır. Özellikle kendi işinde çalışan, yüksek gelir sahibi, yaşlı ve daha karışık bir vergi beyanamesi hazırlamak durumunda olan mükellefler daha çok yardım almaktadır (Tunçer, 2005: 226). Mükelleflerin vergisel problemlerinde vergi yardımcılarına ne ölçüde ihtiyaç duyduklarını değerlendirmek amacıyla *Vergi ile ilgili problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere ihtiyaç duymaktayım* önermesi verilmiştir.

Tablo 10’a göre önermeye, mükelleflerin % 6,3’ü kesinlikle katılmıyorum, % 10,9’u katılmıyorum, % 23,9’u fikrim yok, % 23,9’u katılıyorum ve % 35’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını

vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergisel işlemlerle ilgili problemlerde vergi yardımcılarında ihtiyaç duyduğunu belirtmiştir. Buna göre, Trabzon'da mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi ile ilgili problemlerinde vergi yardımcılarında ihtiyaç duymaktadır.

Tablo 10: Vergi İle İlgili Problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere İhtiyaç Duymaktayım

	Mükellef	
	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	25	6,3
Katılmıyorum	43	10,9
Fikrim Yok	94	23,9
Katılıyorum	94	23,9
Kesinlikle Katılıyorum	138	35
TOPLAM	394	100

İstisna, muafiyet ve indirimlerin kapsamının çok geniş tutulması, vergilemede genellik ilkesini zedelemekle birlikte vergi sistemini karmaşıklaştıran en önemli faktörlerdendir. Türk vergi sisteminde çok sayıda vergi harcaması bulunmaktadır. 11. Kalkınma Planı, Yeni Ekonomi Programı (2019-2021), Yeni Ekonomi Programı (2020-2022) ve Yeni Ekonomi Programı (2021-2023)'te vergi adaletini sağlamak için etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılarak vergi tabanının genişletilmesi ve vergi sisteminin sadeleştirilmesi temel hedef olarak yer almaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018b; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019, Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

Vergisel işlemlerle ve vergi mevzuatıyla doğrudan bağlantılı olan vergi personelinin, vergi harcamalarının vergi sistemini karmaşıklaştırdığı hakkındaki düşünceleri *istisna, muafiyet ve indirimler vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir* önermesiyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 11: İstisna, Muafiyet ve İndirimler Vergi Sistemini Karmaşık Hale Getirmektedir

	Vergi Dairesi Personeli	
	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	9	6,6
Katılmıyorum	25	18,2
Fikrim Yok	7	5,1
Katılıyorum	70	51,1
Kesinlikle Katılıyorum	26	19
TOPLAM	137	100

Tablo 11'e göre önermeye, personelin % 6,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 18,2'si katılmıyorum, % 5,1'i fikrim yok, % 51,1'i katılıyorum ve % 19'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, Trabzon'da vergi dairesi personelinin büyük çoğunluğu vergi harcamalarının vergi sistemini karmaşıklaştırdığını düşünmektedir.

Çalışmada mükelleflerin cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, gelir türü ve aylık ortalama gelire göre vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerine ilişkin karşılaştırmalar sonucunda aşağıdaki bulgulara erişilmiştir.

Tablo 12'ye göre, mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerine ilişkin puanlarında yaş grupları ve gelir türüne göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p < 0,05$). Buna karşın; cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu ve aylık ortalama gelire göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0,05$).

Yaş gruplarına göre mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri puanının dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık var olup, $p = 0,023$ 'tür ($p < 0,05$). 18-30 yaş grubunun ortancası 24, 31-40 grubunun ortancası 26, 41-50 grubunun ortancası 26, 51-60 grubunun ortancası 27, 61 ve üzeri yaş grubunun ortancası ise 26 olarak elde edilmiştir. Buna göre, 51-60 yaş grubunun diğer tüm yaş gruplarına göre vergi karmaşıklığı algısı fazladır.

Gelir türüne göre mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri puanının dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık var olup, $p=0,024$ 'tür ($p<0,05$). Ticari kazanç ortalaması 26,39, ücret ortalaması 25,5 ve serbest meslek ortalaması 24 olarak elde edilmiştir. Buna göre, ticari kazanç sahiplerinin ücret ve serbest meslek kazancı geliri elde edenlere göre vergi karmaşıklığı algısı daha fazladır.

Tablo 12: Demografik Özelliklere Göre Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Puanlarının Karşılaştırılması

	Ort. ± Standart Sapma	Ort. (Min. – Maks.)	Test İstatistiği	p
Cinsiyet				
Kadın	25,1 ± 4,73	25 (7 - 35)	U=16381,5	0,087
Erkek	25,94 ± 4,8	26 (10 - 35)		
Yaş				
18-30	24,35 ± 4,73	24 (13 - 35) ^a	$\chi^2=11,349$	0,023
31-40	25,7 ± 4,78	26 (10 - 35) ^{ab}		
41-50	26,28 ± 4,54	26 (7 - 35) ^b		
51-60	26,63 ± 5,31	27 (10 - 35) ^b		
61 ve üzeri	25,56 ± 4,56	26 (18 - 32) ^{ab}		
Medeni Durum				
Evli	25,99 ± 4,77	26 (10 - 35)	F=1,804	0,212
Bekar	24,98 ± 4,41	25 (10 - 35)		
Diğer	23 ± 9,92	26 (7 - 33)		
Eğitim Durumu				
Okur yazar	23,75 ± 4,03	24 (19 - 28)	$\chi^2=5,859$	0,439
İlkokul-Ortaokul	25,45 ± 6,04	26 (10 - 35)		
Lise	26,12 ± 4,76	26 (11 - 35)		
Ön lisans	25,68 ± 4,98	25 (13 - 35)		
Lisans	25,56 ± 4,48	25,5 (7 - 35)		
Yüksek lisans	26,45 ± 4,3	26 (17 - 35)		
Doktora	23,75 ± 3,17	23,5 (19 - 30)		
Gelir Türü				
Ticari kazanç	26,39 ± 4,87 ^b	27 (10 - 35)	F=4,248	0,024
Ücret	25,5 ± 4,8 ^{ab}	25 (7 - 35)		
Serbest meslek kazancı	24 ± 2,16 ^a	24 (20 - 28)		
Aylık Ortalama Gelir				
2000-3000	25,59 ± 5,23	26 (10 - 35)	F=0,681	0,605
3001-5000	25,53 ± 4,75	26 (7 - 35)		
5001-6000	26,38 ± 3,61	26 (19 - 35)		
6001-8000	26,32 ± 5,14	25 (16 - 35)		
8001 ve üstü	24,91 ± 5,14	25,5 (13 - 33)		

Not: a-b: Aynı harfe sahip gruplar arasında fark yoktur.

6. Sonuç

Çalışmanın amacı Trabzon'da vergi dairesi personeli ve mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısını tespit etmektir. Bu bağlamda, Trabzon'da mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi mevzuatını karmaşık bulduğu ve sadeleştirilmesi gerektiği, vergi kanunlarının dilinin ağır olduğu, vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapıldığı düşüncesinde olduğu söylenebilir. Vergi karmaşıklığını önleme amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile koordineli çalışacak maliye, vergi hukuku, dil uzmanları ve akademisyenlerden oluşan bir Vergi Basitleştirme Ofisi kurulabilir. Vergi Basitleştirme Ofisi'nde mevzuatın özüne müdahale edilmeden dil ve anlatım yönünden incelemeler yapılabilir. Ofis, anlaşılabilirlik açısından mükelleflere yönelik anketler düzenleyebilir ve sonuçları rapor edebilir (Aydoğdu Bozdağ, 2021: 211). Trabzon'da vergi dairesi personeli, vergi beyannamelerinin hazırlanması için teknik bilgi gerektiğini ve vergisel yükümlülükleri yerine getirmek için hazırlanan rehber ve broşürlerin okunmasının kolay olmadığını

düşünmektedir. Özellikle vergiyle ilgili meslek sahibi olan vergi dairesi personelinin bu doğrultuda fikir beyan ediyor olması dikkat çekicidir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi için vergi yardımcılarına ihtiyaç duyması vergi karmaşıklığının sonucu olmakla birlikte, bu durum vergi yardımcılarının mükellefler ve vergi sistemi için önemini de ifade etmektedir. Böylece, vergi idaresi-vergi yardımcıları ilişkilerinin geliştirilmesi faydalı olabilecektir. Ayrıca, vergi dairesi personeli vergi harcamalarının vergi sistemini karmaşıklaştırdığı düşüncesindedir. Vergi harcamaları tekrar gözden geçirilerek ve verimsiz vergi harcamaları sistemden kaldırılarak vergi karmaşıklığının önüne geçilebilir.

Çalışmada, Trabzon'da mükelleflerin demografik özelliklerine göre vergi karmaşıklığı düşünceleri karşılaştırılmıştır. Buna göre, ticari kazanç sahibi mükelleflerin ücret ve serbest meslek kazancı geliri elde eden mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısının daha yüksek; 51-60 yaş grubu mükelleflerin diğer yaş grubu mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısının daha yüksek olduğu bulgularına erişilmiştir. Mükelleflerin diğer demografik özelliklerine göre vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Kaynakça

- Aktan, C. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Alp, B. ve Töngür, Ü. (2018). Vergi Dairesi Başkanlığı Çalışanlarının Vergi Algıları: Antalya Örneği. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 38, 151-172.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2002). Guiding Principles of Tax Simplification. Erişim Adresi <https://www.aicpa.org/Advocacy/Tax/DownloadableDocuments/TPCS%202%20-%20principles%20for%20tax%20simplification.pdf>.
- Arıkan, R. (2013). *Anketler ve Anket Soruları*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Arslan, C. B. (2020). Vergilemede Açıklık ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 687-695.
- Bakkal, U. (2013). *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Bozdağ Aydoğdu, C. (2021). Türk Gelir İdaresi'nin Etkinliğinin İncelenmesi: Trabzon İlinde Mükellef ve Vergi Dairesi Personelinin Algı ve Tutumlarının Ölçümü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Budak, T. ve James, S. (2018). The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis Between the U.K. and Turkey Based on the OTS Index, (January-February). *International Tax Journal*, 27-40.
- Büyüköztürk, Ş. (2017). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı (23. Baskı)*. Ankara: Pegem Akademi.
- Cansız, H. (2015). Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(2), 433-450.
- Cooper, G. S. (1993). Themes and Issues In Tax Simplification. *Australian Tax Forum*, 10(4), 417-460.
- Çevik, S. (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme: Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*. Konya: Palet Yayınları.
- Evans, C. ve Tran-Nam, B. (2013). Towards the Development of a Tax System Complexity Index. *Australian School of Business Research Paper TABL 1001*.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019a). İstatistikler-2019 Yılı. Erişim Adresi https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20191.htm.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019b). Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan (2019-2023). Erişim Adresi https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). 2021 Yılı Vergi Harcamaları Raporu. Erişim Adresi https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamaları_Raporu/Vergi_Harcamaları_Raporu_2021.pdf.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). 2021 Faaliyet Raporu. Erişim Adresi https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf.
- Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- McCaffery, E. J. (1990). The Holy Grail of Tax Simplification. *Wisconsin Law Review*, (5), 1267-1322.
- Oliver, T. ve Bartley, S. (2005). Tax System Complexity and Compliance Costs - Some Theoretical Considerations. *Economic Roundup*, (3), 53-68.
- Öner, S. ve Cural, M. (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.
- Özer, L. (2009). *Vergilemede Global Eğilimler*. İstanbul: Scala Yayıncılık.
- Özgün, Z. Ve Yüksel, C. (2018). Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü E-Dergi*, 1(2), 33-48.
- Paying Taxes. (2020). Erişim Adresi <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>.
- Pwc. (2018). Paying Taxes 2018. Erişim Adresi https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.
- Saygın, Ö., Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ. (2019). Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144 - 162.
- Slemrod, J. (1989). Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion. J. A. Roth vd. (Ed.), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives*, içinde (156-181), Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4.Baskı)*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tax Complexity Index. (2020). Erişim Adresi <https://www.taxcomplexity.org>.
- Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1933-1957.
- TMF Group. (2022). Global Business Complexity Index 2022. Erişim Adresi <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2022/global-business-complexity-index/>.
- Tunçer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 217-228.

- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). 11. Kalkınma Planı (2019-2023). Erişim Adresi https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/On_Birinci_Kalkinma_Planı-2019-2023.pdf.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018a). Vergi Harcamaları Raporu 2018. Erişim Adresi https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018b). Yeni Ekonomi Programı (2019-2021): Dengelenme-Disiplin-Değişim. Erişim Adresi <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2019-2021.pdf>.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2019). Yeni Ekonomi Programı (2020-2022): Değişim Başlıyor. Erişim Adresi <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2020-2022.pdf>.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020). Yeni Ekonomi Programı (2021-2023): Yeni Dengelenme, Yeni Normal, Yeni Ekonomi. Erişim Adresi <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2021-2023-2.pdf>.
- Uyanık, A. (2019). Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 177, 354-386.
- Yelman, E. (2021). Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye'de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 145-165.
- Yeni Özelgeler. (t.y.). Erişim Adresi <https://www.verginet.net/dtt/7/YeniOzelgeler.aspx>.
- World Bank (2009). *A Handbook for Tax Simplification*. Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group.

TAX ADMINISTRATION EMPLOYEES' AND TAXPAYERS' TAX COMPLEXITY PERCEPTION: TRABZON PROVINCE

Extended Abstract

Aim: The aim of this study is to measure tax complexity perception of tax office employees in Trabzon and to propose solutions to tax complexity problem.

Method(s): In this study, questionnaires were applied to tax office employees and taxpayer group to measure the perception of tax complexity in Trabzon. Questionnaires were formed using a 5-point Likert Scale. Then, the population and sample size of each questionnaire were determined. The population of the questionnaire applied to the tax office employees was determined as 200, the sample was 132 and 137 questionnaires were conducted. The population of the questionnaire applied to the taxpayers was determined as 37820, the sample was 381 and 394 questionnaires were conducted. Questionnaires were distributed to the participants by accidental sampling method. The reliability co-efficient of the scales was calculated with Cronbach Alpha. The reliability coefficient of the questionnaire applied to tax office employees was 0.797; the reliability coefficient of the questionnaire applied to taxpayers was calculated as 0.751. Since the reliability coefficients of the questionnaires are above 0.7, it can be said that the questionnaires have scale reliability. The data of the questionnaires were analyzed with IBM SPSS V23. The Mann-Whitney U test was used as the data were not normally distributed in the comparison of quantitative variables according to the two groups. In the comparison of quantitative variables according to three or more groups, ANOVA was used for normally distributed data and Kruskal Wallis test was used for data that were not normally distributed. Significance level was taken as $p < 0.05$. As the limitations of the study, it can be stated that in the questionnaire made to the taxpayers, the participants only consist of those who earn commercial income, wages and self-employment, not involved all earnings and income holders and the study is limited to the province of Trabzon.

Findings: The findings of the study will be given by evaluating the frequency distribution of the answers given to the questionnaires and comparing the tax complexity considerations according to the demographic characteristics of the taxpayer group. Accordingly, it can be said that the vast majority of tax office employees and taxpayers in Trabzon think that the tax legislation is complex, the language of the tax laws is hard to understand, the tax legislation should be simplified, technical knowledge is required to prepare tax returns and tax legislation frequently changes. In addition, while a significant portion of tax office employees stated that guides and brochures for explaining tax liabilities were not easy to read, the majority of taxpayers stated that they had no idea about this proposition. The most important reason for this is that 67.5 % of the taxpayers who participated in the survey earned wage income. Since those who earn wage income are taxed with the withholding method, they do not deal with tax guides and brochures much. In addition, a significant portion of tax office employees in Trabzon think that tax expenditures complicate the tax system. The vast majority of taxpayers in Trabzon stated that they needed tax practitioners in their tax-related problems. Then, in the study in which taxpayers' thoughts on tax complexity were compared according to demographic characteristics, a statistically significant difference was found according to age groups and income type ($p < 0.05$). Statistically significant difference wasn't found according to gender, marital status, education level and monthly average income ($p > 0.05$). Accordingly, the 51-60 age group has a higher perception of tax complexity compared to all other age groups. On the other hand, taxpayes who have commercial income have a higher perception of tax complexity than those who earn wages and self-employment income.

Conclusion: According to the findings of the study, it can be said that the tax complexity perception of tax office employees and taxpayers is high in Trabzon. Accordingly, as in the 11th Development Plan and New Economy Programs, tax legislation should be simplified and ineffective tax expenditures should be abolished. The Tax Simplification Office which consists of public finance,

law and Turkish language experts can be established under the Ministry of Treasury and Finance or the Revenue Administration, especially for simplifying of tax legislation. Thus, tax complexity can be reduced by simplifying Turkish tax legislation.